

Г. А. Юдина

КОНТРОЛЬ КАЧЕСТВА АУДИТА

Монография

Институт экономики, управления
и природопользования



СИБИРСКИЙ ФЕДЕРАЛЬНЫЙ УНИВЕРСИТЕТ
SIBERIAN FEDERAL UNIVERSITY

Галина Юдина

Контроль качества аудита

«СФУ»

2012

УДК 657.6
ББК 65.052.8

Юдина Г. А.

Контроль качества аудита / Г. А. Юдина — «СФУ», 2012

В монографии проанализированы проблемы контроля качества аудита. Представлены теоретические и методические аспекты контроля качества аудита, рассмотрены вопросы его стандартизации, раскрыты понятия контроля качества аудита, принципы его формирования, а также факторы, влияющие на его оценку. Предложена методика организации и проведения контроля качества аудита в форме внутрифирменного стандарта. Предназначена для научных работников и специалистов в области профессиональной аудиторской деятельности.

УДК 657.6
ББК 65.052.8

© Юдина Г. А., 2012
© СФУ, 2012

Содержание

Предисловие	5
Глава 1. Теория контроля качества аудита	7
1.1. Типология признаков аудита	7
1.2. Качественные и количественные характеристики аудита	15
1.3. Определение контроля качества аудита	33
Конец ознакомительного фрагмента.	36

Г. А. Юдина

Контроль качества аудита монография

Предисловие

Проблемы контроля качества аудита связаны с ответственностью аудиторов перед заказчиками, профессиональным сообществом, обществом в целом, а также с дальнейшей перспективой развития профессиональной деятельности. С 2009 г. в России в соответствии с Федеральным законом «Об аудиторской деятельности» (далее – Закон) периодическое прохождение внешнего контроля качества всеми аудиторами, аудиторскими организациями является обязательным. Предметом такого контроля является проверка соблюдения требований Закона, федеральных стандартов аудиторской деятельности, Кодекса профессиональной этики аудиторов, требований независимости. Проведение внешнего контроля качества возложено на саморегулируемые организации аудиторов (СРОА), в случаях аудирования общественно значимых аудируемых лиц – на уполномоченный федеральный орган по контролю и надзору (Росфиннадзор). Для снижения рисков, связанных с прохождением внешнего контроля качества, до приемлемого уровня возникает необходимость проводить анализ и оценку эффективности действующей в аудиторской организации системы контроля качества, которая должна быть организована в соответствии с федеральными правилами (стандартами) аудиторской деятельности № 34 «Контроль качества услуг в аудиторской организации», № 7 «Контроль качества выполнения задания по аудиту», а также надлежащим образом функционировать. Федеральные правила (стандарты) аудиторской деятельности, регулирующие контроль качества, соответствующие методические рекомендации, одобренные Советом по аудиторской деятельности при Минфине России по их применению, раскрывают общие аспекты его проведения, без их детализации.

Одним из направлений исследований для решения указанной проблемы является изучение теории и практики качества продукции (работ, услуг). Значительный вклад в развитие данного направления внесли отечественные ученые В. М. Мишин, Е. А. Горбашко, Г. Э. Слезингер, С. А. Жданов, А. Ю. Курочкина, а также зарубежные ученые Дж. Харрингтон, Э. Деминг, Дж. Джуран, У. Шухарт, К. Исикава, Т. Конти, Ф. Кросби, Г. Тагути, А. Фейгенбаум.

Исследования, посвященные контролю качества аудита, изложены в работах В. В. Скобара, Е. М. Гутцайт, О. В. Голосова, С. М. Бычковой, Е. Ю. Итыгиловой, Э. А. Сиротенко, М. А. Азарской, Н. В. Астраханцева, В. В. Кизь, А. С. Худяковой, Е. Г. Богрова, А. Л. Звезда, И. С. Моложавенко, С. В. Панковой, П. А. Неверова, Б. А. Аманжоловой, Н. А. Лосевой, Н. В. Дрониной, Д. В. Елькина.

Тем не менее вопросы контроля качества аудита требуют дополнительных исследований в силу следующих обстоятельств: изменений среды, в которой функционируют аудиторские организации, норм Закона, стандартов аудиторской деятельности, Кодекса профессиональной этики, требований пользователей аудиторских услуг и также уникальности аудита как услуги по выражению независимого профессионального мнения о степени достоверности бухгалтерской (финансовой) отчетности. Анализ имеющейся общенаучной и специальной литературы показывает, что, несмотря на значительные публикации по проблематике, связанной с контролем качества аудита, вопросы, касающиеся методических аспектов его оценки, недостаточно исследованы.

Актуальность темы обусловлена необходимостью повышения качества аудита, предъявляемого со стороны соответствующих государственных контролирующих органов, саморегу-

лируемых организаций аудиторов, пользователей мнения аудиторов о достоверности бухгалтерской (финансовой) отчетности.

В предлагаемом исследовании сделана попытка раскрыть проблемы контроля качества аудита, его оценки на основе системного подхода, базирующегося на принципах контроля качества аудита, времени его осуществления, уровнях реализации по направлениям в части технологии аудита и используемых ресурсов. Исследование основано на теории, методологии и практике контроля качества аудита.

В первой главе раскрыта типология признаков аудита, понятие контроля качества аудита, рассмотрены его качественные и количественные характеристики. Анализ проводился на основе философской категории «качество». Во второй главе рассматриваются принципы формирования контроля качества аудита, факторы, влияющие на его оценку, существующие методики контроля качества аудита, проводится их анализ. Третья глава посвящена стандартизации контроля качества аудита. В ней приводится методика контроля качества аудита, алгоритмизация его процесса, основные положения внутрифирменного стандарта, раскрывающего общие положения контроля качества.

В приложениях¹ приводится материал, иллюстрирующий информацию, раскрываемую в исследовании, в части теории и методологии. В них представлены рабочие документы для сбора доказательств при проведении контроля качества аудита на уровне аудиторской организации, аудиторского задания, а также материалы для обобщения результатов и формирования выводов об эффективности контроля качества аудита. Кроме того, приводится проект внутрифирменного стандарта «Общие положения контроля качества». Исследование в большей степени ориентировано на внутрифирменный контроль качества, осуществляемый аудиторской организацией, однако предлагаемая методика оценки его эффективности может быть применима при проведении внешнего контроля качества.

Автор выражает благодарность родным за проявленное терпение и поддержку, одному из первых наставников, вдохновившему на нелегкий путь исследовательской деятельности, Галине Ивановне Золотухиной, аудиторской организации ООО «КВП «Сибгаудит инициатива» в получении бесценного теоретического, методологического, практического опыта в области аудиторской деятельности, и в том числе контроля качества аудита, в частности, лично Марине Николаевне Черных, Николаю Васильевичу Черных, кафедре «Бухгалтерский учет и статистика» Института экономики, управления и природопользования Сибирского федерального университета и лично заведующей кафедрой Ольге Николаевне Харченко за полученный опыт научно-исследовательской работы и развития навыков целеустремленности, аудиторам региона, общение с которыми является значимым фактором в обогащении накопленного опыта, обсуждении проблемных вопросов в области контроля качества, а также студенческой общественности, общение с которой способствует критическому осмыслению материала, его системному изложению. Кроме того, именно студенческая общественность является тем потенциалом, который способен в дальнейшем решать проблемы контроля качества аудита. Автор надеется, что материал, представленный в данном исследовании, будет полезен всем, кто занимается проблемами контроля качества аудита, и всем тем, кто интересуется вопросами аудита.

¹ Приложения на компакт-диске даны в авторской редакции

Глава 1. Теория контроля качества аудита

1.1. Типология признаков аудита

Вопросы контроля качества аудита являются значимыми как для аудиторов, так и для пользователей аудиторских услуг. Отдельные аспекты качества аудита раскрыты в Федеральном законе «Об аудиторской деятельности» (далее – Закон), в федеральных правилах (стандартах) аудиторской деятельности (ФПСАД), в других нормативных правовых актах. Им посвящены исследования российских и зарубежных авторов. Однако единое мнение о том, что характеризует качество аудита, отсутствует. В связи с этим возникают определенные проблемы в практической реализации контроля качества аудита.

Для решения указанной проблемы был проведен анализ терминологического аспекта слов и сочетаний, используемых в данном выражении, в связи с чем рассматривались понятия «аудит», «аудиторская деятельность», «качество», «контроль».

Анализ начнем с аудита, аудиторской деятельности как элемента рыночной инфраструктуры, в отношении которого проводится контроль качества.

В соответствии со ст. 1 Закона аудиторская деятельность – это деятельность по проведению аудита и оказанию сопутствующих аудиту услуг, осуществляемая аудиторскими организациями, индивидуальными аудиторами [1]. Различные трактовки понятия аудиторской деятельности представлены в прил. 1. Определения большинства авторов (О. А. Миронова [84], М. А. Азарская [19], А. Д. Шеремет [131], В. П. Суйц [131], Е. Г. Богров [37], С. В. Панкова [93]) близки к понятию, представленному в Законе. Другие авторы предлагают более точное определение. Аудиторская деятельность, по мнению М. В. Мельник, В. Г. Когденко, – это деятельность тех независимых экспертов, работа которых направлена на оценку правильности постановки, ведения бухгалтерского учета, отражения результатов хозяйственных операций во всей совокупности документации, с которой работают предприятия [81]. Д. В. Елькин считает, что аудиторская деятельность отождествляется с функционированием аудиторской фирмы в целом, включая не только процесс проверок, но и подготовку, организацию, контроль над этими проверками, создание методик, внутрифирменных стандартов и другие мероприятия, необходимые для работы аудиторской организации [60]. Н. А. Лосева придерживается мнения, что аудиторская услуга – нематериальная услуга, она является результатом аудиторской деятельности по выполнению аудиторского задания и выражению различной степени уверенности, обеспеченной аудитом. Цель аудиторской услуги заключается в выражении мнения о достоверности финансовой (бухгалтерской) отчетности экономического субъекта и возможности успешно функционировать в будущем [78].

В ст. 1 Закона приводится понятие аудита как независимой проверки бухгалтерской (финансовой) отчетности (далее – бухгалтерская отчетность) аудируемого лица в целях выражения мнения о достоверности такой отчетности.

К сопутствующим услугам в соответствии с ФПСАД относятся обзорные проверки, согласованные процедуры, компиляция. Аудиторские организации (индивидуальные аудиторы) (далее – аудиторские организации) помимо аудита и сопутствующих ему услуг в рамках профессиональной деятельности могут оказывать иные услуги, не подлежащие регулированию федеральными правилами (стандартами) аудиторской деятельности. Характеристика аудиторских услуг, представляющих аудиторскую деятельность, и прочих услуг представлена в табл. 1.1.

Характеристика услуг, предоставляемых аудиторскими организациями

Вид услуги	Цель	Уверенность	Регулирование ФПСАД	Документ, предоставляемый заказчику	Пользователи результатов услуг, предоставляемых аудиторами
Аудит	Выражение независимого мнения о достоверности бухгалтерской отчетности	Разумная	Да (ФПСАД № 1-29, 32), ФСАД 1/2010, 2/2010, 3/2010, 7/2011	Аудиторское заключение с позитивным мнением Отчет (сообщение по результатам аудита)	Исполнительный орган, инвесторы, заимодавцы, поставщики, покупатели, общественность в целом
Сопутствующие аудиту услуги					
Обзорная проверка	Выражение независимого мнения о том, не привлекло ли внимание что-либо, что могло бы поставить под сомнение достоверность бухгалтерской отчетности	Ограниченная	Да (ФПСАД № 24, 33)	Аудиторское заключение с негативным мнением Отчет (сообщение по результатам аудита)	Те же, что в аудите

Вид услуги	Цель	Уверенность	Регулирование ФПСАД	Документ, предоставляемый заказчику	Пользователи результатов услуг, предоставляемых аудиторами
Сопутствующие аудиту услуги					
Согласованные процедуры	Проведение процедур аудиторского характера, которые были согласованы между аудитором, лицом, заключившим договор оказания сопутствующих аудиту услуг, и третьим лицом	Без уверенности	Да (ФПСАД № 24, 30)	Отчет	Исполнительный орган, третьи лица (заказчики)
Компиляция	Сбор, анализ и обобщение финансовой информации, а также возможная ее трансформация	Без уверенности	Да (ФПСАД № 24, 31)	Отчет	Исполнительный орган
Прочие услуги в рамках профессиональной деятельности в соответствии с Законом					
В области бухгалтерского учета	Сбор, группировка, систематизация бухгалтерской информации	Без уверенности	Нет	По согласованию	Исполнительный орган
В области налогообложения	Сбор, группировка, систематизация налоговой информации	Без уверенности	Нет	По согласованию	Исполнительный орган
В области права	Сбор, группировка, систематизация юридической информации	Без уверенности	Нет	По согласованию	Исполнительный орган

Вид услуги	Цель	Уверенность	Регулирование ФПСАД	Документ, предоставляемый заказчику	Пользователи результатов услуг, предоставляемых аудиторами
Прочие услуги в рамках профессиональной деятельности в соответствии с Законом					
Автоматизация бухгалтерского учета и внедрение информационных технологий	Автоматизация процесса бухгалтерского учета и внедрение информационных технологий	Без уверенности	Нет	По согласованию	Исполнительный орган
Оценочная деятельность	Проведение оценки соответствующего имущества	Без уверенности	Нет, регулируется специальным законодательством	Отчет	Исполнительный орган, заинтересованные пользователи
Разработка и анализ инвестиционных проектов, составление бизнес-планов	Сбор, анализ, систематизация информации	Без уверенности	Нет	По согласованию	Исполнительный орган

В прил. 2, 3 приводится более подробная информация о сходстве и различии аудита, сопутствующих и иных услуг.

Проанализировав информацию, представленную в табл. 1.1, можно сделать вывод, что аудит является специфичной услугой по следующим причинам. Во-первых, исполнительный орган, он же заказчик, не является основным потребителем результатов аудита, так как аудиторское заключение по бухгалтерской отчетности предназначено для всех пользователей этой отчетности, в том числе для общественности в целом. Таким образом, заказчик выполняет волю общественности, которая нуждается в экспертном заключении о степени достоверности бухгалтерской отчетности. Во-вторых, аудит наиболее полно регулируется стандартами аудиторской деятельности. В-третьих, аудит является базовой уникальной услугой, которую не могут оказывать иные экономические субъекты без соблюдения требований допуска к профессиональной деятельности, т. е. это не взаимозаменяемая услуга. По результатам обзорных проверок аудитор также выражает профессиональное мнение о достоверности бухгалтерской отчетности, однако они принципиально отличаются от аудита масштабами выполняемых аудиторских процедур, объемом исследуемых источников, получаемых аудиторских доказательств, уровнем уверенности, типом аудиторского заключения. Обзорные проверки, по результатам которых аудитор выражает уверенность в негативной форме, по сути можно сравнить

с экспресс-аудитом. Остальные услуги могут оказывать любые консалтинговые организации. Информация об этом представлена в табл. 1.2.

Таблица 1.2

Требования допуска к профессиональной деятельности для оказания аудиторских и иных услуг

Вид услуги	Условия допуска к профессиональной деятельности		Возможность оказания услуги другими консалтинговыми организациями
	аттестация	членство в СРОА	
1. Аудит	+	+	-
2. Сопутствующие аудиту услуги			
2.1. Обзорные проверки	+	+	-
2.2. Согласованные процедуры	-	-	+
2.3. Компиляция	-	-	+
3. Прочие услуги			
3.1. Постановка, восстановление и ведение бухгалтерского учета, составление бухгалтерской отчетности, бухгалтерское консультирование	-	-	+
3.2. Налоговое консультирование, постановка, восстановление и ведение налогового учета, составление налоговых расчетов и деклараций	-	-	+
3.3. Анализ финансово-хозяйственной деятельности организаций и индивидуальных предпринимателей, экономическое и финансовое консультирование	-	-	+

Вид услуги	Условия допуска к профессиональной деятельности		Возможность оказания услуги другими консалтинговыми организациями
	аттестация	членство в СРОА	
3.4. Управленческое консультирование, в том числе связанное с реорганизацией организаций или их приватизацией	–	–	+
3.5. Юридическая помощь в областях, связанных с аудиторской деятельностью, включая консультации по правовым вопросам; представление интересов доверителя в гражданском и административном судопроизводстве, в налоговых и таможенных правоотношениях, в органах государственной власти и органах местного самоуправления	–	–	+
3.6. Автоматизация бухгалтерского учета и внедрение информационных технологий	–	–	+
3.7. Оценочная деятельность	Аттестат оценщика	СРО оценщиков	+
3.8. Разработка и анализ инвестиционных проектов, составление бизнес-планов	–	–	+
3.9. Проведение научно-исследовательских и экспериментальных работ в областях, связанных с аудиторской деятельностью, и распространение их результатов, в том числе на бумажных и электронных носителях	–	–	+

По результатам проведенного анализа можно сделать вывод, что ключевой услугой, оказываемой аудиторскими организациями в рамках профессиональной деятельности, является аудит, так как он представляет общественную значимость и обладает уникальностью, именно на него (аудит) обращены исследования в части допуска к профессиональной деятельности, аттестации, стандартизации, государственного регулирования, контроля качества. При допущении исключения аудита из перечня аудиторских услуг перечисленные вопросы теряют смысл, а также актуальность. В связи с этим далее исследование будет проводиться в контексте аудита как основной (базовой) услуги, оказываемой в рамках аудиторской деятельности.

Проведем анализ определения «аудит» в отечественной и зарубежной экономической литературе.

Аудит – независимая проверка финансовой (бухгалтерской) отчетности аудируемого лица в целях выражения мнения о достоверности такой отчетности [1].

Аудит – систематический, независимый и документированный процесс получения свидетельств аудита и объективного их оценивания с целью установления степени выполнения согласованных критериев аудита [17].

Аудит – это системный процесс объективного сбора и оценки свидетельств об экономических действиях и событиях с целью определения степени соответствия этих утверждений установленным критериям и представление результатов проверки заинтересованным пользователям [106]. Такое определение дано в Положении об основных концепциях аудита Комитетом по основным концепциям аудита Американской ассоциации бухгалтеров (ААА).

А. Аренс, Дж. Лоббек приводят следующее определение. Аудит – это процесс, посредством которого компетентный независимый работник накапливает свидетельства об информации, поддающейся количественной оценке и относящейся к специфической хозяйственной системе, чтобы определить и выразить в своем заключении степень соответствия этой информации установленным критериям [24].

Дж. Робертсон приводит следующее определение аудита. Аудит – это процесс уменьшения до приемлемого уровня информационного риска для пользователей финансовых отчетов [106].

По мнению С. В. Пятенко, «в настоящее время на практике и в специальной литературе термин «аудит» часто применяют в достаточно широком смысле: к аудиту относят различные виды деятельности, суть которых сводится к независимой проверке, оценке, экспертизе. При такой формулировке под аудитом подразумевается практически любая работа независимых специалистов с представлением своей точки зрения о результатах анализа» [102].

По мнению О. В. Голосова, Е. М. Гутцайт, самым удачным представляется предложение говорить об аудите в узком и широком смысле слова, причем в первом случае понимается аудит бухгалтерской отчетности, а во втором – как он, так и другие виды проверок различных сторон хозяйственной деятельности [52].

Проанализировав иные трактовки определения «аудит», представленные в прил. 4, можно сделать следующий вывод. Такие авторы, как А. Д. Шеремет, В. П. Суйц [131], Е. Г. Богров [37], Н. В. Астраханцев [25], С. В. Панкова [93], В. В. Скобара [110] придерживаются трактовки, раскрытой в Законе. Ю. А. Данилевский, С. М. Шапигузов, Н. А. Ремизов, Е. В. Старовойтова [57] подчеркивают значение аудита в его специфике – аудите бухгалтерской отчетности. Некоторые авторы (А. А. Терехов [119], Т. Г. Шекшунова, М. А. Городилов [130]) рассматривают аудит как форму контроля. По мнению П. И. Камышанова [68], аудит – своеобразная форма экспертизы бизнеса. О. А. Миронова [84] обращает внимание на то, что аудит осуществляется с целью получения прибыли. М. А. Азарская [19] рассматривает аудит как совокупность и развитие отношений, возникающих между субъектами рынка. Н. В. Ким [70] указывает, что аудит раскрывается как многообразный экономический институт только в контексте культурно-исторического анализа. Аудит принял на себя определенную социальную и общественную функцию, обеспечивая объективное суждение о достоверности отчетных данных, представляемых акционерными обществами, в целях снижения информационного риска их партнеров, считает коллектив авторов работы «Аудит» под ред. Р. П. Бульги [31].

Исходя из определения «аудит» можно сделать вывод, что в Законе идет речь о выражении мнения о достоверности финансовой отчетности, той же точки зрения придерживаются А. Аренс, Дж. Лоббек, Ю. А. Данилевский, С. М. Шапигузов, Н. А. Ремизов, Е. В. Старовойтова.

Российские авторы С. В. Пятенко, О. В. Голосов, Е. М. Гутцайт рассматривают аудит в двух аспектах: в широком смысле и узком. Данный факт имеет место по причине того, что всякий объект (с позиций философии) может быть представлен как мера бытия, связанная с внешней стороной предмета на уровне созерцания, и как мера субстанциональная, связанная с сущностью, с теоретическим уровнем познания.

В настоящем исследовании будет использован термин «аудит» в узком смысле слова: аудит – деятельность по выражению независимого профессионального мнения эксперта (аудитора) о степени достоверности бухгалтерской отчетности аудируемых лиц.

По своей экономической и юридической сути аудит – это услуга, причем специфичная, так как аудитор по итогам деятельности представляет клиенту аудиторское заключение о степени достоверности его бухгалтерской отчетности, в которой нуждаются ее потенциальные пользователи. В теории и на практике различают следующие группы пользователей [131]:

- инвесторы и их представители,
- работники и их представители,
- заимодавцы,
- поставщики и подрядчики,
- покупатели и заказчики,
- органы власти,
- общественность в целом.

Инвесторов и их представителей интересует информация, представленная в бухгалтерской отчетности в части рискованности и доходности предполагаемых или осуществленных ими инвестиций, возможность и целесообразность инвестиций, способность организации выплачивать дивиденды. Работники и их представители заинтересованы в стабильности и прибыльности организации, ее способности гарантировать оплату труда и сохранение рабочих мест. Заимодавцы, используя бухгалтерскую отчетность, получают информацию о способности организации своевременно погашать задолженность по займам, процентам, а также возможности получения имущественного или иного обеспечения по ним. Своевременная выплата в срок причитающихся сумм интересует поставщиков и подрядчиков. Покупатели и заказчики на основе бухгалтерской отчетности оценивают способность организации продолжать деятельность в необозримом будущем и, следовательно, получают разумную уверенность, что договорные условия будут исполнены надлежащим образом. Органы власти используют бухгалтерскую отчетность для реализации возложенных на них функций, таких как распределение ресурсов, регулирование народного хозяйства, разработка и реализация общегосударственной политики, ведение статистического наблюдения. Общественность в целом заинтересована в получении информации из бухгалтерской отчетности организации о ее роли и вкладе в повышение благосостояния общества на местном, региональном, федеральном уровнях.

Таким образом, различают семь групп пользователей бухгалтерской отчетности и, следовательно, аудиторского заключения. Все пользователи аудиторского заключения являются потребителями аудиторской услуги. Представители каждой группы пользователей имеют право формировать свой взгляд на то, что является аудиторской услугой «по существу», в связи с чем представляется опасным со стороны аудитора при аудите отдавать предпочтение потребностям отдельной группы пользователей, за исключением последней (общественность в целом). Что касается такой группы, как общественность в целом, то она является категорией обобщенной и ее предпочтение определяется как наиболее нейтральное. Следовательно, аудиторы должны ориентироваться на потребителя, но в той мере, в которой это позволит сохранить качественные и количественные характеристики, не изменяя сути услуги. В противном случае такая услуга не будет сохранять свою уникальность и потребность.

Сравнительная характеристика услуги с другими видами договорных отношений (работ, купли-продажи) в соответствии с Гражданским кодексом РФ (ГК РФ) представлена в прил. 5. Особенностью аудита как услуги является то, что не подразумевается передача прав аудитора заказчику. В прил. 6 раскрыты общие характеристики аудита.

1.2. Качественные и количественные характеристики аудита

Для контроля качества аудита необходимо не только определиться с его понятием, но и рассмотреть характерные черты, теряя которые аудит перестает быть таковым. Качество всегда количественно, а количество качественно. Их связь проявляется в мере, однако между ними имеется граница, определяемая системой отчета, при четком выделении предмета исследования. Для дальнейшего анализа нам необходимо определить качественные и количественные характеристики аудита, меру, т. е. зону, в пределах которой качество аудита может модифицироваться, сохраняя при этом свои существенные характеристики. Важность изучения аудита с качественной и количественной сторон обусловлена еще и тем, чтобы количественные характеристики не преобладали над качественными.

Предметом исследования выступает аудиторская деятельность в части аудита, так как он является базовым. Его качественная характеристика – деятельность с целью выражения независимого мнения о степени достоверности бухгалтерской отчетности аудируемых лиц. По Гегелю качество, с одной стороны, есть «бытие-для-другого» (т. е. нечто), с другой стороны, «в противоположность этому отношению с другим есть «в-себе-бытие» [51]. Для дальнейшего исследования важно определить, как реализуется данное положение в отношении аудита. С одной стороны, аудит следует рассматривать как «бытие-для-другого», т. е. качество аудита имеет место быть только для перехода в нечто другое, и при его отсутствии аудит теряет качество – необходимость (смысл). Это нечто другое есть процесс принятия управленческого решения пользователями бухгалтерской отчетности, полагаясь на независимое мнение аудитора, сформированное на основе бухгалтерской отчетности. Этот факт обусловил необходимость возникновения аудита. Он же является основанием для его прекращения. Как только пользователи перестанут использовать бухгалтерскую отчетность для принятия соответствующих решений, аудит утратит свое качество. Итак, первый вывод – аудит качественно характеризуется в процессе принятия решения пользователями бухгалтерской отчетности. В предыдущем параграфе было определено, что самым значимым пользователем является общественность в целом. Потребности общественности как потребителя аудиторских услуг – получить разумную уверенность, что мнение аудитора соответствует информации, представленной в бухгалтерской (финансовой) отчетности. При этом заказчик не есть единственный и самый значимый пользователь аудиторской услуги. В сфере управления качеством исполнителя ориентируют на скрытые потребности потребителей. Это положение не вполне применимо к аудиту, так как у пользователя бухгалтерской отчетности, в лице общественности в целом иная, т. е. скрытая, потребность помимо соответствия мнения аудитора содержанию информации в отчетности отсутствует. В этом вторая особенность аудита.

С другой стороны, качество аудита, рассматриваемое по отношению к принятию соответствующего решения на основе бухгалтерской отчетности, есть «в-себе-бытие». В данном контексте аудит характеризуется качественно как непосредственный процесс оказания услуги, в результате которого формируется независимое мнение аудитора о достоверности бухгалтерской отчетности. Именно этой качественной стороне аудита уделяется внимание в научных исследованиях. В данном случае обращается внимание на то, что если аудит будет рассматриваться как нечто в отрыве от «бытие-для-другого», то он утратит свое качество. Как следствие, потребность в нем прекратится. Это подтверждается тем, что на сегодня некоторые профессионалы высказывают предложение в организации альтернативной аудиту деятельности, так как он себя не оправдал [55]. Итак, аудит качественно следует рассматривать в тесной взаимосвязи двух его характеристик: как «бытие-для-другого» и как «в-себе-бытие». Данный вывод подтверждается при рассмотрении исторического аспекта развития аудита, в результате чего

менялись требования к процедурам аудита, но не к его результатам. Основные этапы развития аудиторских процедур и их характеристика представлены в табл. 1.3.

Таблица 1.3

Этапы развития аудиторских процедур²

Этап	Краткая характеристика	Результат
Подтверждающий аудит	Ориентирован на изучение первичных документов, учетных регистров, финансовой отчетности	Выражение мнения о достоверности финансовой отчетности
Системно-ориентированный аудит	Нацелен на изучение систем, контролирующих операции (т. е. на систему внутреннего контроля)	То же
Аудит, базирующийся на риске	Направлен на рассмотрение бизнеса клиента через влияние таких факторов, как потенциальное давление на управленцев в целях манипуляции доходами, аффилированные лица и т. д.	-«-

В подтверждающем аудите проводится сбор аудиторских доказательств на основе учетных регистров, документов. Недостаток данного подхода состоит в том, что аудитор не рассматривает взаимосвязь показателей, представленных в бухгалтерском (финансовом) учете, с финансово-хозяйственной деятельностью аудируемого лица в целом. При проведении такого рода аудиторских процедур аудитор использует информацию, представленную бухгалтерией, и общается только с бухгалтерским персоналом.

Системно-ориентированный аудит дает возможность исследовать системы, которые контролируют операции. Доказано, что если система внутреннего контроля работает эффективно, не нужно проводить детальную проверку, так как аудитор может доверять системе внутреннего контроля в выявлении ошибок и нарушений требований законодательства [58]. Недостаток данного подхода заключается в том, что аудиторские процедуры проводятся в отношении организации и эффективности функционирования системы внутреннего контроля, которая ориентирована на проверку работы персонала проверяемого экономического субъекта. Однако таким образом не проверяются действия руководства (администрации). Аудиторские процедуры в данном случае сориентированы на то, чтобы выявить, обманывает ли персонал руководство, а не руководство обманывает инвесторов [58].

При аудите, базирующемся на риске, аудиторы рассматривают лиц, контролирующую систему внутреннего контроля. В этом случае проверяется бизнес аудируемого лица через призму влияния следующих факторов: контрольной среды; потенциального давления на управленцев в целях манипулирования доходами; аффилированных лиц; позиции клиента в отрасли и экономической среде, в которой он действует [58].

Рассмотрим количественные характеристики, т. е. признаки, наличие которых характеризует аудит. По Гегелю количество есть «внешняя бытие, безразличная для него определенность» [51]. «Определенность, которая делает ее определенным количеством, находит всецело вне себя, в других величинах» [51]. Дальнейший анализ будем проводить для того, чтобы определиться с количественными характеристиками аудита, учитывая, что другие величины можно рассматривать по отношению к иным объектам, по отношению к схожим объектам.

² Аннотировано по [58].

По отношению к иным объектам аудит представляет собой услугу, оказываемую аудиторскими организациями в рамках своей профессиональной деятельности на договорных условиях, что характеризует ее как предпринимательскую. Таким образом, на аудиторскую организацию распространяются правила по управлению процессом оказания услуги, которые ориентируют деятельность фирмы на запросы потребителя. Однако при этом следует определить, кто является потребителем аудиторской услуги в части аудита. Обратимся к истории возникновения аудита и рассмотрим причины, обусловившие его развитие. Потребность в аудите как деятельности по выражению независимого мнения была определена по следующим причинам. Первая и основная причина – это разделение интересов между собственниками и менеджерами. Вторая причина – недоверие собственников в связи с частыми случаями банкротства организаций, обмана со стороны менеджеров. В 1844 г. в г. Эдинбурге был зарегистрирован первый случай по привлечению профессионалов для получения экспертного заключения о степени достоверности бухгалтерской отчетности. С этого момента представители бухгалтерской профессии были разделены на две группы, одна группа (бухгалтеры) осуществляла составление бухгалтерской отчетности в соответствии с принципами и требованиями ее подготовки, другая (аудиторы) – формировала мнение о ее достоверности, т. е. о соответствии установленным принципам и требованиям. Изначально к таким специалистам предъявлялись требования независимости, безупречной репутации, в дальнейшем были определены основополагающие принципы аудита. Учитывая, что собственник инициировал потребность в аудите и заинтересован в его дальнейшем функционировании, а также то, что такой фактор, как развитие масштаба деятельности корпораций, в итоге потребителем результатов аудита (мнения аудитора) является любой потенциальный покупатель акций организации, т. е. общественность в целом. Кроме того, договор на оказание услуг по аудиту заключает руководитель организации, выполняя волю собственника, законодателя, в случае когда бухгалтерская отчетность подлежит обязательному аудиту, а также опосредованно – иных потенциальных пользователей бухгалтерской отчетности. В табл. 1.4 представлена характеристика групп потребителей результатов аудита.

Таблица 1.4

Характеристика потребителей результатов аудита

Группа потребителей результатов аудита	Функции, осуществляемые в аудируемой организации в части аудита	Интересы потребителей	Источник выплат
1. Общественность в целом	Нет	Дивидендная политика	Чистая прибыль
2. Органы власти	Прямо – нет, за исключением случаев участия в уставном капитале. Опосредованно, т. е. определяют критерии обязательного проведения аудита бухгалтерской отчетности	Полнота исчисления налогов и сборов, своевременность их перечисления	Расходы по обычным видам деятельности Прочие расходы Прибыль
3. Инвесторы и их представители	Утверждают независимого аудитора	Доходность инвестиций (дивидендная политика)	Чистая прибыль

Группа потребителей результатов аудита	Функции, осуществляемые в аудируемой организации в части аудита	Интересы потребителей	Источник выплат
4. Руководитель (исполнительный орган)	Заключают договор возмездного оказания услуги на проведение аудита бухгалтерской отчетности	Политика оплаты труда Политика премирования Социальная политика	Расходы по обычным видам деятельности Прочие расходы Прибыль
5. Заимодавцы	Нет при отсутствии аффилированности	Своевременное погашение предоставленных займов, процентов	Собственные или заемные средства, прочие расходы либо их капитализация
6. Поставщики и подрядчики	Нет при отсутствии аффилированности	Погашение кредиторской задолженности	Собственные или заемные средства
7. Покупатели и заказчики	Нет при отсутствии аффилированности	Получение своевременно товаров, работ, услуг с соблюдением требований качества	Не рассматривается

Интересы пользователей различны, а иногда прямо противоположны. Они связаны с финансовыми результатами деятельности экономического субъекта. Инвесторы (собственники) заинтересованы в получении дивидендов, исполнительный орган – в получении заработной платы, премий. Государство заинтересовано в налоговых поступлениях. Кроме того, исполнительный орган в зависимости от цели предоставления бухгалтерской отчетности для достижения желаемого результата (участие в конкурсе, получение кредита, займа и др.) имеет возможность корректировать соответствующим образом информацию в бухгалтерской отчетности. Эта разобщенность интересов пользователей, непостоянство интереса исполнительного органа обосновывает необходимость выделения в аудите принципа нейтральности. Кроме того, уникальность аудита проявляется в том, что заказчик (руководитель организации) не есть его единственный и основной потребитель. Логичнее потребителей аудита рассматривать по степени их значимости в следующем порядке (от наиболее значимых к наименее значимым): общественность в целом, инвесторы (собственники), руководитель организации. Следовательно, при рассмотрении вопроса об ориентации на потребителя результатов аудита необходимо учитывать, что в качестве потребителя выступает общественность в целом. В этом мы видим первую особенность количественной характеристики. Далее перейдем к следующему важному моменту. Аудит проводится для выражения независимого мнения о степени достоверности бухгалтерской отчетности, предоставляемой ее пользователям. Такая бухгалтерская отчетность должна быть подготовлена в соответствии с общеустановленными принципами и требованиями, регулируемые соответствующими нормативными правовыми актами. Проблема, с которой сталкиваются аудиторы при аудите, заключается в том, что на качество информации, представленной в бухгалтерской отчетности, влияют различные факторы: специфика бизнес-процессов аудируемого лица, оказывающая влияние на хозяйственные риски; организация и функционирование системы внутреннего контроля; реализация и раскрытие принципа действующего предприятия; формирование показателей в отчетности с использованием профессионального суждения и другие. Масштабность, сложность анализируемой информации

при аудите бухгалтерской отчетности, ее многоаспектность являются основанием для аргументации различными авторами, что основой качества аудита является существенность и аудиторский риск. В данном исследовании будем исходить из положения, что при условии соблюдения стандартов аудиторской деятельности аудиторы разных аудиторских организаций придут к одному и тому же мнению в отношении одной и той же бухгалтерской отчетности, одного и того же аудируемого лица. Данное предположение основано на том, что бухгалтерская отчетность должна быть подготовлена в соответствии с принципами и требованиями, предъявляемыми к бухгалтерскому учету, и требованиями к бухгалтерской отчетности. В табл. 1.5 приведена их сравнительная характеристика.

Таблица 1.5

Сравнительная характеристика принципов бухгалтерского учета и требований к нему и к бухгалтерской отчетности

Принципы бухгалтерского учета и требования к нему (ПБУ 1/2008)		Требования к бухгалтерской отчетности	
Наименование	Характеристика	Наименование	Характеристика
1. Принцип непрерывности деятельности	Организация будет продолжать свою деятельность в обозримом будущем, и у нее отсутствуют намерения и необходимость ликвидации или существенного сокращения деятельности и, следовательно, обязательства будут погашаться в установленном порядке	1. Достоверное и полное представление о финансовом положении организации, финансовых результатах ее деятельности и изменениях в ее финансовом положении	Достоверной и полной считается бухгалтерская отчетность, сформированная исходя из правил, установленных нормативными актами по бухгалтерскому учету

Принципы бухгалтерского учета и требования к нему (ПБУ 1/2008)		Требования к бухгалтерской отчетности	
Наименование	Характеристика	Наименование	Характеристика
2. Принцип имущественной обособленности	Активы и обязательства организации существуют обособленно от активов и обязательств собственников этой организации и активов и обязательств других организаций	2. Нейтральность информации, содержащейся в бухгалтерской отчетности	Исключено одностороннее удовлетворение интересов одних групп пользователей бухгалтерской отчетности перед другими. Информация не является нейтральной, если посредством отбора или формы представления она влияет на решения и оценки пользователей с целью достижения predetermined результатов или последствий
3. Принцип последовательности применения учетной политики	Принятая организацией учетная политика применяется последовательно от одного отчетного года к другому	3. Последовательность применения принятого формата бухгалтерской отчетности	Принятый организацией формат бухгалтерской отчетности по форме и содержанию должен применяться последовательно от одного отчетного периода к другому
4. Принцип временной определенности фактов хозяйственной деятельности	Факты хозяйственной деятельности организации относятся к тому отчетному периоду, в котором они имели место, независимо от фактического времени поступления или выплаты денежных средств, связанных с этими фактами	4. Период отчетного года	При составлении бухгалтерской отчетности за отчетный год отчетным годом является календарный год с 1 января по 31 декабря включительно. Первым отчетным годом для вновь созданных организаций считается период с даты их государственной регистрации по 31 декабря соответствующего года, а для организаций, созданных после 1 октября, по 31 декабря следующего года

Принципы бухгалтерского учета и требования к нему (ПБУ 1/2008)		Требования к бухгалтерской отчетности	
Наименование	Характеристика	Наименование	Характеристика
5. Требование полноты	Полнота отражения в бухгалтерском учете всех фактов хозяйственной деятельности		
6. Требование своевременности	Своевременное отражение фактов хозяйственной деятельности в бухгалтерском учете и бухгалтерской отчетности		
7. Требование осмотрительности	Большая готовность к признанию в бухгалтерском учете расходов и обязательств, чем возможных доходов и активов, не допуская создания скрытых резервов		
8. Требование приоритета содержания перед формой	Отражение в бухгалтерском учете фактов хозяйственной деятельности исходя не столько из их правовой формы, сколько из их экономического содержания и условий хозяйствования		
9. Требование непротиворечивости	Тождественность данных аналитического учета оборотам и остаткам по счетам синтетического учета на последний календарный день каждого месяца		
10. Требование рациональности	Рациональное ведение бухгалтерского учета, исходя из условий хозяйствования и величины организации		

Если аудиторы в отношении одной и той же бухгалтерской отчетности приходят к разным выводам, то причиной является несоблюдение основополагающих принципов аудита, в том числе принципа следования техническим стандартам, т. е. стандартам аудиторской деятельности. В этом контексте можно говорить о «черном аудите», «сером аудите», «незаконном аудите» и иного рода аналогичных фактах. основополагающие принципы аудита раскрыты в Кодексе профессиональной этики аудиторов (далее – Кодекс профессиональной этики) перечислены в ФПСАД № 1 [3], а также нашли отражение в Законе, некоторым из них посвящены отдельные статьи. Информация о них представлена в табл. 1.6.

Таблица 1.6

Основополагающие принципы аудита, содержащиеся в нормативных правовых актах России

Наименование принципа аудита	Кодекс профессиональной этики аудиторов [12]	ФПСАД №1 [3]	Закон [1], статья
Честность	+	+	–
Объективность	+	+	–
Независимость	Рассматривается в контексте принципа объективности	+	Ст. 8
Наименование принципа аудита	Кодекс профессиональной этики аудиторов [12]	ФПСАД №1 [3]	Закон [1], статья
Конфиденциальность	+	+	Ст. 9
Профессионализм	+	+	Ст. 11
Профессиональное поведение	+	+	Ст. 7
Добросовестность	Рассматривается в контексте принципа профессионализма	–	–
Следование техническим стандартам	То же	– *	Ст. 7
Нейтральность	–	–	–

* Отсутствует, так как требования стандартов являются обязательными.

Кратко охарактеризуем основополагающие (фундаментальные) принципы аудита:

- честность – аудитор должен быть последовательным и честным при оказании профессиональных услуг, следовать общим нормам морали;
- объективность – аудитор должен действовать справедливо, беспристрастно и не допускать предвзятости или давления со стороны;
- независимость – аудитор, выполняющий задание по подготовке официального заключения, должен быть внешне и внутренне независимым от организации клиента и ее должностных лиц во всех отношениях;
- конфиденциальность (аудиторская тайна) – аудитор обязан обеспечивать сохранность документов, получаемых и составляемых в ходе аудита, и не использовать или разглашать эту информацию без специального разрешения клиента, за исключением случаев, предусмотренных законодательством Российской Федерации;
- профессионализм – аудитор, выражая согласие на оказание услуг, должен быть уверен в том, что выполнит работу на высоком профессиональном уровне;
- профессиональное поведение – аудитор должен вести себя в соответствии с высокой репутацией профессии и воздерживаться от любых поступков, которые могли бы ее дискредитировать, соблюдать приоритет общественных отношений;
- добросовестность – аудитор должен оказывать профессиональные услуги с должной тщательностью, внимательностью и надлежащим использованием своих способностей;
- следование техническим стандартам – аудитор должен оказывать профессиональные услуги в соответствии с применяемыми профессиональными правилами (стандартами);
- нейтральность – при выражении профессионального мнения аудитор должен исключить одностороннее удовлетворение интересов одних групп пользователей бухгалтерской отчетности перед другими.

Принципы честности, объективности, профессионального поведения, добросовестности являются менее осязаемы, и в силу этого их сложно стандартизировать. Независимость, профессионализм, конфиденциальность характеризуются определенными критериями, которые раскрываются в Законе. Принцип следования техническим стандартам самый емкий, так как

его раскрывает весь комплект аудиторских стандартов и характеризует технический аспект аудита. Учитывая влияние развития теории и практики управления качеством, в частности необходимости ориентации исполнителя на скрытые потребности потребителя, нам представляется необходимым дополнить принципы, представленные в табл. 1.6, принципом нейтральности. Этот принцип основан на требовании нейтральности, предъявляемом к бухгалтерской отчетности и, как следствие, к аудиту.

По отношению к схожим объектам аудит рассматривается в сравнении с государственным аудитом, внутренним аудитом.

Государственный аудит – деятельность по осуществлению контрольных мероприятий с целью проверки соблюдения норм законодательства, законности, эффективности использования государственных средств, имущества. Его проводят органы законодательной и исполнительной власти в объеме возложенных функций. К ним относятся Счетная палата России, Федеральная служба по налогам и сборам, Федеральная служба по финансово-бюджетному надзору (Росфиннадзор), Федеральное казначейство и др. органы в соответствии с законодательством РФ. Внутренний аудит – это контрольная деятельность, осуществляемая внутри аудируемого лица его подразделением (службой внутреннего аудита). Его функции включают мониторинг адекватности и эффективности системы внутреннего контроля [4]. К институтам внутреннего аудита относятся назначаемые собственниками экономического субъекта ревизоры, ревизионные комиссии, внутренние аудиторы или группы внутренних аудиторов [5].

Основные характеристики сходства и различия независимого, государственного и внутреннего аудита представлены в табл. 1.7.

Таблица 1.7

Сравнительная характеристика независимого, государственного и внутреннего аудита³

³ Аннотировано по [131].

Фактор	Независимый аудит	Государственный аудит	Внутренний аудит
1. Регулирование	Государство	Государство	Орган управления, руководство
2. Статус	Независимость от тех, кого проверяют	Независимость от тех, кого проверяют	Состоит в структуре управления
3. Цель	Формирование мнения о достоверности бухгалтерской отчетности	Не самоцель, а неотъемлемая часть системы регулирования, целью которой является выявление отклонений от принятых стандартов и нарушений принципов, законности, эффективности и экономии расходования ресурсов на возможно более ранней стадии с тем, чтобы иметь возможность принять корректирующие меры, в отдельных случаях привлечь виновных к ответственности, получить компенсацию за причиненный ущерб или осуществить мероприятия по предотвращению или сокращению таких нарушений в будущем	Эффективность функционирования системы внутреннего контроля
4. Объем работ	Договор	Регламентируется государством	Положение комиссии, отдела, должностная инструкция
5. Постановка задач	Определяется договором между аудируемым лицом и аудиторской фирмой	То же	Определяется руководством исходя из потребностей управления

Фактор	Независимый аудит	Государственный аудит	Внутренний аудит
6. Средства	Определяются аудиторскими стандартами	Определяются должностными инструкциями	Выбираются самостоятельно
7. Вид деятельности	Предпринимательская	Экспертная деятельность в области государственного финансового контроля	Исполнительская
8. Организация работы	Определяется аудитором самостоятельно, исходя из аудиторских стандартов	Выполнение конкретных заданий в соответствии с законодательством Российской Федерации	Выполнение конкретных заданий руководства
9. Взаимоотношения	Равноправное партнерство, независимость	Независимость	Подчиненность руководству организации, зависимость от него
10. Квалификация	Регламентируется государством	Регламентируется государством	Определяется по усмотрению руководства предприятия
11. Оплата	Оплата предоставленных услуг по договору	Начисление заработной платы по штатному расписанию в соответствии с законодательством Российской Федерации	Начисление заработной платы по штатному расписанию
12. Ответственность	Перед клиентами, третьими лицами в соответствии с законодательством	Перед органами законодательной, исполнительной власти	Перед руководством за выполнение своих обязанностей
13. Методы	Методы могут быть одинаковыми при решении одинаковых задач		
14. Отчетность	Аудиторское заключение прилагается к бухгалтерской (финансовой) отчетности	Отчет (акт ревизии)	Перед руководством
15. Доступ к отчетности аудитора	Открытый для всех пользователей	Ограниченный, регламентируется государством	Ограниченный, регламентируется руководством, собственником

Из табл. 1.7 следует, что по всем рассматриваемым факторам аудит имеет особые характеристики, за исключением методов, используемых для сбора аудиторских доказательств. Далее проанализируем принципы в отношении независимого, государственного и внутреннего аудита. Информация о них представлена в табл. 1.8.

Таблица 1.8

Принципы, действующие в разных видах аудита

Наименование принципа	Независимый аудит	Государственный аудит*	Внутренний аудит
Честность	+	-	+
Объективность	+	+	+
Независимость	+	+	-
Конфиденциальность	+	+	+
Профессионализм	+	+	+
Профессиональное поведение	+	-	-
Добросовестность	+	+	+
Следование техническим стандартам	+	+	-
Нейтральность	+	-	-

* В соответствии со стандартами ИНТОСАИ [33] для государственного контроля.

Таблица 1.9

Нормативные акты, регулирующие аудиторскую деятельность в России

Нормативный правовой акт	
Категория	Вид
Законы и иные нормативные акты РФ	Об аудиторской деятельности: федеральный закон РФ от 30.12.2008 № 307-ФЗ Иные нормативные акты, не противоречащие Закону
Национальные стандарты и Кодекс профессиональной этики аудиторов	Федеральные стандарты аудиторской деятельности Кодекс профессиональной этики аудиторов
Отраслевые стандарты и Кодекс профессиональной этики аудиторов	Внутренние стандарты, действующие в саморегулируемой организации аудиторов Кодекс профессиональной этики аудиторов, действующий в саморегулируемой организации аудиторов
Внутрифирменные стандарты аудиторской деятельности и Кодекс профессиональной этики аудиторов	Стандарты, действующие в аудиторской организации, у индивидуального аудитора Кодекс профессиональной этики аудиторов, действующий в аудиторской организации, у индивидуального аудитора

Перечень принципов, применяемых в независимом аудите, отличается от тех, которые определены для государственных и внутренних аудиторов.

Далее перейдем к рассмотрению среды аудиторской организации, обеспечивающей качество аудита. На ее организацию и функционирование оказывают влияние внешние и внутренние факторы. К внешним относится государственное регулирование аудиторской деятельности;

к внутренним – наличие соответствующих ресурсов в аудиторской организации, управление ими с учетом действующих нормативных правовых актов. Рассмотрим группы этих факторов.

Исследование начнем с анализа положений нормативных правовых актов в области аудита. Основные из них представлены в табл. 1.9.

Закон раскрывает основные понятия «аудиторская деятельность», «аудит», «аудиторская организация», «аудитор». Проанализировав Закон, можно выделить следующие количественные признаки в отношении аудита:

- аудиторское заключение;
- стандарты аудиторской деятельности;
- кодекс профессиональной этики;
- независимость аудиторских организаций, аудиторов;
- аудиторская тайна;
- аттестация аудиторов;
- допуск к профессиональной деятельности.

Поддержание этих признаков по Закону обеспечивается следующим:

- наличием органов, осуществляющих регулирование аудита;
- соблюдением условий допуска к профессиональной деятельности;
- системой внешнего контроля качества деятельности саморегулируемых организаций аудиторов, работы аудиторских организаций и аудиторов;
- наличием мер дисциплинарного воздействия.

По Закону в России определены следующие органы, осуществляющие регулирование аудиторской деятельности и обеспечивающие внешний контроль качества: уполномоченный федеральный орган в лице Минфина России, уполномоченный федеральный орган по контролю и надзору, Совет по аудиторской деятельности, саморегулируемые организации аудиторов.

Функциями уполномоченного федерального органа являются:

- выработка государственной политики в сфере аудиторской деятельности;
- нормативно-правовое регулирование в сфере аудиторской деятельности, в том числе утверждение федеральных стандартов аудиторской деятельности, а также принятие в пределах своей компетенции иных нормативных правовых актов, регулирующих аудиторскую деятельность и (или) предусмотренных Законом;
- ведение государственного реестра СРОА, а также контрольного экземпляра реестра аудиторов и аудиторских организаций;
- анализ состояния рынка аудиторских услуг в Российской Федерации;
- иные предусмотренные Законом функции.

Уполномоченный федеральный орган по контролю и надзору осуществляет внешний контроль качества планово за деятельностью аудиторских организаций, которые проводят аудит общественно значимых экономических субъектов, не чаще одного раза в два года, внепланово по жалобам в отношении действий (бездействий) аудиторских организаций, индивидуального аудитора, нарушающих требования Закона, стандарты аудиторской деятельности, правила независимости аудиторов и аудиторских организаций, а также Кодекс профессиональной этики аудиторов.

Совет по аудиторской деятельности осуществляет следующие функции:

- рассматривает вопросы государственной политики в сфере аудиторской деятельности;
- рассматривает проекты федеральных стандартов аудиторской деятельности и иных нормативных правовых актов, регулирующих аудиторскую деятельность, и рекомендует их к утверждению уполномоченным федеральным органом;
- одобряет порядок разработки проектов федеральных стандартов аудиторской деятельности, правила независимости аудиторов и аудиторских организаций, а также Кодекс профессиональной этики аудиторов;
- оценивает деятельность СРОА по осуществлению внешнего контроля качества работы аудиторских организаций, аудиторов и при необходимости дает рекомендации по совершенствованию этой деятельности;

- вносит на рассмотрение уполномоченного федерального органа предложения о порядке осуществления им внешнего контроля качества работы аудиторских организаций;

- рассматривает обращения и ходатайства СРОА в сфере аудиторской деятельности и вносит соответствующие предложения на рассмотрение уполномоченного федерального органа;

- осуществляет в соответствии с Законом и положением о совете по аудиторской деятельности иные функции, необходимые для поддержания высокого профессионального уровня аудиторской деятельности в общественных интересах.

СРОА наряду с функциями, установленными Федеральным законом «О саморегулируемых организациях»:

- разрабатывает и утверждает свои стандарты,

- принимает Кодекс профессиональной этики аудиторов,

- разрабатывает проекты федеральных стандартов аудиторской деятельности,

- участвует в разработке проектов стандартов в области бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности,

- организует прохождение аудиторами обучения по программам повышения квалификации.

СРОА наряду с правами, установленными Федеральным законом «О саморегулируемых организациях», имеет право устанавливать в отношении аудиторских организаций, индивидуальных аудиторов, которые являются ее членами, дополнительные требования к тем, которые предусмотрены Законом, обеспечивающие их ответственность при осуществлении аудиторской деятельности; разрабатывать и устанавливать дополнительные меры дисциплинарного воздействия на ее членов за нарушение ими требований Закона, стандартов аудиторской деятельности, правил независимости аудиторов и аудиторских организаций, Кодекса профессиональной этики аудиторов; организовывать профессиональное обучение лиц, желающих заниматься аудиторской деятельностью.

СРОА в отношении своих членов осуществляют внешний контроль качества работы аудиторских организаций, индивидуальных аудиторов. Ст. 10 Закона определено, что предметом внешнего контроля качества работы является соблюдение аудиторской организацией, аудитором требований Закона, стандартов аудиторской деятельности, правил независимости аудиторов и аудиторских организаций, Кодекса профессиональной этики аудиторов.

Все аудиторские организации, аудиторы подлежат внешнему контролю качества аудита СРОА не реже чем один раз в пять лет, а если ими аудировались общественно значимые организации, то не реже одного раза в три года. Для этого СРОА обязано утверждать соответствующий план работы.

Кроме того, внешний контроль качества может осуществляться внепланово. Он, как правило, проводится в случаях поступления жалоб на аудиторов, аудиторскую организацию от лиц, участвующих в использовании результатов работы аудиторов.

При выявлении фактов несоблюдения членом СРОА требований Закона, стандартов аудиторской деятельности, правил независимости аудиторов и аудиторских организаций, Кодекса профессиональной этики аудиторов СРОА может применить следующие меры дисциплинарного воздействия:

- вынести предписание, обязывающее члена СРОА устранить выявленные по результатам внешней проверки качества его работы нарушения и устанавливающее сроки устранения таких нарушений;

- вынести члену СРОА предупреждение в письменной форме о недопустимости нарушения требований Закона, стандартов аудиторской деятельности, правил независимости аудиторов и аудиторских организаций, Кодекса профессиональной этики аудиторов;

- наложить штраф на члена СРОА;
- принять решение о приостановлении членства аудиторской организации, аудитора в СРОА на срок до устранения ими выявленных нарушений, но не более 180 календарных дней со дня, следующего за днем принятия решения о приостановлении членства;
- принять решение об исключении аудиторской организации, аудитора из членов СРОА;
- применить иные установленные внутренними документами СРОА меры.

В отношении аудиторской организации, допустившей те же самые нарушения, уполномоченный федеральный орган может выступить с требованием в СРОА применить аналогичные меры дисциплинарного воздействия, за исключением наложения штрафа, иных мер.

Таким образом, Закон определяет общие количественные характеристики аудита, положения внешнего контроля качества и более детально раскрывает систему органов, их осуществляющих, а также меры дисциплинарного воздействия в отношении лиц, допустивших нарушения.

Подробная информация об этапах развития аудита в России в части нормативных правовых актов, органов, осуществляющих надзорные функции, представлена в прил. 7.

Рассмотрим стандарты аудиторской деятельности на предмет определения количественных характеристик аудита, в них содержащихся. Анализ начнем с ФПСАД № 1 «Цели и основные принципы аудита финансовой (бухгалтерской) отчетности», утвержденное постановлением Правительства РФ от 23 сентября 2002 г. № 696, так как все остальные стандарты его детализируют за исключением тех, которые регулируют сопутствующие аудиту услуги (ФПСАД № 24, 30, 31, 33).

Количественные признаки по ФПСАД № 1 [3] можно сгруппировать:

1) по отношению к аудиту бухгалтерской отчетности:

- аудитор должен выражать свое мнение о достоверности бухгалтерской отчетности во всех существенных отношениях;
- аудитор должен проявлять профессиональный скептицизм;
- объем аудита должен определяться планируемыми аудиторскими процедурами, необходимыми для достижения цели аудита при данных обстоятельствах;
- аудит должен проводиться с разумной уверенностью, и, как следствие, может иметь место риск невыявления существенных искажений;

2) по отношению к профессиональной деятельности (группа базируется на принципах, раскрытых в Кодексе профессиональной этики аудиторов):

- независимость;
- честность;
- объективность;
- профессиональная компетентность и добросовестность;
- конфиденциальность;
- профессиональное поведение.

В ФПСАД № 1 [3] не указан принцип следования техническим стандартам по причине того, что стандарты аудиторской деятельности по действующему законодательству являются обязательными. В прил. 8 представлена информация о международных стандартах аудита (МСА), так как российские стандарты аудиторской деятельности разрабатываются на их основе в соответствии с положениями ст. 7 Закона.

Положения аудиторских стандартов можно рассматривать в сравнении со стандартами ИНТОСАИ [33] для государственного контроля (табл. 1.10).

Таблица 1.10

Принципы проведения контрольных мероприятий по стандартам аудита и ИНТОСАИ

Фактор	По стандартам аудита	По стандартам ИНТОСАИ
Планирование	+	+
Надзор и контроль	+	+
Средства внутреннего контроля	+	+
Доказательства (сведения)	+	+
Анализ документов	+	+
Оценка рисков	+	–
Существенность	+	+
Выборка	+	Выборочно проводятся контрольные мероприятия, без конкретизации

Принципы проведения контрольных мероприятий в аудите и государственном контроле формально в основном совпадают. Однако имеет место различие в целевой направленности, подходах проведения проверки, оценке рисков, регламентации выборочного исследования.

Для подтверждения соблюдения аудиторских стандартов в аудиторской организации необходимо разработать внутрифирменные стандарты аудиторской деятельности и определить лиц, ответственных за осуществление контроля по их соблюдению. Внутрифирменные стандарты аудиторской деятельности должны быть разработаны в соответствии с Законом, федеральными стандартами (прил. 9, 10), Кодексом профессиональной этики аудиторов, а также с учетом стандартов и Кодекса профессиональной этики СРОА, членом которой она является. При их разработке могут быть использованы методические рекомендации, одобренные Советом по аудиторской деятельности при Минфине РФ (прил. 11), а также правила (стандарты) аудиторской деятельности (ПСАД), одобренные Комиссией по аудиторской деятельности при Президенте РФ (прил. 12). В табл. 1.11 приводятся стандарты аудиторской деятельности, соответствующие нормативным правовым актам.

Группы внутренних стандартов приводятся в прил. 13. Во исполнение внутрифирменных стандартов в аудиторской организации должны иметь место соответствующие организационно-распорядительные документы, в свою очередь аудитор должен надлежащим образом оформлять рабочие документы, в которых подлежат отражению аудиторские доказательства. Эти документы исследуются, анализируются, оцениваются при проведении внешнего контроля качества.

Таблица 1.11

Стандарты аудиторской деятельности, действующие в РФ

Нормативный правовой акт, регулирующий аудиторскую деятельность	Название стандарта полное (сокращенное)	Орган, уполномоченный утверждать стандарты, форма утверждения
Указ Президента РФ от 22 декабря 1993 г. № 2263 «О временных правилах аудиторской деятельности»	Правила (стандарты) аудиторской деятельности (ПСАД)	Комиссия по аудиторской деятельности при Президенте РФ, протокол
Федеральный закон от 07 августа 2001 г. № 119-ФЗ «Об аудиторской деятельности»	Федеральные правила (стандарты) аудиторской деятельности (ФПСАД)	Правительство РФ, постановление
Федеральный закон от 30 декабря 2008 г. № 307-ФЗ «Об аудиторской деятельности»	Федеральные стандарты аудиторской деятельности (ФСАД)	Минфин РФ, приказ

К внутренним факторам также относится наличие соответствующих ресурсов в аудиторской организации, управление ими с учетом действующих нормативных правовых актов. Можно выделить следующие ресурсы, используемые аудиторской организацией в своей деятельности: трудовые ресурсы (кадры), техническое, информационное обеспечение, финансовые ресурсы. Состав ресурсов, их качественные, количественные характеристики, использование в процессе профессиональной деятельности оказывает влияние на качество аудита. Они взаимосвязаны с рисками хозяйственной деятельности аудиторской организации. Эти риски являются результатом существенных условий, событий, обстоятельств, действия или бездействия, которые могут негативно повлиять на способность аудиторской организации достигать своих целей и реализовывать свои стратегии, или результатом выбора ненадлежащих целей и стратегий.

Большинство рисков хозяйственной деятельности будут с большой вероятностью иметь финансовые последствия и, следовательно, оказывать влияние на бухгалтерскую отчетность, хотя не все риски хозяйственной деятельности обязательно ведут к рискам ее существенного искажения. Выявление рисков хозяйственной деятельности руководством аудиторской организации и разработка подходов для их устранения является частью системы внутреннего контроля [5].

Регулярное наблюдение за адекватностью и операционной эффективностью средств контроля посредством анализа информации об их функционировании в первую очередь направлено на обеспечение эффективной работы системы внутреннего контроля. В то же время оценка финансовых результатов деятельности и их анализ имеют целью определить, отвечают ли результаты деятельности целям, поставленным руководством (или третьей стороной). Тем не менее в некоторых случаях показатели результатов деятельности также содержат информацию, которая дает возможность руководству выявить недостатки системы внутреннего контроля [5].

Между целями организации и средствами контроля, которые оно применяет для того, чтобы обеспечить разумную уверенность в их достижении, существует прямая связь. Цели аудиторской организации и его средства контроля связаны с бухгалтерской отчетностью, хозяйственными операциями и соблюдением законодательства Российской Федерации, однако не все эти цели и средства контроля имеют отношение к оценке рисков [5]. Также следует учитывать, что управленческие решения всегда влекут за собой выбор между двумя целями. При политике продаж по сниженным ценам организация в течение нескольких лет будет иметь хорошие финансовые результаты, но в долгосрочном периоде она будет иметь проблемы. При осуществлении инвестирования в деятельность организации создается база для формирования

сильного предприятия, при этом будут иметь место проблемы с финансами. По мнению В. М. Мишина [85], между техническим и экономическим пониманием качества имеется противоречие, которое носит диалектический характер и обуславливается дополнительной взаимосвязью производства и потребления объектов, поэтому целесообразно рассматривать совместно технический (для аудита это следование техническим стандартам аудита) и экономический аспекты качества, тем более что это важно при проведении оценки уровня качества. Следовательно, количественную характеристику аудита также можно получить, проведя анализ основных показателей ее финансово-хозяйственной деятельности, т. е. ресурсов.

Таким образом, количественную характеристику аудита представляют два взаимосвязанных аспекта: технический аспект – соблюдение принципов, регулирующих профессиональную деятельность, процесс аудита; экономический аспект – результат анализа основных показателей финансово-хозяйственной деятельности, т. е. ресурсов.

В прил. 14 приводится характеристика качественных и количественных признаков аудита.

Итак, качество аудита следует рассматривать в тесной взаимосвязи двух его характеристик: как «бытие-для-другого», т. е. как выражение мнения о достоверности бухгалтерской отчетности, используемое для принятия решений на основе бухгалтерской отчетности, и как «в-себе-бытие», т. е. аудит как сущность, как процесс, осуществляемый для выражения мнения. Количественно аудит характеризуется в двух взаимодополняющих аспектах. Во-первых, это его основополагающие принципы: честность, объективность, независимость, конфиденциальность, профессионализм, профессиональное поведение, добросовестность, следование техническим стандартам, нейтральность. Принцип следования техническим стандартам, в свою очередь, реализуется в принципах проведения проверки и раскрывает технический аспект аудита. Во-вторых, это анализ основных показателей финансово-хозяйственной деятельности, т. е. ресурсов, используемых в профессиональной деятельности.

1.3. Определение контроля качества аудита

Для дальнейшего исследования необходимо раскрыть понятие контроля качества аудита. Международной федерацией бухгалтеров определено следующее. Профессиональные бухгалтеры (к ним относят и аудиторов) выполняют в обществе важную роль. Инвесторы, кредиторы, работодатели и другие секторы делового сообщества, а также правительство и население в целом полагаются на профессиональных бухгалтеров в плане разумного финансового учета и финансовой отчетности, эффективного финансового управления и компетентных рекомендаций по различным вопросам бизнеса и налогообложения. Отношение и поведение профессиональных бухгалтеров при предоставлении ими таких услуг влияет на экономическое благосостояние их общества и страны.

Профессиональные бухгалтеры смогут оставаться в таком привилегированном положении, только если по-прежнему будут предоставлять обществу уникальные услуги на уровне, свидетельствующем о том, что общественное доверие полностью обосновано. Поэтому представители бухгалтерской профессии во всем мире более всего заинтересованы в том, чтобы довести до сведения потребителей услуг, предоставляемых профессиональными бухгалтерами, что такие услуги отличаются самым высоким уровнем качества и предоставляются в соответствии с этическими требованиями, признаваемыми обеспечить такой уровень [72].

В Кодексе этики Международной федерации бухгалтеров отмечается, что аудиторы оказывают уникальные услуги, и они характеризуются выражением мнения о достоверности финансовой отчетности.

Для дальнейшего исследования необходимо уделить внимание категории «качество» и рассматривать ее применительно к аудиту. Анализ категории «качество» будем проводить в философском, социальном, экономическом, техническом, правовом и специальном аспектах. В прил. 15 приводятся ее авторские трактовки.

С позиций философии качество означает существенную определенность рассматриваемого объекта, благодаря которой он отличается от другого объекта. С позиций социальных качество связано с отношением субъектов, всего общества к объекту. При этом качество рассматривается как категория, зависящая от уровня культуры, доходов потребителей и др. В контексте аудита можно говорить об обязательном и инициативном аудите. С экономических позиций качество рассматривается как результат потребления или потребительской стоимости объекта. Технический аспект качества связан с техническими закономерностями в образовании и проявлении физических, электромеханических и других свойств предметов одинакового назначения. Для аудита данный аспект качества применим в части следования техническим стандартам, так как оказывается услуга. Правовой аспект качества определяется как совокупность свойств объекта, отвечающая требованиям, установленным в нормативных правовых документах. Аудит регулируется стандартами аудиторской деятельности, однако согласно основополагающим принципам аудита данная норма называется следованием техническим стандартам. Таким образом, правовой аспект качества в аудите называется техникой аудита, что означает следование техническим стандартам аудита и в этой части совпадает с техническим аспектом. Специальный аспект рассматривается в контексте отраслевой деятельности.

Качество – философская категория, выражающая неотделимую от бытия объекта его существенную определенность, благодаря которой он является именно этим, а не другим объектом. Качество отражает устойчивое взаимоотношение составных элементов объекта, которое характеризует его специфику, дающую возможность отличать один объект от других. Именно благодаря качеству каждый объект существует и мыслится как нечто отграниченное от других объектов. Вместе с тем качество выражает и то общее, что характеризует весь класс однородных объектов [122].

Впервые категорию качества проанализировал Аристотель. Он определил ее как видовое отличие сущности. Аристотель отмечал текучесть качества как состояния вещей, их способность превращаться в противоположное. Г. Гегель определил качество как логическую категорию, составляющую начальную ступень познания вещей и становления мира, как непосредственную характеристику бытия объекта [122].

Диалектический материализм исходит из признания объективности и всеобщности качественной определенности вещей. Качество объекта обнаруживается в совокупности его свойств. При этом объект не состоит из свойств, не является своего рода «пучком свойств», а обладает ими: «... существует не качество, а только вещи, обладающие качествами, и притом бесконечно многими качествами» [122]. Под свойством понимается способ проявления определенной стороны качества объекта по отношению к другим объектам, с которыми он вступает во взаимодействие. Категория качества объекта не сводится к отдельным его свойствам. Она выражает целостную характеристику.

Категория качества выражает определенную ступень познания человеком объективной реальности. ... Познание идет от качества к количеству и далее к их единству – мере. Любой предмет представляет собой единство качества и количества [122].

В философии один из законов диалектического материализма рассматривает переход количественных изменений в качественные. Закон перехода количества в качество выражает такую взаимозависимость характеристик материальной системы, при которой количественные изменения на определенном этапе приводят к качественным, а новое качество порождает новые возможности и интервалы количественных изменений [65].

Закон перехода количественных изменений в качественные носит объективный и всеобщий характер. Любое количественное изменение выступает как изменение элементов системы. Степень различия между старым и новым качеством зависит от количества изменений в рассматриваемом объекте. Появление нового качества по существу означает появление предмета с новыми закономерностями и мерой, в которой заложена уже иная количественная определенность.

Процесс коренного изменения данного качества, «надлом» старого и рождение нового есть скачок. Он является переходом от старого качества к новому, от одной меры к другой.

Переход одного явления в другое есть взаимодействие количественных и качественных изменений, проходящих через ряд промежуточных фаз. При этом различные фазы изменения степени данного качества означают изменение степени данного качества, т. е. по сути дела количественное изменение. Со стороны количественных изменений этот переход выступает во времени как нечто постепенное, а со стороны качественных – как скачок. Начало скачка от одного явления в другое характеризуется началом коренного преобразования всей системы связей между элементами целого, самой природы элементов. Завершение скачка означает образование единства качественно новых элементов и иной структуры целого.

В процессе развития можно выделить два основных вида скачков: скачок как резкий переход от одного качества к другому и скачок как некоторый процесс определенной деятельности [122].

Мера – философская категория, выражающая диалектическое единство качественных и количественных характеристик объекта. Качество любого объекта органически связано с определенным количеством. В рамках данной меры количественные характеристики могут меняться за счет изменения числа, размеров, порядка связи элементов, скорости движения, степени развития и т. п. Мера указывает предел, за которым изменение количества влечет за собой изменение качества объекта и наоборот. Мера – это своего рода зона, в пределах которой данное качество может модифицироваться, сохраняя при этом свои существенные характеристики [122].

Другой вариант трактовки философского понятия «качество» раскрывают П. В. Алексеев, А. В. Панин. Качество – это внешняя и внутренняя определенность, система характерных черт предметов, теряя которую предметы перестают быть тем, что они есть [20]. Нечто есть благодаря своему качеству то, что оно есть, и, теряя свое качество, оно перестает быть тем, что оно есть [51].

Количество может быть определено как совокупность таких изменений в материальной системе, которые не тождественны изменению ее сущности [20].

Всякий предмет, любое развитие материальных систем имеют свою меру [20]. В философии бытия мера служит для выражения взаимосвязи качества и количества [20].

Продолжающийся процесс кумуляции, накопления необратимых изменений в субстрате и структуре системы ведет к расшатыванию структуры системы, к ее неустойчивости, создающей предпосылку для ее перехода в другое качество. Переход от одного качества к другому – это скачок [20].

По мнению А. Г. Спиркина, качество – это целостная характеристика функционального единства существенных свойств объекта, его внутренней и внешней определенности, относительной устойчивости, его отличия, а также сходства с другими объектами. Г. Гегель определил качество как «тождественную с бытием определенность». Это значит, что качество неотъемлемо от предмета (для аудита – выражение мнения). Данный предмет, теряя свое качество, перестает существовать.

Качество объекта обнаруживается в совокупности его свойств. Целостность свойств и есть качество. Свойство – это способ проявления одной определенной стороны качества объекта по отношению к другим объектам, с которыми он вступает во взаимодействие [114].

Конец ознакомительного фрагмента.

Текст предоставлен ООО «ЛитРес».

Прочитайте эту книгу целиком, [купив полную легальную версию](#) на ЛитРес.

Безопасно оплатить книгу можно банковской картой Visa, MasterCard, Maestro, со счета мобильного телефона, с платежного терминала, в салоне МТС или Связной, через PayPal, WebMoney, Яндекс.Деньги, QIWI Кошелек, бонусными картами или другим удобным Вам способом.