

МОНИТОРИНГ ВНУТРИФИРМЕННОЙ СИСТЕМЫ КАЧЕСТВА АУДИТА БУХГАЛТЕРСКОЙ ОТЧЕТНОСТИ

В статье рассматривается структура внутрифирменной системы качества аудита бухгалтерской отчетности, обосновывается значение регулярных проверок эффективности внутреннего контроля в аудиторских организациях, предлагается комплекс мероприятий по организации и проведению мониторинга системы качества аудиторских проверок; приводятся рекомендации по оценке затрат на формирование и улучшение исследуемой системы.

Проверка адекватности и эффективности политики и процедур контроля работы является важнейшим элементом системы качества аудиторской организации. Необходимость осуществления мероприятий по регулярным проверкам этой системы обусловлена как аудиторскими стандартами и правилами, так и документами ИСО. В научных работах этот аспект недостаточно освещен, поэтому требуется установить цели и принципы осуществления этих мероприятий, а также разработать конкретные процедуры, с помощью которых возможен эффективный мониторинг политики качества аудита в аудиторских фирмах.

Руководство аудиторской фирмы должно поставить следующие цели в области мониторинга системы качества аудита:

- проверка адекватности системы качества требованиям нормативных документов;
- определение эффективности политики и процедур контроля качества в технологическом и экономическом аспектах;
- разработка мероприятий по дальнейшему совершенствованию системы качества.

Для достижения этих целей требуется в первую очередь установить круг лиц, уполномоченных осуществлять мероприятия, связанные с мониторингом качества и вменить им в обязанности:

- создание части внутрифирменного стандарта, регулирующего порядок проведения мониторинга;
- разработку программ проверки и определения эффективности контроля качества;
- определение периодичности и сроков проведения мероприятий по мониторингу;
- установление критериев для отбора персонала, привлекаемого к мероприятиям по контролю системы качества;
- инструктаж отобранных контролеров;
- организацию и проведение процедур мониторинга;
- документирование результатов работы и доведение их до сведения руководства;

– разработку рекомендаций по результатам мониторинга;

– осуществление контроля за действиями по выполнению выданных рекомендаций.

Очевидно, что объектами контроля будут являться элементы внутрифирменной системы качества аудита. Мониторинг является самым специфическим элементом исследуемой системы, его воздействие на качество аудита не прямое, а опосредованное (через контроль влияния других составляющих), кроме того, после осуществления необходимых процедур проявляется обратное действие мониторинга, направленное на совершенствование других факторов, определяющих качество аудита, следовательно, системы в целом.

При организации мониторинга системы качества можно использовать три подхода:

- создание собственной службы внутреннего аудита качества (для крупных аудиторских организаций);
- поручение проведения контроля собственным сотрудникам (для средних и мелких фирм);
- приглашение проверяющих из аудиторской профессиональной организации (желательно аккредитованной).

Предлагается следующий алгоритм проведения мониторинга качества аудита:

- 1) подготовительная работа:
 - разработка внутрифирменной документации по осуществлению мониторинга;
 - получение информации от пользователей;
 - планирование мониторинга;
- 2) проведение проверки и ее документирование;
- 3) заключительный этап:
 - составление, обсуждение и утверждение итогового отчета по результатам мониторинга;
 - разработка и проведение мероприятий по исправлению недостатков и улучшению системы качества;
 - последующий контроль действий по совершенствованию системы качества;

– применение мер ответственности или поощрения к исполнителям.

Требования к лицам, осуществляющим мониторинг качества:

– численность лиц должна зависеть от объема проверок, их частоты и периодичности;

– квалификация лиц, проводящих контроль, должна быть не ниже, чем исполнителей.

Контролирующие лица имеют право:

– доступа к документации аудиторских проверок;

– получать информацию у уполномоченных лиц, имеющих отношение к внутрифирменной системе контроля качества аудита; а также к составляемым этими лицами документам и базам данных, содержащим необходимые сведения;

– требовать разъяснений у проверяемых исполнителей по возникающим вопросам;

– с разрешения руководства направлять запросы третьим лицам: клиентам, аккредитованным профессиональным аудиторским объединениям, лицензирующим органам и т. п.

Лица, осуществляющие мониторинг качества аудита, обязаны:

– руководствоваться основными принципами аудиторской деятельности: независимости, честности, объективности, конфиденциальности и профессиональной этики;

– соблюдать требования законодательства, федеральных правил (стандартов) аудиторской деятельности, внутренних правил (стандартов) аккредитованных профессиональных аудиторских объединений, членом которых является данная фирма, а также внутрифирменных правил (стандартов);

– в случае невозможности проведения проверки из-за ограничений, вызванных соблюдением требований профессиональных принципов, сообщить об этом руководству аудиторской организации или уполномоченным лицам;

– соблюдать сроки, установленные планом проведения мониторинга;

– своевременно информировать руководство, уполномоченных лиц и проверяемых исполнителей о результатах проведенного контроля;

– оказывать проверяемым сотрудникам содействие в выполнении мероприятий, направленных на исправление недостатков и улучшение системы качества.

Ответственность лиц, осуществляющих мониторинг качества аудита, определяется в соответствующем договоре или должностной инструкции. Меры ответственности применяются такие

же, как и к остальным сотрудникам. За ненадлежащее выполнение обязанностей возможно лишение надбавок, премиальных и других поощрительных выплат.

Объектами мониторинга системы качества являются:

– внутрифирменные аудиторские стандарты: наличие, соответствие требованиям лицензирующего органа, федеральных правил (стандартов) аудиторской деятельности, аккредитованного профессионального аудиторского объединения, членом которого является аудиторская организация; соблюдение персоналом и руководством, при этом особое внимание уделяется документированию процедур, свидетельствующих о выполнении требований стандартов;

– профессиональный кадровый потенциал: соответствие лицензионным требованиям, выполнение процедур по найму, установление и выполнение квалификационных требований, порядок оформления трудовых договоров, соглашений, ведение профессиональных паспортов сотрудников, распределение обязанностей, назначение на должности, повышение квалификации, проведение аттестации персонала, осуществление руководящих указаний и текущего контроля в течение всего процесса аудита;

– консультации: круг специалистов фирмы и привлеченных лиц, сферы консультирования, документирование полученных консультаций;

– подбор и сохранение клиентов: определение независимости сторон согласно лицензионным и стандартным требованиям, работа по сохранению клиентов, исследование статуса и потенциала аудиторской фирмы;

– технические ресурсы: наличие и состояние необходимой оргтехники, владение сотрудников навыками работы с компьютерной техникой и программами, наличие и развитие пакета прикладных программ для осуществления аудиторских процедур.

Согласно концепции профессионализма аудиторская деятельность в основном базируется на способности аудитора принимать профессиональные суждения. Исходя из этого, оценка качества аудита – тоже предмет профессионального суждения проверяющего, а критерием качества является соблюдение требований соответствующих правил (стандартов) аудиторской деятельности, в том числе внутрифирменных. Поэтому предлагается методику определения эффективности системы качества аудита сформировать на базе экспертной оценки.

При проверке следует опираться на методы, установленные в правиле (стандарте) «Аудиторские доказательства» и адаптированные к условиям мониторинга системы качества аудита. Области применения методов и их интерпретация приведены в таблице 1.

Общим критерием оценки эффективности системы аудита является соблюдение требований правил (стандартов) аудиторской деятельности. Очевидно, что частные критерии будут носить атрибутивный характер и выражаться вербально: «положение соблюдено» – «положение не соблюдено» – «положение соблюдено частично». Стандарты ИСО требуют количественного выражения качественных признаков. Следовательно, необходима разработка системы частных, промежуточных показателей и агрегированного обобщающего критерия эффективности системы качества аудита. В международной и отечественной практике принято использовать для целей проведения проверки системы качества опросные листы, содержащие тесты. Предлагается распределить процедуры и тесты на группы, в соответствии с элементами внутрифирменной системы качества аудита. Количество и содержание процедур зависит от специфических особенностей исследуемой аудиторской организации.

Формирование интервала оценки частных показателей зависит от количественного или качественного выражения результата проверки по конкретному направлению. Предлагается для вербальных оценок использовать следующие шкалы:

– при применении альтернативного типа оценки – двухбалльную шкалу (например, оценка «имеется» – 2 балла, «не имеется» – 1 балл);

– в случаях, когда оценка может варьировать, – шкалу от 1 до 5 баллов (к примеру, оценка «соответствует» равняется 5 баллам, «не соответствует» – 1 баллу, промежуточные положения могут занимать градации «не вполне соответствует», «в основном соответствует», «частично соответствует»).

Итоговая оценка состояния системы качества имеет вид:

$$Q = \sum_{j=1}^k \sum_{i=1}^n x_{ij} P_j, \quad (1)$$

где Q – агрегированный показатель состояния системы качества аудита;

x_{ij} – частные показатели, полученные по направлениям проверки, в количественном выражении (баллах); i – порядковый номер показателя в группе; $i = 1, n$; j – порядковый номер группы показателей ($j = 1, k$; для предлагаемой методики $k = 5$);

P_j – веса для каждой j -ой группы показателей, позволяющие элиминировать влияние числа показателей в отдельных группах и учесть значимость каждой группы для агрегированного показателя.

Оценка эффективности системы проводится по шкале, высшей отметкой которой является максимальное для сформированной аудиторской фирмой методики значение агрегированного показате-

Таблица 1. Применение методов получения аудиторских доказательств при осуществлении внутрифирменного мониторинга системы качества аудита

Методы, используемые при проверке	Области и особенности применения методов
Проверка арифметических расчетов	Перепроверяется порядок расчета уровня существенности, определения объема аудиторской выборки, объема предстоящей работы в процессе планирования предельной и возможной ошибок, экстраполяции ошибки выборки на генеральную совокупность, расчета коэффициентов, применяемых при определении соблюдения клиентом допущения непрерывности деятельности и др.
Инвентаризация	Проводится в отношении имущества: наличие необходимого парка технических средств, указанного в документах для получения лицензии; наличие ЭВМ и программного обеспечения; наличия имущества, которое может свидетельствовать об осуществлении другой предпринимательской деятельности В отношении обязательств: дебиторская и кредиторская задолженность, позволяющая выявить связанные стороны и (или) факты осуществления другой предпринимательской деятельности
Проверка соблюдения требований к проведению аудиторских процедур	Осуществляется при выполнении конкретной процедуры во время проверки клиента: получение разрешений со стороны руководства клиента и (или) аудиторской организации на проведение отдельных процедур (например, запросов), наличие руководящих указаний, консультаций, осуществление текущего контроля со стороны руководителя группы и уполномоченных лиц, обязательное документирование процедур
Подтверждение	Используется при необходимости получения ответов на запросы по поводу результатов проведенных проверок у представителей лицензирующего органа, профессионального аудиторского объединения, экспертов, другой аудиторской организации, являющейся новым аудитором бывших клиентов проверяемой организации, иных лиц
Устный опрос	Проводится в отношении руководства аудиторской фирмы, персонала, в том числе уполномоченных лиц, ответственных за состояние внутрифирменного контроля, а также третьих лиц, перечисленных выше
Проверка документов	Устанавливается наличие и состояние документации: - устанавливающей элементы системы внутреннего контроля; - организационно-распорядительной, в которой содержатся положения, связанные с обеспечением качества аудита; - ведущей в соответствии с требованиями политики качества (договоры, профессиональные паспорта сотрудников и др.); - рабочей документации по результатам аудита, содержащей отметки о текущем контроле; - аудиторских заключений; - составленной в ходе предыдущего мониторинга и (или) в процессе улучшения системы качества; - полученной от других контролирующих органов
Прослеживание	Выполняется в отношении: - рабочей документации и аудиторских заключений с целью выявления несоответствий; - внутренней документации, составляемой в ходе осуществления текущего контроля, и содержащей оценку качества проведенного аудита
Аналитические процедуры	Анализируется выполнение: - общего плана и программы аудита; - планов обеспечения организации кадрами и техническими средствами; - планов повышения квалификации сотрудников; - планов осуществления контрольных мероприятий

ля, а низшей – минимальное значение. Границы для обозначения промежуточных положений устанавливаются экспертным методом, так же как и количество частных показателей, их возможные значения и веса для групп.

Документирование процедур мониторинга требуется организовать по направлениям:

- сбор предварительных сведений;
- планирование мониторинга;
- проведение проверочных процедур и тестов;
- составление заключения;
- последующие рекомендации.

Документы должны содержать обязательные реквизиты:

- наименование;
- дата (период) проведения;
- направление и объекты мониторинга;
- содержание проводимой работы;
- проверяемые и (или) проверяющие лица;
- результат действий;
- отметки об обсуждении документа и выводы;
- подписи ответственных за составление документа лиц.

К составлению и хранению документации мониторинга предъявляются такие же требования, как и ко всей аудиторской документации, согласно соответствующему правилу (стандарту) и внутренним стандартам.

Планирование мониторинга качества осуществляется с учетом перечисленных ниже факторов:

1. Результаты предыдущих проверок качества аудита – если они выявляли отклонения, то необходим обязательный повторный контроль.

2. Объекты системы качества аудита, которые подвергаются проверке: в ходе мониторинга должно быть проверено воздействие на качество элементов системы внутрифирменного контроля качества.

3. Критерии качества и методы проверки (устанавливаются специальной внутрифирменной методикой).

4. Частота проведения проверок (не реже 1 раза в год, по ежеквартальным проверкам – ежеквартально, периоды проведения мониторинга целесообразно назначать на месяцы, когда нет квартальных и годовых проверок).

5. Сроки проведения проверок (стандарты ИСО рекомендуют не затягивать эти мероприятия).

Методы получения информации от пользователей: согласно требованиям правила (стандарта) ИСО 9001:2000 аудиторская организация должна отслеживать информацию, относящуюся к восприятию потребителями степени выполнения их тре-

бований. Для этого необходимо определить методы получения и использования этой информации. Пользователями мнения, содержащегося в аудиторском заключении, являются субъекты с разными интересами (внешние и внутренние потребители информации). Сведения о степени их удовлетворенности соответствием мнения аудитора объективным обстоятельствам рекомендуется получать следующим образом:

1. Обсуждение изменений, произошедших за следующий отчетный период, при повторных проверках; сопоставление их с результатами предыдущей проверки.

2. Выяснение степени подтверждения ожиданий пользователей по собственной инициативе аудиторской организации путем направления специальных запросов.

3. Обращения нового аудитора по вопросам, связанным с предыдущей проверкой, в случае прекращения отношений данной аудиторской организации с клиентом.

4. Прямое обращение пользователей в аудиторскую фирму, аккредитованные профессиональные аудиторские объединения, лицензирующие с положительными отзывами или претензиями к качеству аудиторского заключения (в последнем случае адресатами обращений могут являться, кроме прочих, судебные органы).

Ответственные за мониторинг лица должны регистрировать поступающую от пользователей вышеперечисленную информацию в установленных внутрифирменными стандартами формах и учитывать ее при составлении плана проверок (при наличии претензий обязательна проверка качества проведенного аудита).

Порядок составления отчетов по результатам мониторинга: заключения проверяющих могут быть двух видов: положительными и отрицательными. Рекомендуется следующая структура заключений с учетом зарубежного опыта коллегиальных проверок и российской аудиторской практики:

1. Наименование документа.
2. Вид заключения.
3. Дата составления заключения.
4. Проверяемый период деятельности или контролируемый аудит.
5. Используемые правила (стандарты) – федеральные, внутренние, внутрифирменные.
6. Контролируемые направления аудита.
7. Информация о результатах предыдущих проверок и мерах, принятых по рекомендациям лиц, ранее проводивших мониторинг системы качества аудита.

8. Перечень замечаний по результатам текущего мониторинга (если они имеются).

9. Мнение проверяющих о состоянии внутрифирменного контроля качества аудита.

10. Рекомендуемые мероприятия по улучшению элементов системы контроля качества.

11. Подписи лиц, осуществляющих мониторинг.

12. Дата составления заключения.

13. Отметки об обсуждении заключения и ознакомлении с ним контролируемых лиц.

14. Отметки о контроле выполнения рекомендуемых мероприятий (заполняется по результатам проверки по истечении установленного внутрифирменным стандартом периода).

От руководства аудиторской фирмы требуется установить меры наказания и поощрения сотрудников по основаниям, выявленным в ходе мониторинга системы качества. Рекомендуется использовать комплекс надбавок, премий и других стимулирующих действий за положительные достижения в области качества. Меры наказания за упущения, обнаруженные проверяющими, не должны противоречить положениям законодательства, в частности Трудового кодекса РФ, а также условиям коллективного договора, трудового соглашения или контракта, заключенного с работником.

Руководство аудиторской фирмы несет ответственность за организацию разработки мероприятий по улучшению системы качества аудита и их своевременное осуществление. Принимаемые меры могут быть направлены на один или несколько элементов внутрифирменной системы качества, в зависимости от результатов мониторинга. Для этого анализируются оценки по каждому направлению проверки в соответствии с методикой и формулируются рекомендации по исправлению недостатков, которые могут, в зависимости от выявленных обстоятельств, быть нацелены на:

- разработку и внедрение недостающих элементов системы;
- доработку и пересмотр существующих составляющих;
- отмену нерациональных или устаревших положений.

В первую очередь планируется улучшение по направлениям, оценка которых максимально отклоняется от верхней границы диапазона возможных оценок, установленных для каждого конкретного показателя (формула 2):

$$(x_{ijmax} - x_{ij})p_j \text{ max}, \quad (2)$$

где x_{ijmax} – максимально возможное значение оцен-

ки i -го показателя в j -ой группе, согласно методике (приложение хх, формула 1);

x_{ij} – оценка, полученная в ходе мониторинга;

p_j – весовой коэффициент для j -ой группы показателей.

Использование весового коэффициента предусмотрено для того, чтобы улучшение системы происходило в приоритетных направлениях, которым в аудиторской фирме придается большее значение.

При принятии решения о выполнении комплекса мероприятий следует принимать во внимание существующее ограничение – затраты на улучшение системы качества и ее функционирование не должны превышать сумму возможных потерь от некачественного аудита.

Соразмерение указанных затрат можно выразить следующей формулой:

$$Z_k < P, \quad (3)$$

где Z_k – затраты, связанные с обеспечением качества аудита;

P – возможные потери от некачественного оказания услуг.

Затраты на качество, в свою очередь, определяются как сумма нескольких составляющих:

$$Z_k = M_z + P_{om} + Z_{oc} + O_p + O_u, \quad (4)$$

где M_z – материальные затраты, связанные с обеспечением качества (бумага, канцтовары, стенды и др.);

P_{om} – расходы на оплату труда с отчислениями сотрудникам, привлеченным к разработке системы качества; доплаты за выполнение контрольных функций; заработная плата штатных работников отдела внутреннего контроля, стимулирующие выплаты исполнителям за поддержание должного уровня качества;

Z_{oc} – затраты, связанные с использованием основных средств при создании и функционировании системы качества (приобретение основных средств, амортизация средств вычислительной техники, копировально-множительных аппаратов и т. п.);

O_p – оплата сторонним специалистам, консультантам, привлеченным на договорной основе, фирмам, участвующим в разработке системы качества (если сторонние специалисты не привлекаются, то $O_p = 0$);

O_u – оплата информационных услуг, литературы, подписки на периодические издания, услуг за предоставление доступа в Интернет, за обслуживание компьютерных консультационных систем и т. п.

Затраты на обеспечение качества состоят из расходов соответствующих этапов (формула 5):

$$Z_k = Z_{psc} + Z_{фск} + Z_{уск} \quad (5)$$

где Z_{psc} – затраты на разработку системы качества;
 $Z_{фск}$ – затраты на обеспечение функционирования системы качества;

$Z_{уск}$ – затраты на улучшение системы качества.

Следует учитывать, что чем меньше будут Z_{psc} и $Z_{фск}$, тем большую величину могут составить $Z_{уск}$.

Потери, с которыми следует соразмерить затраты, формируются за счет возможных расходов, описанных в формуле (5):

$$П = Ш + B_{pc} + Л + УВ, \quad (6)$$

где $Ш$ – штрафные санкции за некачественно проведенный аудит;

B_{pc} – выплаты в пользу заказчика по решению суда (компенсация материального и морального ущерба, штрафы, судебные издержки);

$Л$ – некупившаяся стоимость лицензии в случае ее аннулирования вследствие некачественного оказания услуг;

$УВ$ – потери в виде упущенной выгоды из-за невозможности проведения аудита ввиду отсутствия лицензии.

Выполнение комплекса мероприятий, описанных в данном разделе, будет способствовать формированию эффективной внутрифирменной политики качества, повышению конкурентоспособности аудиторской фирмы и улучшению ситуации на рынке аудиторских услуг.

Список использованной литературы:

1. Международные стандарты аудита и Кодекс этики профессиональных бухгалтеров (1999). – М.: МЦРСБУ, 2000. – 699 с.
2. Международный стандарт ИСО 9004-2: 1991. Общее руководство качеством и элементы системы качества. Ч. 2: Руководящие указания по услугам: Пер. с англ. – М.: Всерос. науч.-исслед. ин-т сертификации Госстандарта России (ВНИИС), 1996.
3. Международный стандарт ИСО 9001:2000 «Система менеджмента качества. Требования».
4. Гутцайт Е.М., Островский О.М., Ремизов Н.А. Отечественные правила (стандарты) аудита и их использование. – М.: ФБК-ПРЕСС, 1998. – 334 с.
5. Панкова С.В. Система мер обеспечения качества аудита // Сб. «Актуальные вопросы бухгалтерского учета, контроля и налогообложения». – М.: Издательство МСХА, 2001. – С. 126-129.
6. Кутырин В.А., Тучина М.В. Внутренний аудит системы качества // Методы менеджмента качества. – 2001. – №2. – С. 10-16.
7. Правила (стандарты) аудиторской деятельности. – М.: ИД ФБК-ПРЕСС, 2000. – 384 с.
8. Робертсон Дж. Аудит. Перев. с англ. – М.: КРМГ, Аудиторская фирма «Контакт», 1993. – 496 с.
9. American Institute of Certified Public Accountants; Codification of Statements on Auditing Standards. – №1-64. – American Institute of Certified Public Accountants, 1991.