

СУЩНОСТЬ АУДИТА И ПОДХОДЫ К ОПРЕДЕЛЕНИЮ ЕГО КАЧЕСТВА

В статье рассматриваются актуальные для современного этапа развития аудиторской деятельности в России вопросы, касающиеся формулировки определения аудита и классификации пользователей информации, содержащейся в аудиторском заключении. Определено понятие качества аудиторских услуг с позиции требований к информации, а также применен системный подход к обеспечению качества аудита на базе международных стандартов серии ИСО–9000.

История развития аудита охватывает сравнительно небольшой промежуток времени; считается, что аудит в современном понимании начал формироваться в середине XIX века, поэтому до сих пор не существует общепринятых однозначных определений аудиторской деятельности.

Р. Адамс определяет аудит как «независимое рассмотрение специально назначенным аудитором финансовых отчетов предприятия и выражение мнения о них при соблюдении правил, установленных законом». В США Комитетом по основным концепциям аудита Американской ассоциации бухгалтеров сформулировано следующее определение: «Аудитом называется систематический 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». В книге Дж. Робертсона «Аудит» это определение звучит следующим образом: «Аудит – это системный процесс получения и оценки объективных данных об экономических действиях и событиях, устанавливающий уровень их соответствия определенному критерию и представляющий результаты заинтересованным пользователям». Кроме того, в этом же источнике приведено распространенное определение аудита как процесса уменьшения до приемлемого уровня информационного риска для пользователей финансовых отчетов. Э. Аренс и Дж. Лоббек характеризуют аудит как процесс, посредством которого компетентный независимый работник накапливает и оценивает 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.

В Международных стандартах аудита (МСА), разработанных Комитетом по международной аудиторской практике, являющимся постоянным комитетом Совета Международной федерации бухгалтеров, нет определения аудита, изложенного в привычной форме; в глоссарии МСА приведена следующая формулировка: «Аудит (Audit) – целью аудита финансовой отчетности является предоставление возможности аудитору выразить мнение в отношении того, подготовлена ли финансовая отчетность, по всем существенным аспектам, в соответствии с установленными основами финансовой отчетности... Такую же цель имеет аудит финансовой или другой информации, подготовленной в соответствии с надлежащими критериями».

На основе изучения приведенных определений можно выделить следующие черты, характеризующие сущность аудита:

- это определенный процесс, осуществляемый независимым аудитором, имеющим соответствующие полномочия;
- аудит состоит в сборе, анализе и оценке информации о деятельности какой-либо системы (субъекта);
- целью аудита является выражение мнения аудитора о соответствии исследуемых действий и (или) показателей установленным критериям;
- результаты аудита предназначены для удовлетворения информационных потребностей заинтересованных пользователей.

Эти особенности характеризуют аудит в общем смысле и подходят к определению всех видов независимой экспертизы, существующих в настоящее время в развитых странах (аудит финансовых отчетов, аудит систем качества продукции, экологический аудит и др.).

Следует отметить, что отечественные определения ограничивают исследуемое понятие «аудит» рамками аудита бухгалтерской отчетности. Это позволяет предположить, что другие виды независимой экспертизы, в отличие от

Таблица 1. Варианты определения аудиторской деятельности (аудита) и ее целей

Источник определения	Формулировка определения
Федеральный закон «Об аудиторской деятельности» от 07 августа 2001 г. № 119-ФЗ	Аудиторская деятельность, аудит – предпринимательская деятельность по независимой проверке бухгалтерского учета и финансовой (бухгалтерской) отчетности организаций и индивидуальных предпринимателей... Целью аудита является выражение мнения о достоверности финансовой (бухгалтерской) отчетности аудируемых лиц и соответствии порядка ведения бухгалтерского учета законодательству Российской Федерации.
Временные правила аудиторской деятельности в Российской Федерации, утвержденные Указом Президента РФ от 22 декабря 1993 г. № 2263	Аудиторская деятельность (аудит) – это предпринимательская деятельность аудиторов (аудиторских фирм) по осуществлению независимых ведомственных проверок бухгалтерской (финансовой) отчетности, платежно-расчетной документации, налоговых деклараций и других финансовых обязательств и требований экономических субъектов, а также по оказанию иных аудиторских услуг. Основная цель аудиторской деятельности – установление достоверности бухгалтерской (финансовой) отчетности экономических субъектов и соответствия совершенных ими финансовых и хозяйственных операций нормативным актам, действующим в Российской Федерации
Перечень терминов и определений, используемых в правилах (стандартах) аудиторской деятельности (одобрен Комиссией по аудиторской деятельности при Президенте Российской Федерации)	Аудит – предпринимательская деятельность аудиторов (аудиторских организаций) по осуществлению независимых проверок бухгалтерской отчетности, платежно-расчетной документации, налоговых деклараций и других финансовых обязательств и требований экономических субъектов с целью установления достоверности их бухгалтерской отчетности и соответствия совершенных ими финансовых и хозяйственных операций нормативным актам, действующим в Российской Федерации. Проверка аудиторская – мероприятие, заключающееся в сборе, оценке и анализе аудиторских доказательств, касающихся финансового положения экономического субъекта, подлежащего аудиту, и имеющее своим результатом выражение мнения аудитора о правильности ведения бухгалтерского учета и достоверности бухгалтерской отчетности этого субъекта. Деятельность аудиторская – 1) с точки зрения Временных правил аудиторской деятельности в Российской Федерации – понятие, тождественное аудиту; 2) с точки зрения правил (стандартов) аудиторской деятельности и опыта работы аудиторов в последующие годы – более широкое понятие, определяющее деятельность аудиторов, включающее как собственно аудит (аудиторскую проверку с целью подтверждения достоверности бухгалтерской отчетности), так и сопутствующие аудиту услуги.
Проект Федерального закона об аудиторской деятельности в Российской Федерации, внесенный Правительством Российской Федерации	Аудиторская деятельность (аудит) представляет собой предпринимательскую деятельность по независимой проверке бухгалтерского учета и бухгалтерской (финансовой) отчетности организаций и индивидуальных предпринимателей. Целью аудита является выражение мнения о достоверности бухгалтерской (финансовой) отчетности аудируемых лиц и соответствии порядка ведения бухгалтерского учета законодательству Российской Федерации
Проект Федерального закона об аудиторской деятельности в Российской Федерации, подготовленный Комиссией по аудиторской дея-	Аудиторская деятельность представляет собой предпринимательскую деятельность аудиторов, работающих самостоятельно, и аудиторских организаций по проведению собственно аудита и оказанию сопутствующих ему услуг. Аудит представляет собой независимую проверку документов бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности организаций и финансовых (налоговых) документов физических лиц, занимающихся

Продолжение таблицы 1.

тельности при Президенте Российской Федерации	предпринимательской деятельностью. Целью аудита является установление достоверности бухгалтерской отчетности лиц, подлежащих аудиту, и соответствия совершенных ими финансовых операций нормам законодательства Российской Федерации.
Проект Федерального закона об аудиторской деятельности в Российской Федерации, подготовленный Государственной Думой	Аудиторская деятельность (аудит) представляет собой независимую экспертизу бухгалтерской отчетности организации, проводимую квалифицированными специалистами (аудиторами) путем проверки соблюдения установленного порядка ведения бухгалтерского учета, соответствия хозяйственных и финансовых операций законодательству Российской Федерации, полноты и верности отражения показаний деятельности предприятий в бухгалтерской отчетности. Основной целью аудиторской деятельности является обеспечение достоверности бухгалтерской отчетности организации.
Проект Федерального закона об аудиторской деятельности и гражданском финансовом контроле, подготовленный Советом Федерации	Аудит – это предпринимательская деятельность, направленная на реализацию общественной потребности в установлении объективности финансовой информации. Аудит представляет собой независимую оценку бухгалтерской отчетности юридических лиц, индивидуальных предпринимателей и правительственных органов, путем получения и проверки объективных данных о хозяйственной и финансовой деятельности организации, соответствия проведенных ею хозяйственных и финансовых операций законодательству Российской Федерации. Целью аудита является выражение мнения о достоверности бухгалтерской отчетности аудируемых организаций.

зарубежных аналогов, не должны официально именоваться аудитом. В таблице 1 представлены определения сущности и цели аудита, сформулированные официальными органами и другими инстанциями Российской Федерации.

Из приведенных определений следует, что аудит является одним из видов предпринимательской деятельности; заключается в возмездном оказании услуг различным экономическим субъектам и представляет собой проверку их бухгалтерской отчетности с целью выражения мнения о достоверности показателей, содержащихся в проверенной информации.

Только в одном определении («проверка аудиторская» Перечня терминов и определений) аудит представлен как процесс (мероприятие), состоящий из нескольких стадий (сбор, оценка, анализ аудиторских доказательств), но данная формулировка упускает из виду заключительный этап аудита – обобщение результатов проведенной работы.

На современном этапе развития аудита следует признать целесообразным ввести два понятия: «аудит» и «аудиторская деятельность». Следующие определения представляются наиболее соответствующими исторически и прак-

тически сложившемуся пониманию этих терминов:

Аудиторская деятельность – предпринимательская деятельность аудиторов и аудиторских фирм по осуществлению аудита и сопутствующих ему услуг.

Аудит – процесс, заключающийся в сборе, оценке, анализе и обобщении независимыми аудиторами информации, касающейся правильности ведения бухгалтерского учета аудируемым лицом, с целью выражения мнения о достоверности его бухгалтерской (финансовой) отчетности.

Из приведенного определения следует, что аудит призван удовлетворять потребность общества в установлении объективной финансовой информации.

Состав потребителей информации, содержащейся в аудиторском заключении, неоднороден, но их объединяет заинтересованность в объективности данных. В таблице 2 представлена классификация пользователей информации, заключающейся в выраженном аудитором мнении о достоверности бухгалтерской отчетности аудируемых лиц.

Исходя из вышеизложенного, можно сформулировать понятие потребности в информации, являющейся результатом аудита: это свойство заинтересованных пользователей, отображающее необходимость получения информации о достоверности бухгалтерской отчетности определенного экономического субъекта для принятия соответствующих решений. Мнение аудитора, отраженное в заключении, должно отвечать следующим требованиям, предъявляемым к информации:

– полнота (достаточность) – количество информации в заключении должно быть минимальным, но достаточным для оценки состояния аудируемого субъекта и принятия решения заинтересованным пользователем;

– точность – выводы аудитора должны объективно отражать реальную степень соответствия бухгалтерской отчетности фактическому наличию имущества, обязательств и финансовых результатов;

– полезность – аудиторское заключение касается лишь существенных аспектов финансово-хозяйственной деятельности аудируемого лица, не затрагивая бесполезных для потребителей данных;

– доступность – мнение аудитора представляется в виде, не нуждающемся в дополнитель-

Таблица 2. Пользователи информации, содержащейся в аудиторском заключении

Категории пользователей информации, содержащейся в аудиторском заключении	Перечень заинтересованных пользователей	Примерные области принятия решений
Внутренние пользователи	Учредители	Управление активами и капиталом; реорганизация, реструктуризация, ликвидация, смена исполнительного органа и др.
	Участники	
	Собственники	Совершенствование системы внутреннего контроля, ведения бухгалтерского учета и составления отчетности; исправление недостатков, отмеченных аудиторами
	Исполнительный орган	
	Управленческий персонал	
Внутренние аудиторы	Продолжение или прекращение трудовых отношений с аудируемым лицом	
Другие работники		
Внешние пользователи	Поставщики и подрядчики	Продолжение или прекращение договорных отношений с аудируемым лицом
	Покупатели и заказчики	
	Кредитные организации	Пересмотр условий договоров на расчетно-кассовое обслуживание; выдача кредитов, возмещение ранее выданных кредитов и процентов за пользование ими
	Прочие кредиторы (заимодавцы, вкладчики, держатели ценных бумаг)	Выдача и возврат займов, приобретение и погашение ценных бумаг, прочее кредитование или погашение ранее образованной задолженности
	Спонсоры	Выделение или прекращение финансовой помощи, грантов и т.п.
	Инвесторы	Выделение или сокращение инвестиций
	Аудиторские фирмы (аудиторы)	Выбор данного экономического субъекта в качестве возможного клиента; определение объема аудита; приоритетных направлений проверки
Актуарии и биржевые специалисты	Оценка, покупка и продажа ценных бумаг аудируемого лица	

Продолжение таблицы 1.

Внешние пользователи	Органы Министерства по налогам и сборам РФ	Полнота и достоверность принимаемой отчетности
	Органы статистики	
	Внебюджетные фонды	
	Профессиональные союзы	Защита интересов работников аудируемого лица
	Средства массовой информации	Публикация бухгалтерской отчетности, размещение рекламы и освещение отдельных сторон деятельности аудируемого лица
Государственные органы (Министерства, Банк России, контрольно-ревизионные органы, органы налоговой полиции, арбитражные суды и др.)	Выдача и аннулирование лицензий, разрешений, предоставление льгот, дополнительная проверка аудируемого лица, судебные разбирательства и др.	

ном осмыслении и не затрудняющем принятия решения пользователями информации;

– однозначность – результаты аудита излагаются в виде, не допускающем различных толкований;

– оперативность – заключение должно быть подготовлено к установленному сроку, чтобы дать возможность руководству субъекта произвести все необходимые процедуры и вовремя представить бухгалтерскую отчетность вместе с аудиторским заключением заинтересованным пользователям;

– предназначение (адресность) – части аудиторского заключения адресуются конкретным группам пользователей информации (исполнительному органу, акционерам (собственникам)).

Очевидно, что перечисленных в табл. 2 пользователей интересует достоверность данных различных статей бухгалтерской отчетности аудируемого лица. Только информация, подготовленная с соблюдением изложенных выше принципов, максимально соответствующая действительному положению дел, сможет соответствовать потребностям всех категорий пользователей.

Определение качества аудита в настоящее время отсутствует как в отечественных, так и в зарубежных источниках. Если исходить из существующего международного понимания качества услуги и определения аудита, то следует, что потребители будут настолько удовлет-

ворены результатами аудита, насколько мнение аудитора о достоверности проверенной бухгалтерской отчетности соответствует объективной реальности.

Согласно федеральному закону РФ «Об аудиторской деятельности» под достоверностью понимается степень точности данных финансовой (бухгалтерской) отчетности, которая позволяет пользователю этой отчетности на основании ее данных делать правильные выводы о результатах хозяйственной деятельности, финансовом и имущественном положении аудируемых лиц и принимать базирующиеся на этих выводах обоснованные решения.

Чтобы оценить достоверность бухгалтерской отчетности, аудитор должен проверить ее соответствие во всех существенных аспектах нормативным актам, регулирующим порядок ведения бухгалтерского учета и подготовки бухгалтерской отчетности в Российской Федерации. Исходя из этого, качество аудита большей частью зависит от профессиональной компетентности аудитора, заключающейся не только в знании содержания нормативной базы, регламентирующей ведение бухгалтерского учета, но и в умении проверять законность осуществления хозяйственных операций и правильность их отражения в учете. Такое умение достигается путем соблюдения профессиональных принципов и требований аудиторских стандартов. Кроме того, на качество проверки оказывает влияние состояние законодательства, регулирующего ведение бухгалтерского учета и аудиторскую деятельность.

Итак, на основе проведенных исследований качество аудита можно определить как обобщенный эффект аудиторской проверки, выраженный в степени соответствия мнения аудитора потребностям заинтересованных пользователей в объективной информации, содержащейся в бухгалтерской отчетности аудируемого лица.

Достижение и поддержание определенного уровня качества услуг, отмечает ИСО, зависит от системного подхода к управлению качеством, призванного обеспечить понимание и удовлетворение потребностей заказчика. Под системой качества понимается совокупность организационной структуры, ответственности, процедур, процессов и ресурсов, направленных на внедрение административного управления качеством. В качестве заказчика выступает получатель услуги. В примерном перечне услуг, к которым может применяться международный стандарт

ИСО 9004-2-91, в разделе «Финансы» упомянут бухгалтерский учет. Принимая во внимание то обстоятельство, что профессия бухгалтера и аудитора в международном понимании одина, можно предположить, что положения данного стандарта приемлемы и для построения системы качества аудиторских услуг. Одной из специфических сторон аудиторской деятельности является то, что формально заказчиком является аудируемое лицо, а «получателями услуги» – широкий круг пользователей. Эта особенность обуславливает ориентацию работы аудитора на удовлетворение потребностей не только формального заказчика, но и остальных категорий пользователей информации, содержащейся в аудиторском заключении.

Согласно стандарту ИСО 9004-2-T руководство должно нести ответственность за формирование политики в области качества услуг и удовлетворения заказчика. Разработки и документального оформления требуют следующие вопросы:

- уровень качества аудиторской проверки;
- образ аудиторской организации и ее репутация в области качества;
- цели обеспечения качества аудита;
- выбор подхода к достижению целей в области качества;
- роль персонала аудиторской фирмы, ответственного за реализацию политики в области качества.

Уровень качества при проведении аудита должен определяться степенью соответствия мнения аудитора потребностям заинтересованных пользователей в объективной информации, содержащейся в бухгалтерской отчетности аудируемого лица.

Образ и репутация аудиторской организации формируются с учетом требований профессиональной этики. Желательно, чтобы фирма являлась членом профессионального аудиторского объединения. В странах с развитым институтом аудита при решении вопроса о при-

еме новых членов проводятся проверки организации аудита и качества оказываемых услуг у претендентов специалистами аудиторских фирм – членов данной организации. Соответственно, положительное решение по вопросу приема претендента в члены сообщества означает, что качество оказываемых услуг соответствует установленным критериям.

При постановке целей в области качества руководство аудиторской фирмы должно сформировать комплекс мероприятий, направленных на:

- удовлетворение требований пользователей информации с точки зрения профессиональных стандартов и этики;
- повышение качества аудита;
- эффективность оказания услуг.

Эти мероприятия должны быть разработаны таким образом, чтобы экономический эффект от них превышал затраты на их проведение.

Ключевыми аспектами системы качества любой услуги являются:

- ответственность руководства организации, оказывающей услуги;
- персонал и материальные ресурсы;
- структура системы качества.

Рассматривая сущность этих аспектов применительно к аудиторской фирме, можно отметить тесную взаимосвязь требований международного стандарта ИСО 9004 «Административное управление качеством и элементы системы качества. Часть 2. Руководящие указания по услугам» и положений Международного стандарта аудита 220 «Контроль качества аудиторской работы».

Руководство аудиторской фирмы должно возложить на себя ответственность за разработку требований к системе качества, ее проверку, проведение анализа и принятие мер по ее совершенствованию; а также определить общую и конкретную ответственность и полномочия всего персонала в отношении контроля качества.