

Качество аудита: сущность и оценка

© 2009 М.А. Азарская

кандидат экономических наук, доцент

Марийский государственный технический университет

В статье рассматривается системный подход к пониманию качества аудита. Анализируются характеристики качества и методы их оценки.

Ключевые слова: аудит, качество, сущность, оценка.

Качество является сложной категорией, используемой для характеристики различных объектов в различных областях знаний и сферах человеческой деятельности. В стандартах аудита и научных исследованиях в области аудита много внимания уделяется вопросам контроля качества аудита или аудиторских услуг. Вместе с тем следует отметить, что понимание “категории качества аудита”, а также теоретическое и методологическое обеспечение оценки качества не получили должного освещения. В работах российских экономистов проблемы развития и обеспечения качества аудита рассматриваются в различных аспектах, в том числе в теоретическом, методическом и организационном.

По нашему мнению, общий подход к оценке качества различных объектов требует решения следующих задач: определения понятия качества применительно к изучаемому объекту; выбора критериев и показателей качества; выбора методов оценки качества. Их реализация позволит создать эффективную систему управления качеством.

Обоснование сущности и содержания категории качества применительно к аудиту выполнено на основе известных теорий качества и их положений, а также на основе определений, содержащихся в международных и российских стандартах качества.

Качество как категория может быть охарактеризована с философской и экономической точек зрения. Понимание качества как философской категории позволяет выявить сущностную характеристику исследуемого объекта, дать определение понятия как научной категории. Экономическая характеристика предполагает оценку полезности объекта для потребителя, его способность удовлетворять общественные, производственные или личные потребности.

Качество, как философская категория, выражает неотделимую от бытия объекта его сущностную определенность, благодаря которой он является именно этим, а не иным объектом. Качество отражает устойчивое взаимоотношение составных элементов объекта, которое характе-

ризует его специфику, дающую возможность отличать один объект от другого.

Категория качества была впервые проанализирована Аристотелем (III в. до н.э.), определявшим ее как видовое отличие сущности. Он отмечал текучесть качеств как состояний вещей, их способность превращаться в противоположное. Средневековая схоластика толковала так называемые скрытые качества как вечные и неизменные формы. Гегель (XIX в.) определил качество как логическую категорию, составляющую начальную ступень познания вещей и становления мира, как непосредственную характеристику бытия объекта.

Диалектический материализм исходит из признания объективности и всеобщности качественной определенности вещей. Качества объекта обнаруживаются в совокупности его свойств, присущих объекту и весьма разнообразных.

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 функционального единства существующих свойств объекта, его внутреннюю и внешнюю определенность, относительную устойчивость, его отличия от других объектов или сходства с ними.

Экономическая характеристика категории качества может быть дана с использованием стандартов качества, которые классифицированы как общие и профессиональные.

Глобальный характер современной экономики определяет необходимость соблюдения единых, общемировых стандартов качества. Для решения этой проблемы создана Международная организация по стандартизации, которая разрабатывает международные стандарты качества - ИСО. Объективно то, что национальные стандарты качества должны разрабатывать на основе общих принципов (концепции), сформулированных в международных стандартах. В России такая преемственность обеспечивается на государ-

ственном уровне, и национальные стандарты (ГОСТ) в своей основе соответствуют ИСО.

В аудиторской деятельности используются профессиональные стандарты, в состав которых входят стандарты качества. На международном уровне действует два стандарта:

- МСКК 1 “Контроль качества для фирм, которые проводят аудит и обзорные проверки отчетной финансовой информации и выполняют другие задания по обеспечению уверенности и сопутствующим услугам” (International standard on quality control 1 “Quality control for firms that perform audits and reviews of historical financial information, and other assurance and related services engagements”);

- МСА 220R “Контроль качества аудита отчетной финансовой информации” (International standard on auditing 220R “Quality control for audits of historical financial information”).

Основополагающим документом, в соответствии с которым были разработаны данные стандарты, является Положение об обязательствах организаций - членов МФБ 1 “Обеспечение качества” (Statement of membership obligations 1 “Quality assurance”).

В составе федеральных правил стандартов аудиторской деятельности два стандарта регламентируют вопросы качества:

- ФПСАД №7 “Контроль качества выполнения заданий по аудиту”;

- ФПСАД № 34 “Контроль качества услуг в аудиторских организациях”.

Третью группу профессиональных стандартов составляют внутренние стандарты профессиональных аудиторских организаций, аудиторских фирм и аудиторов. Состав этих стандартов строго не регламентирован, но наличие стандартов качества является обязательным.

Содержание общих стандартов качества дает более широкое понимание проблемы. В них рассмотрены общие вопросы управления качеством и требования к отдельным ее элементам. Система стандартов использует единую терминологию, разработанную как словарь основных понятий.

Отметим, что вопросы контроля качества аудита в международных стандартах рассмотрены концептуально, и в первую очередь в положении 1 “Обеспечение качества”. Федеральные стандарты разработаны на основе международных, имеют определенные отличия, но по своему назначению в целом соответствуют международным. Поскольку статус международных стандартов в настоящее время признан в федеральном законе “Об аудиторской деятельности” (ст. 7), в анализе профессиональные стандарты рассмотрены как общая система требований. Про-

фессиональные стандарты регламентируют требования к организации контроля качества на уровне профессиональных организаций (международные стандарты), аудиторской фирмы или отдельного аудиторского задания (международные и национальные).

Недостатком профессиональных стандартов качества является отсутствие в них определения этого понятия, а также сугубо практический подход к изложению требований к организации контроля, что не дает четкого понимания критериев и методов оценки результатов аудита в контексте концепции качества.

В целях определения категории качества аудита были проанализированы концептуальные подходы, понятия и требования российских стандартов (ИСО - ГОСТ) и их системное представление [ГОСТ Р ИСО 9000 -2001].

Первая группа понятий относится к общим категориям качества, исходя из которых формулируются иные. Анализ этих понятий применительно к аудиту сразу определяет несколько ключевых вопросов, требующих четкого понимания. В специальной литературе и стандартах аудита используется два понятия: “качество аудита” и “качество аудиторской услуги”, в том числе допускается их отождествление.

Качество аудита как категория, а также качество аудиторской услуги не определены в профессиональных стандартах (и других нормативно-методических документах)¹. Стандарты раскрывают характеристики аудита (категории аудита) и требования к ним, которые должны обеспечить качество аудита. Но потребитель имеет ограниченное представление и недостаточно информирован о применяемых аудитором оценках существенности, аудиторского риска, методах сбора аудиторских доказательств и не может дать оценки качества “производства” аудиторской услуги. Следовательно, профессиональные стандарты ориентированы на оценку качества аудита и аудиторской услуги только с позиции производителя - аудитора или профессионального контролера (внутреннего или внешнего по отношению к производителю). Не отрицая важность этого подхода, следует признать, что в основу концепции аудита должны быть положены требования пользователей бухгалтерской (финансовой) отчетности и именно степень удовлетворенности потребителей дает оценку качества.

Требования потребителей рассматриваются в контексте интересов пользователей бухгалтерской (финансовой) отчетности дифференцирован-

¹ Кодекс этики профессиональных бухгалтеров и международных стандартов аудита, 2001 год / МЦРСБУ. М., 2002.

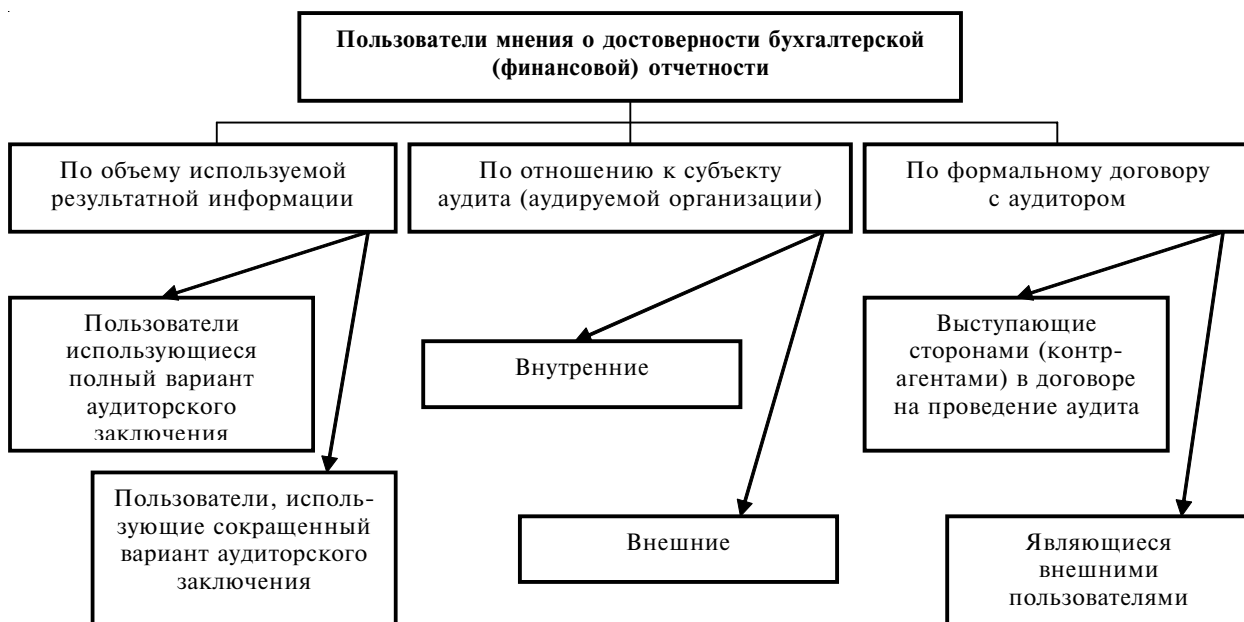


Рис. 1. Классификация пользователей профессионального мнения аудитора

Таблица 1. Определение качества аудита различными экономистами

Определение	Автор	Примечания
Категория, выражающая существенную определенность аудита, благодаря которой он является именно аудитом, а ничем-то иным. Качество аудита - это такие его свойства и принадлежности, соответствием которым составляет сущность аудита	Э.А. Сиротенко	Характеризует качество аудита
Характеристика аудиторской деятельности, проявляющаяся в совокупности теоретических, методологических и организационных свойств аудиторской услуги, которые способны удовлетворять потребности заинтересованных пользователей и повышать доверие к аудиту	Н.А. Лосева	Качество аудита определяется понятием "качество аудиторской услуги"
Степень необходимого и достаточного уровня доверия к мнению аудитора со стороны пользователей в отношении достоверности информации в финансовой (бухгалтерской) отчетности клиента	С.М. Бычкова, Е.Ю. Итыгилова	Характеризует качество аудита
Качество аудита можно определить как обобщенный эффект аудиторской проверки, выраженный в степени соответствия мнения аудитора потребностям заинтересованных пользователей в объективной информации, содержащейся в финансовой отчетности аудируемого лица	С.В. Панкова, Н.И. Панкова	Не проводит строго границы между понятиями

но по группам, выделяемым по различным классификационным признакам. Кроме того, стандарты аудита представляют систему требований (обязательных и факультативных) к процессу аудита.

В целях оценки качества аудита пользователей отчетности можно классифицировать по трем признакам: по объему используемой информации (результатной информации); по отношению к субъекту аудита (аудируемой организации) и характеру взаимоотношений сторон (рис. 1).

Как следует из представленной классификации пользователей результатов аудита, потребителем аудиторской услуги является ограниченный круг пользователей - внутренние пользователи. Аудиторская услуга, как и всякая возмездная услуга, имеет конкретные характеристики: сроки выполнения, цена, обязанности, ответ-

ственность сторон по договору и др. Эти характеристики мало интересуют большинство пользователей результатов аудита, которым представляется только вывод аудитора о достоверности отчетности в форме аудиторского заключения. Выделенные группы пользователей существенно различаются по степени информированности, формируют свои требования и ожидания к результатам аудита. Следовательно, отождествление понятий "качество аудита" и "качество аудиторской услуги" некорректно. Однако обзор точек зрения российских экономистов на понимание категории "качество" применительно к аудиту свидетельствует об отсутствии единства в его понимании (табл. 1).

Градации качества аудита и аудиторской услуги не установлена профессиональными стандартами, применить к ним понятия "класс",

“сорт”, “категория”, по нашему мнению, не представляется возможным. Подобная оценка может осуществляться экспертно, например, в системе трех градаций: “низкое качество”, “удовлетворительное качество”, “надлежащее качество”. В отношении формальных требований такая оценка предполагает формальный подход: “соблюдается”; “не соблюдается”, “соблюдается, но с оговоркой в отношении незначительных отклонений”. Проблема градации, или, иначе, сертификации качества, связана с понятием “оценка” и будет рассмотрена далее.

Потребителям гарантируется право обращаться с претензией на неудовлетворительное, по их мнению, качество аудита (или аудиторской услуги) в контролирующий орган (государственный или профессиональную общественную организацию в зависимости от модели регулирования аудиторской деятельности). Отметим, что дать оценку качеству аудита может только квалифицированный пользователь, понимающий сущность, цели и ограничения, присущие аудиту. В противном случае, неудовлетворенность потребителей может возникать в отношении не связанных с аудитом задач. Удовлетворенность пользователей результатами аудита, которым доступна ограниченная информации в форме мнения о достоверности отчетности, может оцениваться исходя из миссии аудита в рыночной экономике.

Миссия аудита заключается в придании уверенности пользователям, исходя из интересов собственников и общества в целом, в достоверности бухгалтерской (финансовой) отчетности путем объективной и независимой оценки информации о деятельности и жизнеспособности аудируемой организации. Отметим, оба требования - достоверность и жизнеспособность - важны для пользователей с позиции качества аудита.

Возможности аудитора и аудиторской фирмы осуществлять аудиторскую деятельность регламентированы, контролируются и направлены на обеспечение качества. В частности, такой контроль включает в себя в настоящее время лицензирование деятельности, аттестацию аудиторов, систему обязательного повышения квалификации, а также внутрифирменный контроль качества аудита. В саморегулируемой модели аудиторской деятельности значительная часть функций по контролю закрепляется за профессиональными аудиторскими организациями.

Проведенный анализ позволяет представить основные понятия, относящиеся к качеству аудита, в их взаимосвязи и обусловленности (рис. 2).

Таким образом, существенным недостатком профессиональных стандартов аудита является то,

что они не дают определения самого понятия качества, что значительно снижает эффективность управления качеством аудита. Можно согласиться, что такой подход в большей степени соответствует судебной концепции управления качеством аудита, целью которой является защита профессиональных интересов аудиторов в суде при предъявлении претензии к его качеству² и не в полной мере отвечает концепции оценки качества с позиции потребителя.

По нашему мнению, определение качества аудита может быть дано на основании его комплексной характеристики и предполагает разделение понятий “качество аудита” как общей категории и “качество процесса аудита и аудиторской услуги” как составляющих его сущность.

Под качеством аудита как элемента рыночной инфраструктуры следует понимать степень соответствия результатов аудита, представленных заинтересованным пользователям в форме мнения о достоверности бухгалтерской (финансовой) отчетности интересам пользователей этой отчетности. При этом ожидания пользователей могут существенно изменяться под влиянием разнообразных факторов, требуют изучения в системе взаимоотношений всех участников аудиторской деятельности.

Аудиторская деятельность регулируется на основе определенной организационной модели. Результат аудита, следовательно его качество, в значительной степени зависит от эффективности функционирования такой модели. В связи с этим можно характеризовать качество аудиторской деятельности как степень соответствия модели функционирования аудита в рыночной системе задачам развития данной системы.

Применительно к требованиям внутренних пользователей результатов аудита можно дать определение качества аудиторской услуги как степень соответствия ее условиям договоренности на проведение аудита и целям аудита - выражение мнения о достоверности бухгалтерской (финансовой) отчетности во всех существенных отношениях.

Профессиональные стандарты содержат требования к процессу проведения аудита. Это позволяет дать определение качеству аудита (аудиторской услуги) как степени соответствия выполняемых в ходе аудита процедур требованиям профессиональных стандартов.

Как следует из приведенных выше определений качества (философского и экономического), для его характеристики необходимо выделить важные свойства объекта, дать их описание, характеристику. Если свойство объекта мо-

² Кодекс этики...



Рис. 2. Взаимосвязь и обусловленность понятий, характеризующих качество аудита

жет быть измерено, то для оценки качества применяется показатель (параметр). Оценка качества на основании показателей позволяет устанавливать различные градации: минимальный или

максимальный уровень значения показателя, оптимальный уровень, допустимое отклонение и т.п. Поскольку объект обладает множеством свойств, для характеристики его качества приме-

няют единичные, комплексные и обобщающие показатели. Все эти вопросы неразрывно связаны с оценкой качества: выбором показателей, критериев и методов оценки.

Для оценки организационной модели аудита могут быть использованы следующие характеристики: субъекты аудита, соотношение функций государственного регулирования и саморегулирования, законодательная база регулирования и др. Количественный анализ организационной модели может выполняться с использованием статистических данных, представляемых в отчетах о деятельности аудиторов и аудиторских фирм.

Характеристика качества аудиторской услуги связана с достижением цели аудита, выполнением условий договора по срокам, цене и иным требованиям.

Характеристика качества процесса аудита (технологии оказания аудиторской услуги) дана в профессиональных стандартах аудита. Она включает в себя основные категории аудита, их характеристики, а также требования, рекомендации, обеспечивающие качество результатов аудита исходя из основополагающих принципов, принятых при их разработке. В качестве таких принципов используются этические принципы аудита.

Надежность как способность объекта выполнять свои функции может быть использована применительно к аудиту. Надежность аудиторской услуги может быть обеспечена консультационным сопровождением, поэтапным проведением аудита. Надежность процесса аудита обеспечивается системой внутреннего контроля качества, а подтверждается внешним контролем качества. Признавая ограничения, которые присущи аудиту, профессиональные стандарты устанавливают обязательную оценку аудиторского риска и требование снижения его до допустимого низкого уровня, а также невозможность принятия клиента на аудит в случае высокого риска и отсутствия возможности снизить его.

Кроме того, взаимоотношения аудитора с пользователями бухгалтерской (финансовой) отчетности должны в обязательном порядке предусматривать информирование их об этих ограничениях, т.е. предупреждать о последствиях профессионального риска выражения мнения. В этом, в частности, проявляется ответственность аудитора, на которую обращено внимание. Этот вывод вытекает из требований к форме и содержанию аудиторского заключения, в котором декларируются принцип существенности, разумной уверенности, разъясняется выборочный характер проверки и др.

Прослеживаемость является важной для аудита характеристикой. Это подтверждает проведенный анализ динамики целей и методов аудита и их историческая обусловленность. Применительно к процессу аудита прослеживаемость проявляется в дифференциации требований к первоначальному и последующему аудиту, в том числе обязанности изучить результаты предшествующего аудита и их влияние на формирование выводов, оценить возможные искажения в начальных сальдо и необходимость модифицировать аудиторское заключение по этим основаниям. Прослеживаемость характерна и для процесса получения аудиторских доказательств. Процедура прослеживания предполагает изучение вопроса, выделенного в плане проверки в процессе его возникновения и развития по всем этапам (в движении документа; отражении факта хозяйственной деятельности и др.). Кроме того, в практике аудита используется термин "аудиторский след", который ввел Р. Монтгомери.

Понятие "аудиторский след" предполагает выявление регистрации факта хозяйственной жизни от момента его возникновения в первичном документе до момента вхождения в бухгалтерскую отчетность.

Анализ понятий, относящихся к процессам и продукции, необходим для понимания того, что является объектами управления в системе менеджмента качества, ориентированного на процессный подход. Характеристики процесса аудита могут быть качественными или количественными; присущими или присвоенными.

В терминах общих стандартов "присущая" означает "имеющаяся в чем-то". Прежде всего, это касается к постоянной характеристики, вытекающей из требований к процессу. К таким характеристикам можно отнести характеристики результата процесса (продукции) - мнение аудитора о достоверности отчетности. Его качественной характеристикой будет вид аудиторского заключения - модифицированное или немодифицированное, а количественной, например, дата подписания. Примеры присущих характеристик процесса аудита - это время процесса, повторяемость процесса (повторяющейся аудит), трудоемкость и затраты на оказание услуги. Присвоенные характеристики аудиторской услуги (например, цена, руководитель проверки, название или код и др.) не являются характеристиками качества такого процесса.

В аудите можно условно выделить три процесса: совокупность действий, связанных с организацией процесса оказания услуги (организация аудита); совокупность действий, характери-

зующих содержание этапов выполнения аудита (планирование и организация, сбор аудиторских доказательств; контроль, формирование выводов и подготовка отчетов) (методика аудита), обслуживающие и обеспечивающие аудит действия (обеспечение аудита ресурсами и его инфраструктура). Первые два процесса относятся к основным, остальные - к вспомогательным. Для каждого процесса характерны свои процедуры, которые регламентируются внутренними распорядительными документами.

Продукция как результат процесса организации аудита представлена аудиторской услугой, результатом профессиональной деятельности является мнение аудитора о достоверности бухгалтерской (финансовой) отчетности.

Аудиторская услуга предоставляется ограниченному пользователю - собственнику и (или) руководству клиента. Мнение аудитора в форме аудиторского заключения представляется всем пользователям бухгалтерской (финансовой) отчетности. Обслуживающие и обеспечивающие процессы конечной продукции не производят, их продукция потребляется основными процессами.

Проектирование и разработка представлены процессами подготовки стандартов аудита (внутрифирменных), которые являются нормативной документацией аудита и иными распорядительными документами. Проект - это общий план аудита, в котором устанавливаются предполагаемые объем и порядок проведения аудиторской проверки, сроки выполнения, состав аудиторской группы.

Вопросы оценки качества в любой сфере деятельности являются сложными и не получили однозначного решения. Как правило, качество какого-либо объекта оценивают с точки зрения соответствия его свойств определенным требованиям, которые устанавливаются регулятивами (в том числе стандартами, правилами, нормами и т.п.). Отметим, что в общих стандартах понятие "оценка" не установлено, а раскрывается через процедуры, действия, которые используются для оценки качества. К таким процедурам относятся: контроль, испытание, верификация, валидация, анализ, а также данные, подтверждающие выполнение этих процедур и правдивость (достоверность) результатов процедур.

По нашему мнению, опираясь на совокупность понятий, используемых в ГОСТ-ИСО, можно дать следующее определение: оценка качества - совокупность взаимосвязанных видов деятельности, позволяющих измерить свойства объекта и подтвердить объективными свидетель-

ствами соответствие его параметров установленным требованиям.

Рассмотрим подробнее, каким образом вопросы контроля качества аудита нашли свое решение в профессиональных стандартах. Для модели российского аудита характерны функции государственного регулирования и саморегулирования. Поэтому необходимо исходить из требований федерального закона "Об аудиторской деятельности" и профессиональных стандартов³.

В ст. 10 закона "Об аудиторской деятельности" определена трехуровневая система контроля качества аудита, включающая внешний и внутренний контроль, осуществляемый согласно требованиям федеральных стандартов. Анализ требований нормативно-методической базы аудита позволяет представить эту систему следующим образом (табл. 2).

Приведенная характеристика системы контроля качества аудита позволяет выделить три группы критериев качества проведения аудита:

- 1) законодательные, основанные на требованиях лицензирования, аттестации аудита;
- 2) нормативные, основанные на обязательных требованиях стандартов (оценка уровня существенности и аудиторского риска; разработка общего плана и программы аудита; документирование аудита; соответствие выводов аудитора аудиторским доказательствам и др.);
- 3) этические, основанные на общих этических принципах аудита, закрепленных в кодексе или ином документе.

Законодательные критерии могут применяться к оценке деятельности аудиторской фирмы или индивидуального аудитора и в большей степени связаны с организационными процессами аудита. Обязательные требования стандартов аудита, как уже было отмечено, регламентируют процессы аудита и оказания аудиторской услуги, т.е. охватывают организационные и методические процессы. Этические требования, безусловно, связаны с взаимоотношениями аудиторов и других субъектов аудиторской деятельности. Отметим, что эти требования относятся в большей степени к процессу проведения аудита. Требования к результатам аудита ограничены требованиями к форме и содержанию аудиторского заключения.

С критериями качества аудита связан вопрос о выборе методов оценки качества (соблюдения критерия, требований). Трудность связана с тем, что одни критерии могут быть формализованы, а другие нет.

³ Об аудиторской деятельности федеральный закон от 29 дек. 2008 г. № 307-ФЗ.

Таблица 2. Трехуровневая система контроля качества аудита

Вид контроля	Органы или лица, осуществляющие контроль	Документы, устанавливающие требования (критерии) контроля
Внешний контроль: государственный	Осуществляется государством через уполномоченные органы	Федеральные законы и стандарты аудита
профессиональный	Осуществляется профессиональными общественными организациями аудиторов	Федеральные законы и стандарты аудита; внутренние стандарты аудита общественной организации; этические нормы
Внутрифирменный	Осуществляется руководством и сотрудниками аудиторской фирмы (индивидуальным аудитором)	Внутрифирменные стандарты аудита

Профессиональные стандарты аудита представляют по своей сути систему требований, которые, как принято считать, носят рамочный характер. Аудитор самостоятельно определяет формы и методы своей работы, руководствуясь требованиями стандартов. Для характеристики процесса аудита и результатов аудита стандартами не установлены количественные характеристики. Вывод о том, выполнены или нет требования, является предметом профессионального суждения аудитора. При этом контроль качества аудита предполагает:

- формальную проверку соблюдения требования (например, выполнена или нет оценка уров-

ня существенности в отношении сальдо счетов, оборотов по счетам и отчетности в целом);

- анализ контролером степени обоснованности профессионального суждения аудитора в отношении отдельных аспектов аудита.

Таким образом, для оценки соблюдения требований, обеспечивающих качество аудита, используются экспертные методы, основанные на применении категории “профессиональное суждение аудитора” (сущность которого так же, как и категория “качество аудита”, в стандартах не раскрыта).

Поступила в редакцию 04.09.2009 г.