

Теоретическое исследование сущности и содержания понятия “качество аудиторской услуги”

© 2012 К.В. Руденко

Ростовский государственный экономический университет (РИНХ)

E-mail: rkv@denisovaudit.ru

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

Ключевые слова: качество аудита, аудиторская услуга, пользователи финансовой (бухгалтерской) отчетности, аудиторское заключение.

Концептуальный подход к понятию “качество аудиторской услуги” требует, прежде чем перейти к предложению методов обеспечения качества, определить понятие качества применительно к изучаемому объекту. Существуют различные подходы к решению проблемы качества аудита, вместе с тем единой концепции качества аудита в настоящее время не выявлено, можно отметить лишь некоторую общность взглядов отечественных ученых, основанную на признании в теории постулатов, принципов и категорий, составляющих концептуальные основы качества аудита.

Понимание качества как философской категории позволяет выявить сущностную характеристику исследуемого объекта, дать определение понятия как научной категории. В этом смысле качество выражает неотделимую от бытия объекта его существенную определенность, благодаря которой он является именно этим, а не иным объектом. Качество отражает устойчивое взаимоотношение составных элементов объекта, которое характеризует его специфику, дающую возможность отличать один объект от другого.

Такой философский взгляд на категорию качества позволяет использовать основные общие закономерности и положения в различных отраслях и сферах деятельности, в том числе аудиторской деятельности.

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 ис-

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

С развитием экономических отношений понятие “качество” приобретает системность и комплексность. В Большой советской энциклопедии дается определение качества как существенной определенности предмета или процесса, выступающей в его свойствах и характеризующей то, что данный предмет или процесс является в данных условиях в связи и взаимодействии с другими данными предметами и процессами.

Представленное определение качества может быть применено к аудиту лишь частично, в плане единства предмета и его качества. Однако целью аудита является выражение мнения о достоверности финансовой (бухгалтерской) отчетности аудируемых лиц и соответствии порядка ведения бухгалтерского учета законодательству Российской Федерации. При определении качества аудита нельзя сопоставить конкретное аудиторское заключение с другим заключением и выявить качественные характеристики их составления. Это связано с тем, что качество аудиторского заключения определяется качеством проведения аудита.

Экономическая трактовка качества приравнивает данное понятие к способности удовлетворения потребностей. Ф. Котлер формулирует потребность как нужду, принявшую специфическую форму в соответствии с культурным уровнем и личностью индивида.

Экономическая характеристика категории качества может быть дана с использованием стандартов качества, которые классифицированы как общие и профессиональные (ГОСТ Р ИСО 9000 – 2008). Продукция (услуги) должны быть способны удовлетворять потребность, иначе они лишены качества. Согласно стандарту ИСО 8402

и ГОСТ 15467-79, “качество - совокупность свойств и характеристик продукции или услуги, которые придают им способность удовлетворять обусловленные или предполагаемые потребности”.

По классификатору Всемирной торговой организации аудит относится к деловым профессиональным услугам. Аудиту как услуге свойственны следующие особенности, характеризующие сервисную деятельность в целом: неосязаемость, несохраняемость, персонифицированная направленность, неотделимость, участие клиента в сервисном процессе, комплексность. Кроме того, аудит отличается противоречивостью и расширенной адресностью. В силу таких особенностей концепции качества, разработанные для материальной сферы, не могут быть в полной мере применимы в сфере услуг.

Согласно определению услуги по международному стандарту ИСО 9004.2: 1991 “Общее руководство качеством и элементы системы качества. Руководящие указания по услугам” и по ГОСТ Р50646-94 “Услуги населению. Термины и определения”, “услуга - это результат непосредственного взаимодействия исполнителя и потребителя, а также собственная деятельность исполнителя по удовлетворению потребностей потребителя”.

Особенностью аудиторской услуги является то, что заказчиком (клиентом) и пользователем услуги являются различные субъекты, каждый из которых стремится к удовлетворению собствен-

ных потребностей. В результате аудиторская услуга осуществляется в условиях столкновения интересов частных лиц и общества. Заказчиком аудита чаще всего выступает аудируемое лицо, составившее бухгалтерскую (финансовую) отчетность, в отношении которой требуется независимая проверка с целью выражения мнения о ее достоверности.

Однако качество аудита должно определяться не степенью удовлетворенности заказчика, а степенью отражения в аудиторском заключении достоверных выводов, отражающих реальную действительность на основании предоставленной клиентом бухгалтерской (финансовой) отчетности, т.е. целеориентированным в направлении удовлетворения, прежде всего, общественных интересов. Аудитор помимо договора возмездного оказания услуг с клиентом заключает также и другой “договор” - с обществом, в лице пользователей финансовой (бухгалтерской) отчетности данного клиента. И хотя эти отношения не являются материально-вещественными и документально оформленными, они имеют принципиальное значение.

Пользователями профессионального мнения аудитора следует считать пользователей бухгалтерской (финансовой) отчетности аудируемого лица, заинтересованных в ее достоверности. Приведем наиболее полную классификацию пользователей, встречающуюся в научной литературе (см. рисунок). Во-первых, это пользователи бух-



Рис. Классификация пользователей профессионального мнения аудитора

галтерской (финансовой) отчетности субъектов, которые, согласно законодательству об аудиторской деятельности, подлежат обязательному аудиту. Обязательный аудит проводится преимущественно в интересах экономической безопасности государства, но не конкретных групп пользователей. Во-вторых, выделяют пользователей мнения аудитора по собственной инициативе, которые в свою очередь подразделяются на активных (внутренние - собственники и руководители; внешние - инвесторы и кредиторы) и пассивных (органы государственной статистики, налоговые органы и иные государственные органы, общественность в целом).

Все группы заинтересованных пользователей объединяет одна общая цель, а следовательно, общая информационная потребность, которая заключается в том, насколько бухгалтерская информация достоверна во всех существенных аспектах. В рамках общей информационной потребности и у внутренних, и у внешних пользователей есть специфические информационные потребности и ожидания.

Однако 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. Потребителям предоставлено право обращаться с претензией на неудовлетворительное качество аудиторской услуги в контролирующий орган. При этом дать оценку качеству аудита может только квалифицированный пользователь, понимающий сущность, цели и ограничения, присущие аудиту. В противном случае неудовлетворенность потребителей может возникнуть в отношении не связанных с аудитом задач.

Наука об измерении качества - квалиметрия - содержит такие понятия, как “качество производителя товара (работы, услуги)” и “качество потребителя”. Качество производителя рассматривается как инструмент изготовителя (является руководством к действию для отдела технического контроля) и выражается в его терминах. Второе можно рассматривать как конкретизацию известного понятия потребительной стоимости. Качество производителя в значительной мере определяет качество потребителя, причем эта связь нередко описывается на вероятностном языке.

В данной связи некоторые российские экономисты констатируют, что на сегодня оценка качества аудита возможна только с позиции производителя: “Замена контроля качества производителя на контроль качества потребителя пред-

ставляется возможной, но не в ближайшей перспективе - уже хотя бы потому, что такой сдвиг является прерогативой не отечественного, а всего мирового аудиторского сообщества”¹. Поэтому считаем правильнее говорить скорее не об оценке качества аудита пользователем, а об уровне доверия со стороны пользователей к профессиональному мнению аудитора. Что касается интересов собственников этой профессии - аудиторов, аудиторских организаций, профессиональных объединений, то они заинтересованы в обеспечении доверия к профессии аудитора со стороны общества в целом.

Следует отметить, что в научной литературе недостаточно внимания уделено раскрытию данного понятия. Отдельными авторами предлагаются варианты определения качества применительно к аудиторской услуге, которые сгруппированы в таблице.

Проведенный анализ позволил выделить три подхода к определению качества аудита. Согласно первому подходу качество аудита определяется его соответствием сущности понятия аудита. Действительно, сущность аудита, которая проявляется в удовлетворении потребностей пользователей, в том числе общества в целом, в получении надежной информации, неотделима от понятия качества. В противоположность первому второй подход понятие качества связывает именно с результатами аудита, дает характеристики этих результатов, а значит, подводит к критериям их оценки. Странники третьего подхода считают, что качество проявляется в совокупности теоретических, методологических и организационных свойств аудиторской услуги. В частности, в логической модели концепции качества аудита О.А. Мироновой и М.А. Азарской выделяются три области качества аудита: как область научных исследований оно определяется методологией аудита, как область практической деятельности - с соблюдением требований норм законодательства и аудиторских стандартов и как информационной системы - требованиями пользователей информации финансовой отчетности.

В результате проведенного исследования мы поддерживаем мнение авторов, которые применяют системный подход к понятию “качество аудита” (результат аудита) и не отождествляют его с понятием “качество аудиторской услуги” (процесс аудита). Мы определяем качество аудита как степень информационной безопасности результата аудиторской услуги в форме мнения о достоверности бухгалтерской (финансовой) отчетности, которое способно удовлетворять потребности заинтересованных пользователей и повышать доверие к аудитору. При этом под ка-

Определение качества аудита современными российскими учеными

Автор	Понятие	Определение
Определение качества аудита исходя из его сущности		
Сиротенко Э.А.	Качество аудита	Категория, выражающая существенную определенность аудита, благодаря которой он является именно аудитом, а не чем-то иным. Качество аудита - это такие его свойства и принадлежности, соответствием которым составляет сущность аудита ^{1)*}
Бычкова С.М., Итыгилова Е.Ю.	Качество аудита	Степень необходимого и достаточного уровня доверия к мнению аудитора со стороны пользователей в отношении достоверности информации в финансовой (бухгалтерской) отчетности клиента ^{2)*}
Скобара В.В.	-	Мнение аудитора полезно лишь при доверии пользователей к его достоверности. Возрастание доверия возможно при работе аудиторов с соблюдением установленных профессиональных правил (стандартов) и повышении качества оказанных услуг ^{3)*}
Панкова С.В., Панкова Н.И.	Не проводит строгой границы между понятиями	Обобщенный эффект аудиторской проверки, выраженный в степени соответствия мнения аудитора потребностям заинтересованных пользователей в объективной информации, содержащейся в финансовой отчетности аудируемого лица ^{4)*}
Панков В.В., Акамова Н.В., Кожухов В.Л., Фабисович Н.В.	Качество аудита	- Соответствие ожиданиям основных групп пользователей, предполагающее, что результаты аудита должны обеспечить необходимый уровень уверенности всех заинтересованных пользователей в достоверности аудируемой отчетности - Соблюдение профессиональных стандартов аудита и норм аудиторской этики. Аудит должен проводиться строго в соответствии с принятыми стандартами и нормами аудита с соблюдением необходимых общепринятых или утвержденных административно методик осуществления проверки, а также Кодекса профессиональной этики ^{5)*}
Качество аудита определяется свойствами его результата		
Земсков Г.Ю.	Качество деятельности аудиторской организации	Соответствие результатов труда сотрудников аудиторской организации требованиям, определенным нормативными актами, органом управления, клиентами и пользователями результатами труда сотрудников аудиторской организации ^{6)*}
Филобокова Л.Ю.	Качество аудиторской деятельности	Совокупность финансовых контрольно-аналитических процедур, обуславливающая пригодность объективного и независимого мнения о степени достоверности финансовой отчетности для целей прогнозирования устойчивости открытой социально-экономической системы или обеспечивающая прирост экономических выгод за счет сопутствующих услуг ^{7)*}
Рыкова И.Н., Дмитриенко И.Н.	Качество аудита	Обеспечение необходимого и достаточного уровня уверенности в обоснованности информации финансовой отчетности клиента ^{8)*}
Качество аудита как характеристика аудиторской деятельности		
Глущенко А.В., Худякова А.С.	Качество аудита	Соответствие выполняемых аудитором процессов, связанных с проведением проверки, требованиям пользователей информации, содержащейся в аудиторском заключении ^{9)*}
Азарская М.А., Миринова О.А., Лосева Н.А.	Качество аудиторской услуги	Характеристика аудиторской деятельности, проявляющаяся в совокупности теоретических, методологических и организационных свойств аудиторской услуги, которые способны удовлетворять потребности заинтересованных пользователей и повышать доверие к аудитору ^{10)*}

1)* Сиротенко Э.А. Системное представление аудита : дис. ... д-ра экон. наук. М., 2005. С. 206.

2)* Бычкова С.М., Итыгилова Е.Ю. Контроль качества аудита. М., 2008. С. 9.

3)* Скобара В.В. Качество аудита : дис. ... д-ра экон. наук в форме науч. докл. М., 1999. С. 33.

4)* Панкова С.В., Панкова Н.И. Международные стандарты аудита : учебник. 2-е изд., перераб. и доп. М., 2008. С. 31.

5)* Панков В.В., Акамова Н.В., Кожухов В.Л. Обеспечение качества аудита: институциональный подход // Аудиторские ведомости. 2011. □ 2. С. 8.

6)* Земсков Г.Ю. Методика и организация обеспечения качества аудиторской деятельности : дис. ... канд. экон. наук. М., 2008. С. 151.

7)* Филобокова Л.Ю. Качество аудиторской деятельности: сущность, оценка, управление // Экономический анализ: теория и практика. 2009. □ 18.

8)* Рыкова И.Н., Дмитриенко И.Н. Система внутрифирменного контроля качества аудиторских услуг: опыт формирования информационной базы на Украине // Экономический анализ: теория и практика. 2010. □ 11.

9)* Глущенко А.В., Худякова А.С. Система обеспечения качества аудита // Международный бухгалтерский учет. 2011. □ 6. С. 21-22.

10)* См.: Азарская М.А. Теория и методология обеспечения качества аудита: дис. ... д-ра экон. наук. Йошкар-Ола, 2009. С. 31; Лосева Н.А. Качество аудиторских услуг // Управленческий учет. 2008. □ 6.

чеством аудиторской услуги мы понимаем степень соответствия выполняемых в ходе аудита сотрудниками аудиторской организации процедур требованиям, определенным нормативными актами, органом управления, клиентами и пользователями результата оказанной услуги.

Указанные два определения наиболее полно раскрывают содержание категории качества применительно к аудиту и позволяют более правильно подойти к решению проблемы обеспечения качества услуг в аудиторской организации, поскольку в них:

- обеспечен системный подход для категории качества аудита;
- понятие качества раскрывается исходя из сущности аудита, которая заключается в удовлетворении информационной потребности заинтересованных пользователей;
- понятие качества связано с результатом, имеющим такие характеристики, которые позво-

лят выявить влияющие на него факторы и критерии его оценки;

- аудиторская услуга выступает как объект управления для категории качества аудита;
- аудиторская услуга, имеющая своим результатом качественный аудит, рассматривается как процесс, который поддается описанию и контролю;
- в определении обозначены требования к процедурам, из которых следуют методы обеспечения качества.

Таким образом, предложенные нами определения позволяют рассматривать процесс оказания аудиторской услуги как механизм обеспечения качества аудита, выявить принципы его функционирования и предложить методы обеспечения качества.

¹ Гутцайт Е.М. Внешний контроль качества аудита и его возможности // Аудиторские ведомости. 2010. □ 1. С. 3-11.

Поступила в редакцию 04.06.2012 г.