

Орынбасарова А.А.,
Ержанова А.М.

**Вопросы стандартизации
и методики контроля
качества аудита**

В соответствии с Международными принципами по обеспечению уверенности аудит отчетности представляет собой задание, обеспечивающее уверенность аудитора выразить свое мнение. Согласно требованиям МСА №220 обязанности по реализации процедур контроля качества в ходе выполнения каждой проверки возлагаются на членов аудиторской группы. Раскрыты основные процедуры контроля качества выполнения задания в отношении: руководства выполнением задания; соблюдения этических требований; принятия клиента и продолжения сотрудничества с ним, а также принятия заданий; назначения аудиторской группы на задание; выполнения задания; мониторинга выполнения задания. Представлены основные направления контроля качества аудиторского задания на основе метода разложения услуги на составляющие процессы: подготовительный, основной и заключительный. Таким образом, можно сказать, аудиторская фирма должна установить политику и процедуры, обеспечивающие разумную уверенность в том, что они являются надлежащими, эффективно функционирующими и соблюдаются на практике.

Ключевые слова: качество аудита, элементам системы контроля качества, процедуры контроля, обзорная проверка качества, методов оценки качества услуг.

Orynassarova A.A.,
Erzhanova A.M.

**Questions of standardization and
methodology quality
control of audit**

Importance of requirements' implementation in providing the auditor opportunity to express an opinion whether reporting in all essential aspects is ready, in accordance with established principles of reporting is emphasized by the authors in the article. According to the requirements ISA №220 duties in realization of quality control procedures in the course of each testing are vested in members of audit team. Basic quality control procedures of implementing tasks in respect of: guidance of tasks implementation; compliance with ethical requirements; accepting a client and continuation of cooperation with him and also accepting tasks; assignment of audit team for the task; task completion: task completion monitoring are revealed in the article. The main directions of quality assurance engagement, using the method of expansion of services into composes processes: preparatory, basic and final are presented. Thus, we can say, the audit firm should establish policies and procedures that provide reasonable assurance that they are appropriate, effectively functioning and kept in practice.

Key words: audit quality, elements of quality control system, control procedures, quality assurance review, quality assessment services.

Орынбасарова А.А.,
Ержанова А.М.

**Аудит сапасын бақылаудың
әдістері мен стандарттау
мәселелері**

Мақалада авторлар аудитордың түсінігі бойынша ойын талапқа сай жеткізе білудің маңыздылығы белгіленіп, есептер талабының негізінде барлық аспектіге сай дайындалғандығының маңыздылығы көрсетілген. АХС №220 талаптарына сай сапаны бақылау рәсімін іске асыру міндеті бойынша әрбір тексеріс аудиторлық топтың мүшелеріне жүктеледі. Қарым-қатынастағы тапсырмаларды орындаудың сапасын бақылаудағы негізгі рәсімдер ашылды: тапсырманы орындаудағы басшылық; этикалық талаптарды орындау; тапсырыскерді қабылдау және онымен серіктес болу, сонымен қатар тапсырманы қабылдау; тапсырмаға аудиторлық топты тағайындау; тапсырмаларды орындау; тапсырманы орындау мониторингі. Құжаттаманы заманауи даярлау аудиттің сапасын жоғарылатады, сонымен қоса тексеріс тиімділігі мен дәйектерді бағалауды арттырады, аудиторлық есепті рәсімдеуді аяқтайды. Сол себепті, идентификацияланған құжаттар түрлі мақсаттарға негізделеді. Аудиторлық үлгі саналы тұрақтылықты қамтамасыз ететін саясат пен рәсімді тудырады, тәжірибе жүзінде алдыңғы қатарлы тиімді әсер береді. Аудиторлық тапсырмалардың жіктеу қызметінің әдісін қодана отырып, сапаны бақылаудағы негізгі бағыттары ұсынылған: даярлық, негізгі және қорытынды. Осы негізде айтар болсақ, аудиторлық фирма қызмет атқарып тұратын және тәжірибелі саясат пен алғышарттарды бекіту қажет.

Түйін сөздер: аудит сапасы, сапа жүйесінің элементтерін бақылау, бақылау процедурасы, сапаны жалпы тексеру, қызмет сапасының әдістері.

ВОПРОСЫ СТАНДАРТИЗАЦИИ И МЕТОДИКИ КОНТРОЛЯ КАЧЕСТВА АУДИТА

Развитие аудита в Республике Казахстан и за рубежом показывает, что со стороны пользователей предъявляются высокие требования к качеству предоставляемых услуг. Это связано с тем, что снижение информационного риска возможно только при доверии к профессионализму аудитора и качеству его работы.

Несмотря на установленные законодательством РК по аудиторской деятельности основы контроля качества аудита [1], следует отметить, что на сегодняшний день практически слабо развита методологическая и методическая база контроля качества аудиторской деятельности.

Так, не разработаны критерии оценки качества работы аудиторских фирм, не определены цели, задачи и объекты контроля качества аудита, порядок методики контроля качества аудиторских услуг. Вопросы методологии, методики контроля качества аудиторских услуг четко не раскрываются ни в официальных нормативных документах, ни в научных исследованиях в области аудита.

Республика Казахстан вошла во Всемирную Торговую Палату (ВТО). По классификатору ВТО аудит относится к деловым профессиональным услугам.

Аудиту как деловой услуге свойственны следующие особенности, характеризующие сервисную деятельность в целом: неосвязаемость, несохраняемость, персонифицированная направленность, неотделимость, участие клиента в сервисном процессе, комплексность.

С точки зрения практической деятельности качество аудита можно рассматривать следующим образом:

– качество аудиторских услуг и качество аудиторского заключения является прямым результатом профессиональной компетентности и опыта аудиторов;

– качество в аудите определяется рейтингом аудиторской фирмы;

– качество аудита – это соответствие требованиям аудиторских стандартов и других нормативных актов по аудиторской деятельности;

– измерение качества аудита с позиции оказанной аудиторской услуги. При этом следует учитывать, что в основе аудиторской проверки лежат две четко измеряемые переменные: 1) уровень приемлемого аудиторского риска и 2) уровень существенности;

– качество аудита определяется сочетанием соответствия одновременно стандартам и стоимости. Необходимо соблюдать принцип наибольшей пользы от затраченных ресурсов;

– качество аудита как результат потребителя в оценке качества аудиторской проверки. Привлечение клиентов к оценке качества проведенного аудита возможно путем анкетирования и опросов;

– качество – это соответствие скрытым потребностям клиентов. Это выработка практических рекомендаций и оказание методической помощи клиенту в решении проблем в будущем, поддержка заказчиков в течение всего срока выполнения договора.

Таким образом, на основе изучения нормативных актов и специальной литературы [2, с. 308-324; 3, с. 551–564; 4, с. 73-78; 5, с. 100 -105] мы считаем, что качество аудита – это комплексное понятие, и чтобы иметь возможность для его оценки, необходимо установить четкие критерии качества.

Аудит может считаться качественным в том случае, когда порядок его проведения соответствует законодательно установленным критериям качества, а именно, если соблюдены:

– требования закона РК «Об аудиторской деятельности»;

– правила норм Кодекса профессиональной этики;

– требования и условия лицензии на проведение аудита;

– международные стандарты аудита (МСА);

– внутренние стандарты и правила Палаты Аудиторов РК;

– внутренние стандарты аудиторской фирмы;

– условия договора на оказание аудиторских услуг.

Особое внимание следует уделять удовлетворению интересов пользователей профессионального мнения аудитора. В качестве критерия может выступать мнение клиента о том, насколько деятельность аудитора способствует успеху и продвижению клиента на рынке.

Потребность клиента в аудиторской услуге и ее полезности определяет тот уровень качества аудита, который в достаточной степени соответствует особенностям пользователя профессионального мнения аудитора.

На наш взгляд, «качество аудита» можно определить как степень необходимого и достаточного уровня доверия к мнению аудитора со стороны пользователей в отношении достоверности информации в финансовой отчетности клиента.

Следует отметить, что «качество аудита» и «качество бухгалтерского учета» взаимосвязаны. Чем выше качество проводимого аудита, тем выше качество формируемой в системе бухгалтерского учета информации. Основным критерием качества аудита выступает доверие со стороны пользователей к профессиональному мнению аудитора, а критерием качества бухгалтерского учета – полезность бухгалтерской информации для заинтересованных пользователей. Проблемы контроля качества бухгалтерского учета достаточно подробно рассмотрены в работе к.э.н. Штиллер М.В. [3].

Качество аудита оценивается на уровне системы контроля качества аудита. Необходимость разработки такой системы и методики проведения контроля качества является актуальной проблемой как в теории, так и на практике аудита.

Контроль качества аудита должен быть реализован на трех уровнях:

1. Профессионального аудиторского объединения (Палаты Аудиторов РК).

2. Аудиторской фирмы.

3. Аудиторского задания.

Разработка стандартов и практических рекомендаций по обеспечению качества аудита на уровне аудиторской фирмы находится в компетенции Совета по международным стандартам аудита и уверенности (СМСАУ) Международной Федерации Бухгалтеров (МФБ). В рамках своей компетенции и деятельности СМСАУ МФБ принял следующие международные стандарты качества аудита:

– Международные стандарты по контролю качества (МСКК) «Контроль качества для фирм, которые проводят аудит и обзорные проверки отчетной информации и выполняют другие задания по обеспечению уверенности и сопутствующим услугам» №1.

– Международный стандарт аудита (МСА) 220 «Контроль качества аудита отчетной финансовой информации».

Палата Аудиторов РК является действительным членом МФБ и в нашей стране официально применяются МСА. Поэтому МССК №1 регламентирует вопросы организации контроля качества аудита на уровне аудиторской фирмы, а МСА 220 регламентирует вопросы организации контроля качества на уровне отдельного аудиторского задания.

Согласно МССК 1 аудиторская фирма должна разработать систему контроля качества аудита. Такая система контроля качества включает политику и процедуры контроля качества аудита. Внут-

рифирменная система контроля качества аудита должна включать политику и процедуры в отношении элементов системы контроля качества.

К элементам системы контроля качества относятся:

- а) ответственность руководства за обеспечение качества внутри фирмы;
- б) этические требования;
- в) принятие клиента и продолжительность сотрудничества с ним, а также принятие конкретных заданий;
- г) трудовые ресурсы;
- д) выполнение задания;
- е) мониторинг.

Порядок реализации внутрифирменных процедур контроля качества на уровне отдельного задания регламентируется МСА №220. Согласно требованиям МСА №220 обязанности по реализации процедур контроля качества в ходе выполнения каждой проверки возлагаются на членов аудиторской группы.

В их обязанности также входят:

- представление фирме информации, которая способствует функционированию системы контроля качества в части соблюдения требования независимости;

- следование внутрифирменной системе контроля качества (в отношении компетентности персонала; независимости; принятие клиента и продолжения сотрудничества с ним; соблюдения законодательных и нормативных требований) [4].

Процедуры контроля качества выполнения отдельного задания должны быть реализованы в отношении:

- 1) руководства выполнением задания;
- 2) соблюдения этических требований;
- 3) принятия клиента и продолжения сотрудничества с ним, а также принятия конкретных аудиторских заданий;
- 4) назначения аудиторской группы на выполнение аудиторского задания;
- 5) мониторинга выполнения аудиторского задания.

1. Ответственность руководства за качество выполнения аудиторских заданий.

Партнер, отвечающий за выполнение задания, должен нести всю ответственность за качество каждого аудиторского задания, вмененного ему в обязанности.

При выполнении всех этапов задания партнер обязан подавать пример отношения к качеству работы другим членам аудиторской группы. Такая политика со стороны партнера подчеркивает важность:

- выполнения работы в соответствии с МСА, законодательными и нормативными требованиями;

- следования внутрифирменной политике и процедурам контроля качества;

- выдачи аудиторского заключения, которое соответствует положению дел проверяемого предприятия;

- обеспечения качества в ходе аудиторской работы.

2. Этические требования.

Партнер, отвечающий за задание, должен рассмотреть вопрос о том, соблюдают ли члены аудиторской группы этические требования. Согласно Кодексу этики аудиторов МФБ к принципам профессиональной этики относятся: честность; объективность; профессиональная компетентность и должная тщательность; конфиденциальность; профессиональное поведение.

Партнер должен внимательно относиться к фактам несоблюдения этических требований. В случае возникновения проблем, связанных с этикой, партнеру следует проконсультироваться с соответствующими лицами в аудиторской фирме и принять необходимые меры.

Выявленные в ходе выполнения задания этические проблемы, а также методы их разрешения должны быть документально оформлены партнером или членами аудиторской группы.

Партнер должен сделать заключение о соответствии требованиям независимости при проведении аудита. С этой целью партнеру необходимо:

- а) получить информацию от аудиторской фирмы и, если потребуется, от связанных с ней компаний, с тем чтобы своевременно определить и оценить обстоятельства и взаимоотношения, которые создают угрозу независимости;

- б) оценить информацию о выявленных нарушениях и определить вероятность угрозы независимости;

- в) предпринять действия для устранения таких угроз или снижения их до приемлемого уровня путем принятия мер предосторожности;

- г) документально оформить выводы о соблюдении принципа независимости, а также любые обсуждения с фирмой в отношении данных выводов.

Если в ходе выполнения задания выявленные угрозы независимости не были устранены или сведены до приемлемо низкого уровня применяемыми мерами предосторожности, то партнер должен проконсультироваться с соответствующими лицами для определения мер по устранению угрозы или для принятия решения об отказе от выполнения задания. Обсуждение

данного вопроса и сделанные по нему выводы должны быть документально оформлены.

3. *Принятие клиента и аудиторских заданий.*

Партнер должен убедиться в том, что процедуры по принятию клиента и продолжению сотрудничества с ним, а также по принятию задания были проведены, а выводы, сделанные в этом отношении, адекватны и оформлены документально.

Процесс принятия клиента и продолжения сотрудничества с ним, а также принятия заданий включает оценку:

а) честности собственников, ключевого руководства и лиц, отвечающих за управление предприятием;

б) компетентности группы, выполняющей задание, и наличия необходимого времени и ресурсов для проведения аудита;

в) возможности соблюдения аудиторской группой этических требований. Если в результате оценки этих вопросов были выявлены проблемы, то члены группы должны обратиться за консультациями и задокументировать порядок разрешения возникших проблем.

Принятие решения о том, следует ли продолжать сотрудничество с клиентом, должно быть основано на оценке значимых вопросов, которые возникли в ходе выполнения текущего или предыдущего задания и их влияния на продолжение сотрудничества с клиентом.

Если партнер получил информацию, которая могла привести к отказу от выполнения задания, если бы стала известна ранее, то он должен безотлагательно сообщить эту информацию фирме, с тем чтобы совместными усилиями предприятия принять необходимые действия.

Все возникающие проблемы должны быть оформлены документально.

4. *Назначение рабочей группы на аудиторское задание.*

Партнер должен убедиться в том, что все члены группы, назначаемой на задание, обладают навыками и компетентностью, а также необходимым временем, для того чтобы выполнить задание в соответствии с МСА, законодательными и нормативными требованиями, а также выдать аудиторское заключение, соответствующее положению дел предприятия.

Навыки и компетентность, необходимые для выполнения задания, включают:

– понимание и практический опыт выполнения заданий аналогичного характера и сложности;

– понимание и соблюдение МСА, а также законодательных и нормативных требований;

– обладание техническими знаниями, в том числе знаниями информационных технологий;

– знание отрасли, в которой клиент осуществляет деятельность;

– способность формирования профессионального суждения;

– понимание внутрифирменных политики и процедур контроля качества.

5. *Выполнение аудиторского задания.*

Партнер должен нести ответственность за руководство, надзор и выполнение задания в соответствии с МСА, а также законодательными и нормативными требованиями и за соответствие выдаваемого аудиторского заключения обстоятельствам задания.

Партнер направляет работу группы, информируя их: об их обязанностях; о характере бизнеса предприятия; о проблемах, связанных с риском; о возможных проблемах; о детальном подходе к выполнению задания.

Ответственность группы, выполняющей задание, заключается в поддержании установленных целей и соответствующего уровня профессионального скептицизма, в выполнении делегированной им работы с должной тщательностью. Члены группы могут обращаться за разъяснениями по возникающим в ходе работы вопросам к более опытным членам группы.

Важно, чтобы члены группы имели четкое представление о целях выполняемой ими работы (табл. 1).

Обязанности по проведению обзорной проверки заключаются в том, что партнер осуществляет проверку работы, выполненной менее опытными членами группы. Партнер должен убедиться в том, что:

– работа была выполнена в соответствии с МСА, а также требованиями законодательства и нормативных актов;

– все существенные вопросы урегулированы;

– необходимые консультации проведены, а рекомендации, полученные по результатам консультаций, выполнены и оформлены документально;

– необходимые поправки в характер, сроки и объем процедур внесены;

– выводы, сделанные в результате выполненной работы, документально оформлены;

– полученные доказательства являются достаточными и подтверждают аудиторское заключение;

– цели процедур задания достигнуты.

Таблица 1 – Надзор за выполнением аудиторского задания

№ п/п	Мероприятия по надзору
1	Контроль за ходом задания
2	Оценка навыков и компетентности членов группы, выполняющей задание
3	Определение наличия у членов группы времени, необходимого для выполнения порученных им заданий
4	Оценка понимания членами группы указаний по проведению аудита
5	Определение соответствия выполняемой работы запланированному подходу к проведению задания
6	Получение информации и рассмотрение важных вопросов, возникающих в ходе выполнения задания, путем оценки их значимости и внесения, соответствующих изменений в запланированный подход к проведению аудита
7	Определение объема необходимых консультаций в ходе аудита

Перед выдачей заключения партнер должен путем проверки аудиторской документации и обсуждения с членами группы убедиться в том, что были получены достаточные доказательства, подтверждающие выводы, сделанные в заключении.

Партнер обязан:

а) отвечать за то, чтобы группа получала консультации по сложным (спорным) вопросам;

б) убедиться в том, что члены группы имеют возможность получения консультаций в ходе выполнения задания внутри группы, а также от других лиц соответствующего уровня внутри фирмы или привлеченных ею лиц;

в) убедиться в том, что характер и объем предоставленных консультаций, а также выводы, полученные в результате таких консультаций, документально оформлены и согласованы с консультантом;

г) убедиться в том, что выводы, полученные в результате консультаций, были учтены в ходе проверки.

При расхождениях во мнениях между членами группы и лицом, предоставляющим консультации, а также между партнером, и лицом, осуществляющим обзорную проверку выполнения задания в рамках контроля качества, члены группы должны следовать внутрифирменной политике и процедурам по устранению ситуаций, возникших в результате разногласий.

При необходимости партнер информирует членов группы о том, что они могут доводить до его сведения или сообщать другим лицам аудиторской фирмы о возникающих разногласиях во мнениях.

б) *Обзорная проверка выполнения задания, осуществляемая в рамках контроля качества.*

При проведении аудита отчетности партнер должен:

– убедиться в том, что назначено лицо, ответственное за обзорную проверку выполнения задания в рамках контроля качества;

– обсудить вопросы, возникшие в ходе выполнения задания, включая те, которые возникли при проведении обзорной проверки, с лицом, осуществляющим обзорную проверку качества задания;

– проконтролировать, чтобы заключение было выдано только в том случае, если обзорная проверка выполненного задания была завершена.

Обзорная проверка, проводимая в целях контроля качества, должна представить объективную оценку:

1) существенных суждений, сделанных аудиторской группой;

2) выводов, достигнутых в процессе подготовки заключения.

Проведение обзорной проверки также предполагает:

– проведение обсуждений с партнером;

– выборочную проверку рабочих документов по аудиту, связанных с существенными суждениями и выводами, сделанными группой.

Объем обзорной проверки зависит от степени сложности задания и риска того, что выданное заключение не будет соответствовать сложившемуся на проверяемом предприятии положению дел. Обзорная проверка не снижает степени ответственности партнера за выполнение задания.

Обзорная проверка качества выполнения задания по аудиту листинговых компаний должна предусматривать процедуры (табл. 2).

Таблица 2 – Процедуры обзорной проверки качества выполнения аудиторского задания

№ п/п	Процедуры проверки
1	Оценка независимости аудиторской фирмы
2	Оценка значимости рисков, выявленных в ходе выполнения задания (включая риск мошенничества), и определение процедур исходя из оцененного уровня риска
3	Проверка суждений, сделанных группой в отношении уровня существенности и значимых рисков
4	Проверка проведения консультаций по сложным (спорным), вызвавшим расхождения во мнениях, вопросам, а также того, были ли приняты во внимание выводы, сделанные в результате консультаций
5	Проверка существенности и характера, исправленных и неисправленных искажений, выявленных в ходе аудита
6	Проверка вопросов, подлежащих сообщению руководству и лицам, отвечающим за управление, или третьим лицам (например, органу регулирования)
7	Проверка соответствия рабочих документов по аудиту выполненной работе
8	Проверка адекватности выданного аудиторского заключения

Источником информации при контроле качества отдельной аудиторской проверки должны являться рабочие документы аудитора, сформированные в аудиторские файлы. Контролю качества аудиторской проверки должны подлежать в первую очередь текущие аудиторские файлы. Важное значение имеет определение принципов и способов отбора аудиторских заданий для контроля качества аудита [5].

Для оценки качества отдельной аудиторской проверки можно использовать один из основных методов оценки качества услуг – метод разложения услуги на составляющие процессы. Качест-

во аудиторской проверки создается в ходе следующих основных процессов:

- подготовительного (согласование условий договоренности, планирование аудита);
- основного (оценка аудиторских рисков, изучение системы внутреннего контроля клиента, сбор аудиторских доказательств, обеспечение выполнения условий договоров);
- заключительного (формирование выводов, оформление заключений и отчетов).

В таблице 3 приведены основные направления проведения проверки качества аудита.

Таблица 3 – Основные направления контроля качества аудиторского задания

№	Описание основных направлений контроля качества аудиторского задания
1.	Проверка соответствия проведенной аудиторской проверки требованиям МСА и внутрифирменных стандартов аудита
2.	Проверка требований, предъявляемых к составлению рабочих документов в процессе аудита финансовой отчетности
3	Проверка реализации процедур по обеспечению внутреннего контроля качества в ходе аудиторской проверки
4	Предоставление рекомендаций по устранению существенных недостатков и совершенствованию методических и технических аспектов проведения аудита

Вывод

Таким образом, в статье нами было рассмотрена методология и методика контроля качества аудита в соответствии с Международными стандартами аудита. Даны рекомендации

по созданию системы контроля качества и предложены методы проведения контроля качества аудита, позволяющие получить мнение о том, насколько деятельность аудитора способствует успеху и продвижению клиента на рынке.

Литература

- 1 Закон РК «Об аудиторской деятельности» (с изменениями и дополнениями по состоянию на 1 января 2015 г.).
- 2 Сборник Международных стандартов аудита и контроля качества: пер. с англ. – Алматы, 2009. – 984 с.
- 3 Штиллер М.В. Контроль бухгалтерских и налоговых рисков предприятия. – Б., 2014. – 163 с.
- 4 Хахонова Н.Н. Аудит: учебник / Н.Н. Хахонова, И.Н. Богатая. – М.: КНОРУС, 2011. – 720 с.
- 5 Ержанов М.С и др. Аудит – 1: учебник. – Алматы: «Бастау». 2005. – 382 с.

References

- 1 Law of the Republic of Kazakhstan “On Audit” dated 20 November 1998 (as amended on January 1, 2015)
- 2 Collection of International Standards on Auditing and Quality Control: translated from English – Almaty, 2009. – 984 p.
- 3 Shtiller M.V. Control of accounting and tax risks of the enterprise. – B., 2014. – 163 p.
- 4 Hahonova N.N. Audit: course book. / N.N. Hahonova, I.N. Bogataya. – M.: KNORUS, 2011. – 720 p.
- 5 Erzhanov M.S. and others. Audit – 1: Course book. – Almaty: «Bastau». 2005. – 382 p.