

УДК 657.6:338

ВНУТРИФИРМЕННЫЙ КОНТРОЛЬ КАЧЕСТВА АУДИТОРСКИХ УСЛУГ: СУБЪЕКТЫ КОНТРОЛЯ КАЧЕСТВА И ОРГАНИЗАЦИЯ ВНУТРЕННЕГО КОНТРОЛЯ**Василюк М. М., к.е.н.***Прикарпатский национальный университет имени Василя Стефаныка,
г.Ивано-Франковск*

Сложность и актуальность вопросов достижения качества аудита обусловлена спецификой деятельности по оказанию аудиторских услуг. Внутрифирменная система контроля качества аудиторских услуг нуждается в усовершенствовании организации внутреннего контроля качества аудита. Логика разработки внутрифирменных стандартов требует построения модели системы внутреннего контроля качества аудиторской деятельности. Учитывая стремление аудиторских организаций предоставлять своим клиентам аудиторские продукты наивысшего качества по всем видам аудиторских услуг, целью статьи есть научное исследование проблем внутрифирменного контроля качества аудиторских услуг, в частности субъектов контроля качества и организации внутреннего контроля профессиональных аудиторских услуг. Обосновано выделение группы субъектов контроля, которые имеют право инициировать проведение контрольных процедур. Предоставленный состав субъектов контроля качества аудита объединяет их потребность в качественном аудите и, соответственно, в оценке качества аудита. Реализация предложенной модели системы внутреннего контроля качества аудиторской деятельности позволит сформировать целостное представление о качестве работы и обеспечить достаточную уверенность в том, что аудиторская организация осуществляет свою деятельность с соблюдением установленных критериев требований относительно качества предоставляемых услуг.

Ключевые слова: аудиторская деятельность, субъекты контроля качества аудита, качество аудиторской проверки, объект стандартизации, структура стандарта, внутрифирменные стандарты аудита, внутрифирменный контроль, аудиторская организация.

UDC 657.6:338

INTERNAL BRAND NAME CONTROL OF QUALITY OF PUBLIC ACCOUNTANT SERVICES: IS SUBJECTS OF CONTROL OF QUALITY AND ORGANIZATION OF INTERNAL CONTROL**Vasylyuk M., PhD.***The Prykarpattya national university to the name of Vasyl Stefanuk, Ivano-Frankivsk*

The complexity and relevance of achieving audit quality is caused by the specific activities of audit services provision. Intra quality assurance system about audit

services requires improving the organization of internal quality control audit. The logic of the development of intra standards requires constructing models internal quality control audit. Due to desire of audit organizations to provide for their audit clients the highest quality products for all types of audit services, the purpose of the scientific researches in this sphere are resolving the problems of internal compliance audit services quality control, quality control subjects including organization and internal control system of professional audit services. The article tries to understand the ways of resolving these problems. Provisioned ethnic composition of audit quality control unites their needs for quality audit and, accordingly, in the assessment of audit quality. Implementation of the proposed model of the internal control audit quality will form the coherent picture of the quality and provide reasonable assurance whether the audit organization operates in compliance with established criteria requirements for quality of service.

Keywords: public accountant activity, subjects of control of quality of audit, quality of public accountant verification, object of standardization, structure of standard, internal brand name standards of audit, internal brand name control, developed model of internal control of quality of public accountant activity.

Актуальность исследования. Сложность и актуальность вопросов достижения качества аудита обусловлена тем, что ее решение в современных условиях заключается в специфике деятельности по оказанию аудиторских услуг, поскольку, с одной стороны – это предпринимательская коммерческая деятельность, с другой – независимый финансовый контроль. Исходя из этого, в деятельности аудиторских организаций существует проблема сбалансирования ожидаемой прибыли и добросовестности осуществления деятельности. Внутрифирменный контроль качества аудиторских услуг, разработка системы внутреннего контроля качества аудиторской деятельности при этом играют важную роль в целях достижения процесса сбалансирования, поскольку система внутренних стандартов позволяет регулировать аудиторскую деятельность с учетом тенденций ее развития и собственного подхода каждой аудиторской организации к проводимым проверкам.

Анализ последних публикаций. С теоретической точки зрения вопрос внутрифирменной стандартизации не получил широкого распространения, но его популярность растет в связи с актуальностью проблемы контроля качества аудита, особенно на уровне фирмы. Интерес к данной проблеме был обозначен в работах Д.В.Єременко [3],

Н.И.Комарницкой [6], О.Э.Лубенченко [7], Е.Л.Макеєвой[8], А.Ю.Редько[11]. Значительный вклад в развитие нормативной регуляции, стандартизации аудиторской деятельности, а также исследование влияния внутренней стандартизации на качество аудиторских услуг внесли отечественные и зарубежные специалисты в области аудита: И.О.Гомаз [2], Т.В.Мултановская [9], А.В.Ольшешевская [10], А.Ю.Редько [12]. Основные направления ранее упомянутых исследований касались фундаментальных вопросов организации контроля качества и аудиторской деятельности. Однако современная аудиторская практика свидетельствует, что в виду того, что внутрифирменная система контроля качества аудиторских услуг находится на этапе развития и направлена на удовлетворение соблюдения стандартов аудита и норм профессиональной этики аудитором при выполнении заданий, следовательно есть острая необходимость в усовершенствовании организации внутреннего контроля качества аудита, определении его субъектов. Кроме того, логика разработки внутрифирменных стандартов нуждается в построении модели системы внутреннего контроля качества аудиторской деятельности.

Цель статьи: научное исследование проблем внутрифирменного контроля качества аудиторских услуг, в частности субъектов контроля качества и организации внутреннего контроля профессиональных аудиторских услуг. Достижение указанной цели осуществляется посредством разработки модели системы внутреннего контроля качества аудиторской деятельности, комплексного применения внутрифирменных стандартов аудита в аудиторской практике.

Изложение основных результатов исследования. Наличие у аудиторской фирмы в обязательном порядке внутрифирменных стандартов для проведения аудиторской проверки в настоящее время не вызывает сомнений. Прежде всего, это связано с качеством оказываемых услуг. Отсутствие необходимого качества на рынке аудиторских услуг негативно сказывается на дальнейшем повышении доверия к аудиторам и консультантам. Так, категория качества аудита, основывается на том, что качественный аудит – это аудит, проведение которого полностью отвечает требованиям стандартов аудита, потому, что благодаря качеству можно обеспечить «тождество мнения аудитора о достоверности во всех существенных аспектах данных

бухгалтерского учета и показателей финансовой отчетности и соответствии требованиям законов Украины, положений (стандартов) бухгалтерского учета и других правил (внутренних положений) субъектов хозяйствования, согласно требованиям пользователей действительному уровню их достоверности [3]. Отметим, что необходимость усовершенствования методологических и организационных аспектов в современных условиях развития аудиторской деятельности повысило интерес к проблемам качества предоставления аудиторских услуг, правильности ведения аудиторскими фирмами системы контроля качества, однако определение критериев и основных проблем качества аудиторской деятельности охватывает значительный круг вопросов, решение которых заключается в проверке старшими аудиторами работы ассистентов аудиторов, и не является приемлемыми для долгосрочного рассмотрения на рынке аудиторских услуг.

Качественное оказание услуг непосредственно связано с наличием в аудиторской организации технологии (методологии) проведения аудита, которая регламентируется внутрифирменными стандартами аудита, разработанными с учетом требований Международных стандартов аудиторской деятельности. Аудиторская фирма с целью гарантирования качественного проведения аудита в соответствии с установленными нормативами обязана применять такую систему контроля за качеством работ, которая бы обеспечивала уверенность в безошибочности выполненной работы. Стоит заметить, что создание системы контроля качества нуждается в значительных финансовых расходах, вместе с тем система может привести к росту цен на аудиторские услуги. Однако построенная система контроля качества, в итоге, приведет к ее повышению и даст возможность аудиторской фирме реально увеличить свои гонорары. Организация контроля, бесспорно, повысит ответственность аудиторов за свою работу, но, с другой стороны, не сможет обеспечить стопроцентное качество аудиторских услуг, ведь главным аудиторским риском является человеческий фактор, который невозможно полностью изъять, потому всегда существует вероятность ошибки аудитора, в этом и заключается неоднозначность этого вопроса [5]. Наличие внутрифирменного стандарта в аудиторских фирмах является залогом их конкурентоспособности и выхода на высокий профессиональный уровень оказания услуг.

Как отмечает О.Е. Лубенченко [7], внутрифирменная система контроля качества аудиторских услуг только начинает развиваться и направленная на то, чтобы удовлетворить соблюдение стандартов аудита и норм профессиональной этики аудитором при выполнении заданий. А.Ю. Редько, О.О. Иванина утверждают, что внутрифирменный контроль является важной и в известной мере основополагающей категорией в общей структуре контроля качества аудита. Он зависит от уровня профессиональной подготовки отдельно взятого аудитора, а также от функционирующей в фирме системы контроля работы аудиторов. Для повышения качества профессиональной деятельности каждой отдельно взятой аудиторской фирмы необходима модель осуществления внутрифирменного контроля качества аудита, которая включает алгоритм проведения контроля качества аудита, определяет места работника в общей структуре осуществления аудиторской проверки, его полномочий, а также устанавливает контрольно-подчиненные взаимоотношения между работниками [12;4]. Логика разработки внутрифирменных стандартов, по нашему мнению, предполагает упорядоченную последовательность, взаимную согласованность и обоснованность процедур, связанных с решением любой проблемы аудита, а также определение исходного пункта для решения, которому должен подчиняться весь процесс разработки стандартов. Исходя из выше изложенного, представляется следующее содержание логики разработки внутрифирменных стандартов в разрезе его элементов:

- определение и формулирование цели и задач разработки внутрифирменных стандартов;
- формулировка принципов, критериев и требований к разработке внутрифирменных стандартов;
- определение состава внутрифирменных стандартов и их классификации;
- определение формы и структуры внутрифирменных стандартов;
- определение конкретных методов и приемов проведения аудита, составляющих основу содержания внутрифирменных стандартов;
- соответствующее оформление внутрифирменных стандартов таблицами, тестами, расчетами, графическими материалами.

Методика разработки внутрифирменных стандартов аудита основана на общенаучных методах и собственных методах аудита, которые являются базой для определения их содержания, формы и

полноты, а также эффективного решения стоящих перед аудиторскими задачами. Внедрение системы контроля качества в практику аудиторских фирм возможно путем объединения рабочих групп в рамках соглашений о сотрудничестве по вопросам создания внутрифирменных рабочих документов; разработки типичных инструкций, рекомендаций, шаблонов рабочих документов, постановка задач и разработка программных средств для автоматизации основных рабочих документов в части реализации основных стандартов; проведение общих семинаров, круглых столов, с клиентами и работниками аудиторской фирмы; разработки тестов и проведение общего тестирования работников аудиторских фирм; подписание соглашений об обмене кадрами и предоставлении взаимной консалтинговой поддержки [10]. Пользователи аудиторских услуг, будучи заинтересованными в оценке качества аудита, фактически не имеют права устанавливать порядок проведения контроля качества, а также осуществлять контроль качества за аудиторской деятельностью. При этом главной миссией аудита является защита интересов широкого круга пользователей через обеспечение достоверности публичной отчетности и качества предоставленных аудиторских услуг. Особенно актуализируется миссия аудита в условиях современного глобального экономического кризиса, при условии, что гарантом общественного доверия к бизнесу в значительной мере выступают результаты деятельности независимых профессиональных аудиторов [8].

Следует отметить, что пользователи профессионального мнения аудитора могут обращаться в суд с исками к аудиторской организации и направлять свои претензии в соответствующий уполномоченный орган в случае некачественного проведения аудита. Это может быть основанием для проведения внеплановой проверки качества в отношении аудиторской фирмы или аудитора [9]. Типовой программой установлен круг пользователей, претензии которых к качеству аудита будут приниматься во внимание вышестоящими органами. К ним отнесены непосредственные заказчики, налоговые и правоохранительные органы, органы государственной власти. Следовательно, является обоснованным выделение группы субъектов контроля, которые имеют право инициировать проведение контрольных процедур в отношении аудиторских организаций с целью оценки качества проводимого аудита.

На рис.1. нами приведен состав субъектов контроля качества аудита и их правовой статус.

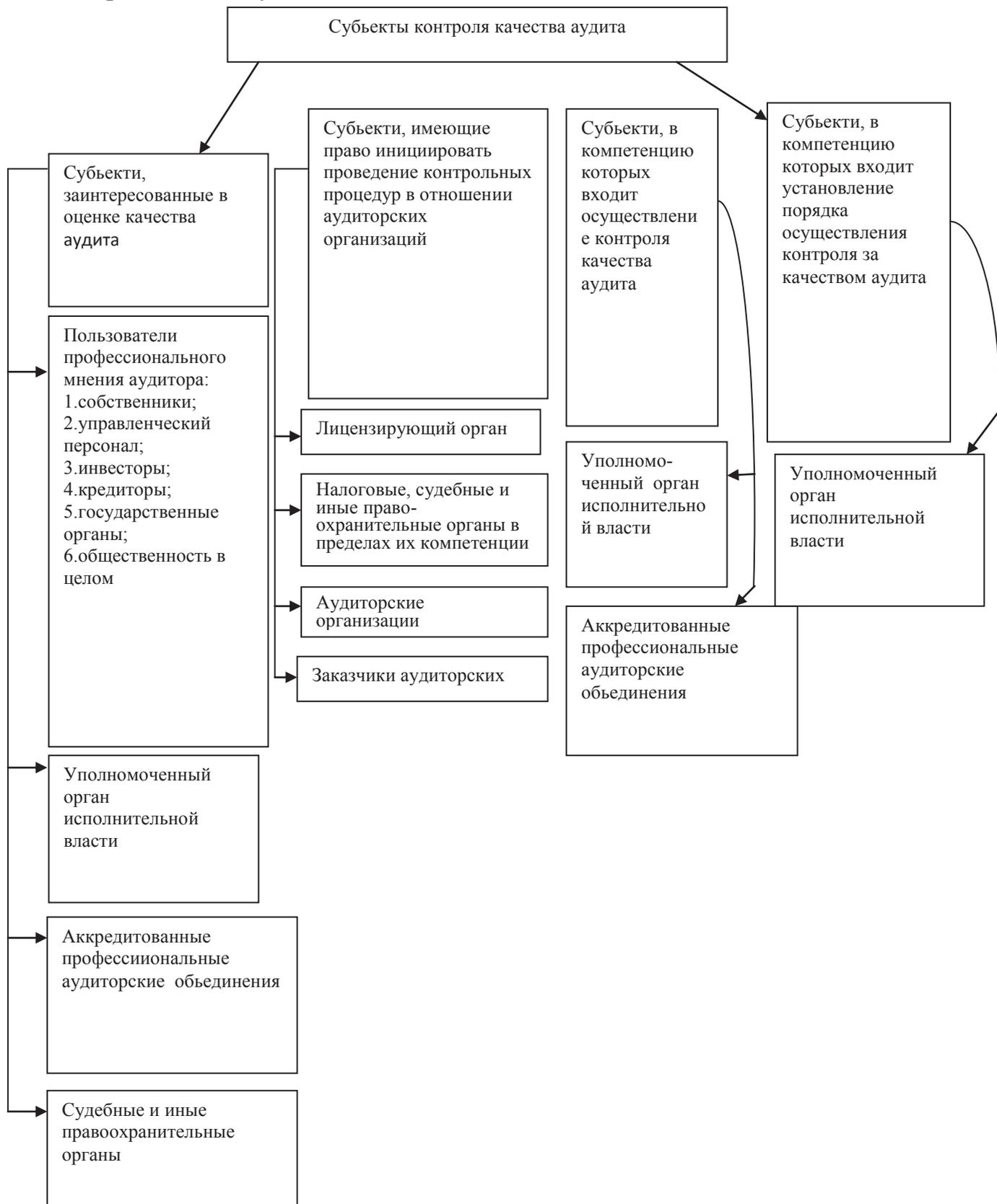


Рис.1. Состав субъектов контроля качества аудита и их правовой статус
Источник: [9]

Предоставленный состав субъектов контроля качества аудита различен, однако всех их объединяет потребность в качественном аудите и, соответственно, в оценке качества аудита. Для того, чтобы работа компании соответствовала стандартам аудиторской деятельности, в аудиторских организациях должна функционировать внутрифирменная система контроля. Порядок осуществления контроля качества представлен нами в таблице 1.

Таблица 1 - Организация внутреннего контроля качества аудита

| Уровни, виды контроля | Качество стандартизации | Качество аудиторской проверки | Качество клиентской базы |
|-----------------------|--|---|--|
| Предварительный | Разработка новых стандартов | Планирование аудита | Подбор клиентов |
| Текущий | Использование действующих стандартов | Проведение проверки | Оценка понимания клиентом целей и задач аудита |
| Последующий | Разработка предложений по улучшению стандартов | Оценка качества проведения аудита в целом | Обратная связь с клиентом по итогам проверки |

Источник: разработка автора

Совокупность взаимосвязанных элементов определяет внутреннюю структуру качества аудита. Они установлены в соответствии с рекомендациями Международного стандарта контроля качества (МСКК) 1 «Контроль качества в фирмах, осуществляющих аудит и обзорные проверки финансовой отчетности, выполняющих другие задания по подтверждению достоверности информации и оказывающих сопутствующие услуги». По нашему мнению, оптимальной для внедрения и усовершенствования контроля качества аудита будет модель системы внутреннего контроля качества аудиторской деятельности представленная нами на рис.2. Внутренний контроль качества аудиторской деятельности в практическом аспекте его формирования будет заключаться в разработке и документальном оформлении принципов и процедур внутреннего контроля качества для элементов внутренней структуры, их оперативном анализе, а также оценке.

В настоящее время на отечественном рынке аудиторских услуг преобладают в основном средние и малые по своим масштабам аудиторские организации. Кроме этого, практика свидетельствует, что среди проблем по организации и функционированию системы внутреннего контроля качества аудиторской деятельности в малых аудиторских организациях в частности можно выделить: организационные проблемы, проблемы разработки ее методической основы и др. В связи с этим, представляется, что для малых

аудиторских организаций наиболее оптимальной реализацией организации и функционирования системы внутреннего контроля качества аудита с точки зрения затрат и конечного результата станет документальное оформление принципов и процедур контроля качества аудита, их анализ, оценка и проведение корректирующих воздействий.



Рис.2. Модель системы внутреннего контроля качества аудиторской деятельности
 Источник: разработано автором

Выводы. Таким образом, действенный контроль качества аудиторских услуг выступает важнейшим элементом обеспечения качества работы аудиторов. Кроме того, реализация и функционирование предложенной модели системы внутреннего контроля качества аудиторской деятельности позволит сформировать целостное представление о качестве работы, свести к минимуму затраты на разработку методической основы и процесса функционирования

системы внутреннего контроля качества и обеспечить достаточную уверенность в том, что аудиторская организация осуществляет свою деятельность с соблюдением установленных критериев требований относительно качества предоставляемых услуг.

СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ:

1. Голубева Н.А. Природа аудита [Текст] / Н.А. Голубева // Международный бухгалтерский учет. – 2007. – №4. - С.14-18.
2. Гомаз И. О. Контроль качества аудиторских услуг в Украине / И.О. Гомаз / Управление развитием. – 2012. – № 17(128). – С. 83-84.
3. Еременко, Д. В. Качество аудиторских услуг в Украине / Д. В. Еременко // Учет и финансы АПК : Международный научно-производственный журнал. – 2010. – № 2. – С. 94-96.
4. Иванина О.О. Усовершенствование механизма контроля качества процесса аудита: автореф. дис. на получение наук. степени канд. экон. наук: спец. 08.06.04 «Бухгалтерский учет, анализ и аудит» / О.О. Иванина. – Луганск, 2004.-24 с.
5. Коваленко В.П. Внутрифирменный контроль качества аудиторской деятельности / В. П. Коваленко // Актуальные проблемы бухгалтерского учета и аудита в настоящем: материалы наук.-практ. конф. – К.: Национальный авиационный университет, 2009. – С. 30–31.
6. Комарницкая Н.И. Контроль качества аудиторских услуг: отечественный и зарубежный опыт. [Электронный ресурс]./ – Н.И. Комарницкая // Режим доступа: http://www.nbu.gov.ua/portal/chem_biol/nvnlts/21_15/203_Kom.pdf
7. Лубенченко О.Е. Оптимизация работы независимого аудитора как системы массового обслуживания / О.Е. Лубенченко // Государство и регионы, № 4, 2002. – С. 113–116.
8. Макеева Е.Л. Кто контролирует национальных аудиторов?// Бухгалтерский учет и аудит. – №8,2008. – С. 60-64.
9. Мултановская Т. В. Внутрифирменный контроль качества аудита/ Т.В. Мултановская, М. С. Горяева // Экономика развития. – № 1 (49),2009. – С.90-94.
10. Ольшевская А. В. Удосконалення контролю качества аудиторских услуг в Украине // <http:// nauka.kushnir.mk.ua>.
11. Редько А.Ю. Качество аудиторских услуг: философия и мифология / А. Редько // Бухгалтерский учет и аудит. - №1, 2009.-С. 46-54.
12. Редько А. Ю. Аудит в Украине. Морфология : [монография] / А. Ю. Редько. – К. : ДП Информационно-аналитическое агентство, 2008. – 493 с.