**Содержание**

Введение

1. Понятие качества аудита

2. Контроль качества аудита

Заключение

Список литературы

# Введение

В настоящее время возрастает значение качества аудита и его оценки. При определении качества аудита следует исходить из сути аудита как вида предпринимательской деятельности.

Система официального бухгалтерского учета в России служит инструментом финансового регулирования и проведения единой финансовой политики; обеспечивает реализацию конституционного права на информацию в сфере предпринимательской деятельности и экономики. Право на получение экономической информации реализуется публичностью (т.е. общедоступностью) бухгалтерской отчетности наиболее значимых с точки зрения общественных интересов предприятий. При этом необходимо понимать, что право на получение информации ничего не стоит, если опубликованная информация недостоверна.

Недостоверная информация о финансовом положении и результатах деятельности предприятий может повлечь принятие необоснованных решений, которые могут обернуться самыми серьезными экономическими потерями. Задача обеспечения информационной и экономической безопасности граждан, бизнеса и государства решается институтом независимого аудита. При этом аудиторская проверка должна быть проведена качественно, аудиторское заключение – отражать все существенные искажения отчетности.

Вывод о некачественной работе аудиторской организации или индивидуального аудитора может поставить под сомнение ранее выданные аудиторские заключения и, как следствие, выводы о достоверности отчетности проверенных организаций. Это в свою очередь может привести к недоверию со стороны заинтересованных пользователей к финансовой отчетности этих организаций, в том числе сказаться на мнении потенциальных инвесторов. Поэтому результаты проверок работы аудиторских организаций и (или) индивидуальных аудиторов должны быть хорошо аргументированными и должным образом оформленными.

# 1. Понятие качества аудита

Целью аудита является выражение мнения о достоверности бухгалтерской отчетности аудируемых лиц и соответствии порядка ведения бухгалтерского учета законодательству. Под достоверностью понимается степень точности данных 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 (п. 3 Закона N 119-ФЗ "Об аудиторской деятельности" в ред. от 30.12.2004). Если конкретнее, то предметом аудиторской деятельности является выражение мнения о мере точности данных бухгалтерской отчетности и мере соответствия законодательству при ведении бухгалтерского учета. Следовательно, качество аудита есть тождественность мнения аудитора о мере искажений бухгалтерской отчетности и меры ее фактических искажений. То есть, если аудитор дал заключение, что отчетность достоверна (недостоверна), и никто не доказал иного, значит, аудит проведен качественно[[1]](#footnote-1).

Согласно Правилу (стандарту) N 7 "Внутренний контроль качества аудита", утвержденному Постановлением Правительства Российской Федерации от 04.07.2003 N 405 "О внесении дополнений в федеральные правила (стандарты) аудиторской деятельности", качество проведения аудита обеспечивают:

- установление системы внутреннего контроля качества. В соответствии с п.6 Правила (стандарта) N 7 аудиторская фирма должна создать надлежащую систему внутреннего контроля качества, обеспечивающую соблюдение фундаментальных этических принципов (независимость, честность, объективность и конфиденциальность, профессиональное поведение и профессиональная компетентность), правомерность поручения заданий, осуществление контрольных полномочий, проведение консультаций, оценка и отбор клиентов, мониторинг эффективности процедур внутреннего контроля качества и т.д.;

- процедуры внутреннего контроля качества, разработанные самой фирмой. Согласно п.4 Правила (стандарта) N 7 аудиторская организация (индивидуальный аудитор) должна определить методы и конкретные процедуры внутреннего контроля качества работы, призванные обеспечить проведение аудита и оказание сопутствующих услуг в соответствии с федеральными законами, федеральными правилами (стандартами) аудиторской деятельности, внутренними правилами (стандартами) аудиторской деятельности, действующими в профессиональных аудиторских объединениях, членом которых является аудиторская организация (индивидуальный аудитор), либо в соответствии с другими документами.

Качество аудита можно определить как степень необходимого и достаточного уровня доверия к мнению аудитора со стороны пользователей в отношении достоверности информации в финансовой (бухгалтерской) отчетности клиента[[2]](#footnote-2). Таким образом, качественное профессиональное мнение аудитора - это независимое и объективное мнение, которое придает уверенность его пользователям в принятии и совершении экономических решений и действий. При этом следует учитывать, что к процессу аудита в целом применяется понятие "разумной уверенности", определенное Правилом (стандартом) N 1 "Цель и основные принципы аудита финансовой (бухгалтерской) отчетности", утвержденным Постановлением Правительства Российской Федерации от 23.09.2002 N 696 (с изм. от 07.10.2004). Это понятие связано с ограничениями при обнаружении аудиторами искажений финансовой (бухгалтерской) отчетности[[3]](#footnote-3).

Рассматривая вопрос о качестве аудиторских услуг, необходимо учитывать специфику аудита как особого вида деятельности. В соответствии с Федеральным правилом (стандартом) аудиторской деятельности N 1 "Цель и основные принципы аудита финансовой (бухгалтерской) отчетности" (утв. Постановлением Правительства РФ от 23.09.2002 N 696):

- аудит призван обеспечить разумную уверенность в том, что рассматриваемая в целом бухгалтерская отчетность не содержит существенных искажений;

- разумная уверенность - это общий подход, относящийся к процессу накопления аудиторских доказательств, необходимых и достаточных для того, чтобы аудитор сделал вывод об отсутствии существенных искажений в бухгалтерской отчетности, рассматриваемой как единое целое;

- разумная уверенность аудитора в том, что рассматриваемая в целом бухгалтерская отчетность не содержит существенных искажений, не может быть абсолютной ввиду наличия ограничений, присущих аудиту и влияющих на возможность обнаружения аудитором существенных искажений бухгалтерской отчетности.

Как видно из приведенных норм, задачей аудитора является выявление только существенных искажений бухгалтерской отчетности в целом. Поэтому в практике аудиторской деятельности существует такое понятие как уровень существенности. То есть аудитор оценивает то, что является существенным, по своему профессиональному суждению, исходя из того, какие факторы способны привести к существенному искажению бухгалтерской отчетности. Иные факторы хозяйственной деятельности, неправильное отражение которых в бухгалтерском учете не может привести к существенному искажению бухгалтерской отчетности, не подлежат проверке в рамках проведения аудита. Это означает, что аудитор не несет ответственности за необнаружение искажений бухгалтерской отчетности в случае, если это не могло повлиять на мнение аудитора относительно достоверности бухгалтерской отчетности в целом.

А вот необнаружение аудитором существенного искажения в бухгалтерской отчетности клиента (к примеру, необнаружение ошибки при исчислении налоговой базы по налогу на прибыль на сумму, превышающую уровень существенности), которое привело к искажению показателей в бухгалтерском балансе по соответствующей строке, может служить подтверждением ненадлежащего качества аудита.

# 2. Контроль качества аудита

Методами обеспечения качества аудита является контроль. Контролю качества аудита посвящено правило (стандарт) "Внутрифирменный контроль качества аудита", одобренное Комиссией по аудиторской деятельности при Президенте Российской Федерации 15.07.1998 (протокол N 4). Этот стандарт состоит из четырех разделов: общие положения; функции сотрудников аудиторской организации в ходе осуществления аудита; требования к контролю качества работы внутри аудиторской организации; обеспечение надлежащего качества работы в ходе конкретной аудиторской проверки.

Различают два уровня контроля качества аудита: внешний и внутренний. На каждом уровне осуществляется предварительный, текущий и последующий контроль.

Внешний уровень контроля обеспечивается проверкой уровня профессиональных аудиторов. Предварительный внешний контроль осуществляется путем сдачи претендентами квалификационных экзаменов на право занятия аудиторской деятельностью, текущий и последующий - путем постоянного надзора за деятельностью аудиторов и аудиторских организаций.

Внешний контроль должен учитывать и множество других факторов кроме упомянутых, в том числе:

- направленность (специализацию) деятельности аудиторской организации по отраслям экономики с учетом специфики ведения бухгалтерского учета в некоторых отраслях;

- аудиторские риски, существующие в конкретных отраслях и секторах экономики;

- методологически обоснованные и выверенные способы расчета уровня существенности и необходимого объема выборки, в том числе с учетом специфики конкретных отраслей и секторов экономики, а также особенностей проверяемых организаций.

Необходимо выявлять и уточнять совокупность факторов, влияющих на качество работы аудиторских организаций и (или) индивидуальных аудиторов, их взаимозависимость и значимость одного по отношению к другим и ко всей совокупности в целом, а также "зоны риска", влияющие на качество работы.

В настоящее время существуют различные мнения по поводу того, какие общественные субъекты должны проводить контрольные проверки аудиторских организаций и индивидуальных аудиторов. Мировая практика показывает, что именно аудиторским сообществам чаще всего отдается предпочтение при делегировании функций внешнего контроля качества аудита, но такой подход в нашей стране неприемлем, так как действующая нормативная база обязывает государственные органы осуществлять надзор за соблюдением аудиторами лицензионных правил и требований. Но силами Минфина России и Банка России организовать сплошной контроль действий аудиторов невозможно, поэтому выход из сложившейся ситуации представляется в виде комбинированного государственно - общественного контроля, когда перепроверки качества действий аудиторов будут проводиться силами общественных организаций, наделенных соответствующими полномочиями со стороны лицензирующих органов.

Ведущая роль в процессе регулирования аудиторской деятельности отведена Комиссии по аудиторской деятельности при Президенте Российской Федерации. Направления контроля с ее стороны имеют организационный характер. Это прежде всего выдача генеральных лицензий Минфину России и Банку России.

Контроль со стороны органов, получивших генеральные лицензии, осуществляется в двух формах - предварительной и последующей. В настоящее время этот контроль в соответствии с действующим законодательством представлен в виде организации лицензирования, включающего процедуры выдачи и приостановления лицензий.

Предварительный контроль состоит в рассмотрении представленных аудиторскими организациями документов на получение лицензии. Отказ в выдаче лицензии может быть обоснован следующими обстоятельствами, свидетельствующими о возможном нарушении качества услуг и установленными Положением о лицензировании отдельных видов аудиторской деятельности в Российской Федерации, утвержденным Постановлением Правительства Российской Федерации от 27.04.1999 N 472 (в дальнейшем - Положение).

1. Несоответствие доли уставного капитала (уставного фонда) аудиторской фирмы, принадлежащей аттестованным аудиторам, установленному лимиту (не менее 51%). Данное ограничение введено во избежание ситуаций, когда принятие важных для аудиторской фирмы решений может быть лоббировано лицами, не имеющими достаточной квалификации, подтвержденной аттестатом, в то время как мнение аттестованных аудиторов может быть проигнорировано.

2. Отсутствие в штате аудиторской фирмы достаточного количества аттестованных аудиторов по соответствующему виду аудита (их должно быть не менее двух). Данное ограничение направлено на обеспечение коллегиальности принимаемых решений и усиление внутреннего контроля работы специалистов аудиторских фирм.

3. Установление случаев неквалифицированного проведения проверок или некачественного оказания других услуг аудитором или аудиторской фирмой более одного раза. В Положении поясняется, что указанные факты устанавливаются при осуществлении надзора за соблюдением лицензионных требований и за качеством проведения аудиторских проверок в соответствии с российскими правилами (стандартами) аудита.

4. Осуществление аудиторской организацией деятельности, не предусмотренной выданной лицензией или не связанной с аудитом. В первом случае аудиторы зачастую не в состоянии обеспечить надлежащее качество работы; об этом свидетельствует и то обстоятельство, что их компетентность в области аудита, проводимого без лицензии, не подтверждена в установленном порядке. Во втором случае аудиторы отвлекаются на осуществление действий, не связанных с аудитом, зачастую в ущерб основной деятельности, так как такого рода занятость не позволяет им отслеживать изменения, происходящие в сфере регулирования финансово - хозяйственных отношений.

Последующий контроль производится с целью проверки качества аудиторских услуг и соблюдения аудиторскими организациями требований, предъявляемых законодательством Российской Федерации к аудиторской деятельности. Во Временных правилах аудиторской деятельности отмечено: "Орган, выдавший лицензию на осуществление аудиторской деятельности, по заявлению заинтересованного экономического субъекта, а также по собственной инициативе или по предложению прокурора может назначать проверку качества аудиторского заключения...".

Меры наказания тоже предусмотрены для случаев обнаружения неквалифицированного проведения аудиторской проверки. Некачественным аудитом в данной ситуации признается проверка, приведшая "...к убыткам для государства или для экономического субъекта", что вызывает неоднозначность толкования этого понятия. Следует предположить, что напрямую нанести убытки государству некачественным проведением проверки аудитор может в случае, если сделает ошибочный вывод о соблюдении проверяемым субъектом принципа допущения непрерывности деятельности предприятия при последующем одновременном выявлении следующих условий:

- наличие задолженности экономического субъекта бюджету по налогам и другим платежам;

- обнаружение в ходе перепроверки признаков банкротства, ликвидации или сокращения деятельности субъекта, которые имели явно выраженный, документально прослеживаемый характер в периоде времени, за который проводился аудит, либо в течение срока проведения контролируемой проверки вплоть до даты подписания аудиторского заключения;

- окончательное отсутствие возможности погашения задолженности бюджету экономическим субъектом вследствие произошедшей после окончания аудиторской проверки ликвидации его деятельности.

Действия аудитора, которые могут привести к убыткам для экономического субъекта, следует разделить на две категории:

- причинившие ущерб экономике субъекта;

- прочие действия (бездействие), нанесшие урон интересам собственников проверяемого субъекта.

Следует отметить, что ни во Временных правилах, ни в Положении о лицензировании отдельных видов аудиторской деятельности не указаны объемы, сроки и периодичность проверок качества аудита; до настоящего времени отсутствуют официально утвержденные методики и процедуры, которые должны применяться контролирующими органами. Однако работа в этом направлении ведется.

Внутренний контроль должен быть организован внутри аудиторских фирм, поэтому он называется также внутрифирменным[[4]](#footnote-4). Эффективность системы внутреннего контроля за качеством аудита, а также процедур контроля качества в аудиторской фирме является одним из мотивов выбора экономическим субъектом данной фирмы.

В третьем разделе правила (стандарта) «Внутрифирменный контроль качества аудита" содержится требование о том, чтобы в каждой аудиторской организации была создана и поддерживалась внутрифирменная система контроля качества работы. Какой быть этой системе - должно решать руководство аудиторской организации.

Система контроля качества для разных аудиторских организаций может быть различна. Внутреннее содержание, затраты на функционирование такой системы зависят от:

- размера аудиторской организации, ее специализации и организационной структуры;

наличия филиалов и подразделений аудиторской организации и их пространственной удаленности;

-экономической эффективности применяемой системы контроля качества.

Кроме того, система контроля качества работы аудиторской организации должна включать:

- соблюдение профессиональными сотрудниками аудиторской организации требований независимости, честности, объективности, конфиденциальности и профессиональной этики;

- укомплектование аудиторской организации профессиональными сотрудниками, обладающими знаниями, умениями и навыками, необходимыми для надлежащего выполнения ими своих обязанностей;

-поручение аудиторских заданий профессиональным сотрудникам, квалификация которых соответствует особенностям этих заданий;

- выполнение всех видов работ в ходе аудита на основе направляющих указаний, текущего контроля и проверки работы таким образом, чтобы это отвечало необходимым требованиям качества;

- получение сотрудниками при недостатке опыта или знаний в конкретных обстоятельствах соответствующих консультаций как внутри аудиторской организации, так и вне ее;

- разработку и применение в аудиторских организациях на постоянной основе процедуры подбора и отклонения клиентов. Руководители аудиторской фирмы еще на стадии предварительного знакомства с клиентом должны отсеивать неблагонадежных экономических субъектов. Для этого аудиторам важно договориться о внутренней политике своей фирмы в отношении таких клиентов;

- осуществление мероприятий по регулярным проверкам надежности и эффективности функционирования внутрифирменной системы контроля качества работы;

- принятие необходимых мер в отношении сотрудников аудиторской организации в случаях невыполнения или ненадлежащего выполнения ими возложенных на них обязанностей.

Основные принципы и процедуры системы контроля качества работы должны быть доведены до сведения каждого профессионального сотрудника. Для качественного выполнения работы в ходе конкретной аудиторской проверки необходимо, чтобы:

- до начала аудита были утверждены руководитель и старший аудитор конкретной аудиторской проверки, что отражается во внутрифирменном стандарте "Планирование аудита";

- руководитель и старший аудитор проанализировали профессиональные способности рядовых участников проверки, спланировали работу, которая может быть им поручена, и определили специфику и объем текущего контроля и проверок выполненных работ.

Следует отметить, что правила внутреннего контроля качества проводимых аудиторских проверок не могут выступать в качестве самостоятельного критерия, поскольку они входят в состав требований, регламентируемых федеральными правилами (стандартами) аудиторской деятельности.

В рамках контроля за качеством аудита должна осуществляться проверка наличия определенных процедур, без которых аудит не может быть признан качественным: расчет уровня существенности (аудиторского риска); составление общего плана и программы аудита с описанием аудиторских процедур и разделов в финансово-хозяйственной деятельности экономического субъекта, которые будут подвергаться аудиту; наличие рабочей документации аудитора, которая должна показывать объем выполненной каждым аудитором работы и сделанные в ходе проверки выводы и др.

Перечень процедур проверки качества должен, в частности, включать:

- анализ видов аудиторских услуг, предоставляемых аудиторской организацией (индивидуальным аудитором), удельного веса предоставляемых аудиторских услуг (по их видам) в общем объеме выручки от реализации платных услуг;

- сопоставление выручки, полученной от оказания услуг по проведению аудиторских проверок, с выручкой, полученной от оказания консультационных услуг (консалтинга);

- контроль наличия фактов и обоснованности претензий на качество проведенных аудиторских проверок со стороны заказчиков (пользователей), налоговых и правоохранительных органов, органов государственной власти;

- установление степени соответствия выводов и рекомендаций, содержащихся в аудиторском заключении (особенно в аналитической части), действующему законодательству Российской Федерации;

- проверка наличия внутренней системы контроля качества, собственных стандартов аудиторской организации, утвержденных руководством фирмы, и их соответствия правилам (стандартам) аудиторской деятельности.

Чтобы аудиторская деятельность отвечала необходимому профессиональному уровню, представляется необходимым соблюдение также норм Кодекса этики аудиторов России (принят Советом по аудиторской деятельности при Минфине России, Протокол N 16 от 28.08.2003); положений международных стандартов аудита в части, не противоречащей отечественным стандартам; внутренних стандартов аудиторской фирмы и профессионального аудиторского объединения, в которое входит фирма; условий договора на оказание аудиторских услуг и обязательств, вытекающих из существа правоотношений, определенных этим договором.

# Заключение

Повышение качества аудиторской деятельности - важная задача аудита на ближайшую перспективу. Одним из основных путей ее решения является разработка внутренних методик аудита, рабочей документации, т.е. внутрифирменных стандартов. Крупные аудиторские фирмы имеют такие методики, являющиеся их интеллектуальной собственностью и не доступные для широкого пользования аудиторами - практиками. Разработкой внутрифирменных стандартов могут заниматься только высококвалифицированные специалисты. Этот процесс является довольно трудоемким. Его можно охарактеризовать как научно - исследовательские изыскания, дающие теоретическую и практическую основу для ведения аудиторской деятельности на достаточно высоком профессиональном уровне. При самостоятельной разработке фирмой таких внутренних документов совмещение ведущими специалистами текущей аудиторской деятельности и исследовательских изысканий представляется весьма проблематичным.

Применение внутрифирменных стандартов позволит аудиторским фирмам:

неукоснительно соблюдать требования действующих аудиторских правил (стандартов);

снизить трудоемкость аудиторских проверок на отдельных участках проверки, полностью разработанных в виде рабочих таблиц и требующих только их заполнения по представленным к проверке первичным документам;

шире использовать для проведения проверок аудиторов - ассистентов;

улучшить качество аудиторской деятельности;

увеличить объем выполняемых аудиторских работ;

изменить структуру аудиторской фирмы;

сделать технологию организации аудита более современной и рациональной[[5]](#footnote-5).

Представляется необходимым принятие правила (стандарта) и соответствующих нормативных документов по внешнему контролю качества аудиторских проверок, предполагающих раскрытие следующей информации и выполнение следующих требований:

перечень контролирующих органов, их функций, прав и обязанностей. Порядок проведения контрольной проверки, т.е. как и с чего она начинается, должно ли высылаться уведомление о проведении проверки или она может быть внезапной и т.п.;

определение понятий "неквалифицированное проведение аудиторской проверки", "неквалифицированное оказание аудиторских услуг". Разработка критериев, на основании которых аудиторская проверка (аудиторское заключение) признается качественной или некачественной независимо от того, причинен экономическому субъекту или государству экономический ущерб или нет;

методики и процедуры проведения проверки качества аудита (для государственных органов);

порядок оформления результатов перепроверки;

действия аудиторских организаций по устранению нарушений, выявленных контролирующими органами;

ответственность аудиторов за препятствование в проведении контрольной проверки.

# Список литературы

1. Панкова С.В. Влияние на качество услуг аудиторов. – М.; Аудиторские ведомости, 2003, №10.
2. Гутцайт Е.М. Внешний контроль за качеством аудита. – М.; Аудиторские ведомости, 2004, №4.
3. Бычкова С.М. Понятие качества в аудите и бухгалтерском учете. – М.; Аудиторские ведомости, 2005, №3.
4. Пахомов Д. Качество аудиторских услуг: организация контроля. – М.; Финансовая газета, 2001, №1.
5. Пресняков С. К вопросу о качестве аудита. – М.; Экономика и жизнь, 2005, №34.

1. Панкова С.В. Влияние на качество услуг аудиторов. – М.; Аудиторские ведомости, 2003, №10. [↑](#footnote-ref-1)
2. Пахомов Д. Качество аудиторских услуг: организация контроля. – М.; Финансовая газета, 2001, №1. [↑](#footnote-ref-2)
3. Пресняков С. К вопросу о качестве аудита. – М.; Экономика и жизнь, 2005, №34. [↑](#footnote-ref-3)
4. Пресняков С. К вопросу о качестве аудита. – М.; Экономика и жизнь, 2005, №34. [↑](#footnote-ref-4)
5. Пахомов Д. Качество аудиторских услуг: организация контроля. – М.; Финансовая газета, 2001, №1. [↑](#footnote-ref-5)