

0-792067

Собол.
На правах рукописи

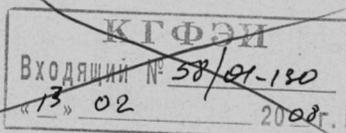
СОБОЛЕВА Надежда Геннадьевна

**ВНУТРИФИРМЕННЫЕ СТАНДАРТЫ КАК УСЛОВИЕ ПОВЫШЕНИЯ
КАЧЕСТВА АУДИТА**

Специальность 08.00.12 – Бухгалтерский учет, статистика

А В Т О Р Е Ф Е Р А Т
диссертации на соискание ученой степени
кандидата экономических наук

Санкт-Петербург - 2008



Работа выполнена в Государственном образовательном учреждении высшего профессионального образования «Санкт-Петербургский государственный университет экономики и финансов»

Научный руководитель –

доктор экономических наук, профессор
Ерофеева Вера Арсентьевна

Официальные оппоненты:

доктор экономических наук, профессор
Завгородняя Анна Васильевна

кандидат экономических наук, профессор
Бургонова Галина Николаевна

Ведущая

Санкт-Петербургский институт
внешнеэкономических связей, экономики
и права



Защита состоится «3» марта 2008 г. в 15 часов на заседании диссертационного совета Д 212.237.06 при Государственном образовательном учреждении высшего профессионального образования «Санкт-Петербургский государственный университет экономики и финансов», 191023,

КПК. Зак. 2935. Тир. 80 млн.

КОНТРОЛЬНЫЙ ЛИСТОК
СРОКОВ ВОЗВРАТА
КНИГА ДОЛЖНА БЫТЬ
ВОЗВРАЩЕНА НЕ ПОЗЖЕ
УКАЗАННОГО ЗДЕСЬ СРОКА
Коллич. пред. выдан _____

ного об-
«Санкт-

лова

I. Общая характеристика работы

Актуальность темы исследования. Коренные политические и социально-экономические преобразования в связи с переходом экономики Российской Федерации на рыночные отношения внесли существенные изменения в применяемые методы управления и регулирования во все виды и сферы деятельности.

Изменения коснулись также учетно-информационного обеспечения бухгалтерского учета и аудита, направленного на повышение его качественных характеристик, так как в настоящее время, как отмечено в Концепции развития бухгалтерского учета и отчетности на среднесрочную перспективу, сложившаяся система учета и отчетности не обеспечивает в полной мере надлежащую надежность формируемой информации.

Что касается аудита, то проблему повышения качества здесь обострила сложившаяся ситуация на мировом рынке аудита, выраженная во взаимоотношениях между пользователями информации, предоставляемой аудиторами и аудиторскими организациями. Поскольку аудит опирается на доверие заинтересованных лиц к профессионализму auditors, вопрос повышения качества оказываемых аудиторских услуг приобретает первостепенное значение.

Большой вклад в развитие теории и практики аудита внесли такие ученые, как Р. Адаме, А. Арене, М. Бенис, Ф. Дефлиз, Г. Дженик, Р. Додж, Д. Ирвин, Д. Кармайкл, Дж. Лоббек, Г. Мауц, В. О'Рейлли, Дж. Робертсон, М. Хирш, Алборов Р.А., Бычкова С.М., Гутцайт Е.М., Данилевский Ю.А., Ивашкевич В.Б., Крикунов А.В., Мельник М.В., Мизиковский Е.А., Островский О.М., Подольский В.И., Скобара В.В., Соколов Я.В., Суйц В.П., Терехов А.А., Шермет А.Д., Шнейдман Л.З. и др.

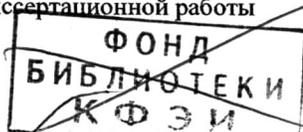
Отдавая должное большому вкладу ученых в становление и развитие научных основ аудита, необходимо заметить, что в их трудах достаточно полное раскрытие и освещение получили вопросы внешнего регулирования качества аудита, в то время как проблема качества аудита непосредственно на уровне конкретной аудиторской компании остается недостаточно исследованной, а потому ряд вопросов остаются нерешенными или носят дискуссионный характер.

К ним в частности относятся:

- неоднозначность в определении таких понятий как – система качества аудита и уровень качества аудиторских проверок;
- неопределенность в составе показателей, определяющих качественную работу аудиторских компаний;
- отсутствие исследований по оценке состояния и эффективности системы качества аудита.

Все эти и другие вопросы непосредственно связаны с разработкой внутрифирменных стандартов аудита на научной основе.

Отсутствие научных исследований по большому кругу вопросов, научная и практическая значимость в повышении качества работы аудиторских компаний обусловили цель, задачи и структуру диссертационной работы



Цель и задачи исследования. Целью диссертационной работы является теоретическое обоснование механизма формирования внутрифирменных стандартов и разработка практических рекомендаций, обеспечивающих повышение качества аудиторских услуг. Достижение поставленной цели обусловило постановку и решение следующих основных задач:

- исследовать сущность аудита как экономической категории в историческом аспекте с учетом его роли в рыночных условиях;
- теоретически обосновать понятие «качество аудиторских услуг» с выделением основных элементов, присущих работе аудиторской организации;
- раскрыть взаимосвязь внутрифирменных стандартов с качеством аудита;
- обосновать целесообразность классификации внутрифирменных стандартов, оказывающих существенное влияние на обеспечение качества аудита;
- разработать научно обоснованную методику расчета аудиторского риска и уровня существенности в аудите;
- предложить формы осуществления контроля качества аудиторской деятельности на всех этапах его проведения;
- дать рекомендации по организационной модели аудиторской компании, обеспечивающей повышение контроля качества аудита.

Область исследования. Диссертационное исследование проведено в рамках специальности 08.00.12 – Бухгалтерский учет, статистика. Область исследования соответствует паспорту специальности: п. 2.1. Методология и технология аудита.

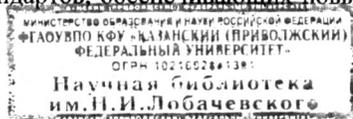
Предмет и объект исследования. Предметом исследования диссертационной работы является совокупность методологических, методических и нормативно-правовых вопросов формирования внутрифирменных стандартов аудиторской деятельности как основы повышения качества аудита и организации эффективного внутреннего контроля качества.

Объектом исследования явились внутрифирменные стандарты, применяемые аудиторскими компаниями г. Санкт-Петербурга и г. Улан-Удэ.

Методология исследования. Методологической основой проведенного исследования послужили общенаучные приемы анализа и синтеза, дедукции и индукции, системного подхода, научной абстракции, экстраполяции и моделирования, а также такие экономико-математические приемы исследования как наблюдение, группировка, детализация, сравнение.

Информационная база исследования. В процессе работы изучены труды российских и зарубежных авторов в области аудита, практические материалы российских аудиторских компаний, а также законодательные, нормативные и инструктивные материалы, международные и отечественные стандарты аудита и менеджмента качества, результаты аудиторских проверок.

Научная новизна. Научная новизна диссертационной работы состоит в теоретическом обосновании и решении комплекса вопросов по созданию внутрифирменных стандартов, обеспечивающих повышение качества аудита. В ре-



зультате проведенного исследования получены следующие наиболее существенные научные результаты:

- дано авторское определение аудита финансовой отчетности, наиболее полно отражающее цель аудиторской деятельности;
- раскрыто понятие «качество аудита» и определены основные критерии, положенные в основу обеспечения качественной работы аудиторской организации;
- раскрыта взаимосвязь внутрифирменных стандартов с качеством работы аудиторской компании;
- определены и обоснованы признаки, положенные в основу новой классификации внутрифирменных стандартов;
- предложена методика расчета общего аудиторского риска, базирующаяся на принципе повышения аналитичности его раскрытия;
- рекомендована методика расчета уровня существенности в аудите и показана зависимость качества проводимой аудиторской проверки от показателей аудиторского риска, уровня существенности и аудиторской выборки;
- предложены формы осуществления контроля качества аудиторской деятельности на всех этапах его проведения;
- рекомендована модель организационной структуры аудиторской фирмы, ориентированная на осуществление более действенного контроля качества аудита.

Практическая значимость результатов исследования. Практическая значимость результатов диссертационной работы заключается в том, что применение на практике ее результатов и разработанных рекомендаций позволит повысить эффективность использования внутрифирменных стандартов аудиторской деятельности, а также будет способствовать развитию системы внутреннего контроля качества аудита.

Результаты исследовательской работы могут быть использованы в практической деятельности аудиторскими компаниями для разработки методических рекомендаций по проведению проверки.

Апробация и реализация результатов исследования. Основные положения и результаты диссертационного исследования нашли отражение в опубликованных работах диссертанта, а также обсуждались и получили одобрение на научной сессии профессорско-преподавательского состава, научных сотрудников и аспирантов Восточно-Сибирского государственного технологического университета (г.Улан-Удэ, 2006 г.); Байкальской международной научно-практической конференции «Экономика. Образование. Право» (г.Улан-Удэ, 2005 г.).

Отдельные положения диссертационного исследования апробированы и используются в работе аудиторских компаний ЗАО «Центр научных исследований и аудита «Панацея» (г.Санкт-Петербург) и ООО «Аудиторская фирма Триада Аудит» (г.Улан-Удэ).

Публикации. Основные положения и результаты диссертационного исследования опубликованы в 8 работах общим объемом 2,5 печатных листа.

Структура и объем работы. Диссертация состоит из введения, трех глав, заключения, списка литературы и приложений.

Во введении обосновывается актуальность темы, определяются цель, задачи, предмет, объект и методология исследования, характеризуются научная новизна, теоретическая и практическая значимость результатов работы.

В первой главе «Теоретические аспекты аудита» проводится анализ развития аудита в историческом аспекте и его основополагающих тенденций. Показано современное состояние аудиторского рынка, процесс становления и развития аудита, исследуются его сущность и назначение. На основе проведенного исследования делается вывод о необходимости регулирования аудиторской деятельности внутрифирменными стандартами. Определены основные элементы, характеризующие качество аудита и сделан вывод о тесной взаимосвязи качества оказываемых услуг с системой внутрифирменных стандартов. На основе проведенных исследований структурированы все внутрифирменные стандарты с целью определения их роли в регулировании деятельности аудиторской организации.

Вторая глава «Влияние внутрифирменных стандартов аудита на регулирование контроля качества услуг» посвящена исследованию требований, связанных с формированием системы внутрифирменных стандартов на базе анализа нормативного регулирования аудита и рекомендаций ученых-экономистов. Дана оценка исследуемой системы и предложены рекомендации по ее совершенствованию. На основе проведенных исследований предложена новая классификация внутрифирменных стандартов в соответствии с их назначением. Исследовано влияние показателей аудиторского риска, уровня существенности и аудиторской выборки на качество оказываемых услуг.

В третьей главе «Организация и методика внутрифирменного контроля качества аудита» исследованы основные виды контроля качества аудита и этапы его осуществления. Раскрыты формы осуществления контроля. Предложена организационная модель аудиторской фирмы, ориентированная на повышение эффективности контроля качества аудита.

В заключении обобщены результаты исследования.

II. Основные проблемы, исследуемые в диссертации, выводы и предложения

1. Теоретические аспекты качества аудиторских услуг

Переход экономики страны на рыночные отношения ознаменован изменениями в организационно-хозяйственном механизме, методах управления и регулирования экономики, а также появлением новых видов деятельности к числу которых относится аудит.

Изменения условий хозяйствования, а также новые требования рынка соответственно определили необходимость постоянного совершенствования вопросов, связанных с аудиторской деятельностью, включая систему регулирования аудита.

Рассматривая аудит как многостороннюю и многогранную деятельность, данная работа посвящена исследованию одного из важнейших аспектов решения этой проблемы – разработке внутрифирменных стандартов как важнейшего условия повышения качества аудита финансовой отчетности. Рассмотрению именно этого направления предшествовало уточнение понятия «аудит финансовой отчетности»

По мнению автора, аудит финансовой отчетности представляет собой проверку отчетности субъекта с целью формирования мнения о ее соответствии установленным критериям и общепринятым правилам бухгалтерского учета, результатом которой является заключение, используемое в дальнейшем различными группами пользователей.

Аудит финансовой отчетности – это систематический процесс, организованный в соответствии с требованиями применяемых правил (стандартов) аудита, посредством которого накапливаются и объективно оцениваются свидетельства в отношении финансовой отчетности организации с целью установления ее достоверности во всех существенных аспектах.

При этом цель аудита состоит в установлении степени соответствия информации, поддающейся количественной оценке определенным критериям; естественно действия, необходимые для установления степени соответствия информации критериям, зависят от их состава.

Внутрифирменные стандарты аудиторской деятельности – это внутренние регламентирующие документы, разработанные и утвержденные аудиторской организацией в соответствии с требованиями, законодательно установленных правил (стандартов) аудита, с определенной степенью детализации единых требований к осуществлению и оформлению аудита, направленных на обеспечение его качества и эффективность.

Проведенное исследование показало, что в настоящее время наблюдаются серьезные различия между практикой российского аудита финансовой отчетности и аудита, проводимого международными компаниями. В значительной степени это связано с неудовлетворительной информационной базой, профессиональной подготовкой персонала аудиторских компаний, недостаточной доступностью материалов по практическому применению стандартов аудиторской деятельности, относительно медленного реформирования российского аудита, что приводит к высокому риску некачественного аудита и, как следствие - возможному появлению недостоверной информации о финансовом состоянии российских организаций.

Именно повышение качества аудиторских проверок поможет повысить степень доверия к результатам работы российских аудиторских компаний и положительно повлиять на привлекательность российского рынка для инвесторов, существенно снижая при этом информационный риск принимаемых финансовых решений.

Исследование качества аудиторских услуг проводилось многими специалистами, но и в нормативных документах, и в научных работах отсутствует од-

нозначность в определении таких понятий как «качество аудита», «система качества аудита», критерии, определяющие качественную работу аудиторской компании.

Восполняя этот пробел, в работе содержится теоретическое обоснование этих категорий. Под качеством аудита понимается совокупность свойств и характеристик проведенного аудита, которые позволяют удовлетворить потребности пользователей информации.

Основным принципом поддержания качественной работы является установление стандартов аудита, определяющих рамки и контроль за их выполнением; отсюда качество аудита измеряется системой показателей, являющихся характеристикой соблюдения компанией требований стандартов аудиторской деятельности.

Система качества аудиторской компании не может выражаться в каком-то одном процессе, а представляет собой совокупность самых разнообразных по способам осуществления сторон деятельности аудиторской фирмы.

Если систему качества представить в виде пирамиды, то ее вершиной будет тотальное управление качеством, которое предполагает высокую организацию всей работы для достижения требуемого качества аудита. На уровне компании качество - это работа, связанная с обеспечением должного организационно-технического уровня и надлежащих условий труда; в свою очередь качество работы специалистов включает обоснованность принимаемых управленческих решений, систему планирования работ, контроль выполнения работ; основанием данной пирамиды будет качество стандартов аудиторской деятельности, являющееся базисом для качественного проведения аудита.

С другой стороны, систему качества аудита можно представить как совокупность следующих элементов:

- качество как степень соответствия внутрифирменной системы проведения аудита основополагающим принципам аудита, стандартам (правилам) аудиторской деятельности;
- качество как степень соответствия конкретной аудиторской проверки внутрифирменным требованиям к ее проведению;
- качество как степень соответствия аудиторских услуг потребностям пользователей.

Все перечисленные элементы системы качества в совокупности составляют понятие «качество аудита», которые можно представить в виде схемы 1.



Схема 1. Состав элементов, определяющих качество работы аудиторской компании

Важнейшими в составе элементов, по нашему мнению, являются две составляющие качества работы – это внутрифирменные стандарты аудиторской деятельности и внутрифирменный контроль качества оказываемых услуг.

Именно внутрифирменные стандарты аудита призваны обеспечить эффективную деятельность аудиторской организации, так как качество аудита находится в прямой зависимости от соблюдения организацией всех правил, определенных внутрифирменными стандартами.

В общем виде система качества аудита - это совокупность внутрифирменных стандартов, организационной структуры аудиторской фирмы, процессов и ресурсов, необходимых для осуществления контроля качества аудита.

Необходимость разработки внутрифирменных стандартов обуславливается тем, что для практического применения федеральных правил аудиторской деятельности фирмам необходимо детализировать отдельные положения, доводя их до конкретных процедур,

Поскольку как в отечественном, так и в мировом аудите отсутствует четкость в определении понятий «качество аудита» и «критерии его характеризующие» автором, на основе критического анализа имеющихся в литературе мнений, качество аудита рассматривается:

во-первых, с позиций его сущности и определения того, насколько оказываемые услуги по проведению проверки конкретного клиента являются аудитом как таковым;

во-вторых, с точки зрения удовлетворения потребностей общества в установлении объективности информации, содержащейся в финансовой отчетности.

Необходимо при этом заметить, что аудит является таковым только в том случае, если проводится с соблюдением стандартов, а объективность мнения аудитора определяется наличием достаточных аудиторских доказательств. В то же время, важно подчеркнуть, что уровень достаточности и качество аудиторских доказательств определяется также требованиями стандартов, то есть, в конечном счете, критерием оценки качества аудиторской проверки является соблюдение требований стандартов аудита, исследование которых предполагает научно обоснованный подход к их классификации.

2. Классификация внутрифирменных стандартов

Внутрифирменные стандарты должны содержать единые базовые требования к порядку проведения, качеству и надежности аудита, что требует научно обоснованного подхода к их разработке.

Процесс разработки внутрифирменных стандартов представляет собой научно-исследовательские изыскания, дающие теоретическую и практическую основу для ведения аудиторской деятельности на достаточно высоком профессиональном уровне.

С практической точки зрения внутрифирменные стандарты рассматриваются как адаптация федеральных правил (стандартов) аудита к условиям работы конкретной аудиторской компании с учетом ее внутренней политики, условий деятельности и т.п.

Именно совокупность федеральных и внутрифирменных стандартов регламентирует деятельность аудиторов конкретной аудиторской организации.

По мнению автора, внутрифирменный стандарт аудиторской организации должен включать:

- введение, отражающее назначение внутрифирменного стандарта, перечень основных терминов и понятий, а также сферы его применения;
- цель и задачи стандарта, раскрывающие конкретные вопросы, решение которых обеспечивается его применением;
- применяемые принципы и методики, включая описание принятых методик и технических приемов решения вопросов, рассматриваемых данным стандартом;
- руководство по практическому применению, содержащее перечень документов, которые аудитор должен составить согласно требованиям данного стандарта во взаимосвязи с другими стандартами и др.

Внутрифирменные стандарты аудита как минимум выполняют две функции: с одной стороны, они регламентируют технологию оказания аудиторских услуг, а с другой - обеспечивают базу для внутреннего и внешнего контроля качества аудиторской работы.

По своему назначению внутрифирменные стандарты аудиторской деятельности можно разделить на следующие группы:

I группа - стандарты, определяющие организационную основу аудита, т.е. содержащие общие положения по аудиту и организации деятельности аудиторской компании;

II группа - стандарты, определяющие технологию проведения аудита, т.е. устанавливающие порядок проведения самих аудиторских проверок.

Внутрифирменные стандарты I группы предназначены для регулирования взаимоотношений, возникающих между аудиторской организацией и проверяемым экономическим субъектом, взаимоотношений между аудиторами, а также между сотрудниками и администрацией аудиторской организации в соответствии с основными принципами проведения аудита и этическими нормами.

Внутрифирменные стандарты II группы включают технические приемы и способы, методику и методологию проведения аудита, представляя собой разработки по реализации требований российских и международных правил (стандартов) аудиторской деятельности.

Классификация стандартов по назначению представлена на схеме 2:



Схема 2. Классификация внутрифирменных стандартов по назначению

В совокупности все внутренние стандарты должны представлять описание комплексного подхода аудиторской фирмы к организации и технологии проведения аудита, показывая тем самым взаимосвязь отдельных элементов аудиторской проверки и последовательность их выполнения.

Технологически процесс проведения аудита подлежит разбиению на несколько этапов, характеризующихся определенной завершенностью и получением конкретного результата, и включает - преддоговорной этап, этап предва-

рительного планирования проекта, составление детального плана, проведение аудита, составление аудиторского заключения и отчета, проведение заключительных процедур проверки (схема 3).

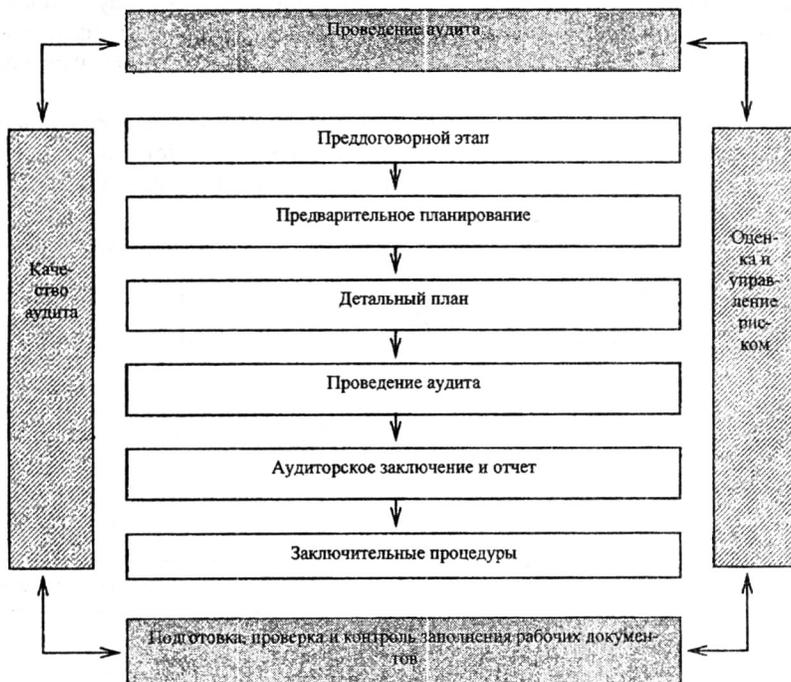


Схема 3. Технология проведения аудита

Поскольку весь процесс проведения аудита неразрывно связан с оценкой и управлением аудиторских рисков, это вызвало целесообразным исследовать их взаимосвязь с другими составляющими, какими являются уровень существенности и аудиторская выборка.

3. Взаимосвязь аудиторского риска с уровнем существенности и их влияние на повышение качества аудита

Методика проведения аудита на всех этапах предполагает учитывать результат оценки аудиторского риска, что требует научного подхода при разработке методики определения его значений.

Согласно федеральному правилу (стандарту) аудиторской деятельности №8 "Оценка аудиторских рисков и внутренний контроль, осуществляемый аудируемым лицом" под аудиторским риском понимается риск выражения ауди-

тором ошибочного аудиторского мнения в случае, когда в финансовой (бухгалтерской) отчетности содержатся существенные искажения.

Аудиторский риск включает три составные части: неотъемлемый риск, риск средств контроля и риск необнаружения.

Особое внимание в диссертации обращается на риск необнаружения, означающий риск того, что аудиторские процедуры по существу не позволяют обнаружить искажение остатков средств по счетам бухгалтерского учета или групп операций, которое может быть существенным или по отдельности или в совокупности.

Риск необнаружения является показателем эффективности и качества работы аудитора и зависит от порядка проведения конкретной проверки, а также от квалификации аудиторов и степени их предыдущего знакомства с деятельностью проверяемого экономического субъекта.

Уровень риска необнаружения напрямую связан с аудиторскими процедурами проверки по существу.

Существует обратная взаимосвязь между риском необнаружения, с одной стороны, и совокупным уровнем неотъемлемого риска и риска средств контроля, с другой.

В отличие от общего аудиторского риска, неотъемлемый риск и риск средств контроля, на наш взгляд, следует устанавливать для каждой проверяемой статьи в отдельности, так как факторы, их определяющие, варьируются от счета к счету.

В связи с этим величина риска необнаружения, а, следовательно, и объем необходимых данных для составления мнения о правильности проверяемых статей также различны. Аудиторский риск, присущий определенной проверяемой статье имеет вид:

$$NP_i \times PCK_i \times PNi = AP_i, \text{ где} \quad (I)$$

NP_i – неотъемлемый риск по проверяемой статье;

PCK_i – риск средств контроля по проверяемой статье;

PNi – риск необнаружения по проверяемой статье.

В свою очередь, если говорить о единой величине аудиторского риска, относящейся к финансовой отчетности в целом, то его можно представить как среднеарифметическое значение:

$$AP = \frac{\sum AP_i, \text{ где } i = [1; N]}{N}, \text{ где} \quad (II)$$

AP – общий аудиторский риск

AP_i - составной элемент аудиторского риска;

N – количество элементов.

Предполагая, что каждый составной элемент аудиторского риска (AP_i) будет приемлемо низкого уровня, как того требует стандарт, то и величина общего аудиторского риска не нарушит данного положения.

Отсюда, общий аудиторский риск представляет собой комбинацию различных видов риска по каждому суждению, который можно рассчитать как

среднеарифметическое значение частных аудиторских рисков, относящееся к каждой проверяемой статье.

Оценку рисков аудиторского проекта следует проводить постоянно в течение всего периода его проведения. Каждый этап аудита должен включать в себя процедуры по оценке возможных рисков, связанных с проектом. Результат каждого проведенного теста влияет на необходимый, для проведения аудита данной статьи, риск необнаружения и, соответственно, определяет требуемое количество процедур по существу.

На количество процедур по существу, а, соответственно и на качество аудита, кроме аудиторского риска, оказывает влияние значение принятого уровня существенности.

Под существенностью, в соответствии с Федеральным правилом (стандартом) аудиторской деятельности № 4 «Существенность в аудите», понимается: «Информация об отдельных активах, обязательствах, доходах, расходах и хозяйственных операциях, а также составляющих капитала считается существенной, если ее пропуск или искажение может повлиять на экономические решения пользователей, принятые на основе финансовой (бухгалтерской) отчетности. Существенность зависит от величины показателя финансовой (бухгалтерской) отчетности и/или ошибки, оцениваемых в случае их отсутствия или искажения».

Между существенностью и аудиторским риском существует обратная зависимость, проявляющаяся в том, что чем выше уровень существенности тем ниже уровень аудиторского риска, и наоборот. Обратная зависимость между существенностью и аудиторским риском принимается во внимание аудитором при определении характера, сроков проведения и объема аудиторских процедур.

Согласно законодательству, регулирующему аудиторскую деятельность в России, аудитор должен рассматривать существенность:

- на уровне финансовой (бухгалтерской) отчетности в целом;
- в отношении остатков по отдельным счетам бухгалтерского учета;
- в отношении групп однотипных операций;
- в отношении случаев раскрытия информации.

В диссертационной работе предложена методика расчета вышеперечисленных составляющих существенности.

Поскольку аудиторская оценка существенности оказывает влияние на объем выборочной проверки и аналитических процедур, в методике расчета предусмотрено использование значения риска необнаружения. Аудитор выбирает аудиторские процедуры, которые в совокупности уменьшат аудиторский риск до приемлемо низкого уровня.

Понятие существенности имеет как качественные, так и количественные характеристики, например, искажение факта в финансовой отчетности может быть количественно несущественным, но давать основание для его раскрытия.

Двойственность влияния качественных и количественных факторов на определение существенности создает трудности при применении концепции на практике из-за невозможности установить единый, общий количественный стандарт в отношении всех возможных случаев, не требующий применения профессионального мнения аудитора.

Предложенная методика расчета устанавливает общий подход к расчету уровня существенности и предполагает применение достаточно гибких рамок, дающих возможность аудитору самостоятельно принимать решение в тех или иных условиях, полагаясь на профессиональный опыт и знания.

Аудитору следует принимать во внимание существенность при определении характера, сроков проведения и объема аудиторских процедур, а также оценке последствий искажений.

При этом заметим, что требование принимать во внимание объем аудиторских процедур свидетельствует о взаимосвязи показателя существенности и объема выборки.

Внутрифирменные стандарты аудиторской деятельности в обязательном порядке должны включать разработку приемов и методов оценки аудиторского риска и существенности, для чего в диссертационной работе исследуется влияние этих двух показателей на определение объема выборки, необходимой для достижения желаемого результата.

Под аудиторской выборкой, в соответствии с Федеральным правилом (стандартом) № 16 «Аудиторская выборка», понимается применение аудиторских процедур менее чем ко всем элементам одной статьи отчетности или группы однотипных операций. При помощи аудиторской выборки аудитор имеет возможность получить и оценить аудиторские доказательства в отношении определенных характеристик элементов, отобранных для того, чтобы сформировать выводы, касающиеся генеральной совокупности, из которой произведена выборка.

Выборочные исследования в аудите важны с практической точки зрения, так как позволяют заметно сократить сроки проведения аудиторской проверки и затраты на ее проведение, обеспечивая при этом приемлемые результаты в отношении точности и надежности получаемой информации.

В развитие данного определения, под аудиторской выборкой мы понимаем процесс, требующий планирования, тщательного анализа и экстраполяции результатов на всю проверяемую совокупность, а также обязательного документирования.

Аудиторская выборка предполагает выполнение следующих процедур:

- планирование выборочной проверки;
- проверку элементов выборки;
- анализ результатов выборочной проверки.

Особое значение в работе придается планированию аудиторской выборки, так как именно на этом этапе учитывается предварительно определенный аудиторский риск. При этом аудитор должен определить:

- совокупность данных, которая будет подвергнута выборочному исследованию;

- элементы наибольшей стоимости и ключевые элементы;
- число элементов, подлежащих отбору для проверки;
- способ отбора элементов.

Важным является исследование влияния показателей риска и существенности на определение объема выборки.

Исследование показало, что чем выше аудитор оценивает неотъемлемый риск, тем больше должен быть объем выборки; более высокий неотъемлемый риск предполагает, что для снижения аудиторского риска до приемлемо низкого уровня необходим менее высокий уровень риска обнаружения; меньший риск обнаружения может быть обеспечен путем увеличения объема выборки.

Что касается риска средств внутреннего контроля, то, чем выше оценка аудитором риска средств внутреннего контроля, тем больше должен быть объем выборки. Так, например, оценка риска средств внутреннего контроля как высокого показывает, что аудитор не может в значительной степени полагаться на эффективное действие средств внутреннего контроля, следовательно, в целях уменьшения аудиторского риска до приемлемо низкого уровня аудиторской организации необходимо обеспечить низкий уровень риска обнаружения. В этом случае аудитор будет в большей мере полагаться на аудиторские процедуры проверки по существу. И, наконец, чем больше аудитор полагается на аудиторские процедуры проверки по существу, то есть чем ниже риск обнаружения, тем больше должен быть объем выборки.

4. Организация контроля качества аудиторской деятельности

Необходимость рассмотрения системы контроля за качеством работы аудиторских организаций и проведением ими аудиторских проверок возникает в связи с тем, что, во-первых, в современных условиях заказчиком аудита необходима полноценная и объективная информация о финансовом положении предприятия, состоянии его бухгалтерского учета, т.е. им нужен качественный аудит, а не формальное аудиторское заключение, подтверждающее бухгалтерскую отчетность; во-вторых, в настоящее время существуют федеральные правила (стандарты) аудиторской деятельности, которые на законодательном уровне определяют необходимость решения вопроса организации системы качества и его повышения в процессе проведения аудиторских проверок для российского аудита.

Система контроля качества для разных аудиторских организаций может быть различна и зависит от многих факторов:

- размера аудиторской организации;
- специализации и организационной структуры компании;
- наличия филиалов и подразделений аудиторской организации и их территориальной удаленности;
- экономической эффективности применяемой системы контроля качества.

Различают два вида контроля качества аудита: внешний, подразделяемый на государственный и профессиональный, и внутренний, в рамках которого осуществляется предварительный, текущий и последующий контроль.

Внутренний контроль качества включает следующие этапы:

- проведение необходимых процедур контроля;
- анализ полученных результатов;
- формирование выводов и решений по результатам контроля.

В любой аудиторской компании, в том или ином виде, должна функционировать организационная система, позволяющая реализовать на практике все этапы контроля.

Как показало исследование, для большинства российских аудиторских компаний характерно определенное отставание развития организационной системы от потребностей бизнеса, что связано со стихийным становлением системы управления и организационной структуры, поэтому важным направлением российских компаний является переход к системе постоянного контроля качества, начиная с анализа имеющейся системы качества, проводя ее целенаправленную реорганизацию и обеспечивая, тем самым, в последующем постоянный контроль за адекватностью состояния системы внешним и внутренним условиям. Результатом реорганизации системы качества является внедрение единых стандартов деятельности для всех сотрудников, когда каждый из них четко знает область ответственности не только свою, но и коллег; ориентируется в выполняемых функциях; владеет критериями оценки качества выполнения каждой задачи.

Эффективность организации системы контроля качества в аудиторских компаниях напрямую зависит от величины компании и количества специалистов, т.к. формирование постоянной действующей контролирующей структуры или даже распределение контролирующих функций между действующими сотрудниками потребует достаточно серьезных финансовых вложений. Данная зависимость представлена графически на рис.1.

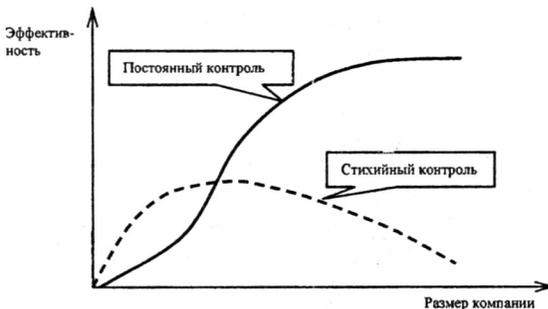


Рис. 1. Сравнение эффективности стихийного и постоянного контроля качества для аудиторских компаний различного размера

Для того чтобы работа компании соответствовала стандартам аудиторской деятельности, в аудиторских организациях должна функционировать внутрифирменная система контроля. В свою очередь, внутрифирменные стандарты должны соответствовать требованиям законодательства, федеральным правилам аудиторской деятельности, общеустановленным принципам организации и проведения аудита.

Порядок осуществления контроля качества представлен 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 итогу проверки

Практически внутренний контроль качества должен охватывать два основных направления:

- контроль отдельных аудиторских проверок;
- общий контроль качества.

Контроль отдельных аудиторских проверок включает в себя делегирование полномочий, надзор и проверку.

Общий контроль качества аудита базируется на личных качествах аудиторов (честности, объективности, независимости, конфиденциальности), профессионализме и компетентности, обоснованности распределения работы между членами аудиторской группы, надзоре за работой аудиторов в целях обеспечения стандартов качества, применяемой политики приема клиентов и продолжения сотрудничества, текущего контроля аудиторской компании за эффективностью процедур контроля качества и т.п.

Все вышеперечисленное свидетельствует, что контроль качества проведения аудита должен присутствовать на всех стадиях проведения проверки и соответственно организационная структура компании должна предусматривать возможность контроля одних сотрудников над другими.

Структура компании (соотношение сотрудников младшего, среднего и старшего уровней) должна определяться теми требованиями, которые предъяв-

ляются к навыкам персонала и прежде всего соотношением задач разного уровня сложности, которые приходится решать в ходе реализации проекта.

Как правило, сложные задачи требуют крайне высокого профессионального или технического уровня, творческого подхода, инноваций и включают новые концепции и способы; проекты средней сложности, хотя и содержат элемент индивидуальности, требуют инноваций и творчества в меньшей степени; типовые проекты предполагают решение хорошо известных проблем, а поэтому их решение может быть запрограммировано.

Соответственно, в зависимости от того, на каких проектах специализируется компания и должна определяться структура фирмы.

Предлагать типовую организационную структуру аудиторских компаний практически невозможно, поскольку каждая из них индивидуальна и двух абсолютно одинаковых компаний не существует.

На основании проведенного исследования и личного опыта рекомендуется в состав организационной структуры компании включать отдел, осуществляющий процесс контроля качества оказываемых услуг (схема 4)



Схема 4. Рекомендуемая структура аудиторской компании

В целях повышения эффективности аудиторской работы рекомендуется руководству крупных и средних организаций использовать методы моделирования, структурного анализа и проектирования, основанные на условном разбиении деятельности компании на бизнес-процессы, подпроцессы, процедуры, функции и т.д., что в конечном счете позволит упорядочить уже выполняемые действия и определить потребность в осуществлении новых процедур или функций, направленных на повышение качества аудита.

Основные публикации по теме работы

1. Комогорцева Н.Г. Аудит как элемент рыночных отношений // Материалы международной научно-практической конференции «Тенденции и проблемы экономического развития региона». – Улан-Удэ: изд-во ВСГТУ, 2005. – Т. 2. – 0,3 п.л.

2. Комогорцева Н.Г. Рискуют все. Аудиторы – репутацией // Учет. Налоги. Право. – Северо-запад. – 2005. – №5. – 0,18 п.л.

3. Комогорцева Н.Г. Внутрифирменные стандарты и система качества в аудиторской организации // Материалы научно-практической конференции «Байкальские экономические чтения». – Улан-Удэ: изд-во ВСГТУ, 2006. – Т. 2. – 0,35 п.л.

4. Комогорцева Н.Г. Выбираем свой аудит (виды аудита) // Учет. Налоги. Право. – Северо-запад. – 2006. – №1. – 0,12 п.л.

5. Комогорцева Н.Г. Методология аудита: концепция существенности и ее взаимосвязь с аудиторским риском и аудиторской выборкой // Вестник Бурятского государственного университета. Серия 19: Экономика. Выпуск 2. – Улан-Удэ: изд-во Бурятского государственного университета, 2006. – 0,5 п.л.

6. Комогорцева Н.Г. Аудиторская проверка: оценка существенных искажений и аудиторское заключение // Учет. Налоги. Право. – Северо-запад. – 2006. – №4. – 0,25 п.л.

7. Комогорцева Н.Г. Взаимосвязь концепции существенности и аудиторского риска // Аудиторские ведомости. – 2007. – №2. – 0,35 п.л.

8. Комогорцева Н.Г. Организация контроля качества аудиторских услуг // Экономика и управление. – 2007. – №5(31). – 0,5 п.л.

СОБОЛЕВА НАДЕЖДА ГЕННАДЬЕВНА

АВТОРЕФЕРАТ

Подписано в печать 28.01.2008. Заказ №46 Формат 60x84 1/16.
Гарнитура Times New Roman. Усл. п.л. 1,25. Бумага кн.-журн.
Тираж 100 экз.

Копиривальный Центр «Восстания-1»
191025, г.Санкт-Петербург, ул.Восстания, д.6
Телефон: (812)579-57-70

