

БУХГАЛТЕРСКИЙ УЧЕТ И АУДИТ

УДК 657.6(476)

РЕГЛАМЕНТАЦИЯ АУДИТОРСКОЙ ДЕЯТЕЛЬНОСТИ В РЕСПУБЛИКЕ БЕЛАРУСЬ: ОЦЕНКА СОСТОЯНИЯ, ПРОБЛЕМЫ И ПУТИ РЕШЕНИЯ

д-р экон. наук Д.А. ПАНКОВ

(Белорусский государственный экономический университет, Минск)

канд. экон. наук В.В. МЯКИНЬКАЯ

(Белорусско-Российский университет, Минск)

Обоснована необходимость и практическая ценность регламентов аудита, которые станут ориентиром при рассмотрении ценовых предложений и проведении тендеров, позволят стандартизировать процесс аудита, объективно оценивать уровень качества, оперативность и достоверность его результатов. Обобщая существующие современные разработки в области менеджмента, были разработаны положения, которые легли в основу предлагаемой системы контроля и управления качеством регламентов.

Введение. Кодекс профессиональной этики аудитора определяет в качестве характерной черты независимого аудита принятие ответственности перед обществом. При этом ответственность касается не столько экономической сферы, сколько социальной. Общество требует от аудитора занимать активную профессиональную и морально-этическую позицию, своевременно реагировать на социально-экономические события, нести ответственность за выраженное мнение, которое обеспечивает базис принятия решений на разных уровнях управления. Соответственно актуализируются исследования проблем построения эффективных систем контроля качества аудиторских услуг на уровне государства и аудиторских организаций.

Внешний контроль качества со стороны Министерства финансов Республики Беларусь (РБ) реализуется в форме аттестации аудиторов, а также проведения внешних проверок качества работы аудиторских организаций (ИП). Внутренний контроль качества работы аудиторов осуществляется аудиторской организацией (ИП) в соответствии с установленными ими внутренними правилами аудиторской деятельности, разработанные на основании национальных правил. Следует констатировать, что внутренние правила позволяют сформировать общий подход к проведению аудита, без регламентации действий аудитора, результатом которых является мнение, зафиксированное в аудиторском заключении (отчете). Однако аудитор, исходя из своих знаний и опыта, в условиях ограниченного времени зачастую принимает самостоятельные решения, что придает аудиторской проверке ярко выраженный субъективный характер. Процедуры его действий становятся непрозрачными для других участников проверки в силу отсутствия установленных правил, совокупности и последовательности действий, которые обеспечивают решение задач аудита. Таким образом, назрела необходимость в разработке современной системы управления качеством аудита, базирующейся на четкой регламентации и документации требований к проверке на всех этапах.

Целью исследования является теоретическое обоснование правовой и экономической природы регламентов аудита в современной системе управления качеством и разработка методических рекомендаций по их составлению, что позволит стандартизировать процесс аудита, объективно оценивать уровень качества, оперативности и достоверности его результатов.

Цель работы обусловила постановку и решение следующих задач:

- определить сферу действия и место регламентов аудита в административно-правовом регулировании услуг предметной области для теоретического обоснования сущности понятия «регламенты аудита»;
- изучить действующую систему обеспечения качества аудита в РБ для разработки рекомендаций по ее совершенствованию на основе широкого внедрения регламентов аудита;
- разработать регламент аудита, содержание и структура которого учитывают особенности объекта аудита для адаптации в практическую деятельность аудитора.

1. Проблемная область регламентов аудита. С 1 января 2014 года вступила в силу новая редакция Закона Республики Беларусь от 12 июля 2013 г., № 56-З «Об аудиторской деятельности» (далее – Закон). В нем предусмотрен ряд механизмов, направленных на повышение качества аудиторских услуг, обеспечение стабильности работы аудиторского рынка, а также на защиту прав и интересов пользователей аудиторских услуг. В частности:

- расширено понятие аудиторской деятельности, которое помимо аудита бухгалтерской (финансовой) отчетности включает в себя осуществление обзоров финансовой информации (новая услуга для белорусских аудиторов), выполнение специальных аудиторских заданий и оказание сопутствующих аудиту услуг;

– предметом аудита достоверности отчетности определена не только регламентированная в РБ бухгалтерская отчетность, но и отчетность, составленная в соответствии с международными стандартами финансовой отчетности (МСФО);

– установлен ряд новых требований к аудиторам и аудиторским организациям при осуществлении ими аудиторской деятельности, одним из которых является норма, обязывающая осуществлять внутренний контроль качества работы аудиторов.

В соответствии со ст. 23 Закона внутренний контроль качества работы аудиторов осуществляется аудиторской организацией (ИП) в соответствии с установленными ими внутренними правилами аудиторской деятельности (ПАД), которые разрабатываются на основании республиканских. Следует отметить, что правила представляют собой общий подход к порядку осуществления контроля качества. Ряд отечественных ученых, таких как Д.А. Панков, С.Л. Коротаев, Т.И. Сушко, А.А. Гавриленко, В.Н. Лемеш, неоднократно отмечали серьезность проблемы отсутствия детально проработанных внутренних стандартов. Формальный подход многих аудиторских организаций (ИП) к формированию стандартов не позволяет оперативно контролировать качество проверок и реализовать принципы аудита. Данное утверждение подтверждают результаты проверок, проводимых Министерством финансов РБ, в части соблюдения законодательства, регулирующего аудиторскую деятельность.

Базируясь на статистических данных [1], публикуемых Министерством финансов РБ, по результатам проверок субъектов аудита, можно выделить ряд нарушений организационно-методического характера, в частности:

– не соблюдаются требования республиканских ПАД, выполнение которых является одним из критериев качества аудита;

– не разрабатываются планы аудита, либо включаются не все подлежащие проверке вопросы обязательного перечня при проведении аудита достоверности бухгалтерской (финансовой) отчетности;

– отсутствуют рабочие документы, подтверждающие, каким образом работники, осуществляющие руководство и надзор за работой аудиторов и их ассистентов, контролируют выполнение аудита, проверяют надлежащее документирование результатов работы.

Последствиями таких нарушений является увеличение количества претензий со стороны получателей услуг, удовлетворение которых зачастую происходит через судебные органы, что не популяризует аудит как эффективную форму контроля, снижает степень доверия общественности к результатам аудиторских услуг. Усугубляет проблему оказания качественных услуг в аудите отсутствие эффективной системы контроля качества, которая в соответствии со ст. 23 Закона представляет собой систему организационных мер, методик и процедур по проверке соблюдения аудиторской организацией, аудитором-индивидуальным предпринимателем, аудитором правил аудиторской деятельности, а также обоснованности сформированных ими выводов и выраженного в установленной форме аудиторского мнения.

Отметим, что нормативно-правовые акты, регулирующие организационно-методическое обеспечение аудиторской деятельности в РБ, не содержат разработанной и утвержденной процедурной стороны проверки. Значительный вклад в разработку теории, методологии отдельных аспектов аудита внесли такие отечественные и зарубежные ученые, как А. Арнс, Р. Монтгомери, Дж. Робертсон, Н.П. Дробышевский, С.М. Бычкова, Е.М. Гутцайт, П.Я Папковская, Ю.Л. Данилевский, С.Л. Коротаев, Д.А. Панков, В.И. Стражев, М.С. Шидловская, В.Н. Лемеш, В.И. Подольский, В.В. Скобара, Я.В. Соколов, В.П. Суйц, А.Д. Шеремет и др. Использование полученных ими результатов позволяет сформировать стратегию и план проверки, реализовать технологию проверки отдельных объектов учета и аудита достоверности бухгалтерской (финансовой) отчетности. Однако вопросы организации контроля качества аудита сводятся преимущественно к оценке результатов оказанных услуг, а не процедуры аудита.

На практике ознакомление с результатами аудита предполагает знакомство с аудиторской документацией. Трудно признать объективным тот факт, что основное внимание обращается на документирование результатов аудита, в то время как сама процедура остается безконтрольной. Практика показывает, что опытные аудиторы могут без проведения проверки по существу составить «красивую» документацию. Отсутствие установленных правил и последовательности действий, придает процедуре аудита субъективный характер, и не позволяет оперативно контролировать качество проверок на протяжении всего процесса.

По нашему мнению, негативное воздействие на качество аудита рассмотренных проблем может быть устранено путем разработки пошагового алгоритма технологии аудита, позволяющего оценить и проконтролировать мнение производителя услуг, зафиксированного в регламенте. В качестве нового «инструмента» контроля и управления качеством аудита регламенты должны способствовать более эффективной реализации прав, обязанностей и ответственностей участников посредством исполнения функций по контролю за соблюдением технологии проверки. Наличие нерешенных проблем, связанных с разработкой и утверждением регламентов аудита на макро- и микро-уровнях, социальная значимость выбранной сферы обуславливают актуальность исследования.

Для того чтобы раскрыть правовую и экономическую природу регламентов аудита требуется определить сферу их действия, содержание, порядок утверждения и юридическую силу. Надо отметить, что в РБ до сих пор не создана целостная нормативно-правовая база для разработки регламентов, которая позволила бы установить порядок проведения экспертиз и размещения регламентов в электронном виде, определить критерии их эффективности. Помимо традиционных форм и методов административно-правового регулирования, в научной литературе в последнее время предлагаются для обсуждения такие формы как лицензирование, сертификация, стандартизация и контроль. В связи с отменой всеобщего лицензирования аудиторской деятельности в РБ актуальным видится разработка эффективного механизма административно-правового регулирования регламентов. По нашему мнению, официальное признание результатов аудита невозможно без разработки механизма оценки независимым государственным или уполномоченным органом способности и готовности аудиторской организации (ИП) обеспечить стабильное качество проверки.

2. Оценка отечественного рынка аудиторских услуг как административно-правового поля регламентов аудита. Развитие рынка аудиторских услуг, обусловленное расширением международных экономических связей, углубление интеграционных процессов, предопределили необходимость повышения эффективности и качества аудита в целях расширения круга пользователей финансовой отчетности, а также проводить оценку компетентности и профессионализма аудиторских организаций. Профессия аудитора является общественно значимой, что подразумевает признание своей ответственности перед обществом. Обязанности аудитора заключаются не только в удовлетворении потребностей отдельной аудируемой организации. Кредиторы, инвесторы, правительственные, а также другие заинтересованные лица полагаются на объективность и честность аудиторов при выражении ими профессионального мнения по поставленным вопросам и предоставлении компетентных рекомендаций по различным аспектам финансового учета и отчетности, финансового менеджмента, права и налогообложения.

По состоянию на 1 января 2013 г. в РБ было зарегистрировано 1505 аудиторов, что на 12 человек выше по сравнению с прошлым годом. Прогрессивная динамика наблюдается по показателю «количество аудиторских организаций» – более 140 аудиторских организаций различной формы собственности. Благоприятная экономическая среда привлекает международные аудиторские организации. В частности, на рынке аудиторских услуг республики представлены в полном составе организации «большой четверки» (ИООО «Эрнст энд Янг», ИП «Делойт и Туш», ООО «КПМГ», ЧУП «ПрайсвотерхаусКуперс Эшурэнс»), а также ряд организаций международных аудиторских сетей (ЧУП «БДО», ООО «ФБК-Бел», ООО «Грант Торнтон Силар», ООО «Бейкер Тилли Ревера» и другие).

Одним из основных показателей работы любого предприятия является выручка от реализации продукции (товаров, работ, услуг). Результаты сравнительного анализа объема оказываемых аудиторских услуг в разрезе регионов анализа представлены в таблице 1.

Таблица 1.

Объем аудиторских услуг по областям и г. Минска, млн. руб.

Области	2010 г.	2011 г.	2012 г.	Темп роста 2011 к 2010, %	Темп роста 2012 к 2011, %
Республика Беларусь, всего	63899,1	86596,7	167691	135,52	193,65
Брестская	251,6	352	*	139,90	*
Витебская	722,9	784,4	*	108,51	*
Гомельская	474,7	630,8	*	132,88	*
Гродненская	679,6	765,9	*	112,7	*
Минск	59504,4	81249,8	*	136,54	*
Минская область	1389,9	1995	*	143,54	*
Могилевская	876	818,8	*	93,47	*

Источник: авторская разработка на основе [2]

По данным проведенного в таблице 1 анализа можно сделать вывод, что прирост объемов выручки от реализации услуг в 2012 году по сравнению с 2011 годом составил почти 100%. Данный факт свидетельствует о развитии рынка аудиторских услуг в Республике Беларусь. К сожалению, не представляется возможным оценить структуру показателя «выручка от реализации аудиторских услуг» в разрезе регионов, вследствие отсутствия официальных данных.

Для теоретического обоснования сущности регламентов аудита рассмотрим правовые основы осуществления аудиторской деятельности на территории РБ. Система нормативного регулирования аудиторской деятельности является трехуровневой:

- 1) Президент РБ, Национальное собрание РБ;
- 2) Министерство финансов РБ, Национальный банк РБ;
- 3) аудиторские организации (ИП).

Основным документом, регулируемым субъектом первого уровня является Закон об аудиторской деятельности. Новшеством новой редакции Закона является приведение основных понятий аудиторской деятельности в соответствие с международными стандартами аудита (МСА). Уточненное понятие аудиторской деятельности позволило нам произвести структуризацию услуг (рис. 1), которые могут оказывать аудиторские организации (ИП) в Республике Беларусь с целью уточнения сферы действия предлагаемых нами регламентов.



Рис. 1. Детализация видов деятельности в аудиторских организациях (ИП)
 Источник: авторская разработка на основе [3]

При Министерстве финансов РБ, функции и цели которого конкретизированы в Законе, создан методологический совет по аудиторской деятельности. Это совещательный, консультативный орган, участвующий в общественных обсуждениях проектов нормативных правовых актов. Проекты актов рассматриваются членами совета с целью максимального учета интересов и мнений всего профессионального сообщества и поддержания высокого профессионального уровня аудиторской деятельности в общественных интересах, а также выработки единой позиции по существенным и спорным вопросам. После обсуждения положений соответствующего проекта, в случае наличия замечаний и предложений, они дорабатываются и утверждаются Министерством финансов, затем подвергаются правовой экспертизе и регистрации в Национальном центре правовой информации. Таким образом, были утверждены национальные стандарты аудита (республиканские правила аудиторской деятельности), разработка которых началась в 2000 году с целью создания системы стандартов, соответствующей зарубежной теории и практике стандартизации аудиторской деятельности и учитывающей особенности национальной экономики.

В настоящее время в нашей стране действуют 35 республиканских правил аудиторской деятельности, утвержденных Министерством финансов, требования которых обязательны для аудиторских организаций, а также аудируемых лиц. Республиканские правила аудиторской деятельности приближены к МСА, при этом ряд правил включает дополнительные нормы и положения, соответствующие законодательству РБ. Вместе с

тем отдельные республиканские правила не имеют аналогов в системе международных стандартов, а ряд МСА не имеет аналогов в системе национальных стандартов аудита. Разработка и применение аудиторской организацией системы внутренних стандартов аудита, определяющей комплексный подход к проведению аудита и оказанию сопутствующих услуг, а также ее методологическое сопровождение, является показателем профессионализма деятельности аудиторской организации [4].

При безусловной видимости стремления государства создать стандартизированный подход к процедуре аудита с использованием международных стандартов, тем не менее, приходится констатировать наличие уязвимых сторон аудиторской деятельности. В соответствии со ст. 18 Закона аудиторские организации (ИП) обязаны разрабатывать внутренние правила аудиторской деятельности, которые не должны противоречить национальным правилам. Приведенная таблица 2 наглядно демонстрирует отсутствие системы организационных мер и процедур по проверке обоснованности сформированных аудиторами выводов и выраженного в установленной форме аудиторского мнения, ориентация преимущественно на контроль результата аудита.

Таблица 2.

Документационное обеспечение аудита

Порядок проведения аудита	Документальное оформление, регламентированное нормативными актами
<i>1. Предварительное планирование</i>	
1.1 Убедиться в том, что сохраняется независимость по отношению к аудируемому лицу и (или) заказчику аудита	Анкета о возможности проведения аудита
1.2 Обсуждение с заказчиком объектов и цели аудита, режима налогообложения и отраслевой направленности	Протокол встречи
1.3 Получить согласие аудируемого лица на информацию, которая необходима для понимания его финансовой и хозяйственной деятельности	Преддоговорной тест-запрос
1.4 Экспресс-оценка организации	РД (рабочий документ) – пп1
1.5 Анализ положений учетной политики в целях бухгалтерского и учета	РД – пп2
1.6 Предварительная оценка уровня существенности	РД – пп4
1.7 Предварительная оценка и анализ аудиторского риска	РД – пп 5
1.8 Составление предварительного плана аудита и оценка трудоемкости работ	РД – пп5
1.9 Обсуждение и утверждение предварительного плана с заказчиком	Протокол совещания Аудиторов
1.10 Оценка возможности проведения аудита и принятие решения о его проведении либо обоснованный отказ	Протокол встречи
	Письмо – обязательство о согласии на проведение аудита
1.11 Заключение договора на проведение аудита	Договор на оказание услуг
<i>2. Планирование аудита</i>	
2.1 Разработка общей стратегии аудита	РД – 1п
2.2 Оценка системы бухгалтерского учета и внутреннего контроля аудируемого лица	РД – 2п
2.3 Определение допустимой ошибки (уровня существенности)	
2.4 Оценка аудиторского риска	РД – п4
2.5 Анализ аудиторского риска	РД – п 4
2.6 Формирование аудиторской выборки	-
2.7 Разработка и утверждение плана аудита	РД – п 6
<i>3. Проведение аудита по существу</i>	
3.1 Аудит основных средств	Отсутствует
3.2 Аудит порядка формирования уставного капитала	Отсутствует
.....
<i>4. Заключительный этап</i>	
4.1 Обобщение выявленных нарушений	РД – п7
4.2 Составление аудиторского заключения и письменного отчета	Аудиторское заключение
4.3 Контроль качества аудита	Протокол внутреннего контроля качества. Акт проверки качества услуг

Источник: авторская разработка

Резюмируя можно утверждать, что сегодня технология процесса проведения аудита остается вне пределов диапазона отечественного законодательства, что не располагает к росту качества. Данная проблема обуславливает необходимость разработки и внедрения в практическую деятельность аудиторов регламентов, как значимого элемента системы менеджмента качества аудита. Нами предлагается разработка и внедрение регламентов аудита. По нашему мнению, регламенты аудита – это документы, которые служат для структурированного описания совокупности и последовательности обязательных действий аудитора при выполнении работ с указанием ответственных, входящих и исходящих документов, а также пояснений относительно выполнения процедур проверки. Разработчиками регламентов должны

быть аудиторские организации (ИП). Особенность предлагаемых регламентов проявляется в том, что регламенты не только дублируют нормы нормативных актов, но и содержат собственные нормы процедурного характера, которыми устанавливаются сроки, последовательность и результаты действий аудитора, выполняемых в рамках внутриорганизационной деятельности аудиторской организации (ИП).

В соответствии со ст. 12 Закона аудируемые лица, заказчики аудиторских услуг вправе самостоятельно выбирать аудиторскую организацию (ИП). В настоящее время основными критериями выбора являются деловая репутация аудиторской организации и ее место на рынке услуг, стоимость услуги, сумма страхового покрытия и вид страховки, количество претензий со стороны клиентов, проверяющих органов, трудоемкость проверки. По нашему мнению, регламенты в дополнение к контрольной будут выполнять функцию ориентира при рассмотрении ценовых предложений и проведении тендеров.

Обобщая результаты исследования системы административно-правового регулирования аудиторской деятельности в РБ можно выделить ряд направлений развития действующей системы стандартизации и регламентации предметной области.

Во-первых, принятие единого нормативного правового акта, закрепляющего понятие, структуру, порядок разработки, экспертизы, утверждения регламентов аудита, порядок их размещения в электронном виде.

Во-вторых, развитие такого инструмента, как обязательная экспертиза проектов регламентов, которую должно проводить Министерство финансов РБ, а результаты экспертиз, а также ее участники должны быть указаны в отдельном разделе регламента. Следует определить круг экспертов, привлекаемых из числа представителей органов законодательной власти, профессиональных аудиторских ассоциаций, экономических высших учебных заведений. Необходим запрет использования регламента в практической деятельности аудиторских организаций (ИП) до проведения его экспертизы и утверждения органом исполнительной власти.

В-третьих, общественный и государственный мониторинг регламентов аудита, что позволит проверить «работоспособность» принятых регламентов, получить обратную связь с аудируемыми лицами и выявить проблемные положения регламентов.

В-четвертых, организация повышения квалификации разработчиков регламентов в рамках государственной программы развития системы дополнительного образования, что будет способствовать улучшению качества аудита, позволит решить проблему кадрового дефицита.

Для более эффективного административно-правового регулирования в сфере аудиторских услуг считаем необходимым развивать такую форму, как саморегулирование, которая заключается в нормотворческой деятельности субъектов предпринимательской деятельности по установлению регламентов. Основную контрольную нагрузку по соблюдению регламентов также должны принять саморегулируемые организации (СРО), что значительно снизит степень административного давления и сократит расходы на содержание государственного регулятора. Отметим, что наличие СРО в аудиторской деятельности является распространенной международной практикой. В Беларуси в настоящее время на рынке аудиторских услуг созданы и осуществляют свою деятельность два общественных объединения: Ассоциация аудиторских организаций и Ассоциация профессиональных аудиторов. Однако саморегулирование как система в РБ пока не сформировалась, Министерством финансов РБ ведется работа по созданию соответствующей нормативной базы.

3. Система управления качеством аудита: оценка состояния и перспективы развития на основе регламентации. Качество, являясь важнейшей экономической категорией XXI века, имеет несколько десятков определений, что отражает его многогранность и глубину. В широком смысле качество характеризуется как соответствие продукции (работ, услуг) многообразным целям, потребностям и требованиям личности, общества, государства. В целях повышения качества и конкурентоспособности отечественной продукции (работ, услуг) Постановлением Совета Министров была утверждена Государственная программа «Качество», согласно которой управление качеством в республике является составной частью единого комплекса государственного управления экономикой. Государственная политика в области качества сегодня направлена на создание условий для разработки и производства конкурентоспособных на внутреннем и внешнем рынках товаров, работ и услуг. Они должны соответствовать требованиям международных и национальных стандартов и, конечно, отвечать высоким запросам потребителей (заказчиков).

В контексте государственной политики происходит развитие отрасли аудиторских услуг. Необходимость регламентации действий аудиторов всегда признавалась как научными деятелями, так и практическими работниками. С данных позиций в РБ издаются правила (стандарты) аудиторской деятельности, которые постоянно совершенствуются в контексте перехода на МСА. Стоит отметить, что в аудиторских организациях (ИП) разрабатываются внутренние распорядительные документы (внутренние правила), в том числе по организационному и методическому обеспечению аудита. Но данные документы ориентированы на стандартизацию организационных этапов аудита, вопросы методологического характера рассмотрены фрагментарно и ориентированы на контроль качества лишь результата.

Рекомендуемые нами регламенты аудита, в отличие от внутренних правил (стандартов) будут регламентировать деятельность только аудиторов, позволят стандартизировать процесс проверки, повысят его качество и

повысят оперативность и достоверность аудита за счет обязательных процедур согласования и утверждения заказчиком регламента до заключения договора. Предварительное рассмотрение позволит обозначить ответственность аудитора не только за результат проверки, но и за выбранные средства достижения цели.

При проектировании структуры регламента необходимо учитывать вид услуги, оказываемой аудиторской организацией (ИП). Основными требованиями, предъявляемыми к регламентам аудита, являются целесообразность и эффективность, согласованность, логическая последовательность, полнота и детализация, единство применяемой в них терминологии. По нашему мнению, регламенты должны иметь стандартную структуру и состоять из следующих разделов:

1. Цель и сфера применения регламента аудита – описание необходимости разработки регламента, определение основных терминов и понятий, сферы пользования, описание объекта регламентации, целей и задач регламента.
2. Нормативные акты, используемые при составлении регламента.
3. Методика аудита объекта регламента – общая схема проверки с выделением отдельных элементов.
4. Последовательность обязательных действий аудитора и соответствующие пояснения – описание аудиторских технологий с конкретизацией приемов и документационного обеспечения.
5. Классификатор нарушений объекта регламента – перечисление наиболее типичных нарушений, сгруппированных по признаку значимости.
6. Приложения – принципиальные схемы, алгоритмы, таблицы, рисунки, графики для сокращения времени на методологическое изучение регламента и доступности прикладного использования.

В развитие предлагаемой нами регламентации технологии аудита требуют уточнения вопросы организации контроля и управления качеством регламентов, первоочередность решения которых описывались в трудах основоположников современной философии качества Эд. Демингу, Дж. Джурану и Ф. Кросби.

Анализ научной литературы и практического опыта позволяет судить об отсутствии единого подхода к организации контроля качества аудита. Общепринято выделение двух уровней контроля качества аудита: внешнего и внутреннего. При изучении опыта стран ближнего зарубежья, в частности Российской Федерации, было выявлено, что внешними проверками качества аудита занимаются профессиональные аудиторские объединения, внутренний контроль осуществляет руководство аудиторских организаций. М.А. Азарская определяет следующие уровни контроля качества: первый – на уровне руководителя аудиторской группы за работой своих ассистентов; второй – контроль руководителя аудиторской организации за работой аудиторов; третий – внешний контроль. О.В. Ковалева разделяет внутренний контроль качества на предварительный, текущий и последующий, внешний – на предварительный и последующий. Под контролем качества отечественного аудита понимают систему контроля внешних и внутренних органов управления за деятельностью аудиторов и аудиторских организаций с целью недопущения ими нарушений действующего законодательства и аудиторской этики.

Базируясь на существующей системе организации контроля качества аудита и предлагаемой регламентации процедур аудита, адаптировав международные стандарты качества к аудиторской деятельности РБ, нами предлагается двухуровневая система контроля качества регламентов. Рекомендуемая схема организации контроля качества регламентов аудита представлена в таблице 3.

Таблица 3.

Рекомендуемая схема организации контроля качества регламентов аудита

Контроль	Субъект контроля		Форма контроля	
	Действующая	Рекомендуемая	Действующая	Рекомендуемая
<i>1. Внешний контроль</i>				
1.1. Предварительный	Министерство финансов Республики Беларусь	Министерство финансов Республики Беларусь	Аттестация Аудиторов	Аттестация аудиторов, сертификация системы управления качеством аудита, <i>экспертиза проектов регламентов</i>
1.2. Последующий	Министерство финансов Республики Беларусь	Саморегулируемые аудиторские организации (объединения)	Внешние проверки качества	Внешние проверки качества, <i>контроль по соблюдению регламентов</i> , аудит систем управления качеством аудита
<i>2. Внутренний контроль</i>				
2.1. Предварительный	Аудиторская организация	Аудиторская организации	Анкетирование аудиторов, собеседование	Современная <i>система менеджмента качеством аудита</i> (СМК)
2.2. Текущий			Наблюдение, консультирование	
2.3. Последующий			Внутренние проверки качества	

Источник: разработка авторов

Теория управления качеством аудита опирается в основном на классическую теорию управления. Ряд ученых с разных точек зрения рассматривают данную категорию. Так, управление, по Ф. Тейлору должно осуществляться на основе четырех важнейших принципов: развитие правдивой науки о работе, научный отбор и прогрессивное развитие исполнителей, их научное обучение и тренировка, тесное сотрудничество администрации и исполнителей. Француз А. Файоль в своей работе «Общее и промышленное администрирование» изложил основы классической теории управления, согласно которой управлять – это предвидеть, организовывать, распоряжаться, координировать, контролировать. Американский социолог и психолог Э. Мэйо сформулировал новое направление в теории управления – теорию человеческих отношений, которая определила поведенческий подход к управлению.

В период активных реформ в сфере аудиторской деятельности появился ряд практико-ориентированных публикаций по управлению, концепции, методическим подходам к оценке качества аудита. Современное управление качеством аудита исходит из того, что деятельность в этом направлении должна осуществляться не только по результатам проверки, но и на всех стадиях оказания услуги, а аудиторская организация должна проводить собственную политику управления качеством аудита.

В мировой практике наиболее признанной считается концепция всеобщего управления качеством (total quality management – TQM), предусматривающая применение систем и методов управления качеством во всех сферах деятельности. На основании международного стандарта в РФ был разработан государственный стандарт «Система менеджмента качества. Требования», СТБ ISO 9001–2009. Положительный эффект от внедрения подобных систем в образовании, промышленности, торговле обуславливает возможность их применения в аудиторской деятельности.

В действующих национальных системах управления аудиторских организаций в той или иной степени реализуются принципы менеджмента качества и требования стандартов ISO, но пока отсутствуют объективно необходимые элементы СМК:

- руководитель, ответственный за качество;
- способы внешнего признания систем управления;
- требования к аудиторам аудиторских организаций (ИП);
- мониторинг и оценка результативности СМК аудита;
- документационное обеспечение качества.

Рекомендуемые нами регламенты аудита являются элементами документационного обеспечения качества. Стандарты ISO рекомендуют начинать внедрение менеджмента качества с разработки документа «Руководство по качеству», который должен быть согласованной частью документационного обеспечения, направленной на обеспечение постоянного роста качества аудита. При формировании состава такого документа необходимо учитывать положения ПАД, в соответствии с которыми каждая аудиторская организация (ИП) обязаны разрабатывать внутренние стандарты с соблюдением принципов законности, целесообразности и эффективности.

Место регламентов в системе документационного обеспечения СМК аудита представлено на рисунке 2.



Рис. 2. Рекомендуемая структура документационного обеспечения системы управления качеством аудита

Источник: разработка авторов

Исходя из предложенной схемы организации контроля качества регламентов аудита (см. табл. 3), общее руководство их качеством, по нашему мнению, представляет собой двухуровневую систему. Нижний уровень является частью общей функции внутреннего управления аудиторской организации (ИП), а верхний контролирует политику в области качества путем обязательной сертификации СМК органами государственного управления. Такая организация способствует повышению степени доверия пользователей к аудиторским заключениям за счет усиления внешнего и внутреннего контроля не только за результатами проверки, но и за процессом реализации каждого ее этапа.

Предлагаемая обязательная сертификация СМК аудита как способа внешнего признания системы управления позволит более полно и качественно удовлетворять информационные запросы государства и общества.

Одним из ключевых элементов любой СМК являются аудиторы. С целью достижения высокого качества аудита необходимо:

- сформировать критерии компетентности персонала, выполняющего работу, оказывающую влияние на соответствие аудиторской услуги требованиям законодательства и уровень доверия к аудиторскому заключению;

- провести оценку квалификационных требований и профессиональных способностей сотрудников аудиторской организации;
- обеспечить подготовку, повышение квалификации кадров и аттестацию аудиторов для достижения необходимой компетентности;
- установить критерии продвижения по службе, поощрения сотрудников и оценки потребностей в персонале.

В целях удовлетворения требованиям законодательства и роста доверия к результатам аудита аудиторская организация должна планировать и применять процессы мониторинга и оценки результативности системы управления качеством. В качестве способов мониторинга и измерения эффективности функционирования СМК аудита нами предлагаются:

- мониторинг информации о достаточном уровне доверия, который выражается в соответствии фактических потребностей аудируемого лица в аудите и его полезности для него;
- разработка документированной процедуры для определения отрицательной динамики роста безусловно-положительных аудиторских заключений, признанными модифицированными по результатам внешней проверки или проведения повторного аудита.

Обобщение результатов проведенных исследований позволило нам сформировать информационную модель аудита, представленную на рисунке 3.

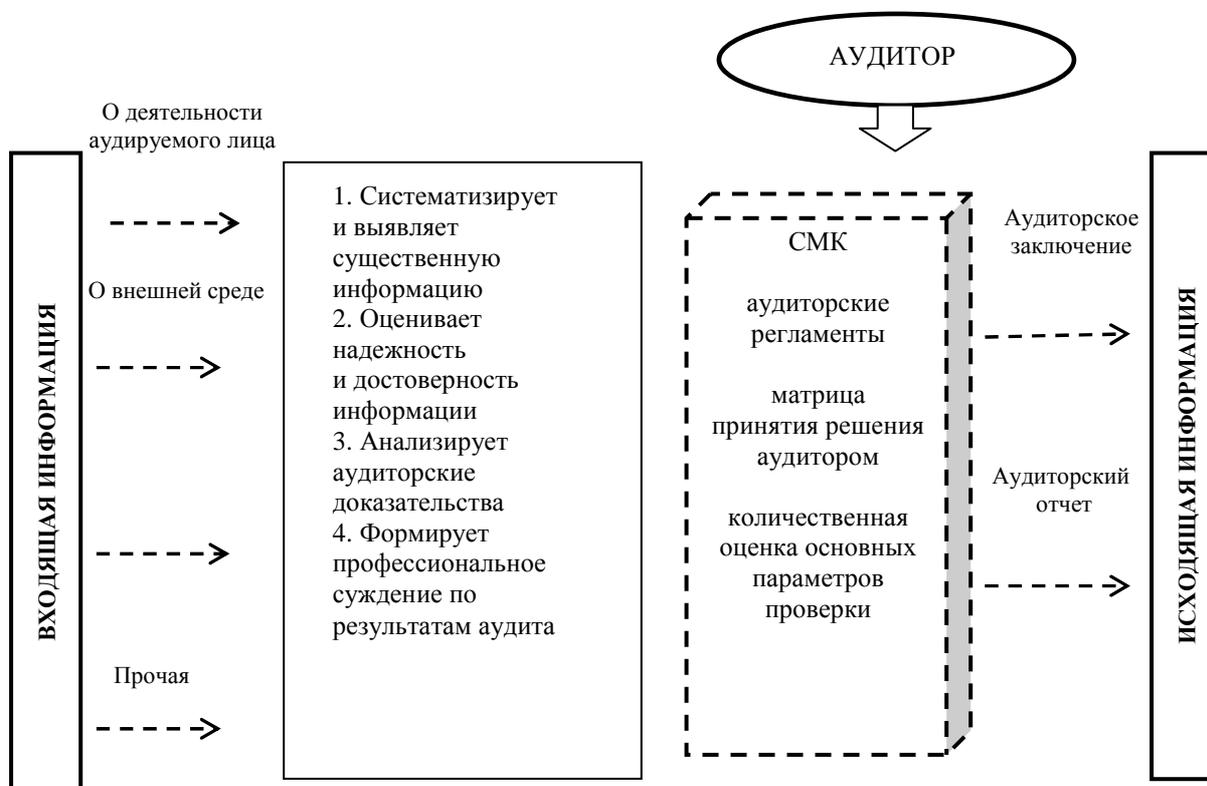


Рис. 3. Информационная модель аудита
Источник: авторская разработка

Дальнейшие исследования будут направлены на разработку формы и содержания регламента аудита, учитывающего особенности объекта.

4. Методические рекомендации к формированию регламентов аудитов. Исходя из существующей практики разработки регламентов в различных предметных областях, представляется целесообразным конкретизировать форму и структуру аудиторского регламента. Рекомендуемая форма регламента представлена в монографии [5].

При проектировании структуры регламента необходимо учитывать объект аудита. Решая задачу создания регламента, целесообразно, на наш взгляд, представить детальную проработку регламента аудита НДС, занимающего, по данным Министерства по налогам и сборам Республики Беларусь, наибольший удельный вес в структуре налогов большинства экономических субъектов.

В результате проведенного исследования и изучения существующей теории и практики учета НДС разработана структура регламента «Аудит НДС», включающая шесть разделов:

- Цель и сфера применения аудиторского регламента.
- Нормативные акты, используемые при составлении регламента.
- Методика аудита НДС.
- Последовательность обязательных действий аудитора и соответствующие пояснения.
- Классификатор нарушений по НДС.
- Приложения.

Проект разработанного авторами диссертационного исследования регламента «Аудит НДС» представлен в монографии [5]. Документ содержит практические рекомендации, позволяющие аудитору определять порядок действий при планировании, проведении проверки по существу и оформлении результатов аудита.

В разделе «Цель и сфера применения аудиторского регламента» закрепляется цель аудита предметной области – представление руководства по практическому применению основных принципов и стандартов аудита НДС.

Главной задачей регламента «Аудит НДС» является оказание помощи аудиторам в:

- проведении и последовательности обязательных действий аудитора, входящих и исходящих документов, а также пояснений относительно выполнения процедур аудита;
- разработке основополагающих и конкретных процедур проверки;
- оформлении РД и результатов аудита;
- осуществлении текущего и последующего контроля за работой аудитора.

Основная задача аудита НДС – получение доказательств по вопросам:

- правильности формирования налоговой базы, отсутствия неправомерно исключенных статей;
- классификации и раскрытия в бухгалтерской (финансовой) отчетности с должной степенью детализации информации о НДС;
- полноты и своевременности уплаты экономическим субъектом в бюджет НДС.

При формировании мнения о бухгалтерской (финансовой) отчетности аудитор должен получить и оценить доказательства по таким качественным аспектам, как существование, полнота, оценка и измерение, классификация, представление и раскрытие.

Цель аудита НДС по качественным аспектам отчетности представлена в таблице 4.

Таблица 4.

Качественный аспект отчетности

Качественный аспект отчетности	Цель аудита
Существование	Начисленный НДС, отраженный в бухгалтерской (финансовой) отчетности, реально существует и относится к проверяемому отчетному периоду
Полнота	Начисленный НДС отражен в бухгалтерской (финансовой) отчетности в полном объеме
Оценка (измерение)	Начисленный НДС, указанный в бухгалтерской (финансовой) отчетности, правильно рассчитан и правдиво отражает результаты деятельности организации
Представление и раскрытие	Обязательство по уплате и возврату налога, а также начисленный НДС отражены правильно и информация по ним раскрыта в бухгалтерской (финансовой) отчетности с достаточной степенью детализации

Источник: разработка авторов

В разделе «Нормативные акты, используемые при составлении регламента» приводится перечень всех нормативных документов, регулирующих установленные законодательством правила ведения бухгалтерского учета НДС.

Анализ действующих инструктивных положений по учету и проверке НДС позволил выявить проблемы применения данных положений в аудиторской практике:

- во-первых, не определена обязательная последовательность работ по аудиту НДС;
- во-вторых, не регламентирована технология проведения аудита НДС.

Для решения первой проблемы в разделе аудиторского регламента «Методика аудита НДС» разработан план аудита, включающий перечень аудиторских процедур, источников информации, необходимых для их проведения, и методы получения доказательств проверки. Фрагмент разработанного плана аудита НДС представлен в таблице 5.

Таблица 5.

План аудита НДС ЗАО «Вяснянка» (фрагмент)

Перечень аудиторских процедур	Информационная база	Методы получения аудиторских доказательств
1. Проверка статуса субъекта налогообложения	Устав, главная книга по счету 90, решение облисполкома о регистрации предприятия	Документальная проверка, пересчет
2. Проверка соблюдения положений учетной политики для целей налогового учета и момента определения налоговой базы	Учетная политика организации, приказ об утверждении учетной политики	Метод прослеживания, документальная проверка, анализ
3. Проверка правильности и своевременности оформления первичных документов по учету реализации	Товарные накладные, товарно-транспортные накладные, акты выполненных работ (оказанных услуг), книга кассира-операциониста, книга учета бланков строгой отчетности, учетная политика предприятия	Документальная проверка, метод прослеживания и сверки данных, прослеживание, опросы, анализ полученной информации
4. Проверка правильности и своевременности оформления документов, являющихся основанием для применения налоговых вычетов	Счета-фактуры, товарные накладные, товарно-транспортные накладные	Документальная проверка, метод прослеживания и сверки данных
5. Проверка правильности ведения книги покупок	Книга покупок, журнал-ордер 6, счета фактуры, платежные поручения	Метод прослеживания и сверки данных
6. Проверка момента, места фактической реализации, и порядка определения налоговой базы	Налоговая декларация по НДС	Прослеживание, сверка бухгалтерских и налоговых документов, регистров и отчетов
7. Проверка правильности применения ставок НДС	Счета-фактуры, в соответствии со ст.102 НК РБ (особенная часть)	Метод прослеживания и сверки данных
8. Проверка операций, не подлежащих налогообложению	Договора с покупателями, товарно-транспортные накладные	Метод прослеживания, документальный анализ
9. Проверка правильности ведения регистров бухгалтерского учета по реализации	Карточки счета 90, журнал-ордер 8,10,10.1, ведомость 16,16а	Метод прослеживания
10. Проверка правильности расчета сумм НДС	Налоговая декларация по НДС	Арифметическая проверка, пересчет, прослеживание
11. Проверка ведения раздельного учета НДС	Главная книга, учетная политика организации	Инспектирование, аналитические процедуры, прослеживание
12. Проверка НДС, заявленного к вычету по основным средствам, материальным ценностям (работам, услугам), нематериальным активам	Счета-фактуры, товарные накладные, платежные поручения, журнал-ордер 6, ведомость 7, главная книга, товарно-транспортные накладные.	Путем сверки документов и регистров бухгалтерского учета, метод прослеживания, пересчет

Источник: разработка авторов

Для решения второй проблемы в рекомендуемую форму регламента введен раздел «Последовательность обязательных действий аудитора и соответствующие пояснения». Описание технологии проверки позволит формализовать процесс аудита НДС, добиться алгоритмизации и комплексного подхода, построить прозрачную систему контроля, основанную на накопленном уровне компетенции, квалификации и профессиональных навыках аудитора, детализировать этапы проведения аудита.

В соответствии с планом аудита НДС, представленным в таблице 5, рассмотрим технологию проверки статуса субъекта налогообложения аудируемого лица. В качестве источников аудиторских доказательств аудитору необходимо использовать учредительный договор и устав организации. К организациям как плательщикам НДС относятся: юридические лица Республики Беларусь, иностранные и международные организации, в том числе не являющиеся юридическими лицами, простые товарищества, хозяйственные группы (Налоговый кодекс, ст. 13) [6]. В соответствии с уставом ЗАО «Вяснянка» является юридическим лицом со своим расчетным и иными видами счетов, имеет в собственности, хозяйственном ведении или оперативном управлении обособленное имущество, находится на территории Беларуси. Аудитору следует обратить внимание, имеет ли аудируемое лицо филиалы, представительства и иные обособленные подразделения. С наличием у юридического лица таких подразделений налоговое законодательство связывает определенные правовые последствия: обязанность их постановки на учет в налоговых органах по месту нахождения этих подразделений (Налоговый кодекс, ст. 65) [6]. ЗАО «Вяснянка» не имеет обособленных подразделений.

Каждый из РД аудитора должен включать отдельный показатель «Выявленные нарушения». По результатам аудиторской проверки выявленные нарушения необходимо сгруппировать по видам ошибок. С данных позиций целесообразно ввести в аудиторский регламент раздел «Классификатор нарушений по НДС».

Анализ и обобщение существующих вариантов классификации ошибок в бухгалтерском, налоговом учете, бухгалтерской (финансовой) отчетности (Лемеш, В.Н., 2013) позволил сформулировать классификационные признаки, заложенные в основу рекомендованного классификатора ошибок при исчислении НДС: во-первых, по характеру действий, во-вторых, по значимости, в-третьих, по характеру возникновения.

Характеристика видов ошибок при исчислении НДС в разрезе классификационных признаков приведена в монографии [5]. Использование классификатора нарушений НДС в аудиторской практике позволит:

- аудитору – однозначно комментировать ошибки в налоговом учете;
- контролирующим органам – проводить анализ нарушений, допускаемых субъектами хозяйствования, для активизации консультационной деятельности налоговых органов по выявленным зонам риска с целью предупреждения и профилактики нарушений.

Раздел «Приложения» включает рекомендованные формы РД, предназначенных для фиксации результатов аудита:

- тест «Анализ методического аспекта учетной политики в части учета НДС»;
- сопоставимость данных налоговой декларации с данными бухгалтерского учета;
- проверка ведения журнала выставленных счетов-фактур и книги покупок, своевременности выставления и правильности оформления счетов-фактур, первичных документов по учету реализации;
- проверка соблюдения порядка определения налоговой базы по данным бухгалтерского учета;
- проверка порядка определения момента определения налоговой базы;
- проверка сопоставимости данных налогового, бухгалтерского учета и книги покупок;
- проверка правильности и своевременности заполнения налоговых регистров;
- проверка НДС, заявленного к вычету по основным средствам и нематериальным активам;
- проверка НДС, заявленного к вычету по материальным ценностям (работам, услугам).

Рекомендованные формы РД аудитора позволяют отражать в систематизированном виде результаты подготовки, проведения и оформления итогов проверки в необходимом для составления аудиторского заключения объеме.

Полученные результаты апробации регламента аудита служат достаточным основанием для вывода о том, что внедрение трехуровневой структуры документационного обеспечения системы менеджмента качества позволит:

- во-первых, формализовать структурно-организационный аспект, обеспечить логическую стройность всего процесса оказания аудиторской услуги;
- во-вторых, гармонизировать работу аудиторов, персонифицировать ответственность исполнителей за каждую процедуру технологического процесса оказания услуги;
- в-третьих, регламентировать пошагово деятельность аудиторов, добиться соблюдения ими требований ПАД, повысить ответственность последних и исключить дублирование обязанностей, сделать технологию аудита более рациональной, снизить трудоемкость работ;
- в-четвертых, обозначить перечень аудиторских процедур на всех этапах оказания услуги, документально зафиксированных, что позволит обеспечить наиболее высокую эффективность системы внутреннего контроля за действиями аудиторов.

Проведенное исследование позволило сделать следующие выводы и сформулировать предложения.

На базе выявленных проблем отечественного аудита в области обеспечения качества услуг, определено, что кроме используемых внутренних стандартов в аудиторской практике следует применять регламенты, предназначенные для установления структурно-логической последовательности аудиторских процедур в целях углубления аналитичности и расширения информационной емкости аудиторского отчета о степени достоверности информации и контроля за действиями аудиторов. В процессе изучения теоретических основ аудита, представленных в научной экономической литературе, выявлено отсутствие современных разработок, направленных на контроль технологии аудита, в отличие от действующей системы ориентации на контроль и управление результатом проверки. В связи с принципиальными изменениями в Законе, была уточнена сфера действия регламентов аудита, охватывающая аудит бухгалтерской (финансовой) отчетности; осуществление обзоров финансовой информации; выполнение специальных аудиторских заданий; оказание сопутствующих аудиту услуг, таких как компиляция финансовой информации и выполнение согласованных аудиторских процедур, что позволило определить место регламентов аудита в административно-правовом регулировании услуг.

Для раскрытия правовой экономической сущности регламентов аудита была проведена оценка отечественного рынка аудиторских услуг, проанализирована действующая система нормативно-

правового регулирования аудиторской деятельности в РБ. Это позволило разработать административно-правой механизм регулирования качества регламента. По нашему мнению, регламенты аудита должны разрабатываться аудиторскими организациями, проходить обязательную предварительную экспертизу в Министерстве финансов РБ, с последующим общественным и государственным мониторингом.

В развитие положений ПАД предложена структура аудиторского регламента «Аудит НДС» на примере ЗАО «Вяснянка», представляющего собой единый документ по регламентации действий аудитора и обобщению результатов аудиторской проверки. В регламенте систематизированы аудиторские процедуры по проведению налогового аудита, представлены план аудита НДС, содержащий перечень вопросов, подлежащих изучению, и документы, необходимые для проверки налога; пакет РД для реализации каждого этапа проверки. Практическое использование регламента позволяет обосновать профессиональное суждение аудитора о достоверности формирования и отражение в отчетности налоговой информации по НДС, избежать повторного исследования одних и тех же источников информации, уменьшить риск необнаружения ошибок.

Заключение. Научная значимость проведенного исследования заключается в научном обосновании и разработке методических рекомендаций по составлению профессиональных регламентов аудита, лежащих в основе организационно-правового и экономического механизма взаимодействия объектов и субъектов аудита в сертифицированной на государственном уровне системе управления качеством.

Практическое значение проведенного исследования состоит в использовании предложенных регламентов аудита как инструмента организации предварительного, текущего и последующего контроля, что подтверждено апробацией результатов исследования и внедрением в ОДО «Аудиторская фирма «Паритет», ЧУП «АудитКонсалтинг», а также в учебный процесс УО «Белорусский государственный университет информатики и радиоэлектроники», УО «Белорусско-Российский университет» с целью получения навыков проверки с применением современного инструментария.

Экономическая и социальная значимость результатов исследования заключается в устранении со стороны аудитора необоснованного субъективизма, оказывающего воздействие на последовательность и результаты аудиторских услуг, благодаря применению регламентов аудита в сертифицированной на государственном уровне системы менеджмента качества аудита. Такой подход сделает процесс беспристрастным, рациональным и будет способствовать повышению качества и эффективности аудита, обусловленное расширением международных экономических связей, углублением интеграционных процессов в Республики Беларусь.

ЛИТЕРАТУРА

1. Типичные нарушения законодательства [Электронный ресурс]. – Режим доступа: <http://www.minfin.gov.by/upload/tpnar/tpnaraud.pdf>. – Дата доступа: 10.03.2014.
2. Сфера услуг в Республике Беларусь : статист. сб. [Электронный ресурс]. – Режим доступа: <http://belstat.gov.by/homep/ru/publications/service/2012/about.php>. – Дата доступа: 14.03.2014.
3. Об аудиторской деятельности [Электронный ресурс] : Закон Респ. Беларусь, 12 июля 2013 г., № 56-3 // Pravo.by / Нац. правовой интернет-портал Респ. Беларусь. – Режим доступа: <http://www.pravo.by/main.aspx?guid=3871&p2=2/2054>. – Дата доступа: 20.02.2014.
4. Рыбак, Т.Н. Стандартизация аудиторской деятельности [Электронный ресурс] / Т.Н. Рыбак. – 2013. – Режим доступа: http://www.minfin.gov.by/upload/audit/smi/2013_6_gk.pdf. – Дата доступа: 02.03.2014.
5. Панков, Д.А. Система менеджмента качества компьютерного налогового аудита / Д.А. Панков, В.В. Мякинская. – Минск, 2012. – 252 с.
6. Налоговый кодекс Респ. Беларусь [Электронный ресурс] : 19 дек. 2002 г., № 166-3 : принят Палатой представителей 15 нояб. 2002 г. : одобр. Советом Респ. 2 дек. 2002 г. : в Кодекс с 31 дек. 2013 г. изм. и доп. не вносили // ЭТАЛОН. Законодательство Республики Беларусь / Нац. центр правовой информ. Респ. Беларусь. – 2013. – Режим доступа: <http://etalonline.by/?type=text®num=Hk0900071>. – Дата доступа: 12.09.2014.

Поступила 16.09.2014

AUDIT REGULATIONS IN A SERVICES SECTOR

D. PANKOV, V. MJAKINKAJA

In article need and practical value of regulations of audit which become a reference point by consideration of price offers and tendering process is proved, will allow to standardize audit process, objectively to estimate a level of quality, efficiency and reliability of its results. Generalizing existing modern development in the field of management, provisions which were cornerstone of an offered control and management system for quality of regulations were allocated.