

АУДИТОРСКИЕ РЕГЛАМЕНТЫ В СИСТЕМЕ МЕНЕДЖМЕНТА КАЧЕСТВА АУДИТА

Д. А. Панков, В. В. Мякинская

Введение

В условиях реформирования системы регулирования рынка аудиторских услуг все большее значение приобретает необходимость внедрения эффективной системы управления в аудиторских организациях, которая обеспечивала бы повышение их конкурентоспособности. Одним из методов рационального управления является внедрение системы менеджмента качества (СМК) аудита, ориентированной на достижение результатов аудита, основанных на целях качества, а именно повышении достоверности и надежности финансовой отчетности, обеспечения стратегического экономического роста аудируемой организации и государства в целом. В соответствии с [4], характер и степень документированности СМК должны отвечать требованиям, потребностям и ожиданиям потребителей аудиторских услуг, а также устраивать аудитора. С данных позиций аудиторские организации разрабатывают и внедряют внутрифирменные стандарты, что позволяет обозначить общий подход к проведению аудита. Аудитор, исходя из своих знаний и опыта, в условиях ограниченного времени принимает самостоятельные решения, что придает аудиторской проверке ярко выраженный субъективный характер. Процедуры его действий становятся непрозрачными для ее участников в силу отсутствия установленных правил, совокупности и последовательности действий, которые обеспечивают решение задач аудита. Данная проблема обуславливает необходимость разработки аудиторских регламентов, как элемента СМК аудита.

Основная часть

Внедрение СМК является общепризнанным действенным методом современного практического менеджмента, ориентированного на постоянное повышение качества услуг за счет совершенствования всех бизнес-процессов и повышения эффективности использования ресурсов. При этом внедрение СМК не является разрушением существующих систем управления, а представляет собой их модернизацию за счет использования мирового опыта и современных методов управления в соответствии с международными стандартами [6]. По нашему мнению, **СМК аудита** – это совокупность документированных процедур управления аудиторской организацией и организационной схемы взаимодействия сторон аудита в рамках отдельной аудиторской проверки (с учетом распределения ответственности за качество), процедуры обеспечения и повышения эффективности управления качеством, людских, информационных и других ресурсов, обеспечивающая осуществление общего руководства качеством проверки и бизнес-процессов аудиторской организации. Основными целями при внедрении СМК аудита является поддержание аудиторских работ на конкурентоспособном уровне и обеспечение стабильного качества оказываемых услуг.

В действующих системах управления аудиторскими организациями в той или иной степени реализованы принципы менеджмента качества и требования международных стандартов [2,3,5], ориентирующие аудиторские организации на удовлетворение требований заказчиков, обеспечение необходимого уровня уверенности в качестве, но пока отсутствуют объективно необходимые элементы СМК: руководитель, ответственный за качество; политика, цели и руководство по качеству; идентификация процессов, мониторинг и оценка их результативности; оценка степени удовлетворенности потребителя аудиторских услуг [6], документационное обеспечение СМК аудита. С данных позиций были идентифицированы элементы СМК с учетом специфики аудиторской организации.

Таблица 1

Элементы СМК аудита

Элемент системы	Сущность
1	2
Ответственность руководства	Значительная доля ответственности переносится на аудитора
Система качества	Должна быть внедрена комплексная система управления качеством, охватывающая все этапы проверки
Анализ договора	Аудиторская организация до заключения договора должна оценить свою способность выполнить его, а в процессе выполнения – регулярно проверять и документально подтверждать достижение требуемых договором условий.
Управление проверкой	Должны быть предусмотрены критерии оценки проверки после завершения определенных этапов
Управление документацией и данными	Все источники аудиторских доказательств, рабочие документы должны проверяться аудитором на соответствие

Окончание табл. 1

1	2
Закупки	Регламентация отбора клиентов путем предварительного ознакомления с заказчиком аудиторских услуг
Управление источниками аудиторских доказательств	Источники информации, представляемые заказчиком аудиторских услуг проверяется на предмет их доброкачественности, обеспечивается их хранение
Идентификация и отслеживаемость аудиторского заключения	Качество отслеживается на каждом этапе получения аудиторского заключения
Контроль аудиторского процесса	Документирование всех аудиторских работ
Контроль и тестирование	Вся информация поступающая от клиента должна тестироваться, проверяться.
Оборудование для тестирования	Аудитор проводит оценку организации внутреннего контроля у заказчика с использованием как традиционных методов так и методов поддержки принятия решений с использованием современных информационных технологий
Состояние и проверки тестирования	Результаты проверки и тестирования должны регистрироваться в соответствующих документах
Контроль работ, не удовлетворяющих требованиям заказчика	Контролируются аудиторские заключения, по которым не получен ожидаемый эффект, например в виде снижения размера штрафных санкций, либо аудиторские заключения по которым в результате аудита, были выявлены обстоятельства, не выявленные в результате планирования аудиторских работ, но влияние которых привело к снижению качества аудита.
Корректирующие воздействия	Устранение причин появления дефектов в аудиторском процессе с целью предупреждения их повторения.
Управление этапами аудиторской проверки	Все элементы системы качества предназначены для обеспечения аудитором сохранности, конфиденциальности и т.д. аудиторских доказательств.
Отчетность	Требуется иметь установленный порядок сбора, систематизации, ведения, хранения и предоставлении клиенту данных о качестве проверки для подтверждения соответствия аудиторского заключения установленным требованиям и эффективности системы качества
Внутренние проверки качества	Независимые проверки аудиторов с доведением информации руководителю аудиторской организации
Подготовка кадров	Выявление несоответствия сложности аудиторских работ квалификации аудитора, повышение квалификации, аттестация рабочих мест.
Техническое обслуживание	Использование специализированных программных продуктов
Статистические методы.	Использование статистических методов при планировании, управлении аудит-процессами и оценке аудиторского заключения, например, используя такие показатели как размер штрафов, начисленных проверяющими органами после аудиторской проверки, сумма экономического эффекта от внедрения аудиторских предложений и т. д.

Примечание: собственная разработка

Нормативно-правовой и организационной структурой СМК аудита должны служить совершенно новые для аудиторских организаций документы – аудиторские регламенты. По нашему мнению, **аудиторские регламенты** – это документы, которые служат для структурированного описания совокупности и последовательности обязательных действий аудитора при выполнении работ и сопутствующих услуг с указанием сроков, исполнителей и ответственных, входящих и исходящих документов, а также пояснений относительно выполнения процедур. Особый акцент делается авторами на необходимость утверждения заказчиком регламента до заключения договора, что будет фактически означать согласование на установленные аудитором правила выполнения процедур, их последовательность и взаимосвязь. В этом случае аудитор будет отвечать не только за результат аудиторской проверки, но и за выбранные средства достижения цели. Качество регламента будет свидетельствовать о профессиональном уровне аудитора, а документ будет являться одним из объективных критериев выбора аудиторов при рассмотрении ценовых предложений и проведение тендеров. Место аудиторских регламентов в структуре нормативно-правового регулирования аудиторской деятельности в Рес-публике Беларусь представлено на рис. 1.



Рис. 1. Предлагаемая структура нормативного регулирования аудиторской деятельности в Республике Беларусь

Для качественного проведения и оформления результатов аудита объем и количество регламентов должно быть достаточно велико, чтобы охватывать все этапы и направления проверки. В связи с этим возникает потребность в их классификации, которая позволяет глубже изучить сущность и назначение регламентов, а также обеспечить возможность их систематизации. Регламенты, используемые в аудиторской проверке можно классифицировать по целому ряду направлений (таблица 2)

Таблица 2

Классификация аудиторских регламентов

Но- мер	Направление классификации	Классификационные группы
1	По сущности	Обеспечивающие регламентируют вопросы организации аудиторской деятельности, взаимоотношений участников процесса аудита. Функциональные являются техническими инструментами аудита, обеспечивающих технологию его проведения.
2	По этапам проверки	Предварительное планирование Планирование аудита Проведение аудита по существу Заключительный этап
3	По целям проверки	-аудит достоверности бухгалтерской отчетности; -выявление путей оптимизации налогообложения и т.д.
4	По формированию и оформлению	Регламенты, составляемые в электронном виде с последующей распечаткой. Юридическую силу такой документ принимает после утверждения регламента руководителем аудиторской организации и нанесения на него собственноручных подписей лиц, которые будут производить проверку. Регламенты, заполняемые и хранимые в электронном виде Действительность регламентов подтверждается наличием на них аналога собственноручной подписи-электронной подписи, осуществляемой в соответствии с действующим законодательством и техническими требованиями.
5	По дальнейшему использованию	Регламенты постоянного использования Регламенты текущей проверки используются при аудите организаций, имеющих существенные особенности, например при проверке организаций имеющих обособленные организации, филиалы и т.д.

Примечание: Собственная разработка

В основе разрабатываемых нами регламентов лежит процессный подход, предполагающий непрерывное совершенствование всех процессов, путем их реинжиниринга, основанного на внедрении методов поддержки принятия решений и документированной системы управления аудиторскими процессами. При разработке документированных процедур процессов управления нужно рассматривать любую аудиторскую работу как процесс со своим «входом» и «выходом» с четко прописанной последовательностью выполняемых работ, объемом использования ресурсов. В результате исследования нами установлено, что процесс аудиторской проверки может быть представлен как бизнес-процесс, представляющий собой последовательность аудиторских работ (мини бизнес-процессов), ведущую к достижению результата – аудиторского заключения. Ниже приведен пример оформления элементов схемы бизнес-процесса «Оценка аудиторского риска» (рис. 2).



Рис. 2. Схема бизнес-процесса «Оценка аудиторского риска»

После того как схема бизнес процесса сформирована, можно приступить к ее описанию, т.е. созданию регламента. В соответствии с Законом [2] регламент как документ должен содержать обязательные реквизиты. Все эти требования учтены в предлагаемой форме документа (рис 3).

Регламент	код формы	
	Наименование аудиторской организации, гриф утверждения	
	Наименование регламента	
Содержание регламента		
Регламент разработал		
«__» _____ 20__ г.		
_____	_____	_____
должность	подпись	расшифровка подписи
Регламент проверил (Согласовал)		
«__» _____ 20__ г.		
_____	_____	_____
должность	подпись	расшифровка подписи
с регламентом ознакомлен		
«__» _____ 20__ г.		
_____	_____	_____
должность	подпись	расшифровка подписи

Рис. 3. Рекомендуемый формат регламента

Исследуя подходы по регламентации бизнес-процессов предприятий, на базе построенных аудит-бизнес-процессов предложена структура содержания аудиторского регламента, включающие основные разделы: термины и определения, общие положения, технология аудиторских процедур, обязанности участников, приложения (рис 4).



Рис. 4. Рекомендуемая структура регламента

Заключение

На наш взгляд внедрение в аудиторскую практику регламентов позволит *организовать системную работу* аудитора, *избегая случайностей* в определении направления и характера работ, открывает возможности для *создания* нормативно-правовой основы по применению мер *взыскания* к недобросовестным аудиторам, одновременно защищая аудитора от необоснованных претензий и требований участников аудита. Достоинством внедрения регламентов в аудиторский процесс является их высокая интеграция в технологию аудита, адаптированная к организационной структуре и специфике деятельности конкретной аудиторской организации, что позволяет получить некоторые конкурентные преимущества и обеспечить высокое качество аудита. По нашему мнению предлагаемые формы регламентов могут применяться в работе внутренних аудиторов, путем их модификации применительно к особенностям функционирования и целевым установкам внутреннего аудита. Интеграция АСУ аудиторской организации, предлагаемой авторами системы менеджмента качества аудита и системы информационных технологий позволяет использовать *CALS-технологии*, являющиеся высшей формой развития технологии информационной поддержки аудит-процессов, дающие синергический эффект в управлении.

СПИСОК ИСПОЛЬЗОВАННЫХ ИСТОЧНИКОВ:

1. О бухгалтерском учете и отчетности: Закон Республики Беларусь, 18 октября 1994г., № 3321-XII: в ред. Закона Республики Беларусь от 26.12.2007 г., N 302-З // Консультант плюс: Беларусь. Технология 3000 [Электронный ресурс]/ ООО «ЮрСпектр», Нац. центр правовой информ. Респ. Беларусь. –Мн., 2010.
2. Понимание деятельности, системы внутреннего контроля аудируемого лица и оценка риска существенного искажения бухгалтерской (финансовой) отчетности: Правило аудиторской деятельности, 29 декабря 2008 г., № 203 // Кон-

сультант плюс: Беларусь. Технология 3000 [Электронный ресурс]/ ООО «ЮрСпектр», Нац. центр правовой информ. Респ. Беларусь.-Мн., 2010.

3. Бычкова, С.М. Контроль качества аудита/ С.М. Бычкова, Е.Ю Итыгилова. – М.:/ Эксмо 2008. – 208 с
4. Кане, М. М. Системы, методы и инструменты менеджмента качества/ М. М. Кане, Б.В. Иванов, В.Н. Корешков, А.Г. Схиртладзе – МСпб: Питер, 2009. – 560 с.
5. Хилл, Н. Измерение удовлетворенности потребителя по стандарту ИСО 9000:2000/ Н. Хилл, Б. Сельф, Г. Роше. – М.:/ Технологии 2004. – 309 с
6. Попов, А.Н. Система менеджмента качества как элемент стратегического управления в лизинговой компании. // Аудит и финансовый анализ.-2007. – № 4. – с. 383–395.

НАЛОГ НА НЕДВИЖИМОСТЬ – СПЕЦИФИЧЕСКАЯ ФОРМА РАСПРЕДЕЛЕНИЯ ДЕНЕЖНЫХ ДОХОДОВ ОРГАНИЗАЦИЙ

*Е. М. Попов профессор БТЭУ,
Т. Е. Попова ст. преподаватель Академии управления
при Президенте Республики Беларусь*

Каждой системе хозяйствования присущи определенные принципы экономических взаимоотношений предприятий и организаций с государством: финансирования и кредитования, налогообложения и расчетов, стимулирования труда и т.п.

Уровень организации финансовых взаимоотношений субъектов хозяйствования с государством оказывает большое влияние на степень заинтересованности коллективов предприятий в росте и совершенствовании производства, использовании основных фондов и оборотных средств.

Переход к рыночным отношениям многократно повышает роль финансовой системы в хозяйственной жизни страны, наполняет качественно новым содержанием финансовые категории в связи с усилением их роли в управлении народным хозяйством. К числу последних относится и налог на недвижимость. Это один из экономических рычагов, с помощью которого государство пыталось обеспечить наилучшее использование в хозяйственном обороте основных фондов и прежде всего, фондов производственного назначения.

Основные фонды составляют значительную часть национального богатства страны (табл. 1).

Таблица 1

Национальное богатство (без учета стоимости земли, недр и леса (на начало года, трл. руб.))

Годы	Всего	В т.ч. основные средства	
		Сумма	Удельный вес, %
2005	277,0	235,3	85,0
2006	297,8	243,4	81,7
2007	368,6	297,4	80,6
2008	431,5	341,9	79,2
2009	511,3	383,1	74,9

От того, насколько правильно определены конкретные пути и методы улучшения использования основных фондов зависит эффективность общественного производства.

Проблема эффективного использования основных фондов и её решения с помощью финансовых инструментов общество волнует вот уже на протяжении почти ста лет.

Впервые вопрос об использовании налогового механизма в целях повышения эффективности использования основных фондов обсуждался в СССР в 1922–1923 гг., т.е. в период перевода промышленности на хозяйственный расчет. В эти годы Наркомфином был внесен проект о введении особого сбора с капиталов государственной промышленности. Этот сбор предполагалось взимать со всей стоимости переданных трестам основных и оборотных фондов. Уже тогда этот сбор рассматривался не просто как одна из форм налогового обложения промышленных предприятий, но и как средство, которое должно побудить тресты к лучшему использованию передан-