

СИСТЕМА МЕНЕДЖМЕНТА КАЧЕСТВА АУДИТА КАК БАЗОВАЯ ОСНОВА КОНТРОЛЯ КАЧЕСТВА АУДИТОРСКИХ УСЛУГ

*Д. А. Панков, доктор экон. наук, профессор,
В. В. Мякинкая, соискатель*

Важнейшим условием успешного развития экономики аудита является оказание качественных аудиторских услуг. Процесс глобализации обостряет конкуренцию среди аудиторских организаций, так как расширение рынка аудит-услуг позволяет потребителям выбирать субъектов аудита. В результате возникает конкуренция, как между аудиторскими организациями, так и аудиторами, основанная на обеспечении высокого качества проведения проверки при доступной цене. Изучение научной литературы отечественных и зарубежных авторов показало, что имеется значительный накопленный опыт в трудах ученых экономистов, посвященных разным аспектам качества аудита. Большой вклад в разработку теории, методологии аудита внесли: Л.Ф. Аксененко, И.Н. Богатая, Р.П. Булыга, Ф.Ф. Бутынец, С.М. Бычкова, Д.А. Гавриленко, Е.М. Гутцайт, В.А. Хмельницкий, Ю.Л. Данилевский, С.Л. Коротаев, В.Н. Лемеш, М.В. Мельник, О.А. Миронова, П.Я. Папковская, В.И. Подольский, В.В. Скобара, А.К. Солодов, Я.В. Соколов, В.И. Стражев, В.П. Суйц, А.А. Терехов, К.Л. Угольников, А.Д. Шеремет, и другие. Исследования зарубежных авторов Р. Адамса, А. Аренса, М. Бениса, Р. Доджа, Д.Р. Кармайкла, Дж.К. Лоббека, Р. Монтгомери, Дж. Робертсона относятся преимущественно к изучению теоретических и методологических положений аудита, основанных на международных требованиях рынка и стандартах. В то же время методология и методика обеспечения качества аудиторской деятельности до сих пор не разработаны в достаточной степени. Сложилась ситуация, когда требования к созданию и поддержке системы управления качеством аудита на уровне организаций определены законодательно, установлена необходимость их контроля со стороны государственных организаций, но системные требования, критерии оценки отсутствуют. Нереализованным аспектом формирования системы регулирования качества как аудита, так и деятельности аудиторской организации в целом является использование системного подхода с учетом принципов и требований к системам регулирования качества. До сих пор не обоснованы теоретически и не применяются в практике регулирования качества аудита такие принципы, как процессный подход и ориентация на заказчика. В целях повышения качества и конкурентоспособности отечественной продукции (работ, услуг) постановлением Совета Министров была утверждена Государственная программа «Качество» на 2007–2010 годы, согласно которой управление качеством в республике является составной частью единого комплекса государственного управления экономикой. Это в полной мере касается аудиторской системы, которая, являясь сферой услуг, становится важным механизмом инновационного развития страны.

Результаты проведенного исследования показали, что комплексный системный подход к обеспечению регулирования качества услуг не был достаточно обоснован в отношении аудиторских организаций. Процесс обеспечения качества представляет собой совокупность планируемых и систематически проводимых мероприятий, необходимых для создания уверенности в том, что услуга или система удовлетворяет определенным требованиям к качеству. Создание гарантированного качества достигается путем стандартизации деятельности аудиторской организации с целью предоставления услуги или создания систем, гарантированно отвечающих заданным требованиям, а также совершенствование этой системы [2]. Широкий опыт зарубежных компаний, а также национальный уровень значимости обеспечения качества подтвердили эффективность и значимость внедрения подобных систем в образовании, промышленности, торговле и т.д. Государственная политика в области качества сегодня, прежде всего, 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, удовлетворять высоким требованиям потребителей (заказчиков). Ряд международных документов актуализируют проблему совершенствования систем управления качеством: программный документ ЮНЕСКО, Всемирная декларация.

Однако на сегодняшний день отсутствуют разработки по методологии и методике внедрения системы менеджмента качества (СМК) в аудиторскую практику. Для решения выше названных групп проблем предлагается создание и внедрение системы менеджмента аудита как базы для его дальнейшего развития и совершенствования. Основой для построения отечественных СМК являются СМК Международной организации по стандартам (ISO), которая приобрела повсеместное распространение в различных сферах предпринимательской деятельности, и на основании которого был разработан государственный стандарт Республики Беларусь «Система менеджмента качества. Требования», СТБ ISO 9001–2009. Принципы отечественной СМК полностью совпадают с аудиторской философией бизнеса (рис. 1).

В основу разрабатываемой авторами СМК положен государственный стандарт Республики Беларусь СТБ ISO 9001-2009 [1], путем его модификации с учетом специфических особенностей аудиторской сферы услуг,



Рис. 1. Принципы менеджмента качества аудита

не встречающихся в других сферах экономики. Термин «качество», являясь важнейшей экономической категорией XXI века, имеет несколько десятков определений, что отражает его многогранность и глубину. В широком смысле слова качество – это соответствие продукции (работ, услуг) многообразным целям, потребностям и требованиям основных потребителей – личности, общества, государства. 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 аудит-процессов организации.

Работа по созданию, оформлению и подготовке к сертификации СМК [2] включает ряд этапов (рис. 2).

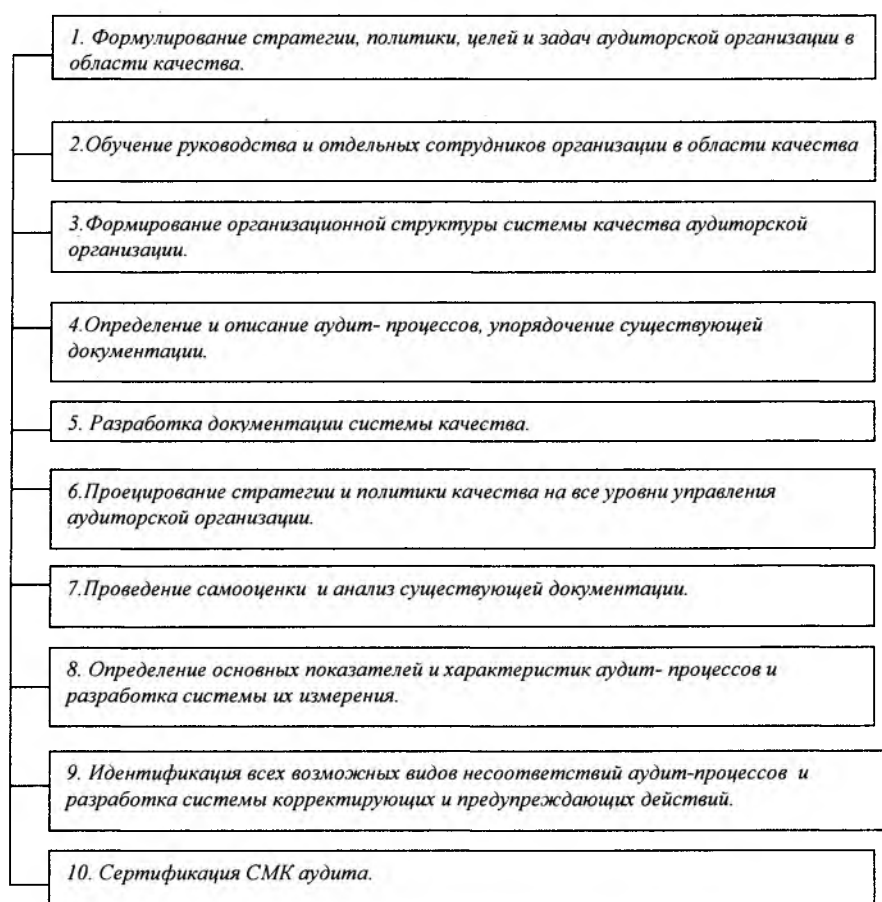


Рис. 2. Этапы создания СМК

Для создания СМК требуется стратегическое решение руководителя аудиторской организации. На разработку и внедрение СМК организации влияют: размер аудиторской организации, цели организации, спектр оказываемых видов аудита и сопутствующих услуг, уровень полномочий персонала, характер и уровень сложности практической деятельности организации и ее организационной структуры, применяемые аудит-процессы. Одним из основных принципов СМК аудита является процессный подход, используемый при разработке, внедрении и повышении результативности СМК с целью повышения удовлетворенности заказчика аудиторских услуг путем выполнения его требований и роста уровня доверия к аудиторскому заключению. Процессный подход, предполагает 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 услугу как процесс со своим «входом» и «выходом» с четко прописанной последовательностью выполняемых работ, объемом использования ресурсов. Часто выход одного процесса является непосредственным входом следующего процесса. При применении в СМК такой подход подчеркивает важность: понимания заказчика и выполнения его требований; необходимости рассмотрения аудит-процессов с точки зрения добавленной ценности; получения результатов о выполнении аудит-процессов в виде аудиторского заключения и его достоверности, постоянного улучшения аудит-процессов, основанного на объективном измерении; предвидеть скрытые потребности и ожидания заказчика.

С представленных позиций авторами была разработана модель СМК аудита (рис 3), основанная на процессном подходе.



Рис. 3. Система менеджмента качества аудита

Модель СМК показывает, что заказчики аудиторских услуг, одна из многочисленных пользователей аудиторской информации, играют существенную роль при определении требований в качестве входных данных. Мониторинг удовлетворенности заказчика требует оценки информации о восприятии заказчиком выполнения аудиторской организацией его требований и степени достоверности аудиторского заключения.

Ниже приведены основные положения разрабатываемого авторами стандарта «СМК аудита».

1. Общие требования.

Аудиторская организация должна разработать, документально оформить, внедрить и поддерживать в рабочем состоянии СМК аудита, постоянно повышать ее результативность и подвергать совершенствованию в соответствии с требованиями стандарта. Организация должна:

- определять аудит-процессы, необходимые для СМК, и их применение во всей организации;
- определять последовательность и взаимодействие этих процессов;
- определять критерии и методы, необходимые для обеспечения результативности как при осуществлении этих процессов, так и при управлении ими;
- обеспечивать наличие информации и ресурсов, необходимых для поддержки этих процессов и их мониторинга;
- осуществлять мониторинг, измерение и анализ этих процессов;
- принимать меры, необходимые для достижения целей аудиторской проверки и постоянного совершенствования аудит-процессов.

Аудиторская организация должна осуществлять менеджмент этих процессов в соответствии с требованиями стандарта. Если организация привлекает третьих лиц для выполнения каких-либо процессов, влияющих на соответствие аудиторской услуги требованиям заказчика, уровень достоверности аудиторского заключения, организация должна обеспечить управление такими процессами. Вид и степень управления, применяемого к таким аутсорсинговым процессам, должны быть определены в рамках СМК.

2. Требования к документации.

2.1. Общие положения. Документация СМК аудита должна включать:

- документально оформленный приказ о политике в области качества и целях в области качества;
- руководство по качеству;
- документированные процедуры, требуемые стандартом;
- аудиторские регламенты, определенные организацией как необходимые для обеспечения результативного планирования, осуществления процессов и управления ими.

2.2. Руководство по качеству. Организация должна разработать и поддерживать в рабочем состоянии руководство по качеству, содержащее: область применения СМК, включая подробное описание и обоснование любых исключений; документированные процедуры, разработанные для СМК, или ссылки на них; описание взаимодействия аудит-процессов СМК.

2.3. Управление аудиторскими регламентами. Документы, требуемые системой менеджмента качества, должны находиться под управлением. Любая документированная процедура должна быть материализована в виде аудиторского регламента и определены действия по управлению, необходимые для:

- одобрения аудиторских регламентов на адекватность до их внедрения;
- анализа, актуализации по мере необходимости и повторного одобрения аудиторских регламентов;
- обеспечения идентификации изменений и текущего статуса пересмотра аудиторских регламентов;
- обеспечения наличия соответствующих версий аудиторских регламентов в местах их применения;
- обеспечения сохранения аудиторских регламентов четкими и легко идентифицируемыми;
- предотвращения непреднамеренного использования утративших силу аудиторских регламентов и применения соответствующей идентификации таких документов, оставленных для каких-либо целей.

3. Ответственность руководства.

3.1. Обязательства руководства аудиторской организации. Руководство должно предоставить свидетельства принятых обязательств по разработке и внедрению СМК аудита, а также постоянному повышению ее результативности посредством: доведения до сведения организации важности выполнения требований заказчиков аудиторских услуг, условий договора на оказание услуг и обязательств, вытекающих из существа правоотношений, определенных в договоре, а также законодательных требований; установления политики в области качества; обеспечения установления целей в области качества; проведения анализа со стороны руководства; обеспечения необходимыми ресурсами для документирования, совершенствования и поддержания политики и процедур контроля качества; поощрения качественной работы.

3.2. Ориентация на заказчика аудиторских услуг. Руководство должно обеспечивать определение и выполнение требований клиента для повышения его удовлетворенности и степени соответствия их ожиданиям.

3.3. Политика в области качества. Руководство должно обеспечивать, чтобы политика в области качества:

- соответствовала намерениям организации;
- включала обязательства соответствовать требованиям и постоянно повышать результативность СМК;
- создавала основу для установления и анализа целей в области качества;
- была доведена до сведения персонала организации и понятна им;
- анализировалась на постоянную пригодность.

3.4. Планирование. Руководство должно обеспечивать, чтобы цели в области качества, в том числе необходимые для выполнения требований к аудиту, были установлены на соответствующих уровнях организации. Цели в области качества должны быть измеримыми и согласовываться с политикой в области качества. Руководство должно обеспечивать: планирование СМК для выполнения требований, установленных в 1, а также для достижения целей в области качества; сохранение целостности СМК при планировании и внедрении в нее изменений.

3.5. Ответственность, полномочия и обмен информацией. Руководство должно обеспечивать определение и доведение до сведения персонала организации их прав и обязанностей. Требуется установить административную ответственность таким образом, чтобы приоритетным было качество выполняемой работы, а не коммерческие соображения. Руководство должно назначить руководителя аудиторских групп, который независимо от других обязанностей должен нести ответственность и иметь права, распространяющиеся на:

- обеспечение разработки, внедрения и поддержания в рабочем состоянии процессы, необходимые для СМК;
- предоставление руководству отчетов о функционировании СМК аудита и необходимости улучшения;
- обеспечение осведомленности организации о требованиях клиента и их соответствии скрытым потребностям и ожиданиям.

Руководство должно обеспечивать разработку в организации соответствующих процессов обмена информацией, в том числе по вопросам результативности СМК аудита.

3.6. Анализ со стороны руководства аудиторской организации. Руководство должно через запланированные интервалы анализировать СМК организации с целью обеспечения ее постоянной пригодности, адекватности и результативности. В анализ следует включать оценку возможностей для улучшения и потребности в изменениях СМК организации, в том числе политики в области качества и целей в области качества. Входные данные для анализа со стороны руководства должны включать информацию о:

- структуре аудиторских заключений в разрезе их видов;
- обратной связи от заказчика аудиторских услуг;
- функционировании аудит-процессов и соответствии аудиторского заключения критериям достоверности;
- статусе предупреждающих и корректирующих действий;
- действиях, предпринятых по итогам предыдущих анализов со стороны руководства;
- изменениях, которые могли бы повлиять на СМК;
- рекомендациях по улучшению.

Выходные данные анализа со стороны руководства должны включать все решения и действия, относящиеся к: повышению результативности СМК и ее аудит-процессов; повышению степени удовлетворенности заказчика и уровня достоверности аудиторского заключения. Руководство организации должно разработать политику и процедуры, направленные на оценку и поощрение качественного труда сотрудников, а также на продвижение их по службе.

4. Менеджмент ресурсов аудиторской организации.

4.1. Обеспечение ресурсами. Аудиторская организация должна определить и обеспечить ресурсы, необходимые для: внедрения и поддержания в рабочем состоянии СМК аудита, а также постоянного повышения ее результативности; повышения разумной степени уверенности заказчика аудиторских услуг в конкретном виде аудиторской услуги и ее полезности для него; роста уровня достоверности аудиторского заключения.

4.2. Человеческие ресурсы. Сотрудники аудиторской организации, выполняющие работу, влияющие на соответствие продукта аудиторской услуги требованиям (заданию), должны быть профессионально компетентными в соответствии с квалификацией и опытом работы, подготовкой, навыками и опытом, а также уровнем ответственности и использованием ими основополагающих принципов аудита. Аудиторская организация должна:

- установить необходимую компетентность персонала, выполняющего работу, которая влияет на соответствие аудиторской услуги требованиям и ожиданиям заказчика, степень достоверности аудиторского заключения;
- обеспечивать подготовку, повышение квалификации кадров и аттестацию аудиторов для достижения необходимой компетентности;
- оценивать квалификационные требования и профессиональные способности сотрудников аудиторской организации;
- установить критерии продвижения по службе, поощрения сотрудников и оценки потребностей в персонале.

Аудиторская организация должна определить, обеспечивать и поддерживать в рабочем состоянии инфраструктуру, необходимую для достижения соответствия аудиторской услуги требованиям и ожиданиям заказчика. Инфраструктура включает: здания, рабочее пространство и связанные с ними средства труда; оборудование для аудит-процессов (как технические средства, так и программное обеспечение); службы обеспечения (например, автотранспорт, мобильная связь, электронная почта или аудиторские информационные системы). Аудиторская организация должна определить требования к созданию в коллективе здорового психологического, высокоинтеллектуального климата, необходимого для достижения соответствия аудиторской услуги требованиям и ожиданиям заказчика, роста степени достоверности аудиторского заключения, и управлять этой средой.

5. Создание продукта аудиторской услуги- аудиторского заключения.

5.1. Процессы, связанные с заказчиком аудиторских услуг. Организация должна определить: порядочность клиента и отсутствие информации о его нечестных действиях; компетентность специалистов аудиторской организации и их достаточное количество; следование аудиторской организации этическим требованиям. Организация должна анализировать требования, относящиеся к заказчику аудиторских услуг. Этот анализ должен проводиться до принятия решения о заключении договора с клиентом в процессе предварительного планирования. По результатам анализа принимается одно из решений:

- заключение договора на оказание аудиторских услуг с новым клиентом;
- продолжение сотрудничества с существующим клиентом;
- отказ от заключения договора или продолжения сотрудничества с клиентом.

В случае если перед заключением договора были выявлены высокие аудиторские риски, но они были устранены или сведены к приемлемому уровню, аудиторская организация должна документально оформить принятые меры безопасности. Аудиторская организация должна определять и осуществлять результативные мероприятия по обмену информацией с заказчиком относительно: информации об организации подлежащей аудиту; хода выполнения аудиторской услуги; обратной связи с заказчиком, включая жалобы заказчика.

5.2. Планирование аудиторских услуг. Организация должна планировать и разрабатывать процессы, необходимые для создания аудиторского заключения. При планировании аудиторской услуги организация должна установить:

- цели в области качества и требования к аудиторскому заключению;
- потребность в разработке процессов и регламентов, а также в обеспечении ресурсами, необходимыми для оказания услуги;
- требуемую для конкретного вида аудита деятельность по согласованию, утверждению, мониторингу, измерению, контролю и оценке;
- документы, необходимые для обеспечения свидетельства того, что процессы планирования и оказания аудиторской услуги соответствуют требованиям управления документацией.

Организация должна планировать и управлять планированием аудиторской услуги. В ходе планирования аудиторская организация должна устанавливать: стадии планирования аудита; цели предстоящей работы; анализ, согласование и утверждение результатов, соответствующие каждой стадии планирования ответственность и полномочия. Аудиторская организация должна управлять взаимодействием различных групп, участвующих в планировании, с целью обеспечения результативного обмена информацией и четкого распределения ответственности. Результаты планирования должны актуализироваться, по ходу процесса. Входные данные должны включать: бухгалтерскую документацию, учредительные документы, результаты бесед с аудитором по поводу прошлых аудиторских проверок клиента, результаты личных наблюдений, нормативную правовую базу, отраслевые методики и инструкции и иные источники информации, а также фактические потребности клиента. Входные данные должны анализироваться на адекватность. Выходные данные планирования аудита должны быть в форме плана и программы проведения аудита, промежуточные результаты исследования должны содержаться в рабочей документации по планированию.

Выходные данные планирования аудита должны:

- соответствовать потребностям заказчика, представленные как входной поток информации;
- предоставлять аудиторскую информацию для проведения аудита;
- формировать аудиторскую выборку;
- содержать критерии существенности и аудиторского риска.

На соответствующих стадиях планирования должны проводиться систематические анализы в соответствии с предварительно запланированными мероприятиями, чтобы:

- оценить способность результатов планирования соответствовать требованиям;
- идентифицировать все проблемы и предложить необходимые действия.

Согласование должно выполняться, чтобы удостовериться, что выходные данные планирования соответствуют требованиям входных данных. Утверждение стадий планирования должно выполняться в соответствии с предварительно запланированными мероприятиями, чтобы иметь разумную степень уверенности, что полученное в результате аудит-процессов аудиторское заключение иметь высокий уровень достоверности и будет соответствовать ожидаемым потребностям клиента. Отклонения результатов текущего планирования и предварительного планирования должны быть проанализированы, согласованы и утверждены.

5.3. Выполнение аудиторской услуги. Организация должна осуществлять оказание и предоставление аудиторских услуг в управляемых условиях. Управляемые условия должны включать: наличие информации, описывающей аудируемый объект; наличие аудиторских регламентов; осуществление мониторинга и измерения всех стадий выполнения аудиторских услуг; оценка аудиторского заключения. Аудиторская организация должна проявлять заботу о собственности заказчика, пока она находится под управлением организации или использу-

ется ею. Организация должна идентифицировать, согласовать, защищать и сохранять собственность заказчика, предоставленную во временно пользование. Если собственность заказчика утеряна, повреждена или признана непригодной для использования, аудиторская организация должна сообщить об этом заказчику. Организация должна определить, какие мониторинг и измерение должны проводиться. Организация должна установить процессы для обеспечения того, чтобы мониторинг и измерение могли проводиться и проводились способом, который согласуется с требованиями к мониторингу и измерению. Если при мониторинге и измерении установленных требований используют программное обеспечение, его способность удовлетворять предполагаемому применению должна быть подтверждена. Это должно предприниматься до начала его применения и, при необходимости, подтверждаться повторно. В стандарте должны быть отражены основные аспекты обеспечения качества по каждому аудит-процессу, аналогично п.5.2.

6. Измерение, анализ и совершенствование.

6.1. Общие положения. Организация должна планировать и применять процессы мониторинга, измерения, анализа и совершенствования, необходимые для: демонстрации соответствия аудиторской услуги требованиям клиента и роста уровня доверия к аудиторскому заключению; обеспечения соответствия СМК аудита; постоянно-го повышения результативности СМК.

6.2. Мониторинг и измерение. В качестве одного из способов измерения функционирования СМК аудита организация должна осуществлять мониторинг информации об достаточном уровне доверия, что выражается в соответствии фактических потребностей клиентов в конкретном виде аудиторских услуг и ее полезности для него, соответствия скрытым потребностям и ожиданиям. Организация должна проводить внутренние аудиты через запланированные интервалы, чтобы определить, насколько СМК:

- соответствует запланированным мероприятиям, и требованиям к системе менеджмента качества, установленных организацией;
- результативно внедрена и поддерживается в рабочем состоянии.

Программа аудитов должна планироваться с учетом статуса и важности процессов, подлежащих аудиту, а также результатов предыдущих аудитов. Критерии, частота и методы аудитов должны быть определены. Выбор аудиторов и проведение аудитов должны обеспечить объективность и беспристрастность процесса аудита. Аудиторы не должны проводить аудит своей собственной работы. Должна быть разработана документированная процедура для определения ответственности и требований к планированию и проведению аудитов, установлению отчетности по результатам. Руководство, несущее ответственность за область, подлежащую аудиту, должно обеспечить, чтобы все необходимые коррекции и корректирующие действия для устранения выявленных несоответствий и вызвавших их причин предпринимались без необоснованной задержки. Аудиторская организация должна применять соответствующие методы для мониторинга и измерения аудит-процессов СМК. Эти методы должны демонстрировать способность процессов достигать запланированных результатов. Если запланированные результаты не достигаются, должны быть предприняты соответствующие корректирующие действия по отношению к плану аудита или сотруднику, внесены изменения в политику и процедуры контроля качества, приняты дисциплинарные меры ответственности. Организация должна осуществлять мониторинг и измерять степень доверия к аудиторскому заключению как продукту аудиторской услуги для анализа. Если результаты процедур мониторинга свидетельствуют о том, что аудиторское заключение не соответствует положению дел в аудируемой организации, или о том, что некоторыми процедурами пренебрегли, аудиторская организация должна определить свои действия.

6.3. Управление жалобами и обвинениями заказчиков аудиторских услуг. Организация должна обеспечить, чтобы аудиторское заключение, которое не соответствует фактическим потребностям клиента и не имеет для него полезности, идентифицировалось и управлялось. Должна быть разработана документированная процедура для определения действий по управлению для работы с зарекламированными аудиторскими заключениями. Организация должна поступать с зарекламированными аудиторскими заключениями одним или несколькими из следующих способов:

- предпринимать действия по устранению выявленного факта;
- предпринимать действия по привлечению независимого консультанта, обладающего достаточным и соответствующим опытом и полномочиями;
- разрешения спора в суде.

6.4. Анализ данных. Аудиторская организация должна определять, собирать и анализировать соответствующие данные, чтобы продемонстрировать пригодность и результативность СМК аудита, а также оценить, где можно проводить постоянное повышение результативности СМК. Это должно включать данные, полученные в результате мониторинга и измерения, а также из других соответствующих источников.

Анализ данных должен обеспечить информацию относительно:

- удовлетворенности заказчика услуг ;
- соответствия аудиторского заключения реальному положению дел в организации;
- соответствия аудиторского заключения скрытым потребностям и ожиданиям клиента.

6.5. Совершенствование аудита. Организация должна постоянно повышать результативность и совершенствовать СМК посредством использования политики в области качества и целей в области качества, результатов аудитов, анализа данных, корректирующих и предупреждающих действий, а также анализа со стороны руководства. Организация должна предпринимать действия, направленные на устранение причин несоответствий с целью предупреждения их повторного возникновения. Корректирующие действия должны соответствовать последствиям выявленных несоответствий. Должна быть разработана документированная процедура для определения требований к:

- анализу несоответствий (включая жалобы заказчика);
- определению причин несоответствий;
- оценке необходимости действий, чтобы избежать повторения несоответствий;
- определению и осуществлению необходимых действий;
- анализу результативности предпринятых корректирующих действий.

Аудиторская организация должна определять действия, направленные на устранение причин потенциальных несоответствий с целью предупреждения их возникновения. Должна быть разработана документированная процедура для определения требований к: установлению потенциальных несоответствий и их причин; оценке необходимости действий для предупреждения возникновения несоответствий; определению и осуществлению необходимых действий; отчетам о результатах предпринятых действий; анализу результативности предпринятых предупреждающих действий.

Следовательно, применение СМК аудита становится очевидной необходимостью для современного рынка аудиторских услуг. Через систему управления качеством и при помощи комплексного подхода при формировании аудиторского продукта практически любая организация сможет эффективно обслуживать каждого клиента в отдельности и строить взаимовыгодные отношения с собственным персоналом предприятия для формирования её благоприятного имиджа на рынке и установления длительных и прочных связей со своими потребителями. На наш взгляд внедрение в аудиторскую практику СМК позволит *организовать системную работу* аудитора, *избегая случайностей* в определении направления и характера работ, повысить эффективность работы предприятия за счет повышенного внимания к удовлетворению потребностей клиента и высокой степени их доверия.

СПИСОК ИСПОЛЬЗОВАННЫХ ИСТОЧНИКОВ:

1. СТБ ISO 9001–2009 Системы менеджмента качества. Требования. – Мн.: Современная школа, 2009. – 26 с.
2. Бычкова, С.М. Контроль качества аудита/ С.М. Бычкова, Е.Ю. Итыгилова. – М.: Эксмо 2008. – 208 с
3. Кане, М. М. Системы, методы и инструменты менеджмента качества/ М. М. Кане, Б.В. Иванов, В.Н. Корешков, А.Г. Схиртладзе – МСлб: Питер, 2009. – 560 с.

ПСИХОЛОГИЧЕСКИЕ АСПЕКТЫ БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА, АНАЛИЗА И АУДИТА

Л. И. Кравченко, В. В. Кожарский, Н. В. Кожарская

Прежде чем охарактеризовать бухгалтерскую отчетность с позиции возможности ее анализа, рассмотрим коротко одно из достаточно новых измерений учетно-аналитической работы. Как уже отмечалось, анализ в значительной степени имеет импровизационный характер и ни в коем случае не может быть жестко формализованным. Одна из причин этой импровизационности определяется необходимостью учета фактора психологии.

Изменения в системе бухгалтерского учета в Республики Беларусь, являющиеся естественным элементом процесса трансформации директивной экономики в рыночную, привели к необходимости учета принципиально новых его характеристик; в их числе — психологические аспекты работы бухгалтеров, аудиторов, аналитиков, менеджеров. В условиях рынка представителям бухгалтерской профессии, профессиональным аналитикам и менеджерам нередко приходится сталкиваться с проблемами, которых, по большому счету, не существовало в годы советской власти, по крайней мере, подобные проблемы было не принято обсуждать. Так, еще в начале 90-х годов учет в нашей стране отличался достаточно высокой зарегулированностью, когда работа бухгалтера и ревизора до мелочей определялась ворохом инструкций, которые в великом множестве плодились различными министерствами и ведомствами. В последние годы имеют место кардинальные изменения в правовом обеспечении и организации бухгалтерского учета — происходит постепенный переход от регулирования с помощью набора инструкций и положений к внедрению четырехуровневой системы нормативных актов, в основе которой лежат Закон Республики Беларусь «О бухгалтерском учете и отчетности» и набор профессиональных стандартов – Положений по бухгалтерскому учету и Правил аудиторской деятельности. Документы этой системы имеют