

Г.С. Тусибаева¹

КВАЛИФИКАЦИОННЫЙ УРОВЕНЬ РАБОТНИКОВ КАК ОСНОВНЫЙ ФАКТОР ПОВЫШЕНИЯ КАЧЕСТВА ОКАЗАНИЯ АУДИТОРСКИХ УСЛУГ

В статье рассматривается квалификационный уровень персонала аудиторской фирмы и его влияние на качество аудиторских услуг. Раскрыт основной фактор повышения качества аудиторских услуг и его влияние на рациональную и грамотную организацию процесса аудита. Особое внимание уделено описанию мероприятий по обеспечению контроля качества аудиторских услуг.

Ключевые слова: аудит, контроль, качество, персонал, квалификация.

Лит. 13.

Г.С. Тусібаєва

КВАЛІФІКАЦІЙНИЙ РІВЕНЬ ПРАЦІВНИКІВ ЯК ОСНОВНИЙ ЧИННИК ПІДВИЩЕННЯ ЯКОСТІ НАДАВАННЯ АУДИТОРСЬКИХ ПОСЛУГ

У статті розглядається кваліфікаційний рівень персоналу аудиторської фірми і його вплив на якість аудиторських послуг. Розкрито основний чинник підвищення якості аудиторських послуг і його вплив на раціональну і грамотну організацію процесу аудиту. Особливу увагу приділена опису заходів із забезпечення контролю якості аудиторських послуг.

Ключові слова: аудит, контроль, якість, персонал, кваліфікація.

G.S. Tusibaeva

QUALIFICATIONAL LEVEL OF EMPLOYEES AS THE KEY FACTOR IN INCREASING THE QUALITY OF AUDIT SERVICES

The article considers the qualification level of personnel of an audit firm and its impact on the quality of its audit services. The key factor in increasing the quality of audit services is revealed along with its influence on rational and competent organization of an audit process. Special attention is paid to the description of actions on quality assurance of audit services.

Keywords: audit; control; quality; personnel; qualification.

Постановка проблем. Сейчас все усилия профессиональных сообществ направлены на повышение качества аудита, потому что это в значительной мере отражает уровень развития бухгалтерского учета. Говорить о качестве аудита можно только как об абсолютной категории, а не об относительной. Качество аудита раскрывается не через сопоставление одной аудиторской проверки с другой, а через совокупность его признаков, в соблюдении основополагающих принципов аудита, в достижении цели аудита и решении стоящих перед ним задач.

Анализ существующих исследований и публикаций. В научной литературе и на практических конференциях аудиторов проблемам контроля качества аудита уделяется много внимания. Общеизвестные аспекты аудита и контроля качества аудита сформировали зарубежные ученые: А. Арнс [4], Дж. Лоббек [4], Р. Монтгомери [6], Ж. Ришар [11] и другие. Большой вклад в

¹ Казахский университет экономики, финансов и международной торговли, г. Астана, Республика Казахстан.

разработку теории, методологии аудита внесли российские и отечественные ученые: Д.О. Абленов [2], З.Н. Ажибаева [3], И.Н. Богатая [7], М.С. Ержанов [8], Э.О. Нурсеитов [10], В.В. Скобара [5] и другие.

Целью исследования является рассмотрение основного фактора повышения качества аудиторских услуг и его влияния на рациональную и грамотную организацию процесса аудита.

Основные результаты исследования. Что такое аудит и какова его роль в бизнесе, можно говорить очень долго. Сегодня руководителям казахстанских предприятий непросто удержаться на плаву в бурном море бизнеса. Даже для опытных лоцманов сверхсложной задачей является осведомленность в изменениях налогового законодательства, формирование эффективной стратегии дальнейшего развития, оптимизация финансовых потоков, налоговых выплат и организационной структуры. На рынке Казахстана аудиторские компании делятся на несколько категорий. В первую входит «большая четверка» международных фирм: "PriceWaterhouseCoopers", KPMG, "Deloitte & Touch" и "Ernst & Young". Некоторое время назад сегодняшняя «большая четверка» была «большой пятеркой». Но после известного крушения американских гигантов ENRON, "Worldcom" компания "Arthur Andersen" перестала существовать. Во вторую входят уже две крупные компании «Казахстанаудит» и «Центраудит-Казахстан» — казахстанские фирмы. Третью категорию составляют компании, состоящие из 2–3 сотрудников. Действуют на рынке также и частные аудиторы-одиночки [12].

Рынок аудиторских услуг в 2009–2011 гг. претерпел значительные изменения: произошло перераспределение клиентов, некоторые аудиторские компании снизили доходы. Однако в настоящее время за счет стабилизации финансовой системы страны и начала активного кредитования со стороны банков, а также роста количества компаний, переходящих на Международные стандарты финансовой отчетности, услуги аудиторов становятся все более востребованными [4].

Рынок аудиторских услуг в Казахстане достаточно развит. Принят Закон Республика Казахстан «Об аудиторской деятельности», внедрены международные стандарты аудита. Все аудиторские компании объединены в два профессиональные аудиторские организации: Палату аудиторов и Коллегию аудиторов [1]. Профессиональными аудиторскими организациями учреждены квалификационные комиссии по аттестации аудиторов, которые на основе разработанной системы экзаменации по Международным стандартам финансовой отчетности и требований Международной федерации бухгалтеров (IFAC) систематически проводят сертификацию кандидатов в аудиторы, по итогам которой присваивается соответствующая квалификация. Комитеты этих организаций осуществляют систематический контроль качества аудиторских компаний на соответствие их деятельности международным стандартам аудита. Сейчас все усилия профессиональных сообществ направлены на повышение качества аудита, потому что это в значительной мере отражает уровень развития бухгалтерского учета.

Наиболее проблематичным и в развитии аудиторской деятельности в нашей стране, и в развитии собственно систем контроля качества аудита являет-

ся отсутствие каких-либо концептуальных основ этого развития, не говоря уже о стройной концепции развития аудиторской деятельности.

В технологическом процессе оказания аудиторских услуг преобладает один ресурс — человеческий капитал. Поэтому необходимо постоянное проведение внутреннего контроля качества оказываемых аудиторских услуг. Остальные ресурсы, в том числе информационно-техническое оснащение, являются малозатратными для аудиторской компании и поэтому значительно не варьируются. Для убеждения клиента в качестве предоставляемых услуг аудиторская компания должна предоставить ему информацию о квалификационных аттестатах, удостоверяющих профессиональный уровень специалистов.

Реализация систем контроля качества для профессиональных участников аудиторской деятельности должна быть направлена на [3]:

1. Создание условий для функционирования системы управления качеством в аудиторских компаниях.

2. Обеспечение выполнения заданий по выражению уверенности, в том числе при выполнении аудиторских договоров аудиторскими компаниями в соответствии с применимыми профессиональными требованиями.

3. Выявление недостатков в результате процесса проверки контроля качества в аудиторских компаниях, обобщение их причин и принятие мер для их своевременного устранения путем создания необходимых условий.

Применение систем контроля качества должно стать основой для обобщения практики функционирования аудиторских компаний и выработки предложений по дальнейшему совершенствованию аудиторской деятельности. При разработке стандартизированной системы контроля качества целесообразно учитывать опыт и рекомендации профессиональных объединений аудиторских компаний и бухгалтеров в части осуществления проверок качества работы аудиторских компаний и индивидуальных аудиторов, а также международных объединений аудиторов.

В западной практике между крупными аудиторскими компаниями в целях повышения качества аудиторских услуг и поддержания определенного уровня деловой репутации широко применяются взаимопроверки партнерами и менеджерами аудиторских фирм на выборочной основе. Причем очень важным является использование принципа неожиданности [6]. Оперативной и сплошной проверке обычно подлежат все файлы, по данным которых клиенту предполагается выдать аудиторское заключение, отличное от безусловно положительного. Остальные аудиторские файлы проверяются выборочно, причем зачастую спустя определенное время после завершения аудита в период сезонного спада загруженности аудиторов, то есть во второй половине календарного года. Основываясь на опыте работы, можно порекомендовать на этапе организации системы документирования аудита проводить сплошную взаимопроверку всех аудиторских файлов. Это, конечно, усложнит работу специалистов, но позволит получить аудиторские файлы хорошего качества. Предоставление аудиторских услуг напрямую зависит от качества рабочей силы аудиторской компании, и для достижения наивысшего качества аудиторской деятельности аудиторским компаниям необходимо обращать значительно внимание на свой персонал [4].

На основании результатов внутрифирменного контроля качества появляется возможность повысить уровень трудовых результатов, что приводит к улучшению восприятия услуги клиентом и общему повышению качества аудиторской деятельности. Применение систем контроля качества должно было стать основой для обобщения практики функционирования аудиторских организаций и выработки предложений по дальнейшему совершенствованию аудиторской деятельности, включая рекомендации по дальнейшему законодательству аудиторской деятельности.

Сегодня руководство организаций, главные бухгалтера уже сами иницируют приглашение аудиторов. Рынок аудита стал разрастаться не только количественно, но и качественно. Он охватывает, кроме всех отраслей народного хозяйства, еще и государственный сектор экономики. А с финансовой точки зрения – это самостоятельный сегмент бизнеса.

Сами аудиторы довольно самокритично относятся к своей деятельности. Высокое качество услуг достигается, по их мнению, значительными конкурентными преимуществами, накопленным опытом работы, стабильным штатом с высокой квалификацией, многопрофильностью, успешным применением апробированных методик, предоставлением услуг по Международным стандартам финансовой отчетности, масштабом клиентской базы, глубоким знанием и «владением» вопросами отраслевых предприятий, высокой корпоративной и особенно информационной культурой.

Все меры по рациональной и грамотной организации процесса аудита, применение специфических методов и приемов аудита призваны обеспечить высокий уровень качества оказываемых аудиторскими организациями услуг. Категория качества аудита проверки весьма субъективна. Однако, учитывая общественную значимость результатов аудиторской деятельности, на практике существует объективная необходимость выработки и применения определенных критериев оценки качества аудита. Можно утверждать, что аудит считается качественным, если он планировался и проводился в соответствии с общепринятыми правилами аудиторской деятельности.

Мероприятия по обеспечению контроля качества должны осуществляться задолго до начала аудиторской проверки [5]. Аудиторской организации следует заботиться о высоком уровне квалификации сотрудников – аудиторов, экспертов и привлекаемых специалистов. Для этого, во-первых, должны быть предусмотрены специальные кадровые процедуры. Штатное расписание организации может иметь многоступенчатую структуру с обязательным описанием предъявляемых к специалистам квалификационных требований. Это позволяет наделить специалистов должностными обязанностями в соответствии с уровнем их квалификации и четко определить перспективы их роста.

Целесообразно проводить экзамены для лиц, принимаемых на работу. Экзамены могут проходить в несколько этапов. Например, на первом этапе проводится тестирование для определения уровня знаний претендента и соответственно диапазона должностей, на которые он может претендовать. Поэтому в общий тест должны быть включены вопросы различной степени сложности. При оценке ответов следует установить границы минимальных знаний для каждого из уровней. На втором этапе можно прибегнуть к углубленному

тестированию в целях определения знаний для каждой конкретной должности. Углубленное тестирование возможно и на первом этапе для лиц, претендующих только на определенные должности.

Процесс опроса должен быть формализован. Обязанности по организации опросов следует возложить на технического сотрудника аудиторской организации. Уполномоченный сотрудник должен действовать строго в соответствии с утвержденной инструкцией, используя разработанные типовые тесты, вопросники или билеты. Опросный материал должен своевременно обновляться, для чего в аудиторской организации можно утвердить график тестирования этого материала ведущими специалистами.

В настоящее время практикуется получение характеристик с предыдущих мест работы. Однако культура делового общения в нашей стране находится в стадии становления и характеристики не всегда нейтральны, поэтому доверять стоит только руководству организаций, пользующихся общепризнанным авторитетом. Для аудитора также важна совместимость с коллегами, поскольку аудит — это всегда работа в команде, поэтому руководители многих аудиторских организаций считают целесообразным привлекать к собеседованиям профессиональных психологов.

Помимо системы тщательного отбора кадров в аудиторской организации, должна на постоянной основе действовать система повышения квалификации и переаттестации персонала. Эта система не заменяет действующую систему повышения квалификации, необходимую для продления аттестатов аудиторов, и не может быть заменена ею. В организации должен быть утвержден график проведения и тематика внутренних семинаров. Например, это могут быть семинары по обучению определенного круга специалистов, семинары по проблемным актуальным вопросам и круглые столы с участием всех желающих сотрудников аудиторской организации из числа занятых в аудите. Очевидно, что работа по повышению квалификации должна быть тщательно спланирована и хорошо организована. В небольших организациях координация такой работы может быть возложена на одного сотрудника, а в крупных и средних организациях — на специальное подразделение.

Как показывает практика западных аудиторских фирм, подготовка и проведение внутрифирменных семинаров является одной из должностных обязанностей всех специалистов компании. Качество и сложность таких работ учитываются при продвижении по «служебной лестнице», поэтому все сотрудники тщательно к ним готовятся. Сначала специалист заявляет тематику семинара и группу слушателей, на которых он рассчитан. После утверждения тематики семинара руководством компании он подбирает комплект материалов для преподавателя и слушателей и представляет их на согласование в соответствующий отдел. Только после перечисленных процедур специалист проводит семинар.

Для многих аудиторских организаций такая практика является перспективной. Проблема заключается в том, что на этапе становления не многие могут себе позволить отвлекать специалистов от производственного процесса. Поэтому семинары часто проводятся силами приглашенных преподавателей, которые, к сожалению, не всегда могут учитывать специфику деятельности

аудиторской компании, а также подготовленность и интересы слушателей. Кроме того, для распространения внутрифирменного опыта и решения конкретных проблем необходимы семинары, проводимые специалистами данной аудиторской организации.

Эффективность действующей системы повышения квалификации подтверждается внутрифирменной системой переаттестации. Переаттестацию следует проводить на периодической основе, не реже одного или двух раз в год. Она призвана подтверждать наличие у сотрудников определенного уровня знаний, навыков и умения, соответствующих занимаемой должности. Процесс переаттестации может быть формализован аналогично процессу приема на работу. Очевидно, что в расчет должны приниматься как количественные, так и качественные показатели работы специалиста в аудиторской организации. Результатом аттестации может быть не только вывод о необходимости продвижения сотрудника по служебной лестнице, но и вывод о соответствии занимаемой должности или о необходимости понижения в должности. Причины последней ситуации необходимо тщательно проанализировать. От этого зависят принимаемые меры. Следует разобраться, ухудшилось качество работы сотрудника из-за халатного отношения к своим обязанностям или это связано, например, с болезнью. Аудиторская организация могла также повысить профессиональные требования и не скорректировать должным образом систему обучения и повышения квалификации.

Каждой аудиторской организации необходимо применять на постоянной основе процедуры подбора и отклонения клиентов. При разработке таких процедур следует принимать во внимание факторы широкого спектра, например [10]:

1. Необходимость соблюдения независимости аудиторской организации.
2. Нейтрализация давления на аудиторскую организацию со стороны третьих лиц при проведении проверки и формирования мнения о достоверности финансовой отчетности.
3. Наличие у аудиторской организации необходимых и достаточных ресурсов для квалификации аудита.
4. Репутацию потенциального клиента и его руководителей.

Таким образом, аудиторской организации следует принять все меры для того, чтобы не брать на себя заведомо неисполнимые обязательства и не вступать в деловые отношения с партнерами, обладающими сомнительной репутацией.

Если же аудиторская организация согласилась на проведение аудита, то она должна контролировать качество работ на всех этапах аудиторской проверки.

Залогом успеха является грамотное распределение полномочий и ответственности между членами группы аудиторов. Иерархия сотрудников в ходе аудита должна соответствовать их профессиональным качествам [8]. Порядок распределения функций между сотрудниками должен быть формализован во внутрифирменных стандартах или инструкциях. В них определяются лица, на которых могут быть возложены функции по руководству аудиторской проверки, а также профессиональные качества, которыми должны обладать такие

специалисты. Очевидно, что они должны иметь квалификационные аттестаты аудиторів. Должны также учитываться стаж работы, опыт участия в аудите, профессиональные знания и организационные навыки специалиста.

В аудиторской организации должна быть разработана система действий специалистов в случае выявления нестандартных ситуаций, например, система оперативного консультирования сотрудников. Если в рамках группы аудиторов не может быть найден выход из проблемной ситуации, то к принятию решения следует привлекать сотрудников специальных отделов аудиторской организации, узких специалистов и сторонних консультантов. Результаты работы каждого исполнителя проверяют сотрудники с более высоким профессиональным уровнем. Основное внимание проверяющий должен обратить на выяснение следующих моментов [13]:

1. Выполнялась ли работы в соответствии с общим планом и программой аудита.

2. Все ли цели аудиторских процедур достигнуты в ходе аудита; все ли существенные отклонения, выявленные в ходе аудита, надлежащим образом описаны, квалифицированы, оценены, прояснены и нашли свое отражение в выводах аудиторов;

3. Обоснованы ли выводы аудиторов и базируются ли они на полученных в ходе проверки необходимых и достаточных аудиторских доказательствах.

4. Отражены ли должным образом в рабочих документах проделанная работа и ее результаты.

Целесообразно использовать специальные анкеты, заполняемые по итогам конкретного аудиторского задания руководителями и старшими аудиторами, с оценкой качества работы подчиненных им исполнителей. Полезно также проводить анкетирование в обратном направлении, то есть обобщать мнение исполнителей о качестве работ старших аудиторов и руководителей проверки. Очевидно, что такое анкетирование принесет желаемые результаты только тогда, когда в аудиторской организации неукоснительно соблюдаются требования конфиденциальности и профессиональной этики.

Одним из способов контроля качества аудиторских услуг является изучение замечаний и отзывов клиентов. Получение такого рода информации может быть формализовано, а может проводиться неформально, например, путем устных переговоров с клиентом, результаты которых должны в обязательном порядке протоколироваться. Сотрудники, на которых возложена обязанность ведения устных переговоров, должны иметь четкие установки и обладать чувством такта, чтобы не превратить эти переговоры в обмен сплетнями. В то же время важно заметить, что результаты работы следует контролировать не только по окончании аудита, но и на стадии его проведения. В ходе выполнения аудита сотрудники, ответственные за проверку результатов работы, обязаны на регулярной основе выполнять следующие действия [7]:

1. Следить за ходом выполнения общего плана и программы аудита; оценивать уровень внутрихозяйственного риска, риска средств контроля и риска необнаружения при необходимости корректировать общий план и программу аудита.

2. Следить за надлежащим документированием аудиторских доказательств, полученных посредством аудиторских процедур.

3. Проверять обоснованность и правильность выводов, сформулированных в процессе проверки.

4. Выявлять и оценивать степень воздействия обнаруженных в ходе аудита отклонений и рекомендуемых в этой связи корректировок на достоверность финансовой отчетности экономического субъекта.

Выводы. Таким образом, качество аудиторских услуг и качество аудиторского заключения является прямым результатом профессиональной компетентности и опыта аудиторов. Это интуитивно ощущаемое качество, основанное на взаимодействии между аудитором-исполнителем процесса проведения аудиторской проверки и фирмой-заказчиком [2]. Качество в аудите определяется рейтингом аудиторской фирмы, который учитывает такие позиции, как, например, конкурентные преимущества, показатели финансовой деятельности, продолжительность работы компании на рынке аудиторских услуг, опыт и квалификация аудиторов, количество клиентов, размер компании. В аудиторской организации должны быть предусмотрены мероприятия по проверкам надежности и эффективности системы контроля качества работы [8]. Руководство аудиторской организации должно регулярно анализировать, какие средства контроля качества достигают цели, а какие — нет, какие из применяемых средств эффективны, а какие не оправдывают затраты, производимые в связи с их организацией. Поэтому такие факты подлежат тщательному изучению с точки зрения их объективной достоверности.

1. Об аудиторской деятельности: Закон Республики Казахстан от 05.05.2006 №304-І с изменениями и дополнениями на 2011 год // www.asiko.kz.

2. Абленов Д.О. Профессиональный аудит: Учеб. пособие. — Алматы: Экономика, 2008. — 557 с.

3. Ажибаева З.Н. Аудит: Учебник. — Алматы, 2004. — 528 с.

4. Арнс А., Лоббек Дж. Аудит. — М., 1995. — 560 с.

5. Аудит / Под ред. В.В. Скобара. — М.: Просвещение, 2005. — 479 с.

6. Аудит Монтгомери / Ф.Л. Дефлиз, Г.Р. Дженик, В.М. О'Орейлли, М.Б. Хирш; Под ред. Я.В. Соколова; Пер. с англ. С.М. Бычковой. — М.: Аудит, ЮНИТИ, 1997. — 542 с.

7. Богатая И.Н. Аудит для студентов вузов. — Ростов н/Д: Феникс, 2004. — 256 с.

8. Ержанов М.С. Аудит-1: Учебник. — Алматы: Бастау, 2005. — 382 с.

9. Международные стандарты аудита в Казахстане. — Алматы: Раритет, 2007. — 786 с.

10. Нурсеитов Э.О. Аудит: Краткое руководство. — Алматы: LEM, 2011. — 236 с.

11. Ришар Ж. Аудит и анализ хозяйственной деятельности предприятия. — М., 1997. — 375 с.

12. Рынок аудиторско-консалтинговых услуг Казахстана // gaexpert.kz.

13. Шеремет А.Д., Суйц В.П. Аудит. — 5-е изд., перераб. и доп. — М.: ИНФРА-М, 2006. — 448 с.

Стаття надійшла до редакції 10.02.2012.