

**ЎЗБЕКИСТОН РЕСПУБЛИКАСИ ОЛИЙ ВА ЎРТА
МАХСУС
ТАЪЛИМ ВАЗИРЛИГИ**

ТОШКЕНТ ДАВЛАТ ИҚТИСОДИЁТ УНИВЕРСИТЕТИ

Қўлёзма ҳуқуқида

Салимов Бекзод Бахтиёрович

**ПУТИ СОВЕРШЕНСТВОВАНИЯ КАЧЕСТВА АУДИТОРСКОЙ
ПРОВЕРКИ ПРЕДПРИЯТИЯ И КОНТРОЛ ЗА ЕЕ ПРОВЕДЕНИЕМ НА
ПРИМЕРЕ ООО “FTF AUDIT”**

5A340902-“Аудит” (тармоқлар бўйича) мутахассислиги
магистр даражасини олиш учун

МАГИСТРЛИК ДИССЕРТАЦИЯСИ

Раҳбар: и.ф.н., доцент

Тулаходжаева М.

Тошкент – 2011 й.

Оглавление

Введение	3
Глава I Научные основы и теоретические аспекты организации аудиторской проверки	
1.1 Сущность, содержание и задачи аудита	10
1.2 Место и необходимость аудита в современной системе финансового контроля	22
1.3 Теоретические аспекты организации аудиторской проверки ...	34
Глава II Контроль качества в аудиторских организациях, выполняющих аудит финансовой отчетности	
2.1 Понятие «качество аудита» и его взаимосвязь с понятием «качество бухгалтерского учета»	48
2.2 Элементы системы внутреннего контроля качества аудиторской проверки	62
2.3 Методика внешнего контроля качества аудиторской работы	95
Глава III Пути совершенствования качества аудиторской проверки предприятия и контроля над ее проведением	
3.1 Роль внутрифирменных аудиторских стандартов в повышении качества аудиторской проверки	111
3.2 Автоматизация аудиторской деятельности - современный инструмент для повышения уровня качества предоставляемых услуг в области аудита	121
3.3 Применение международных принципов и методов внешнего контроля качества аудита финансовой отчетности	130
Выводы и предложения	142
Список использованной литературы	158
Приложения	

Введение

Актуальность диссертационной работы. В условиях посткризисного развития экономики, и последовательного внедрения мероприятий по преодолению последствий глобального финансово экономического кризиса, управление предприятием требует организации эффективного учета и контроля за хозяйственной деятельностью хозяйствующего субъекта. В современных условиях развития рыночной экономики, всемерная экономия ресурсов, а также более полное и эффективное использование основных средств, является весьма актуальной задачей, ибо речь идет о невосполнимых богатствах нашей Родины. Их правильное, рачительное использование позволяет в несколько раз увеличить эффективность общественного производства. В своем докладе, Концепция дальнейшего углубления демократических реформ и формирования гражданского общества в стране,

Президент Республики Узбекистан Ислам Каримов отметил, что именно благодаря реализации политических, экономических и социальных реформ, базирующихся на таких принципах, как деидеологизация экономики и ее приоритет над политикой, возложение на государство роли главного реформатора, то есть функции инициатора и координатора реформ, обеспечение верховенства закона, осуществление сильной социальной политики, поэтапность и постепенность проводимых реформ позволило за короткий по историческим меркам период независимого развития наша страна из республики с односторонней, гипертрофированной сырьевой экономикой, разрушительной монополией на производство хлопка-сырца, примитивной производственной и социальной инфраструктурой, самым низким в бывшем СССР душевым потреблением вышла на признанные рубежи, полностью изменившие ее облик и место в мировом сообществе.¹

Актуальность рассматриваемой темы в наше время обусловлено также тем, что повышение требований к аудиту со стороны пользователей и усиление конкуренции на рынке аудиторских услуг ставят перед аудитом основную задачу - повышение качества аудита как инструмента обеспечения доверия среди участников экономического сообщества.

Происходившее в ходе реформирования национальной экономики закрепление и расширение сферы действия различных рыночных институтов способствовало быстрому развитию аудиторской деятельности. На сегодняшний день рынок аудиторских услуг рассматривается как крупный специализированный рыночный сегмент, имеющий самостоятельное экономическое и информационное значение в экономике страны с положительной динамикой роста.

В процессе становления и совершенствования системы законодательного и профессионального регулирования аудиторской деятельности всё большее значение стало придаваться вопросам качества

¹ Концепция дальнейшего углубления демократических реформ и формирования гражданского общества в стране . Доклад Президента Республики Узбекистан Ислама Каримова на совместном заседании Законодательной палаты и Сената Олий Мажлиса Республики Узбекистан 12.11.2010

аудита. Следует отметить, что рост интереса к этой проблеме в нашей стране во многом совпал с тенденцией, наметившейся во всём мире. В условиях глобализации и международной экономической интеграции повсеместно наблюдается усиление внимания к этой проблеме, что проявляется, прежде всего, в ужесточении профессиональных требований к аудиторской деятельности и возросшей роли контрольных процедур. В настоящий момент этот вопрос является предметом широких дискуссий в мировом бизнес-сообществе, охватывающих самые разнообразные темы, в том числе следующие: совершенствование международных стандартов аудита; повышение требований к системе общественного надзора за деятельностью аудиторов; повышение требований к качеству аудита общественно значимых организаций; совершенствование системы контроля качества деятельности аудиторских организаций; углубление требований к этической составляющей аудиторской профессии.

Причиной и одновременно катализатором роста интереса к проблеме качества аудита послужили имевшие место за рубежом в конце XX и начале XXI в. серьезные корпоративные скандалы, связанные с недостоверностью подтвержденной аудиторами финансовой отчетности ряда крупных компаний. Эти скандалы не только нанесли существенный экономический ущерб мировым рынкам капитала и экономике в целом, но и привели к глубочайшему кризису доверия к аудиту. Одним из главных следствий этого явилось появление новых законодательных инициатив, направленных на повышение ответственности аудиторов, наиболее известной из которых стало появление в США закона Сарбейнса - Оксли (2002 г.), установившего жесткое регулирование в отношении правил подготовки и аудита корпоративной финансовой отчетности.

В настоящий момент в Узбекистане проблема обеспечения качества аудита звучит не менее актуально, хотя пути её решения обозначены менее явно. Этот вопрос рассматривается в связи с постановкой вопросов общего характера, в первую очередь связанных с совершенствованием всей системы

нормативного регулирования аудиторской деятельности. Но он имеет и самостоятельную значимость, поскольку не может быть решен исключительно в рамках профессионального регулирования.

Несмотря на установленные законодательством по аудиторской деятельности основы контроля качества аудита, следует отметить, что на сегодняшний день практически отсутствует эффективная методологическая и методическая база контроля качества аудиторской деятельности. В частности, не разработаны критерии оценки качества работы аудиторских организаций, не определены цели, задачи и объекты контроля качества аудита, порядок и методики контроля качества аудиторских услуг. Вопросы методологии и методики контроля качества аудиторских услуг четко не раскрываются ни в официально утвержденных нормативных правовых документах, ни в научных исследованиях в области аудита.

В этих условиях объективно необходимо совершенствовать терминологический, теоретический и методический аппарат аудита для обеспечения и контроля качества аудиторской работы.

Степень научной проработки темы. В своей работе автор опиралась на работы в области теории и методологии аудита зарубежных ученых и практиков, внесших значительный вклад в разработку темы: С.М. Бычковой, Е.М. Гутцайта, Ю.А. Данилевского, В.Б. Ивашкевича, Н.П. Кондракова, А.В.Крикунова, П.В.Крючковой, М.В. Мельник, Е.А. Мизиковского, В.В. Нитецкого, В.В.Панкова, В.И. Подольского, С.Н.Рассказовой-Николаевой, Н.А. Ремизова, А.Н. Романова, В.В. Скобары, Я.В. Соколова, Л.В.Сотниковой, В.П. Суйца, С.М. Шапигузова, А.Д. Шеремета, Л.З. Шнейдмана и других. Различные аспекты качества аудита нашли отражение в работах представителей западных ученых - Р. Адамса, Э.А. Аренса, М. Бениса, Ф. Дефлиза, Г.Р. Дженика, В.М. О'Рейлли, Дж. Робертсона, Д.К. Лоббека, Р. Доджа, Д.Р. Кармайкла, Р. Монтгомери, М.Б. Хирша и других.

Цель и задачи исследования. Цель диссертации состоит в исследовании теоретических и методических аспектов аудиторской

деятельности и в выработке на основе полученных результатов рекомендаций, направленных на повышение качества аудита.

Для реализации основной цели были поставлены и решены следующие научные и практические задачи:

- проанализировать существующие концепции качества в аудите, уточнить определение качества аудита;
- раскрыть внутреннее содержание понятий «качества аудита» и «контроль качества аудита»;
- исследовать основные механизмы обеспечения качества аудита и показать каким образом они реализуются через существующую систему регулирования аудиторской деятельности в Республике Узбекистан;
- определить основные направления и пути совершенствования деятельности саморегулируемых организаций аудиторов в части обеспечения качества аудита;
- систематизировать и обобщить существующие подходы к формированию системы обеспечения качества аудита на уровне аудиторской организации;
- разработка методики проведения внешнего контроля качества с описанием приемов и методов проверки качества;
- разработать рекомендации по распределению функций и ответственности между партнером и менеджером проекта при выполнении аудиторских заданий, а также между партнерами внутри аудиторской организации.

Предмет и объект исследования. Предметом исследования является совокупность организационно-экономических отношений, определяющих содержание аудиторской деятельности в части обеспечения качества аудита.

В качестве объектов исследования выступают институт аудита и совокупность институциональных механизмов обеспечения качества, а также деятельность органов профессионального регулирования аудиторской

деятельности и аудиторских организаций, направленная на обеспечение качества аудита.

Теоретическая и методологическая основы исследования.

Теоретической основой исследования послужили научные труды ведущих отечественных и зарубежных ученых и специалистов, раскрывающие методологические аспекты организации и регулирования аудиторской деятельности, обеспечения и контроля качества аудита.

Методологической базой работы стали общенаучные принципы и методы исследования, предполагающие изучение экономических отношений и явлений в их развитии и взаимосвязи – анализ и синтез, индукция и дедукция, логический и комплексный подходы к оценке экономических явлений. Комплексный подход потребовал применения в ходе исследований специальных знаний в области социологии и институциональной экономической теории.

Информационная база исследования включает основные положения законодательных актов Республики Узбекистан и нормативно-правовых документов Правительства Республики Узбекистан, Министерства Финансов Республики Узбекистан, других министерств и ведомств, международных и национальных стандартов аудита, а также данные научных публикаций по исследуемой тематике.

Научная новизна содержится в следующих результатах, полученных автором и носящих характер нового знания, которые выносятся на защиту:

- проанализированы и обобщены существующие подходы к пониманию концепции качества аудита и дана авторская трактовка этого понятия;
- обобщены и исследованы основные механизмы обеспечения качества аудита;
- проанализированы и обобщены основные способы и формы государственного регулирования аудиторской деятельности с позиции их влияния на качество аудита;

- определены направления совершенствования деятельности саморегулируемых организаций аудиторов в части обеспечения качества аудита;

- разработана методика проведения внешнего контроля качества с описанием приемов и методов проверки качества.

- предложена авторская система распределения функций (обязанностей) между партнерами аудиторской организации, а также партнером и менеджером проекта с целью обеспечения высокого качества аудита.

Теоретическое и практическое значение исследования состоит в том, что изложенные выводы, предложения и рекомендации могут быть учтены и использованы:

- для совершенствования действующей системы регулирования и контроля качества аудиторской деятельности,

- для разработки аудиторскими фирмами внутренних методик, регламентов и стандартов, предназначенных для обеспечения высокого качества аудита;

- в образовательном процессе в качестве материала для подготовки бакалавров и магистрантов по специальности «Бухгалтерский учет, анализ и аудит» для дисциплин «Аудит», «Контроль и ревизия», «Внутренние стандарты аудита» в высших учебных заведениях.

Объем и структура диссертации. Диссертационная работа состоит из введения, трех глав, выводов и предложений по главам, заключения, списка использованных литератур. Работа содержит рисунков, таблиц, схем и приложения.

Во введении обоснована актуальность темы диссертационной работы, сформулированы цель и задачи исследования, определены предмет, объект, теоретические и методологические основы исследования, сформулированы научная новизна и практическая значимость работы.

В первой главе «Научные основы и теоретические аспекты организации аудиторской проверки» рассмотрены такие вопросы как сущность аудита, ее содержание и задачи, теоретические основы организации аудиторской проверки.

Вторая глава «Контроль качества в аудиторских организациях, выполняющих аудит финансовой отчетности» посвящена рассмотрению и анализу действия существующих на данный момент механизмов обеспечения качества аудита, анализируются существующие подходы к пониманию качества аудита.

Отдельно рассматривается этическая составляющая аудиторской профессии.

В третьей главе «Пути совершенствования качества аудиторской проверки предприятия и контроля над ее проведением» рассмотрены основные подходы и способы, посредством которых может быть проведена работа по совершенствованию существующих механизмов обеспечения качества аудита. В заключении обобщены сделанные в работе выводы и предложения, раскрыты возможные направления дальнейших исследований в данной предметной области.

Глава I Научные основы и теоретические аспекты организации аудиторской проверки

1.1 Сущность, содержание и задачи аудита

В условиях рыночных отношений информация о финансовом состоянии и результатах деятельности экономических субъектов является предметом внимания различных пользователей. Администрации важно оперативно контролировать ход хозяйственных процессов, эффективно управлять имуществом, предупреждать негативные тенденции. Для этого менеджеры получают сведения из оперативной внутренней отчетности. Акционеры, кредиторы, потенциальные инвесторы используют для принятия управленческих решений данные бухгалтерской отчетности. Чтобы

убедиться, что она составлена в соответствии с требованиями действующего законодательства и объективно отражает состояние и результаты финансово-хозяйственной деятельности экономического субъекта, необходимо привлекать специалистов, обладающих соответствующей квалификацией. Исторически сложилось, что такой квалификацией обладают аудиторы.

Слово «аудит» происходит от латинского «audio», что означает – «он слышит», «слушатель». Это подчеркивает особую доверительность во взаимоотношениях аудитора со своими клиентами и означает внимательность, доброжелательность, участливость, заинтересованность в делах клиента, обратившегося за услугами к аудитору. Задача аудитора - проверить состояние финансово-хозяйственной деятельности предприятия за определенный период, сформулировать объективные выводы, дать необходимые рекомендации.

В современной экономической литературе не сложилось однозначного мнения об аудите и объекте его изучения. В «Положении об основных концепциях аудита» Комитет по основным концепциям аудита Американской ассоциации бухгалтеров определяет, что «аудитом называется систематический процесс объективного сбора и оценки свидетельств об экономических действиях и событиях с целью определения степени соответствия этих утверждений установленным критериям и представления результатов проверки заинтересованным пользователям». Это определение охватывает все многообразие видов и целей аудиторской проверки.

Известный американский специалист в области аудита Дж. Робертсон определяет аудит как «процесс уменьшения до приемлемого уровня информационного риска для пользователей финансовых отчетов»[26, с.5]²

Таким образом, цель аудита устанавливается как снижение вероятности, что в финансовых отчетах, публикуемых предприятием,

² Робертсон Дж. К. Аудит / Пер. с англ. – М.: КРМО, Аудиторская фирма «Контакт», 1993.

содержатся ложные и неточные сведения. Инвесторы, кредиторы и другие пользователи внешней отчетности, принимая управленческие решения, должны использовать достоверную финансовую информацию.

Э.А. Аренс и Дж.К. Лоббек аудитом называют «процесс, посредством которого компетентный независимый работник накапливает и оценивает свидетельства об информации, поддающейся количественной оценке и относящейся к специфической хозяйственной системе, чтобы определить и выразить в своем заключении степень соответствия этой информации установленным критериям» [11, с.7].³

В учебнике Р. Адамса [12, с.13] сформулировано определение, которое в качестве объекта аудита устанавливает финансовые отчеты предприятия. Аудит представляет собой «независимое представление специально назначенным аудитором финансовых отчетов предприятия и выражение мнения о них при соблюдении правил, установленных законом»⁴.

Закон «Об аудиторской деятельности» от 26.05.2000 г. N 78-II так определяет понятие аудиторской деятельности: Под аудиторской деятельностью понимается предпринимательская деятельность аудиторских организаций по проведению аудиторских проверок и оказанию профессиональных услуг, предусмотренных статьей 17 настоящего Закона.

На макроэкономическом уровне аудит является элементом рыночной инфраструктуры, необходимость функционирования которого определяется следующими обстоятельствами:

а) бухгалтерская отчетность используется для принятия решений заинтересованными в ней пользователями, в том числе руководством, участниками и собственниками имущества экономического субъекта, реальными и потенциальными инвесторами, работниками и заказчиками, органами власти и общественностью в целом;

³ Э.А. Аренс. Краткое руководство по стандартам и нормам аудита / Пер. с англ.; предисловие С.А. Стукова. – М.: Финансы и статистика; ЮНИТИ, 1992.

⁴ Адамс Р. Основы аудита / Пер. с англ. / Под ред. Я.В.Соколова. – М.: Аудит, ЮНИТИ, 1995.

б) бухгалтерская отчетность может быть подвержена искажениям в силу ряда факторов, в частности применения оценочных значений и возможности неоднозначной интерпретации фактов хозяйственной жизни; помимо этого, достоверность бухгалтерской отчетности не обеспечивается автоматически ввиду возможной пристрастности ее составителей;

в) степень достоверности бухгалтерской отчетности, как правило, не может быть самостоятельно оценена большинством заинтересованных пользователей из-за затрудненности доступа к учетной и прочей информации, а также многочисленности и сложности хозяйственных операций, отражаемых в бухгалтерской отчетности экономических субъектов.

Согласно закону “об аудиторской деятельности” аудитор - физическое лицо, имеющее квалификационный сертификат аудитора.

Аудитор может привлекаться к проведению аудиторской проверки, если он состоит в штате аудиторской организации или в случае заключения аудиторской организацией с ним договора гражданско-правового характера.

Аудитор в соответствии с законодательством несет перед аудиторской организацией ответственность за ущерб, причиненный в результате проведения некачественной аудиторской проверки, разглашения коммерческой тайны и иных действий, повлекших убытки для аудиторской организации.

Аудиторская организация - юридическое лицо, имеющее лицензию на осуществление аудиторской деятельности.

Аудиторские организации в своей деятельности являются независимыми.

Аудиторские организации не могут создаваться министерствами, государственными комитетами, ведомствами и другими органами государственного и хозяйственного управления.

Должностные лица органов государственной власти и управления, а также другие лица, которым запрещается заниматься предпринимательской

деятельностью в соответствии с законодательством, не могут быть учредителями аудиторских организаций.

Аудиторские организации могут создаваться и осуществлять свою деятельность в любой организационно-правовой форме, предусмотренной законодательством, за исключением открытого акционерного общества, при соблюдении следующих обязательных условий:

- не менее 51 процента уставного капитала аудиторской организации должно принадлежать одному или нескольким аудиторам (за исключением случаев создания аудиторской организации - филиала или дочернего предприятия иностранной аудиторской организации);
- штатная численность аудиторской организации должна состоять не менее чем из двух аудиторов;
- руководителем аудиторской организации должен быть только аудитор;
- наличие уставного капитала аудиторской организации, предусмотренного законодательством.

Аудиторские организации подлежат государственной регистрации в Министерстве юстиции Республики Узбекистан. Министерство юстиции ведет государственный реестр аудиторских организаций. Порядок государственной регистрации аудиторских организаций и ведения государственного реестра аудиторских организаций устанавливается законодательством.

Аудиторские организации осуществляют аудиторскую деятельность на основании заключенного договора об оказании аудиторских услуг при наличии полиса страхования своей гражданской ответственности.

Одной из международных организаций, до недавнего времени контролирующей и координирующей аудиторскую деятельность, был Комитет по аудиторской практике Международной федерации бухгалтеров (IFAC), который состоял из представителей всех основных профессиональных бухгалтерских организаций. Комитет был ответствен за установление стандартов и инструкций аудита с 1976 по 1991 г.; в настоящее

время эту функцию выполняет Совет по аудиторской практике.

Комитет по аудиторской практике предложил простое определение аудита:

аудит — это независимое рассмотрение специально назначенным аудитором финансовых отчетов предприятия и выражение мнения о них при соблюдении правил, установленных законом.⁵

Аудитом занимается аудитор — частное лицо или фирма, проводящие аудит предприятия, — и партнеры такого частного лица или такой фирмы. В необходимых случаях понятие «аудитор» включает в себя и аудиторский персонал, действующий на основании делегирования полномочий.

Положение об основных концепциях аудита, которое в 1973 г. опубликовал Комитет по основным концепциям аудита Американской ассоциации бухгалтеров (ААА), определяет и процесс, и цели аудита:

аудитом называется систематический процесс объективного сбора и оценки свидетельств об экономических действиях и событиях с целью определения степени соответствия этих учреждений установленным критериям и представление результатов проверки заинтересованным пользователям.⁶ Данное определение содержит несколько ключевых моментов. Во-первых, оценка должна быть объективной, т.е. независимой от влияния субъективных факторов — администрации, собственников (акционеров), работников компании и т.д. Во-вторых, аудитор определяет степень соответствия данных, представленных в отчетности, реальным данным, т.е. выражает свое мнение по поводу верности и обоснованности информации, содержащейся в финансовых отчетах, а не подтверждает абсолютную точность представленных данных. В-третьих, проверка совершается в интересах определенных лиц. Естественно, что эти интересы различны, иногда даже полярные, поэтому для сохранения объективности и

⁵ Handbook of International auditing, assurance, and ethics pronouncements (2005). International Federation of Accountants.

⁶ Introduction to auditing. Moscow, 1993, Presented by staff of The Chartered Association of Certified Accountants London ACCA.

удовлетворения потребностей всех пользователей в нужной и полезной информации аудитор точно определяет, в какой мере проверенные факты соответствуют критериям и стандартам. В международной финансовой отчетности такими критериями являются общепринятые принципы бухгалтерского учета.

Отличие аудита от аудиторской деятельности состоит в том, что последняя предусматривает и различные аудиторские услуги.

В последнее время главное внимание уделяется повышению эффективности системы управления предприятием, и прежде всего системы внутреннего контроля. Системный подход подготовил почву для развития качественных аудиторских услуг, т.е. аудиторские структуры начали больше заниматься консультационной деятельностью, чем непосредственно аудитом.

Аудит и аудиторская деятельность различаются и по результатам. Результатом аудита могут быть выводы о состоянии финансовой отчетности — реальности статей баланса, достоверности бухгалтерского учета, законности и целесообразности хозяйственных операций, а результатом аудиторских услуг — возможное состояние объектов в будущем, т.е. прогнозные экономические показатели, качественные характеристики организационной структуры управления, системы учета и контроля.

Аудиторская деятельность представляет собой предпринимательскую деятельность по проведению собственно аудита и оказанию сопутствующих ему работ и услуг. В качестве обобщения дадим определение собственно аудита:

аудит — это независимая проверка бухгалтерской (финансовой) отчетности с целью выражения мнения о степени достоверности этой отчетности.

Сопутствующие аудиту работы и услуги — предпринимательская деятельность аудиторских организаций, включающая следующие основные направления:

- постановка, восстановление и ведение бухгалтерского учета;

- составление финансовой отчетности;
- перевод национальной финансовой отчетности на международные стандарты бухгалтерского учета;
- анализ финансово-хозяйственной деятельности хозяйствующих субъектов;
- консалтинг по бухгалтерскому учету, налогообложению, планированию, менеджменту и другим вопросам финансово-хозяйственной деятельности;
- составление расчетов и деклараций по налогам и другим обязательным платежам.

Все эти виды деятельности требуют от исполнителя компетенции в областях собственно аудита, бухгалтерского учета, контроля и анализа хозяйственной деятельности, финансов и экономики в целом, налогообложения, хозяйственного права.

В табл. 1.1 дана примерная характеристика аудиторской деятельности.

Аудит — это не просто механизм контроля. Аудиторские проверки в равной степени можно считать средством достижения коммерческого успеха, поскольку «добавочная стоимость» консультаций, осуществляемых специалистами по видению бизнеса, и их советов в конечном счете способствуют экономическому успеху клиента.

Таблица 1.1

Характеристика аудиторской деятельности

Содержание аудиторской деятельности	Аудит	Сопутствующие аудиторские услуги	
		Другие виды проверок	Другие сопутствующие работы
Цель оказания услуг	Выражение мнения о достоверности отчетности	Обзор допущенных предприятием нарушений	В зависимости от вида сопутствующих услуг
Степень выборки	До 100% с учетом величины (уровня) существенности	В зависимости от вида проверки по согласованию с заказчиком	Не установлена

Доказательства типичных нарушений	Аудиторские Доказательства на все нарушения	Аудиторские доказательства на часть типичных нарушений, на остальную часть аудиторская информация	—
Доказательства отдельных нарушений	Аудиторские доказательства	Подтверждением Обнаружения отдельных нарушений служат аудиторские доказательства	—
Уровень гарантии достоверности отчетности	Большой уровень гарантии	Меньший уровень гарантии	—
Формы отчета	Аудиторское заключение аудиторской организации	Отчет аудиторской организации	Отчет аудиторской организации
Виды аудиторской деятельности	Аудиторская проверка	Выборочная проверка Отдельных сторон деятельности, тематическая проверка, комплексная проверка	Другие услуги, разрешенные действующим законодательством

Для многих аудиторских фирм в тех странах, где это разрешено законодательством (например, в США, Великобритании), оказание аудиторских услуг становится в последние годы преобладающим видом деятельности.

В странах с развитой рыночной экономикой, в которых аудит существует уже давно, этот термин трактуется весьма многообразно. Так, в Великобритании под аудитом понимаются независимая проверка и выражение мнения о финансовой отчетности предприятия. При этом термин «аудит» применяется не только при проверке предприятий (фирм), подпадающих под действие Закона о компаниях или Закона о промышленных и иных обществах, но и при соответствующей проверке правительственных учреждений и местных органов власти, а также при оказании клиентам аудиторских услуг по соглашению (например, по доверительному договору).

По мнению американских специалистов, аудит — это сбор и оценка

фактов, касающихся функционирования и положения экономического объекта (самостоятельного хозяйственного подразделения), или информации о таком функционировании и положении, осуществляемый компетентным независимым лицом, которое, исходя из установленных критериев, выносит заключение о качественной стороне этого функционирования. Следовательно, под аудитом понимаются независимая проверка и выражение мнения о финансовой отчетности предприятия.

Главная цель аудита — определение достоверности и правдивости финансовой отчетности компании, а также контроль за соблюдением ею законов и норм хозяйственного права и налогового законодательства. В ходе аудиторской проверки финансовых отчетов устанавливается точность отражения в них финансового положения и результатов деятельности предприятия; соответствие ведения бухгалтерского учета установленным требованиям, критериям; соблюдение проверяемым предприятием действующего законодательства.

Цель аудиторской деятельности — конкретная задача, на решение которой направлена деятельность аудитора; она определяется законодательством, системой нормативного регулирования аудиторской деятельности, договорными обязательствами аудитора и клиента.

Целью собственно аудита, согласно закону об аудиторской деятельности, является установления достоверности и соответствия финансовой отчетности и иной финансовой информации законодательству Республики Узбекистан.⁷

Аудитор выражает свое мнение о достоверности финансовой (бухгалтерской) отчетности во всех существенных отношениях. Несмотря на то, что мнение аудитора может способствовать росту доверия к финансовой отчетности, пользователь не должен принимать данное мнение ни как выражение уверенности в непрерывности деятельности аудируемого лица в будущем, ни как подтверждение эффективности ведения дел руководством

⁷ Закон Республики Узбекистан «Об аудиторской деятельности» от 26 мая 2000 г.

данного лица. Такую оценку он может дать в качестве услуги, сопутствующей аудиту. Аудитор не дает оценку соблюдения интересов собственников (акционеров, участников) и эффективности отдельных операций аудируемого лица. Такую оценку он может дать в качестве услуги, сопутствующей аудиту.

Под достоверностью понимается степень точности данных финансовой отчетности, которая позволяет пользователю этой отчетности на основании ее данных делать правильные выводы о результатах хозяйственной деятельности, финансовом и имущественном положении аудируемых лиц и принимать базирующиеся на этих выводах обоснованные решения.

В ходе аудита бухгалтерской отчетности должны быть получены достаточные и уместные *аудиторские доказательства*, позволяющие аудиторской организации с достаточной степенью уверенности сделать выводы относительно:

а) соответствия бухгалтерского учета экономического субъекта документам и требованиям нормативных актов, регулирующих порядок ведения бухгалтерского учета и подготовки бухгалтерской отчетности в Российской Федерации;

б) соответствия бухгалтерской отчетности экономического субъекта тем сведениям, которыми располагает аудиторская организация о деятельности экономического субъекта.

Аудит призван обеспечить разумную уверенность в том, что рассматриваемая в целом финансовая отчетность не содержит существенных искажений. Понятие разумной уверенности — это общий подход, относящийся к процессу накопления аудиторских доказательств, необходимых и достаточных для того, чтобы аудитор сделал вывод об отсутствии существенных искажений в финансовой (бухгалтерской) отчетности, рассматриваемой как единое целое. Понятие разумной уверенности применяется ко всему процессу аудита.

Ограничения, присущие аудиту и влияющие на возможность

обнаружения аудитором существенных искажений финансовой (бухгалтерской) отчетности, имеют место в силу следующих причин:

- в ходе аудита применяются выборочные методы и тестирование;
- любые системы бухгалтерского учета и внутреннего контроля являются несовершенными (например, не могут гарантировать отсутствие сговора);
- преобладающая часть аудиторских доказательств лишь предоставляет доводы в подтверждение определенного вывода, а не носит исчерпывающего характера.

Для достижения основной цели и предоставления заключения аудитор должен решать ряд *задач* и составить мнение по следующим вопросам:

1) *общая приемлемость отчетности*: соответствует ли отчетность в целом всем требованиям, предъявляемым к ней, и не содержит ли противоречивой информации;

2) *обоснованность*: существуют ли основания для включения в отчетность указанных там сумм;

3) *законченность*: включены ли в отчетность все надлежащие суммы; в частности, все ли активы и пассивы принадлежат компании;

4) *оценка*: все ли статьи правильно оценены и безошибочно подсчитаны;

5) *классификация*: есть ли основания относить сумму на тот счет, на который она записана;

6) *разделение*: отнесены ли операции, проводимые незадолго до даты составления баланса или непосредственно после нее, к тому периоду, в котором были произведены;

7) *аккуратность*: соответствуют ли суммы отдельных операций данным, приведенным в книгах и журналах аналитического учета, правильно ли они просуммированы, соответствуют ли итоговые суммы данным, приведенным в Главной книге;

8) *раскрытие*: все ли статьи занесены в финансовую отчетность и

правильно ли отражены в отчетах и приложениях к ним.

Для реализации этих целей аудитор может использовать различные способы накопления необходимой информации.

Аудиторские организации в процессе своей деятельности решают также ряд задач, связанных с оказанием аудиторских услуг:

- проверка ведения бухгалтерского учета и составления отчетности, законности хозяйственных операций;
- помощь в организации бухгалтерского учета;
- помощь в восстановлении и ведении учета, составлении бухгалтерской (финансовой) отчетности;
- помощь в налоговом планировании и расчете налогов;
- консультирование по отдельным вопросам ведения учета и составления отчетности;
- экспертные оценки и анализ результатов хозяйственной деятельности;
- консультирование по широкому кругу финансовых и правовых вопросов, маркетингу, менеджменту, технологическое и экологическое консультирование и др.;
- разработка учредительных документов и др.;
- предоставление информации о будущих партнерах;
- информационное обслуживание клиентов;
- другие услуги.

1.2 Место и необходимость аудита в современной системе финансового контроля

На начальном этапе перехода к рыночной экономике широко бытовало мнение, что в условиях рынка такое понятие как финансовый контроль будет применяться в узких рамках только государственного сектора.

Приватизированные, частные и совместные предприятия, товарищества и акционерные общества, не будут подчиняться вышестоящим организациям,

которые, в соответствии с утвердившейся политикой управления, проводят плановые ведомственные ревизии. Работники негосударственных структур будут собственниками, а собственники, как предполагалось, сами будут организовывать эффективный внутренний контроль без привлечения внешних контрольных органов. Тем самым, негосударственные предприятия не будут нуждаться ни в каком виде финансового контроля. Прошедшие двенадцать лет независимости Республики Узбекистан и продвижения к рыночной экономике показали несостоятельность такого мнения.

Республика Узбекистан выбрала собственную модель перехода к рыночной экономике, социально-экономического развития, пути решения поставленных задач, стоящих перед интеграцией экономики в мировую цивилизацию, целью которых является подъем жизненного уровня населения.

Как оказалось, в Узбекистане, так же как и в других странах, создать класс собственников возможно в первую очередь путём приватизации государственной собственности, логическим продолжением и развитием которой является организация рынка ценных бумаг.

Президент Ислам Каримов, выступая в 1993 году на заседании межведомственного Совета по экономической реформе, предпринимательству и иностранным инвестициям отметил, что "в социальном плане, приобщаясь к ценным бумагам, приобретая акции, человек становится собственником, заинтересованным в умножении своего состояния. Рынок ценных бумаг придаёт осознанность всему процессу осуществляемых преобразований, формирующимся рыночным отношениям", но "рынок ценных бумаг не может развиваться в информационном вакууме, чтобы поверить в него, принять это новое для них дело, люди должны знать о нём всё, владеть полноценной информацией". До этого памятного выступления и после него в нашей республике проделано и делается очень многое для обеспечения населения всей необходимой для принятия

экономических решений информацией.

Давно известно: полная и правдивая информация даёт власть, её отсутствие ведет к бесконтрольности и анархии. Степень насыщенности деловой информацией- показатель состояния и один из важнейших факторов функционирования финансового рынка любого государства. Важнейшая роль в составе деловой информации принадлежит экономической, в которой приоритетное значение отводится данным финансовой отчётности и показателям финансового состояния предприятия.

Насыщение рынка финансовой информацией возможно лишь в том случае, если она достоверна. Только достоверная информация полезна государству в деле разработки своей социально-экономической политики. А широким слоям населения - в деле принятия решений, связанных с инвестициями, приобретением акций и облигаций приватизируемых предприятий.

Исходя из опыта стран с развитой рыночной экономикой, достоверность подготовленной к публикации для широкого круга пользователей финансовой информации достигается путём её проверки и выдачи независимым аудитором аудиторского заключения.

Необходимость становления независимого аудита - одно из основных требований рыночной экономики.

Независимый аудит – это новый для Узбекистана вид финансового контроля, которого в условиях административно-командной системы не было, так как не было необходимости в его функционировании.

Необходимость в становлении и развитии независимого аудита появляется тогда, когда каждый гражданин государства стремится стать собственником акций, как своего, так и других предприятий, когда акционерные общества закрытого типа преобразуются в акционерные общества открытого типа, создаются биржи торговли недвижимостью и фондовые биржи.

Собственник, владеющий акциями предприятия, но не имеющий

возможности непосредственно управлять этим предприятием, бразды правления передаёт менеджеру или совету директоров. В то же время, он хочет быть уверенным, что управление предприятием осуществляется наиболее эффективно и та прибыль, от которой каждый собственник получит свою долю в виде дивидендов, достоверна. Для того, чтобы убедиться в достоверности финансовых показателей деятельности предприятия, собственники приглашают независимых аудиторов.

Однако деятельность аудиторов не ограничивается только подтверждением достоверности финансовой отчётности.

Первое упоминание о привлечении к работе "специализированных консультационных (аудиторских) организаций" появилось в наших официальных документах уже 26 июня 1991 года, когда Кабинет Министров утвердил "Положение об оценке стоимости имущества государственных предприятий и организаций". В то время у нас не было ни одного отечественного независимого сертифицированного аудитора и не было базы для подготовки аудиторов. По этой причине для определения достоверности оценки имущества приватизируемых предприятий, в то время, были приглашены к нам в Узбекистан эксперты международной аудиторско-консультационной фирмы "Прайс Уотерхаус".

Дальновидность мудрой экономической политики правительства нашего государства проявилась в том, что ещё до принятия законов "Об акционерных обществах и защите прав акционеров", "О ценных бумагах и фондовых биржах", оно уже знало, что эти законы не будут действовать, если не будет создана сеть собственных отечественных независимых аудиторских фирм.

В конце 1991 года была организована специальная комиссия Верховного Совета, которая привлекла к работе видных учёных и опытных практиков-бухгалтеров, ревизоров, экономистов с целью разработки проекта закона "Об аудиторской деятельности".

Верховный Совет Республики Узбекистан 9 декабря 1992 года принял

Закон "Об аудиторской деятельности", и Узбекистан в числе первых стран СНГ начал создавать все условия для становления и развития отечественного аудита. К началу 2000 года мы имели следующие результаты:

В Республике было организовано 4 Центра подготовки аудиторов, подготовлено около 5000 аудиторов, зарегистрировано 490 независимых аудиторских фирм. Причём они были организованы не только в столице. Ни в одном регионе не возникало проблем в вопросе привлечения аудиторов на договорной основе к проверке достоверности финансовой отчётности, к оказанию консультационных услуг, услуг по составлению бухгалтерской и налоговой отчётности, ликвидационного баланса при приватизации или банкротстве предприятий, по восстановлению бухгалтерского учёта производственных предприятий.

Но, кроме производственных предприятий, в экономике республики имеются такие структуры, как коммерческие банки, страховые и лизинговые компании, совместные предприятия, которые приглашают специалистов из международных аудиторских фирм. К примеру, в коммерческих банках аудит осуществляют филиалы "Большой четверки". Что примечательно, в филиалах международных аудиторских компаний работают в основном наши же специалисты. Почему отдаётся предпочтение международным аудиторским компаниям, в то время как мы имеем свои отечественные? Оказывается, очень важно, чтобы достоверность финансовой отчётности была подтверждена аудиторской фирмой, но не менее важно то, какая это фирма, каков её рейтинг. "Большая четверка", как известно, занимает в международном рейтинге первые четыре места и, если наши предприятия стремятся к международному сотрудничеству, то в настоящее время они становятся клиентами общепризнанных аудиторских фирм. Мы надеемся, что наши отечественные аудиторские организации со временем смогут достичь такого же развития и признания.

Закон "Об аудиторской деятельности" в первой редакции и нормативные акты, регулирующие аудиторскую деятельность, были

разработаны, когда в республике только закладывались основы рыночной экономики. К тому времени уже сложилась потребность в регулировании аудиторской деятельности, а опыт развитых стран в наших условиях еще нельзя было использовать. Поэтому вполне закономерно, что Закон "Об аудиторской деятельности" был принят исходя из понятий и возможностей того времени. Он стал основой становления и развития отечественного аудита.

С 1993 года вошел в действие новый План счетов, кардинально изменивший принципы бухгалтерского учета и положивший начало переходу на международные стандарты. Узбекистан стал первым государством на пространстве СНГ, отказавшимся от действовавшей советской системы бухгалтерского учета. В 1995 году было принято Положение о составе затрат, с которого у нас начала формироваться своя узбекская система бухгалтерского учета. Причем в разработке этого Положения приняли участие такие видные российские ученые, как Палий В.Ф. и Шеремет А.Д. В 1996 году вступил в действие Закон "О бухгалтерском учете".

С 1998 года, с принятием Налогового кодекса, у нас основным методом определения дохода от реализации продукции (работ, услуг) стал метод начисления. На сегодня разработаны и утверждены 22 стандарта бухгалтерского учета. Постепенно будет принят весь комплект международных стандартов бухучета с учетом национальных особенностей нашей экономики.

В 1999 году были приняты десять стандартов аудиторской деятельности. Работа над новыми стандартами аудиторской деятельности продолжается, и в настоящее время мы имеем 21 стандарт. Первая редакция Закона "Об аудиторской деятельности" дала ожидаемый результат - можно с уверенностью утверждать, что аудит в республике состоялся - в стране работало 490 аудиторских фирм. Но за эти годы выявились значительные пробелы в практике регулирования аудиторской деятельности. В результате была разработана и 26 мая 2000 года принята новая редакция

Закона "Об аудиторской деятельности".

Коренная переработка действовавшего Закона была вызвана необходимостью ликвидации отставания национальной системы аудиторской деятельности от общего процесса углубления экономических реформ в республике, ее несоответствия международным стандартам аудита, создания более приемлемых условий для последовательного, эффективного, рационального и успешного выполнения отечественным аудитом присущих ему функций.

Основополагающими принципами стали расширение рынка аудиторских услуг, достижение высокого профессионального уровня аудиторов, регулирование отношений, связанных с осуществлением аудиторской деятельности. Мировой опыт аудиторской деятельности свидетельствует, что она должна опираться на полноценную законодательную базу.

Все положения старой редакции Закона, безусловно, сыграли свою положительную роль. Но остались неурегулированными, в частности, проблемы обеспечения ответственности аудиторов за результаты проводимых ими проверок, эффективной защиты аудиторами законных интересов своих заказчиков - хозяйствующих субъектов, соответствия квалификации аудиторов требуемому уровню и некоторые другие.

Все это стало предпосылками к разработке и принятию Закона "Об аудиторской деятельности" в новой редакции.

Работа была осуществлена с учетом особенностей настоящего периода углубления экономических реформ, с соблюдением норм и основ международных стандартов аудита. Существенными различиями старой и новой редакции Законов явились следующие:

- лицензированию подлежит только осуществление аудиторских проверок, предусматривающее представление аудиторских заключений, не требуется иметь лицензию для оказания сопутствующих профессиональных услуг;

- впервые определяется понятие "помощник аудитора" и дается новое, более четкое понятие "аудитор". В соответствии с третьей статьей, аудитор - это физическое лицо, имеющее квалификационный сертификат аудитора;

- установлен порядок, при котором аудитор может осуществлять аудиторские проверки, если он состоит в штате аудиторской организации или в случае заключения аудиторской организацией с ним договора гражданско-правового характера. То есть, иными словами – аудиторские проверки могут осуществляться только юридическими лицами.

Проведение аудиторских проверок доверено юридическим лицам именно потому, что необходимо обеспечить не формальную, а истинную независимость аудиторской проверки. Индивидуальный аудитор не сможет понести адекватную материальную ответственность. Практика показывает, что даже существующие аудиторские фирмы не всегда готовы возместить убытки, включая упущенную выгоду, причиненные хозяйствующему субъекту или заказчику аудиторской проверки в результате некачественного или ненадлежащего проведения аудиторской проверки в порядке, установленном законодательством;

- расширенно и более конкретно определены обязанности аудиторской организации.

В целях обеспечения основного принципа аудиторской деятельности - независимости, позволяющей аудиторам оставаться объективными при составлении аудиторских заключений, а также усиления ответственности аудиторских организаций за качество оказываемых услуг, Законом установлены обязательные требования к аудиторским организациям, такие как:

- не менее 51 процента уставного капитала аудиторской организации должно принадлежать одному или нескольким аудиторам;

- штатная численность аудиторской организации должна состоять не менее чем из двух аудиторов;

- руководителем аудиторской организации должен быть только аудитор.

Порядок государственной регистрации аудиторских организаций определяется Министерством юстиции Республики Узбекистан. Ключевым элементом формирования нормативной базы является разработка и утверждение новых и уточнение ранее утвержденных национальных стандартов аудита как общеметодологической основы осуществления и организации аудита, оценки качества аудита, порядка подготовки аудиторов и оценки их квалификации, а также внедрения стандартов в практику. Под термином "аудиторский стандарт" понимается описание основных критериев, принципов и процедур, которые должны соблюдаться всеми аудиторами при осуществлении ими проверок.

Аудитору предоставлена возможность и право самому определять методы проведения проверки и выражать свое мнение в аудиторском заключении о достоверности финансовой отчетности хозяйствующего субъекта. Но, высказывая личное мнение, аудитор свою деятельность должен осуществлять в соответствии со стандартами аудиторской деятельности. За 1999 - 2004 годы Министерством финансов Республики Узбекистан разработаны и зарегистрированы в Министерстве юстиции 20 национальных стандартов аудиторской деятельности, опубликованных в средствах массовой информации. В официально одобренных стандартах прослеживается соответствие духу международных аудиторских стандартов.

В настоящее время идет работа над следующей частью отечественных стандартов аудита в целях максимального приближения к международному уровню нормативной базы в республике. Современная ситуация такова, что отдельные проблемные аспекты, которые должны найти отражение в отечественных аудиторских стандартах, все еще ждут своего решения. В связи с этим необходимость ознакомления с международными положениями по аудиту и достижениями мировой аудиторской практики остается вопросом профессиональной состоятельности. Одобренные стандарты можно

считать основополагающими, среди них "Аудиторский отчет и аудиторское заключение о финансовой отчетности", "Профессиональные услуги аудиторских организаций", "Действия аудитора при выявлении искажения финансовой отчетности", "Ознакомление с деятельностью хозяйствующего субъекта" и другие.

В подготовке стандартов так или иначе участвуют все, кто на современном этапе играет определенную роль в развитии аудита в республике. Работа по созданию национальных стандартов продолжается.

Основными пользователями стандартов, конечно, будут аудиторские организации. Но кроме них, использовать аудиторские стандарты будет руководство клиентов, которое желает узнать, что оно может ожидать от аудиторов.

Определенный интерес к стандартам могут проявлять собственники предприятий-клиентов, потенциальные инвесторы, аналитические фирмы, средства массовой информации, будущие аудиторы и т.п. Используя зарубежный опыт, можно прогнозировать интерес судебных органов к стандартам аудита, поскольку при оценке ответственности аудитора будет существенным определение того, действовал ли он согласно аудиторским стандартам или вопреки им.

Для аудиторских организаций необходимы методические указания, облегчающие оказание аудиторских услуг в конкретных, практических условиях. Поэтому необходимо осуществить подготовку широкой гаммы внутрифирменных стандартов, которые будут охватывать все направления деятельности аудиторских организаций.

Кроме Закона "Об аудиторской деятельности" и национальных стандартов аудиторской деятельности, другим, не менее важным документом, регулирующим аудиторскую деятельность, является постановление Кабинета Министров Республики Узбекистан от 22 сентября 2000 года №365 "О дальнейшем совершенствовании аудиторской деятельности и повышении роли аудиторских проверок". В мировой

практике аудита лицензирование аудиторской деятельности рассматривается как самый важный элемент в обеспечении потребностей экономики в качественных аудиторских услугах.

В процессе лицензирования огромное внимание уделяется знаниям специалиста, который в дальнейшем должен будет способствовать обеспечению законности хозяйственных операций в деятельности предприятий и организаций. И данный документ предусматривает более гибкий, более совершенный процесс лицензирования аудиторской деятельности, а также порядок взыскания штрафов за уклонение от проведения обязательной аудиторской проверки, повышение роли аудиторских проверок и учета аудиторских заключений налоговыми и другими контролирующими органами.

В постановлении, кроме того, был определен срок - до 1 октября 2001 года - для перерегистрации действовавших аудиторских организаций и получения ими лицензий нового образца. До выхода этого постановления в республике, по данным Министерства финансов, действовало 490 аудиторских фирм.

В ближайшие годы спрос на услуги аудиторов повысится не только в количественном, но и в качественном отношении. К этому необходимо готовиться уже сейчас, ибо повышаются качество управленческих кадров и уровень управления предприятиями. Только пропорциональный рост профессионализма и технологичности позволит аудиторским фирмам выдержать конкуренцию.

Наиболее сильные позиции сейчас имеют крупные аудиторские фирмы: у них создан мощный интеллектуальный потенциал, применяются передовые аудиторские технологии, они обладают большим практическим опытом. Их потенциал позволяет оказывать услуги крупнейшим предприятиям.

По мере роста экономического потенциала предприятий и понимания значения и смысла аудиторской деятельности всё больше повышается спрос

на аудиторские услуги. При этом основу для цивилизованного развития аудиторской деятельности создадут и в дальнейшем сыграют колоссальную стимулирующую роль крупные аудиторские компании с филиалами в регионах.

Несомненно, что общенациональным аудиторским компаниям будет отведена ведущая роль на рынке аудиторских услуг, позволяющая:

- заинтересовать международные аудиторские организации в сотрудничестве;
- интегрировать в международные профессиональные организации;
- обладать мощным интеллектуальным потенциалом;
- сформировать свою базу клиентов, состоящую из предприятий с достаточными финансовыми возможностями;
- вытеснить недобросовестные аудиторские организации с рынка аудита.

Одним из ключевых аспектов, от которых зависит стабильное развитие общенациональной аудиторской организации, является создание региональной сети филиалов, которая даст возможность оперативного обслуживания клиентов и присутствие компании в конкретном регионе.

Преимущество укрупнения аудиторских организаций и наличия разветвленной региональной сети очевидно. При выполнении сложных задач, которые ставит перед аудиторской организацией клиент, совершенно необходима специализация по отраслям и направлениям. Такая специализация возможна при условии стабильной работы с множеством предприятий одной отрасли или с предприятием-монополистом. Первое требует наличия разветвленной сети филиалов, второе - большой команды специалистов, которая может быть сформирована только в крупной аудиторской компании.

Профессиональное обучение - ключевой параметр для формирования высококлассной команды специалистов. Создание полной и всесторонней системы обучения требует привлечения существенных ресурсов, которые

может обеспечить только крупная аудиторская структура. Будущее средних аудиторских организаций представляется достаточно определенным. Существуют лишь две основные альтернативы: интеграция или обслуживание средних и мелких предприятий какой-либо отрасли.

Теперь перейдем к естественно возникающему вопросу: какова роль государства в регулировании аудиторской деятельности, и какое место отводится ее общественному регулированию?

Отечественный аудит пока еще отстает от требований, предъявляемых мировой практикой. Это создает серьезные трудности для его международной интеграции. Сложность и масштабность проблемы перехода отечественного аудита на международные стандарты требуют государственного подхода к ее решению.

Сегодня регулирование как бухгалтерского учета, так и аудита пока остается за государством в лице Министерства финансов. В странах с развитой рыночной экономикой профессиональным общественным объединениям предоставлены огромные полномочия по регулированию профессии. Полагаю, что и в нашей стране постепенно придем к такому положению.

Совершенствование системы организации общественного регулирования аудиторской деятельности - важная задача. Как любой корпоративный цех институт аудита может получить от государства право на монопольную практику только в обмен на соответствующую гарантию неукоснительного соблюдения процедур и правил, обеспечивающих качественное выполнение профессиональных обязанностей всеми представителями данной профессии и действенного наказания тех, кто эти правила и процедуры не выполняет.

Сейчас в республике достаточно профессиональных объединений аудиторов. Это Национальная Ассоциация Бухгалтеров и Аудиторов, Палата аудиторов и их региональные филиалы. Но необходимо отметить, что существующие объединения действуют разобщенно, без какого-либо

объединяющего начала.

Перестройку системы общественного регулирования аудиторской деятельности целесообразно осуществлять путем преобразования ныне функционирующих в ее рамках структур в некую единую эффективную аудиторскую службу и превратить ее в действительно общереспубликанскую профессиональную организацию аудиторов. Только тогда правительство сможет передать свои полномочия данной организации.

На сегодняшний день профессиональным общественным организациям уже делегируются отдельные функции. Это согласование с ними программы обучения и порядка сдачи квалификационных экзаменов для получения квалификационного сертификата аудитора, проведение курсов повышения квалификации аудиторов, а также совместная организация квалификационных экзаменов на право получения квалификационного сертификата аудитора.

Кроме этого, общественные организации вовлечены в процесс разработки национальных стандартов аудиторской деятельности.

1.3 Теоретические аспекты организации аудиторской проверки

В стадии проверки включаются:

- 1) стадия планирования – состоит из:
 - предварительного планирования;
 - определения объема проверки;
 - составления письма-обязательства о согласии на проведение аудита;
 - заключения договора на аудиторскую проверку;
 - изучения системы бухгалтерского учета и внутреннего контроля (ВК);
 - составления общего плана аудита;

- составления программы аудита;
- проведения тестирования средств ВК;
- определения объема аудиторской выборки при удовлетворительных результатах тестирования средств ВК;
- уточнения программ аудита при удовлетворительных результатах тестирования средств ВК;

2) стадия проведения аудиторской проверки, в ходе которой:

- выполняются аудиторские процедуры проверки оборотов и сальдо по бухгалтерским счетам;
- оформляются рабочие документы аудита по результатам выполнения аудиторских процедур и собранных аудиторских доказательств;

3) стадия подведения итогов аудита, на которой:

- оценивают полноту проведения аудита;
- оценивают существенность выявленных ошибок и нарушений;
- составляют письменную информацию по результатам проверки для экономического субъекта;
- обсуждают с руководством экономического субъекта ошибки и замечания и получают от экономического субъекта протокол внесения изменений в бухгалтерский учет и отчетность по обнаруженным ошибкам;
- после исправления бухгалтерского учета и отчетности экономического субъекта оформляется новый вариант письменной информации руководству экономического субъекта;

4) стадия формирования окончательного мнения аудитора о достоверности бухгалтерской отчетности, на которой:

- оформляется аудиторское заключение о достоверности бухгалтерской отчетности;

- выдаются рекомендации о совершенствовании системы бухгалтерского учета и ВК;
- обсуждаются с руководством экономического субъекта результаты проверки и возможность выполнения рекомендаций.

Виды аудиторских процедур.

Существует несколько десятков аудиторских процедур, большая часть из которых может быть и сплошной и выборочной. В свою очередь, выборочные процедуры тоже могут быть различными (статистическими, нестатистическими и т.д.). В зависимости от того, какие процедуры, в каком объеме и в какой последовательности применяет аудитор, зависит многое: будут ли результаты проверки достаточно объективными или нет, будет ли проверка более или менее трудоемкой, более или менее рискованной и т.д.

Каждый аудитор в своей работе стремится к обеспечению достаточной объективности и обоснованности результатов проверки при минимальных затратах и минимальном аудиторском риске. Снижение аудиторского риска ведет к увеличению затрат и наоборот. По этой причине каждый аудитор при проверке старается выбрать оптимальный вариант, обеспечивающий наиболее приемлемое соотношение затрат и аудиторского риска.

Планирование и программа аудита.

Планирование аудиторской проверки включает предварительный этап планирования, общий план и программу аудита.

На этапе предварительного планирования аудитор знакомится с внешними и внутренними факторами, влияющими на хозяйственную деятельность экономического субъекта. Далее он изучает организационно – управленческую структуру экономического субъекта, виды его деятельности, структуру капитала и курс акций, технологические особенности, СВК (систему внутреннего контроля), уровень рентабельности, порядок распределения прибыли, формированием ФОТ.

Собираются сведения о дочерних и зависимых предприятиях.

Источниками получения информации об экономическом субъекте, его бизнесе, состоянии бухгалтерского учета и ВК могут являться:

- 1) учредительные и регистрационные документы;
- 2) приказ об учетной политике;
- 3) бухгалтерская отчетность, регистры учета;
- 4) контракты (договоры) на поставку продукции, работ, услуг;
- 5) результаты осмотра предприятия, его производственных площадей, офисных помещений;
- 6) результаты бесед и переговоров с руководством, главным бухгалтером, работниками экономического субъекта;
- 7) результаты наблюдения за производственным процессом;
- 8) результаты проверок проведенных ранее (др. аудиторской фирмой, налоговой инспекцией и др.);
- 9) информации от третьих лиц.

Форма и содержание рабочих документов предварительного планирования могут быть разработаны аудиторской фирмой самостоятельно.

Результатом предварительного планирования, прежде всего, является оценка возможности проведения аудита экономического субъекта и ориентировочная оценка объема и стоимости работ.

Если аудиторская фирма считает возможным проведения аудита, то составляется письмо – обязательство о согласии и отправляется экономическому субъекту. Затем формируется группа аудиторов для проведения проверки и с экономическим субъектом заключается договор.

В соответствии со стандартом №3 «Планирование аудита», результаты планирования оформляются в виде двух документов: плана и программы аудита.

План аудита содержит следующую информацию:

- 1) Планируемые трудозатраты;
- 2) Уровень существенности;
- 3) Оценка аудиторского риска;

- 4) Сроки проведения проверки;
- 5) Состав аудиторской группы и её руководитель;
- 6) Перечень сегментов аудита с указанием сроков их проведения и исполнения.

Программа аудита должна содержать подробную информацию о видах аудиторских процедур, их документировании и служить подробной инструкцией для членов аудиторской группы.

Оформив результаты планирования в виде плана и программы, аудиторы приступают к осуществлению проверки.

Составление письма – обязательства.

Составление письма – обязательства аудиторской организации о согласии на проведение аудита, регламентируется стандартом «Письмо – обязательство аудиторской организации о согласии на проведение аудита».

Целью стандарта является регламентация обязательств экономического субъекта и аудиторской фирмы или индивидуального аудитора на этапе соглашения о проведении аудиторской проверки.

Письмо – обязательство посылается аудиторской фирмой своему клиенту до начала проверки и помогает избежать недоразумений и конфликтов из-за неясного понимания руководством экономического субъекта целей и задач аудиторской проверки при формировании окончательного мнения аудитора о достоверности отчетности клиента и составлении аудиторского заключения.

Основное содержание письма:

1. описание объектов аудита (бухгалтерского учета, СВК, финансовой отчетности);
2. определение границ аудита, включая ссылки на нормативные документы, законодательства;
3. перечень видов аудиторского заключения;
4. определение риска невыявления существенных неточностей и ошибок в учете из-за несовершенства СВК клиента;

5. обеспечение беспрепятственного доступа по всем учетным и иным документам и информации, имеющей значение для аудита;

6. обеспечение помощи со стороны сотрудников проверяемого экономического субъекта;

7. обязательства аудитора по соблюдению коммерческой тайны.

Обязательные указания в письме – обязательстве:

1. о цели аудиторской проверки, состояния бухгалтерского учета, СВК, бухгалтерской отчетности;

2. об ответственности руководства экономического субъекта за достоверность финансовой и прочей документации, отчетности, предоставленной для проверки;

3. о законодательных актах и нормативных документах, используемых аудиторам в ходе проверки;

4. о форме отчетности аудитора по результатам проведенной работы;

5. о возможности не обнаружения при аудите отдельных ошибок в бухгалтерском учете и отчетности.

По желанию аудитор может включить в текст письма краткий план проведения аудита, просьбу о предоставлении необходимых разъяснений в письменной и устной форме от сотрудников и руководства экономического субъекта, оплату дополнительных услуг при их возникновении, просьбу в подтверждении клиентом получения письма – обязательства.

После согласия клиента с доводами письма – обязательства с ним заключается договор на проведение аудиторской проверки.

Определение уровня существенности

Уровень существенности принимается во внимание на этапе планирования при определении содержания, затрат времени и объема аудиторских процедур, а так же на этапе завершения аудита при оценке искажений достоверности бухгалтерской отчетности.

При проверке отчетности аудитор оценивает выявленные в ней ошибки, которые по своей сути и содержанию бывают существенными

(материальными) и несущественными (нематериальными). Кроме того, аудитор дает оценку степени риска своей деятельности. (Стандарт «Существенность и аудиторский риск»).

Различают три основных уровня материальности ошибок и пропусков:

1 уровень – суммы ошибок и пропусков так малы, что не могут повлиять на решение пользователя информации. Они считаются несущественными (нематериальными).

2 уровень – материальные ошибки и пропуски влияют на принятие решений пользователем, но в целом внешняя отчетность реальна.

3 уровень – ошибки и пропуски, ставящие под сомнение достоверность бухгалтерские отчетности. В этом случае аудитор выносит отрицательное аудиторское заключение.

Аудиторские риски

Виды риска:

1. **предпринимательский риск** – аудитор может потерпеть неудачу из-за конфликта с клиентом, даже при условии, что аудиторское заключение положительное.

Предпринимательский риск зависит от:

- 1) сроков проведения аудита;
- 2) конкурентоспособности аудитора;
- 3) недружественной рекламы со стороны конкурентов;
- 4) вероятности судебных исков по отношению к аудитору;
- 5) финансового состояния клиента;
- 6) характера операций клиента;
- 7) компетентности администрации и учетного персонала клиента.

2. **аудиторский риск** – означает вероятность невыявления существенных ошибок при положительном аудиторском заключении и, наоборот – при отрицательном аудиторском заключении отчетность клиента не имеет существенных ошибок.

Аудиторский риск включает внутривладельческий риск (ВХР), риск

средств контроля (РК), риск необнаружения (РН). Представим аудиторский риск в качестве следующей модели:

$$\text{ПАР} = \text{ВХР} * \text{РК} * \text{РН}, \text{ где}$$

ПАР – приемлемый аудиторский риск, - выражает меру готовности аудитора признать тот факт, что финансовая отчетность клиента может содержать существенные ошибки после того, как уже завершен аудит и дано аудиторское заключение.

ВХР – выражает существование ошибки, превышающей допустимую величину, до проверки СВК.

РК – показывает вероятности того, что существующая ошибка, превышающая допустимую величину, не будет ни предотвращена, ни обнаружена в системе внутривозвратного контроля.

РН – означает вероятность того, что применяемые аудиторские процедуры и подлежащие сбору доказательства не позволят обнаружить ошибки, превышающие допустимую величину.

Приемлемый аудиторский риск (ПАР) – субъективно установленный уровень риска, который готов взять на себя аудитор.

Если аудитор определяет для себя меньший уровень аудиторского риска, то значит, он стремится к большей уверенности в том, что финансовая отчетность не содержит существенных ошибок.

Величина ПАР может быть выражена соотношением $0 \leq \text{ПАР} \leq 1$

Нулевой риск означает полную уверенность аудитора в отсутствии существенных ошибок, чего аудитор же может гарантировать. Большинство аудиторов считает, что величина ПАР не должна превышать 5%.

На основе обследования и оценки факторов влияния, аудитор сможет субъективно установить уровень риска, исходя из того, что финансовая отчетность и после окончания аудита может содержать существенные ошибки,

В процессе проверки аудитор получает дополнительную информацию о клиенте и может изменять свою оценку приемлемого уровня аудиторского

риска. В тех случаях, когда аудитор полагает, что вероятность банкротства клиента велика, и что в связи с этим возрастает предпринимательский риск аудитора, необходимо снизить уровень ПАР.

Внутрихозяйственный риск (ВХР) – установленный аудитором уровень риска, отражающий подверженность финансовой отчетности существенным ошибкам. При установлении ВХР не принимается в расчет внутрихозяйственный контроль (ВК), поскольку он входит в модель аудиторского риска как самостоятельный элемент, называемый риском контроля.

Величина ВХР может быть выражена следующим соотношением: $0 < \text{ВХР} \leq 1$.

ВХР обратно пропорционален риску необнаружения и прямо пропорционален количеству свидетельств. Например, если аудитор заключает, что по дебиторской задолженности ВХР высок, ибо многие заказчики клиента терпят банкротство в связи с неблагоприятными экономическими условиями, то РН должен быть низким, а планируемое количество свидетельств – большим (без учета ВК).

Уровень ВХР можно оценить лишь приблизительно. Для его оценки аудитор должен учесть характер бизнеса клиента, честность администрации, мотивы поведения клиента, результаты предыдущего аудита, профессионализм учетного персонала, сальдо счетов и величину сумм по статьям отчетности, количество и состав операций клиента и т.п. Аудитор определяет, какой именно из этих факторов важен для конкретного участка аудита.⁸

Несмотря на то, что нет точных правил для определения уровня ВХР, аудиторы устанавливают уровень ВХР значительно выше 50%, а при ожидании существенных ошибок – даже 100%.

Риск контроля (РК) - оценка аудитором эффективности системы ВК клиента с точки зрения ее способности предотвращать или обнаруживать

⁸ Бычкова СМ. Аудиторская деятельность. Теория и практика. – СПб.: Лань, 2000.

ошибки. Аудитор устанавливает эту оценку ниже максимального уровня (100%).

Допустим, аудитор считает, что система ВК абсолютно неэффективна для предотвращения или обнаружения ошибок. В этом случае он определяет риск контроля 100%. Чем эффективнее система внутреннего контроля, тем ниже степень РК.

Величину РК можно выразить соотношением $0 < РК \leq 1$.

РК обратно пропорционален РН, тогда как между РК и количеством подлежащих сбору свидетельств существует прямая зависимость.

Чтобы установить уровень РК ниже 100%, аудиторы должны ознакомиться с системой внутреннего контроля (СВК) клиента, и оценить, насколько хорошо она работает. Далее нужно протестировать на эффективность СВК контрольные моменты, находящиеся в структуре СВК.

Если аудитор решает установить РК 100% независимо от фактической эффективности СВК, то, используя модель аудиторского риска, он должен учитывать достаточно низкий уровень РН.

Риск необнаружения (РН) – риск, который аудитор готов взять на себя в той степени, в какой он рискует не обнаружить существенных ошибок в финансовой отчетности экономического субъекта при проведении аудиторской проверки.

Величина РН может быть выражена соотношением $0 \leq РН \leq 1$.

РН определяет количество свидетельств, которые аудитор планирует собрать. При низком РН необходимо собрать больше свидетельств, при большем РН свидетельств требуется меньше.

Оценки ПАР, ВХР и РК в значительной мере субъективны и лишь приблизительно оценивают реальность.

Предположим, что аудитор оценивает РК и ВХР ниже, чем следовало. Тогда РН окажется выше надлежащего уровня, а планируемое количество свидетельств меньше.

Модель аудиторского риска – это модель планирования, поэтому

возможности ее использования при оценке результатов аудита ограничены.

После определения всех рисков и установления плана аудита, компоненты плана по ВХР и РК не подлежат изменению на основании полученных аудиторских свидетельств. Если аудиторские свидетельства покажут, что ошибки, превышающие допустимую сумму, отсутствуют, то записанная для данного участка проверки сумма принимается. Если выявленные ошибки превысят допустимую сумму, - от модели отказываются, и необходимо выполнить достаточное количество процедур, чтобы с высокой степенью достоверности определить существующие ошибки.

Оценка системы внутреннего контроля

Описание системы внутреннего контроля на предприятии проводится для того, чтобы аудитор смог принять обоснованное решение о ее надежности, а следовательно, возможности опираться на нее при проведении проверки. Надежность системы контроля заключается в ее способности эффективно предупреждать и выявлять ошибки в учете как случайные, так и вытекающие из злонамеренных действий конкретных лиц.

При описании аудитором сферы деятельности предприятия его внимание сосредотачивается на отдельных участках контроля. Совершенно очевидно, что в различных отраслях контроль может усиливаться применительно к одним операциям и счетам и быть совсем неэффективным к другим. Например, контроль за товарными запасами в торговле, как правило, достаточно эффективен, в то время как контроль за материалами в промышленности нет; контроль за кассовыми операциями достаточно надежен в промышленности, и ненадежен в торговле, и т.п.⁹

Обязанности руководства предприятия по созданию надежной системы учета и контроля в Узбекистане носят законодательный характер и сводятся, в основном, к трем составляющим:

- 1) ведение учета в соответствии с действующим

⁹ Андреев В.Д. Практикум по аудиту. 2-е изд., перераб. и доп. – М.: Финансы и статистика, 2006.

законодательством, включая проведение инвентаризаций;

2) создание системы материальной ответственности в соответствии с трудовым законодательством;

3) ведение делопроизводства, включая кадровый учет.

Поэтому аудитору, описывающему состояние внутреннего контроля, следует, прежде всего, указать в своем отчете, как руководство предприятия выполняет эти обязательные требования.

К методам контроля, применяемым высшим руководством, относят:

- создание службы внутреннего аудита;
- создание системы стратегического планирования, планов, прогнозов, смет, центров ответственности.

Вся система внутреннего контроля, включая финансовый контроль, служит следующим задач, стоящих перед исполнительным органом управления фирмы:

- обеспечивать последовательную и эффективную деятельность фирмы;
- придерживаться основной стратегии фирмы;
- обеспечивать сохранность активов;
- способствовать своевременному и полному отражению операций в учете.

Составление общего плана и программы аудита

Общий план - служит руководством в осуществлении программы аудита и составляется на основании результатов предварительного анализа, оценки надежности СВК и рисков аудита. В процессе аудиторской проверки при необходимости возможна корректировка отдельных положений общего плана. Вносимые в план изменения, а также причины их возникновения аудитором подробно документируются. В общем плане предусматриваются сроки проведения аудита, подготовка отчета (письменная информация руководству экономического субъекта) и аудиторского заключения. В процессе планирования аудитор должен учесть трудозатраты, уровень существенности, произведенные оценки рисков

аудита. В случае решения провести выборочный аудит исполнитель формирует аудиторскую выборку.

В целом общий план аудиторской проверки должен предусмотреть:

- формирование аудиторской группы, ее численность и квалификацию специалистов, которые будут проводить аудиторскую проверку;
- распределение аудиторов в соответствии с их профессиональными качествами и должностными уровнями по конкретным участкам аудиторской проверки;
- бюджет рабочего времени для каждого этапа аудита;
- предполагаемые сроки работы группы;
- инструктирование всех членов группы об их обязанностях, ознакомление их с финансово-хозяйственной деятельностью экономического субъекта, а также с положением общего плана аудита;
- контроль руководителя за выполнением плана и качеством работы ассистентов аудитора, за ведением ими рабочей документации и надлежащим оформлением результатов аудита;
- разъяснение руководителем аудиторской группы методических вопросов, связанных с практической реализацией аудиторских процедур;
- документальное оформление особого мнения члена аудиторской группы (исполнителя) при возникновении разногласий в оценке того или иного факта между руководителем аудиторской группы и ее рядовым членом.

План должен быть подписан руководителем аудиторской организации и руководителем аудиторской группы, проводящей проверку экономического субъекта.

Программа аудита – является развитием общего плана аудита. Представляет собой детальный перечень аудиторских процедур, необходимых для практической реализации плана аудита. Программа служит подробной инструкцией ассистентам аудитора и является средством контроля за сроками и качеством выполнения работы для руководителей

аудиторской организации и аудиторской группы.

Аудиторскую программу составляют в виде программы тестов средств контроля и аудиторских процедур по существу.

Программа **тестов средств контроля** представляет собой перечень совокупности действий, предназначенных для сбора информации о функционировании СВК и учета, что помогает выявить существенные недостатки средств контроля экономического субъекта.

Аудиторские процедуры включают в себя детальную проверку верности отражения в бухгалтерском учете оборотов и сальдо по счетам и представляют собой перечень действий аудитора для таких проверок. Для процедур по существу аудитор определяет, какие именно разделы бухгалтерского учета он будет проверять, и составляет программу аудита по каждому разделу учета.

Выводы аудитора по каждому разделу аудиторской программы, документально отраженные в рабочих документах, являются фактическим материалом для составления аудиторского отчета (письменная информация руководству экономического субъекта) и аудиторского заключения. Они служат основанием для формирования объективного мнения аудитора о бухгалтерской отчетности экономического субъекта.

Программа аудита должна быть подписана руководителем аудиторской организации и руководителем аудиторской группы, проводящей проверку экономического субъекта.

Глава II Контроль качества в аудиторских организациях, выполняющих аудит финансовой отчетности

1.1 Понятие «качество аудита»

По классификатору Всемирной торговой организации аудит относится к деловым профессиональным услугам. Рынок услуг значительно отличается от товарных рынков. Основные отличия связаны со спецификой самой услуги, которая не существует до ее предоставления (это делает

невозможным сравнение и оценку услуг до их получения) и которой присуща высокая степень неопределенности, что ставит клиента в довольно сложное положение, затрудняя продавцам продвижение услуг на рынок.

Аудиту как услуге свойственны следующие особенности, характеризующие сервисную деятельность в целом: неосвязаемость, несохраняемость, персонифицированная направленность, неотделимость, участие клиента в сервисном процессе, комплексность. Кроме того, аудит отличается противоречивостью и расширенной адресностью. В силу таких особенностей концепции качества, разработанные для материальной сферы, не могут быть в полной мере применимы в сфере услуг.

С точки зрения практической деятельности качество аудита можно рассматривать следующим образом.

Первый подход. 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.¹⁰

Второй подход. 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.

Кроме того, оценка качества услуг аудиторской фирмы может производиться именно на стадии выбора фирмы-партнера. Предварительные выводы о правильности выбора той или иной аудиторской фирмы можно сделать путем проведения оценки, например, следующих позиций: деловая репутация, профессионализм, соблюдение условий конфиденциальности, ценовая политика, соотношение цены и качества услуг, комплексность услуг,

¹⁰ Бычкова С.М., Итыгилова Е.Ю. Понятие «качество» в аудите и бухгалтерском учете // Аудиторские ведомости. – 2005. – № 3.

ответственность, которую берут на себя аудиторы, отзывы и рекомендации заказчиков, наличие апробированных методик, владение проблемами отраслевой специфики, участие в профессиональных аудиторских объединениях и т. д.

Однако рейтинг аудиторских компаний как сводная оценка внутренних и внешних факторов аудиторской деятельности является общим индикатором состояния рынка аудиторских услуг, а не показателем качества аудита в целом.

Третий подход. Качество аудита – это соответствие требованиям аудиторских стандартов и других нормативных актов по аудиторской деятельности. Выполнение требований стандартов обеспечивает уверенность пользователей в приемлемом качестве аудиторских услуг и создает основу для доверия мнению аудитора. Но ориентация аудиторской фирмы на соответствие минимальным стандартам снижает ее стратегические преимущества, т. е. профессиональная деятельность аудиторской фирмы может соответствовать стандартам аудиторской деятельности и не соответствовать стандартам качества, установленным потенциальными клиентами и другими заинтересованными пользователями.

В условиях увеличения конкуренции на рынке аудиторских услуг проведение аудита на основе «соответствия требованиям стандарта» без разработки стратегии процесса оказания аудиторских услуг приведет к получению «ограниченного результата тактического характера». Все усилия, направленные на внедрение в управление деятельностью аудиторских фирм элементов современного менеджмента качества, будут иметь формальный характер. Стратегический подход к качеству аудита предполагает, прежде всего, ориентацию аудиторской фирмы на удовлетворение запросов рынка. Предпочтение следует отдавать потребительской оценке, изучению характера потребностей и выделению показателей качества, имеющих первостепенное значение для тех, кто использует конечный результат аудиторской проверки.

Четвертый подход – измерение качества аудита с позиции оказанной аудиторской услуги. О качестве предлагаемых аудиторской фирмой услуг с полным основанием можно судить только по результатам аудиторской проверки или оказания других услуг. При этом следует учитывать, что в основе качества аудиторской проверки лежат две четко измеряемые переменные: уровень приемлемого аудиторского риска и уровень существенности.

Использование данного подхода предполагает сравнение полученных и ожидаемых выгод. Однако требования фирмы-заказчика могут быть завышенными. Такие не подтвердившиеся ожидания могут обернуться стремлением потребителя вернуть внесенную плату за оказанную услугу, вызвать необоснованные претензии. В конечном счете оказываемая фирме-заказчику аудиторская услуга обеспечивается вложенным профессиональным трудом, направленным на определенный результат с намерением его достичь. Потребитель получает то, что может и должен предоставить для его блага производитель профессиональных услуг по условиям договора на проведение аудита.

Пятый подход. Качество аудита определяется сочетанием соответствия одновременно стандартам и стоимости. Подход к качеству на основе затрат подразумевает действительную стоимость аудиторской услуги исходя из качественных характеристик. В целом необходимо соблюдать принцип наибольшей пользы от затраченных ресурсов.

Для заказчика высококлассная услуга по разумной цене представляется более качественной, чем такая же услуга по более высокой цене, сложившейся благодаря различиям в затратах. При этом приобретение аудиторской услуги ниже рыночной стоимости означает ее приобретение по цене ниже уровня доверия, а значит, существует вероятность получения аудиторской услуги, качество которой будет обусловлено заниженным уровнем доверия.

Шестой подход – качество аудита как результат участия потребителя в

оценке качества аудиторской проверки. Привлечение клиентов к оценке качества проведенного аудита возможно путем анкетирования и опросов. При этом подходе принимаются во внимание предпочтения фирмы-заказчика и возможности аудиторской фирмы удовлетворять их. Кроме того, помимо фирмы-заказчика существуют и другие пользователи мнения аудитора (инвесторы, кредиторы и т. д.). Каждый представитель определенной группы пользователей профессионального мнения аудитора обладает своим пониманием качества, которое пригодно к использованию.

Седьмой подход. Качество – это соответствие скрытым потребностям клиентов. Аудиторская фирма должна предугадывать будущее, еще не осознанные запросы потребителей и формировать современные взгляды на качество аудиторской деятельности.¹¹ Удовлетворение скрытых потребностей может включать, по нашему мнению, выработку практических рекомендаций и оказание методической помощи фирме-клиенту в решении проблем после того, как аудиторское заключение будет подготовлено, поддержку заказчиков в течение всего срока выполнения договора.

Из представленных подходов к определению качества аудита следует, что качество аудита – это комплексное понятие, и чтобы иметь возможность для его оценки, необходимо установить четкие критерии качества.

Действующим законодательством установлены следующие критерии качества аудита:

1. Соблюдение требований закона от 26.05.2000 № 78-П «Об аудиторской деятельности» (далее – Закон об аудиторской деятельности). Данный законодательный акт является основополагающим в системе нормативно-правового регулирования аудиторской деятельности.

2. Соблюдение национальных стандартов аудиторской деятельности. Аудиторские стандарты формируют единые базовые нормативные требования к качеству и надежности аудита, которые обеспечивают

¹¹ Козлова Г.И. Организация контроля качества аудиторских услуг //Бухгалтерский учет. – 1998. – № 12.

определенный уровень гарантии результатов проверки. В отличие от процедур аудита, которые выполняются шаг за шагом и изменяются в зависимости от масштабов производства клиента, специализации, системы бухгалтерского учета, и других обстоятельств, стандарты являются мерой качества исполнения работы.

3. Соблюдение лицензионных требований и условий, которые определяют минимальный уровень исполнения аудиторскими организациями требований законодательства об аудиторской деятельности. Необходимость лицензирования определена ст. 21 Закона об аудиторской деятельности.

Таким образом, если строго следовать букве закона, аудит может считаться качественным в том случае, когда порядок его проведения соответствует законодательно установленным критериям качества, а именно, если соблюдены:

- 1) требования Закона об аудиторской деятельности;
- 2) лицензионные требования и условия;
- 3) национальные стандарты аудиторской деятельности;
- 4) внутренние стандарты аудиторской деятельности аудиторских организаций.

Однако этого недостаточно. Чтобы аудиторская деятельность отвечала необходимому профессиональному уровню, в данный перечень критериев необходимо внести также следующие требования:

соблюдение норм профессиональной этики, установленных Кодексом этики аудиторов Узбекистана, в котором установлено такое основное требование к аудиторской профессии, как качество услуг;

выполнение требований международных стандартов в части, не противоречащей российским стандартам.

Кроме того, следует учитывать, что качество проведенного аудита должно соответствовать условиям заключенного договора на проведение аудиторской проверки и эти условия не должны противоречить положениям законодательства об аудиторской деятельности.

На основе представленных выше подходов и с учетом требований законодательства можно сделать вывод о том, что критериями качества, соответствие которым формирует необходимый профессиональный уровень аудита, следует считать соблюдение:

- 1) норм Закона «Об аудиторской деятельности»;
- 2) лицензионных требований и условий;
- 3) норм профессиональной этики;
- 4) требований национальных стандартов аудиторской деятельности;
- 5) требований международных стандартов в части, не противоречащей отечественным стандартам;
- 7) требований внутренних стандартов аудиторской организации;
- 8) условий договора на оказание аудиторских услуг и обязательств, вытекающих из существа правоотношений, определенных этим договором.

Особое внимание следует уделить удовлетворению интересов пользователей профессионального мнения аудитора. В качестве критерия может выступать мнение клиента о том, насколько деятельность аудитора (консультанта) способствует успеху и продвижению клиента на рынке (как аудитор помог выявить ошибки, предотвратить их системный характер или мошеннические действия; как оказанные консультации способствовали улучшению системы учета, совершенствованию управления на фирме, продвижению на рынке; как аудитор оценил перспективы развития клиента при проверке прогнозной финансовой информации, снизил информационные риски и т. д.). Это означает, что с самого начала аудитор должен предвидеть «разрыв ожиданий и стараться преодолеть его.

Чаще всего разрыв проявляется в том, что аудиторы видят свою задачу в сборе надежных доказательств и представлении верного и объективного мнения о проверенной отчетности. Пользователи же считают, что обязанность аудиторов состоит, прежде всего, в обнаружении ошибок (преднамеренных и случайных) и что все аудиторские тесты должны быть составлены только с целью выявления злоупотреблений и несоответствий

или же в разрешении налоговых проблем фирмы-клиента и снижении суммы выплачиваемых налогов. Аудиторы же относят выявление ошибок к побочному продукту проверки. Это означает, что большинство аудиторских тестов сформированы таким образом, что имеют своей целью не детальный поиск ошибок, а только подтверждение достоверности отчетности. И если в процессе проверки обнаруживаются ошибки, то аудитор их исследует с точек зрения существенности, системного характера и связи с другими элементами отчетности. Разрешение налоговых проблем вообще не является задачей аудита, поскольку это сопутствующая работа и услуга («налоговый аудит»), на которые заключается отдельный договор и по которому формируется особая методика проверки.

Для решения данной проблемы основное внимание необходимо обращать на обеспечение понимания аудируемым лицом характера предоставляемой услуги. Другими словами, клиент должен осознать свои потребности и ожидания, которые важны для принятия им обоснованных экономических решений и формирования объективного мнения аудитора. Такая возможность предоставляется аудитору на подготовительном этапе аудиторской проверки. Это осуществляется, во-первых, путем проведения переговоров, что способствует пониманию интересов и потребностей клиентов, его текущих и перспективных планов; во-вторых, путем составления письма о проведении аудита, в котором отражаются предварительные условия, согласованные сторонами в ходе переговоров, в-третьих, путем заключения договора оказания аудиторских услуг, в котором определяются права, обязанности и ответственность сторон.

Уровень доверия со стороны пользователей к профессиональному мнению аудитора зависит от удовлетворения их интересов. Потребность клиента в конкретном виде аудиторской услуги и ее полезности определяет тот уровень качества аудита, который в достаточной степени соответствует индивидуальным особенностям пользователя профессионального мнения

аудитора.¹²

Следовательно, «качество аудита» можно определить как степень необходимого и достаточного уровня доверия к мнению аудитора со стороны пользователей в отношении достоверности информации в финансовой (бухгалтерской) отчетности клиента. Таким образом, качественное профессиональное мнение аудитора – это независимое и объективное мнение, которое придает уверенность его пользователям в принятии экономических решений и их выполнении.

Мнение аудитора о достоверности финансовой (бухгалтерской) отчетности носит субъективный характер. Однако профессиональное суждение и рекомендации аудитора должны быть обоснованы нормами законодательства и быть достаточно аргументированы, основаны на выявленных в ходе проверки фактах. Более того, право аудитора на объективное мнение реализуется посредством применения в работе аудитора принципа независимости. Соответственно степень доверия к профессиональному мнению аудитора со стороны заинтересованного пользователя зависит от степени удовлетворенности его потребностей именно с точки зрения законодательных требований, профессиональных стандартов и этики, а не с точки зрения выполнения любых капризов и пожеланий клиента.

Система оценки качества аудита с точки зрения необходимого и достаточного уровня доверия к профессиональному мнению аудитора схематично изображена на схеме 2.1.

Информация, формируемая в системе бухгалтерского учета, является базой для информирования аудитора относительно достоверности финансовой (бухгалтерской) отчетности организации. Однако аудитор не может сформировать качественное мнение, если ему предоставлена некачественная бухгалтерская отчетность.

¹² Панкова СВ. Применение системного подхода к обеспечению качества аудита // Аудитор. – 2002. – № 12.

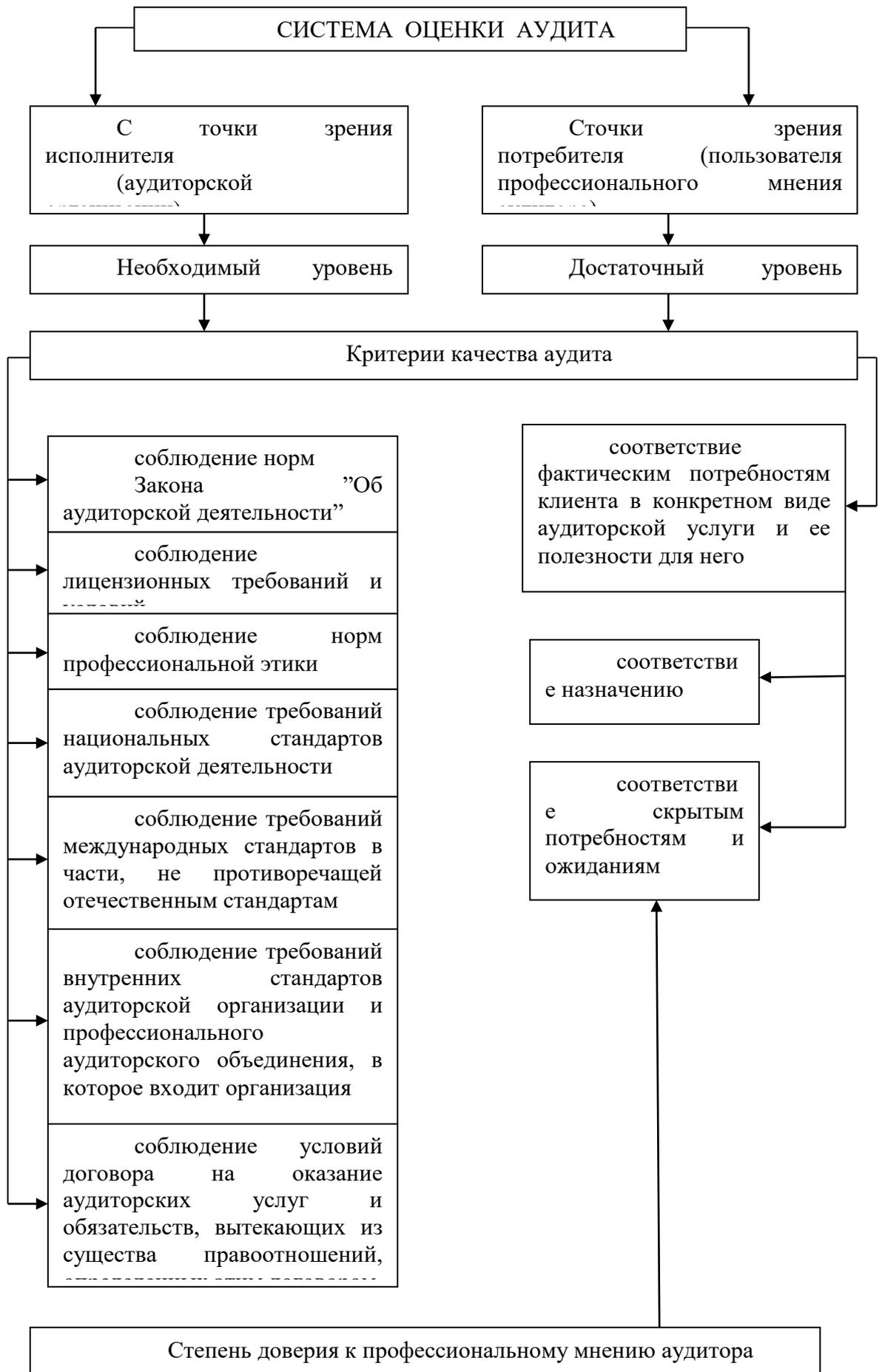
Качество бухгалтерской информации определяется тем, насколько могут быть удовлетворены информационные потребности заинтересованных пользователей с точки зрения возможности принятия обоснованных экономических решений. Информационные потребности заинтересованных пользователей заключаются в необходимости получения информации о деятельности организации и ее имущественном положении. Они определяют требования к качеству предоставляемой предприятием учетной и отчетной бухгалтерской информации, которые следует учитывать при ее формировании.

Для удовлетворения таких потребностей в системе бухгалтерского учета формируется:

1) применительно к внутренним пользователям – учетная и отчетная информация, полезная руководству организации для принятия управленческих решений, планирования, анализа, контроля производственной и финансовой деятельности;

2) применительно к внешним пользователям – отчетная информация о финансовом положении организации, финансовых результатах ее деятельности и изменении в финансовом положении, полезная широкому кругу заинтересованных пользователей при принятии решений. И в том, и в другом случае оговаривается, что информация, формируемая в системе бухгалтерского учета, должна быть полезной, чтобы удовлетворить потребности пользователей финансовой (бухгалтерской) отчетности.

Схема 2.1. Система оценки качества аудита



Итак, каждого пользователя бухгалтерской информации интересует полезность информации с точки зрения возможности с наименьшими усилиями с ее помощью достигнуть определенных целей. Поэтому для пользователя бухгалтерская информация тем качественнее, т. е. тем полезнее, чем в большей степени она приближает решение задачи.

Таким образом, практическая ценность как учетной, так и отчетной бухгалтерской информации реализуется через критерий полезности, а именно пригодности информации для принятия эффективных решений на базе данных бухгалтерского учета.

Положения Концепции раскрывают основные требования к бухгалтерской информации, соблюдение которых делает ее полезной для пользователя при принятии решений

Однако Концепция бухгалтерского учета в рыночной экономике Узбекистана не имеет статуса нормативного документа, а бухгалтерский учет как профессиональная деятельность регулируется нормативными актами по бухгалтерскому учету, требования которых в качестве приоритетных качественных характеристик рассматривают достоверность и полноту.

Так, согласно п.2 ст. 2 Закона о бухгалтерском учете одной из основных задач бухгалтерского учета является формирование полной и достоверной информации о деятельности организации и ее имущественном положении, необходимой внутренним пользователям бухгалтерской отчетности – руководителям, учредителям, участникам и собственникам имущества организации, а также внешним – инвесторам, кредиторам и другим пользователям бухгалтерской отчетности. В соответствии со п.1 ст. 2 упомянутого Закона целью бухгалтерского учета является обеспечение пользователей полной, достоверной, своевременной финансовой и другой бухгалтерской информацией.

Понятие достоверности и полноты определяется и в других нормативных документах по бухгалтерскому учету. Достоверной и полной

считается бухгалтерская отчетность, сформированная исходя из правил, установленных нормативными актами по бухгалтерскому учету». Так, достоверность и полнота отчетности ставится в зависимость от устанавливаемых требований к порядку составления финансовой отчетности.

Помимо основных требований к качеству подготовленной информации выделяются также требования к самому процессу подготовки бухгалтерской информации. К ним относятся:

1) правила ведения бухгалтерского учета: обязательность двойной записи, ведение бухгалтерского учета в валюте Республики Узбекистан, раздельное ведение бухгалтерского учета текущих затрат на производство продукции и капитальных затрат, непрерывность ведения бухгалтерского учета, обязательность документального оформления хозяйственных операций, обязательность систематизации и накопления информации в учетных регистрах, оценка имущества и обязательств в денежном выражении, обязательность инвентаризации имущества и обязательств;^[9]

2) допущения в отношении порядка ведения бухгалтерского учета: имущественной обособленности, непрерывности деятельности, последовательности учетной политики, временной определенности фактов хозяйственной деятельности;

3) принципы бухгалтерского учета: полнота отражения бухгалтерской информации, своевременность отражения фактов хозяйственной деятельности, осмотрительность в признании фактов хозяйственной деятельности, приоритет содержания перед формой, непротиворечивость данных аналитического и синтетического учета, рациональность ведения бухгалтерского учета.

Перечисленные бухгалтерские требования, предъявляемые нормативными актами по бухгалтерскому учету к формированию информации в системе бухгалтерского учета, являются критериями для оценки того, правильно ли сформирована бухгалтерская информация. Следование этим принципам позволяет достичь определенных качественных

характеристик бухгалтерской отчетности.

Помимо этого, существенное влияние на формирование качественной бухгалтерской информации оказывают такие факторы, как учетная политика и профессиональное суждение бухгалтера.

Учетная политика является средством нахождения оптимального соотношения между интересами организации и внешними заинтересованными пользователями бухгалтерской информации путем формирования методического, технического и организационного аспектов ведения бухгалтерского учета.

Профессиональное суждение оказывает непосредственное влияние на формирование качественной бухгалтерской информации, так как своим суждением бухгалтер определяет, что такое истинное отражение хозяйственных фактов в бухгалтерском учете.

Таким образом, бухгалтеры должны, с одной стороны, учитывать мнение заинтересованных сторон, а с другой стороны, объективно отражать финансово-хозяйственную деятельность организации. В условиях сложившейся российской системы порядок ведения бухгалтерского учета должен соответствовать нормам Закона о бухгалтерском учете; требованиям Положений по бухгалтерскому учету, методических рекомендаций (указаний), инструкций, комментариев, писем Минфина Республике Узбекистан и других ведомств; положениям рабочих документов по бухгалтерскому учету организации.

Степень удовлетворенности потребностей пользователей бухгалтерской информации зависит от степени полезности бухгалтерской информации, которая, в свою очередь, зависит от правильности применения требований к формированию бухгалтерской (финансовой) информации.

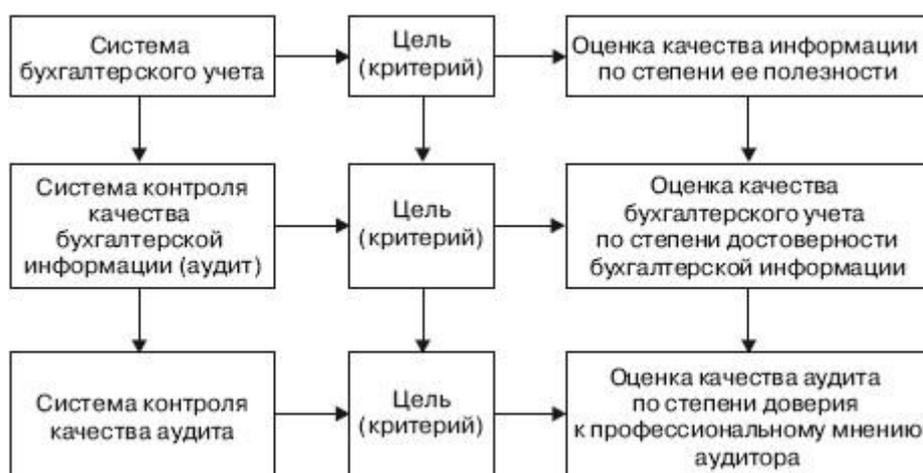
Следовательно, качество бухгалтерского учета можно определить как степень полезности бухгалтерской (финансовой) информации, необходимой заинтересованным пользователям при принятии обоснованных экономических решений. При этом достоверность и полноту данных в

соответствии с нормативными правовыми документами по бухгалтерскому учету следует рассматривать как приоритетные характеристики, гарантирующие качество представления данных в бухгалтерской отчетности.

Аудитор, не определяя качество системы бухгалтерского учета во всех аспектах, оценивает качество бухгалтерского учета по степени достоверности финансовой (бухгалтерской) отчетности во всех существенных отношениях, уменьшая тем самым до приемлемого уровня информационный риск для ее пользователей.

Понятия «качество аудита» и «качество бухгалтерского учета» взаимосвязаны. Чем выше качество проводимого аудита, тем выше качество формируемой в системе бухгалтерского учета информации и, следовательно, выше уверенность пользователя профессионального мнения аудитора в правильности принятия и совершения экономических решений в будущем. И наоборот, подтверждение аудитором недостоверной финансовой (бухгалтерской) отчетности заказчика влечет за собой снижение качественных характеристик бухгалтерского учета и снижение доверия к профессиональному мнению аудитора.

Схема 2.2. Взаимосвязь целей систем бухгалтерского учета, контроля качества бухгалтерской информации и контроля качества аудита



Основным критерием качества аудита выступает доверие со стороны пользователей к профессиональному мнению аудитора, а критерием качества

бухгалтерского учета – полезность бухгалтерской информации для заинтересованных пользователей. Степень полезности бухгалтерской информации зависит от эффективности системы внутреннего контроля хозяйствующего субъекта, а степень доверия к профессиональному мнению аудитора – от эффективности системы контроля качества аудита.

На схеме 2.2 представлена взаимосвязь целей систем бухгалтерского учета, контроля качества бухгалтерской информации, контроля качества аудита. Качество аудита оценивается на уровне системы контроля качества аудита. Необходимость разработки такой системы и методики проведения контроля качества вызвана тем, что пользователи профессионального мнения аудитора должны быть уверены: аудит как деловая профессиональная услуга удовлетворяет требованиям по качеству.

2.2 Элементы системы внутреннего контроля качества аудиторской проверки

Внутрифирменная система контроля качества должна включать политику и процедуры в отношении каждого из ее элементов.

К элементам системы контроля качества относятся:

- а) ответственность руководства за обеспечение качества внутри фирмы;
- б) этические требования;
- в) принятие клиента и продолжение сотрудничества с ним, а также принятие конкретных заданий;
- г) трудовые ресурсы;
- д) выполнение задания;
- е) мониторинг.

Политика и процедуры контроля качества аудита должны быть документально оформлены и доведены до сведения сотрудников аудиторской организации. Такая информация раскрывает политику и

процедуры контроля качества и цели, для достижения которых они разработаны, а также персональную ответственность каждого сотрудника за соблюдение качества аудита. Кроме того, должна существовать обратная связь между руководством и сотрудниками аудиторской организации по вопросам контроля качества аудита.

А. Ответственность руководства за обеспечение качества внутри фирмы. На фирме должна быть разработана и установлена политика и процедуры контроля качества аудита. В этом случае основная ответственность за внутрифирменную систему контроля качества аудита возлагается на руководство аудиторской фирмы.

Действия руководства должны быть направлены на поощрение качественной работы. Они могут быть доведены до сведения сотрудников фирмы во время учебных семинаров, конференций, формальных и неформальных диалогов, а также при подготовке официальных отчетов, информационных бюллетеней, информационных меморандумов. Эти действия должны быть отражены во внутрифирменной документации.

Особое внимание руководство фирмы должно уделить тому, чтобы ее бизнес-стратегия была направлена на обеспечение внутрифирменного качества по отношению ко всем выполняемым заданиям. В этом плане необходимо:

- установить административную ответственность таким образом, чтобы приоритетным было качество выполняемой работы, а не коммерческие соображения;
- разработать политику и процедуры, направленные на оценку и поощрение качественного труда сотрудников, а также на продвижение их по службе;
- выделить достаточный объем ресурсов для документирования, совершенствования и поддержания политики и процедур контроля качества аудита.

Лицо или лица, на которых руководством или управляющим советом

партнеров фирмы возложена ответственность за внутрифирменную систему контроля качества, должны обладать достаточным опытом и соответствующими навыками, а также необходимыми полномочиями для принятия такой ответственности.

Б. Этические требования. Аудиторская организация должна установить политику и процедуры, предназначенные для обеспечения разумной уверенности в том, что организация и ее персонал следуют установленным этическим требованиям.

Этические требования, связанные с проведением аудиторских проверок отчетной финансовой информации, с выполнением других заданий по обеспечению уверенности и сопутствующим услугам, установлены в Кодексе профессиональной этики аудиторов Узбекистана. Кодекс устанавливает следующие фундаментальные принципы профессиональной этики:

Честность - аудитор должен быть честным при выполнении своих профессиональных обязанностей.

Объективность - аудитор должен быть справедливым, и предрассудки, предвзятость, конфликт интересов и другие факторы не должны оказывать влияния на результаты его работы.

Профессиональная компетентность - аудитор должен оказывать профессиональные услуги с должным вниманием, компетентностью и усердием, постоянно развивать профессиональные знания и навыки, поддерживая их на уровне, требуемом для того, чтобы гарантировать получение заказчиком компетентных и профессиональных услуг, основанных на современных разработках в практике, законодательстве и методах работы.

Аудитор, соглашаясь оказать услуги, должен быть уверен, что у него достаточный уровень профессиональной компетентности, знаний и навыков для оказания этих услуг, в противном случае он должен воздержаться от их выполнения.

Конфиденциальность - аудитор не имеет права без согласия заказчика

разглашать информацию, полученную при оказании профессиональных услуг, включая коммерческую тайну, за исключением случаев, строго предусмотренных нормами действующего законодательства.

Профессиональное поведение - аудитор должен действовать в соответствии с хорошей репутацией профессии, воздерживаясь от любого поведения, дискредитирующего профессию. Обязательство воздерживаться от любого поведения, дискредитирующего профессию, требует от членов общественных профессиональных организаций рассматривать при разработке этических рекомендаций ответственность аудиторов перед заказчиками аудиторских услуг, третьими сторонами, другими аудиторами, персоналом, работодателями и широкой общественностью.

Профессиональные стандарты - аудитор должен выполнять профессиональные услуги в соответствии с профессиональными стандартами.

Аудиторы обязаны тщательно, используя свои профессиональные навыки и компетентность, выполнять требования заказчика и работодателя, если эти требования совместимы с принципами беспристрастности, объективности и независимости. Они также должны соответствовать требованиям профессиональных стандартов.

Статья №8 Кодекса посвящена концептуальному подходу в отношении независимости при выполнении заданий по обеспечению уверенности, при котором принимаются во внимание угрозы независимости, принятые меры предосторожности и общественные интересы.

Независимость

Фирма должна обеспечить разумную уверенность в соблюдении требования независимости. Это подразумевает:

а) доведение до персонала и привлеченных лиц требований независимости;

б) выявление и оценку обстоятельств, создающих угрозы независимости; устранение таких угроз или снижение их до приемлемого

уровня путем принятия мер предосторожности или принятия решения об отказе от выполнения задания.

Кроме того, политика и процедуры должны содержать следующие требования:

а) руководитель аудиторской организации заранее должен предоставить сотрудникам информацию о выполняемом задании, чтобы оценить влияние на соблюдение требований независимости;

б) сотрудники, в свою очередь, своевременно должны информировать фирму об обстоятельствах, которые создают угрозы независимости.

Аудиторская организация должна предпринимать действия по устранению нарушений требований. Кроме того, рекомендуется ежегодно получать письменные подтверждения от сотрудников в отношении соблюдения требования независимости.

В. Принятие клиента и продолжение сотрудничества с ним, а также принятие конкретных заданий. Аудиторская организация должна установить политику и процедуры принятия клиента и продолжения сотрудничества с ним, а также по принятию конкретных заданий. В этом случае аудиторская фирма может установить:

а) порядочность клиента и отсутствие информации о его нечестных действиях;

б) компетентность специалистов аудиторской фирмы и их достаточное количество;

в) следование фирмы этическим требованиям.

На основании детального анализа данной информации аудиторская организация может принять решение о заключении договора с новым клиентом, продолжении сотрудничества с существующим клиентом или о выполнении нового задания для этого клиента.

В случае если перед заключением договора были выявлены угрозы безопасности, но они были устранены или сведены к приемлемому уровню, аудиторская организация должна документально оформить предпринятые

меры безопасности.

При возникновении в ходе выполнения задания обстоятельств, которые могли бы побудить аудиторскую организацию отказаться от выполнения задания, если бы они были известны ранее, то политика и процедуры по дальнейшему выполнению задания и продолжению сотрудничества с клиентом должны включать рассмотрение:

а) профессиональной и юридической ответственности по данным обстоятельствам;

б) возможности отказа от выполнения задания или продолжения сотрудничества с клиентом.

Г. Трудовые ресурсы. Аудиторская организация должна установить политику и процедуры, разработанные для обеспечения разумной уверенности в том, что она обладает достаточным количеством сотрудников с должными навыками, компетентностью и приверженностью этическим принципам, необходимыми для выполнения заданий в соответствии с национальными стандартами, требованиями законодательных и нормативных актов, которые дают возможность фирме или партнеру, отвечающему за задание, представлять отчеты, соответствующие положению дел на фирме-клиенте.

Должны быть разработаны соответствующие требования к подбору кадров, оценке квалификационных требований и профессиональных способностей, профессиональной компетентности, профессионального роста, критерии продвижения по службе, поощрения сотрудников и оценки потребностей в персонале.

Д. Выполнение задания. Политика обеспечения качества аудиторского задания должна предусматривать:

- понимание аудиторской группой целей предстоящей работы;
- применение стандартов аудиторской работы в ходе выполнения задания;

- осуществление надзора за выполнением задания, подготовкой и обучением сотрудников фирмы;
- подготовку обзора выполненной работы, изложение существенных суждений, сделанных аудиторской группой, выводов, сформулированных в аудиторском заключении;
- документальное оформление работы аудиторов, а также сроков проведения и объема обзорной проверки;
- соблюдение установленных на фирме политики и процедур контроля качества.

Консультации

Аудиторская фирма должна установить политику и процедуры для обеспечения разумной уверенности в том, что:

- проводятся соответствующие консультации по сложным или спорным вопросам;
- имеются необходимые профессиональные ресурсы для проведения консультаций;
- документируются характер и суть проведенных консультаций.

Проведение консультаций предполагает обсуждение сложных или спорных вопросов, возникающих в ходе аудита, с лицами соответствующего профессионального уровня. Лицам, обратившимся за консультацией, должна быть предоставлена вся необходимая информация.

Если на аудиторской организации нет соответствующих внутренних ресурсов для оказания консультационной помощи своим сотрудникам, то можно воспользоваться услугами сторонней консультационной службы. Условия договоренности, решения, принимаемые по итогам консультирования, основания для них, а также практическая реализация должны быть документально оформлены.

Расхождения во мнениях

Аудиторская организация должна установить политику и процедуры аудита. Это поможет найти решения в ситуациях, которые возникли из-за

расхождения во мнениях между членами аудиторской группы либо между теми лицами, которые обратились за консультацией. Принятые решения должны быть оформлены документально.

Аудиторское заключение не может быть выдано, если не были устранены разногласия во мнениях.

Обзорная проверка выполнения задания, осуществляемая в рамках контроля качества

Аудиторская организация должна разработать политику и процедуры для проведения обзорных проверок выполнения задания. Эта политика и процедуры должны устанавливать:

требование к проведению обзорной проверки качества для аудита финансовой отчетности листинговых компаний;

критерии оценки заданий по аудиту, обзорной проверки отчетной финансовой информации, других заданий и сопутствующих услуг.

Проведение обзорной проверки должно иметь место до представления руководству аудиторской фирмы отчета о проведенном аудите.

Заранее должны быть определены:

а) характер, сроки и объем обзорной проверки качества;

б) критерии отбора сотрудников для обзорной проверки;

в) требования к документальному оформлению обзорной проверки качества выполнения задания.

Е. Мониторинг. В процессе мониторинга необходимо оценить:

а) соблюдаются ли требования национальных стандартов, а также законодательных и нормативных актов;

б) разработана ли и внедрена ли система контроля качества;

в) применяются ли политика и процедуры контроля качества аудиторской организации с тем, чтобы отчет соответствовал положению дел на фирме клиента.

Ответственность за процесс мониторинга возлагается на лиц, которые обладают достаточным и соответствующим опытом и полномочиями в

аудиторской организации. Непосредственное проведение мониторинга осуществляется компетентными лицами, которые обеспечивают адекватность разработки и эффективность функционирования системы контроля качества.

Аудиторская организация должна проанализировать недостатки, выявленные в результате мониторинга, и определить, являются ли они случайными или систематическими.

Аудиторская организация должна информировать аудиторов о недостатках, выявленных в результате процедур мониторинга, и о рекомендациях по их устранению.

В результате анализа недостатков должны быть разработаны следующие рекомендации:

- а) принятие корректирующих действий по отношению к заданию или сотруднику;
- б) сообщение о полученных результатах ответственным лицам;
- в) внесение изменений в политику и процедуры контроля качества;
- г) принятие дисциплинарных мер по отношению к тем лицам, которые не следуют политике и процедурам контроля качества аудита организации, особенно по отношению к тем, кто неоднократно нарушает установленные требования.

Если результаты процедур мониторинга свидетельствуют о том, что отчет не соответствует положению дел фирмы-клиента, или о том, что некоторыми процедурами пренебрегли, аудиторская организация должна определить свои дальнейшие действия и рассмотреть необходимость обращения за юридической консультацией.

По крайней мере, один раз в год фирма должна сообщать о результатах мониторинга системы контроля качества своему руководству или, если необходимо, управляющему совету аудиторов организации. Сообщение должно включать следующее:

- описание проведенных процедур мониторинга;

выводы, сделанные на основании проведенных процедур;
описание систематических, повторяющихся или других значительных недостатков, действия, предпринятые по их устранению или исправлению.

Жалобы, обвинения

Аудиторская организация должна разработать политику и процедуры, предназначенные для обеспечения разумной уверенности в том, что принимаются соответствующие меры:

а) по жалобам и обвинениям в том, что выполняемая работа не соответствует национальным стандартам, требованиям законодательных и нормативных актов;

б) по обвинениям в том, что не соблюдаются требования системы контроля качества аудиторской организации.

Жалобы и обвинения могут быть предъявлены как со стороны персонала аудиторской организации, так и со стороны клиентов и третьих лиц.

Надзор за расследованием жалоб и обвинений возлагается на аудитора организации, который обладает достаточным и соответствующим опытом и полномочиями и не принимал участия в выполнении этого задания. При необходимости к расследованию может быть привлечен консультант по правовым вопросам.

Если результаты расследования свидетельствуют о недостатках в разработке или функционировании политики и процедур контроля качества аудиторской организации или о несоблюдении требований внутрифирменной системы контроля качества отдельными лицами, следует предпринять соответствующие действия.

Документирование. Форма и содержание документации зависят от:

- размера аудиторской организации и количества офисов;
- уровня полномочий персонала и работников офисов;
- характера и уровня сложности практической деятельности аудиторской организации и ее организационной структуры.

Сроки хранения документации определяются или на основании временных ограничений, устанавливаемых процедурами внутреннего мониторинга, или в соответствии с требованиями законодательных и нормативных актов.

Аудиторская организация должна определить методы и конкретные процедуры внутреннего контроля качества работы, призванные обеспечить проведение аудита и оказание сопутствующих аудиту услуг в соответствии с законами, национальными стандартами аудиторской деятельности, внутренними стандартами аудиторской деятельности, действующими в профессиональных аудиторских объединениях, членом которых является аудиторская организация, либо в соответствии с иными документами.

Принципы внутреннего контроля качества аудита, характер, временные рамки, цели и конкретные процедуры, применяемые аудиторской организацией, зависят от таких факторов, как объем и характер деятельности, территориальное расположение, организационная структура аудируемого лица, а также от факторов, связанных с соотношением затрат и выгод, в связи с чем методы и процедуры, применяемые аудиторской организацией, и объем документации будут меняться. Некоторые принципы и конкретные процедуры внутреннего контроля качества аудита представлены в приложении к настоящему у (стандарту) аудиторской деятельности. Они являются обязательными к исполнению всеми аудиторскими организациями.

Общие требования к системе внутреннего контроля качества аудита, которые устанавливаются аудиторской организацией, должны предусматривать следующее:

1. Работники аудиторской организации должны придерживаться принципов независимости, честности, объективности и конфиденциальности, а также норм профессионального поведения.

В соответствии с этим принципом необходимо провести следующие конкретные процедуры:

1) Назначить отдельное лицо или группу лиц для осуществления руководства проведением конкретных процедур и разрешения вопросов, связанных с соблюдением принципов независимости, честности, объективности и конфиденциальности, для чего:

а) определить обстоятельства, при которых было бы уместным документальное оформление принятых решений в отношении вопросов, связанных с соблюдением принципов независимости, честности, объективности и конфиденциальности;

б) требовать проведения необходимых профессиональных консультаций.

2) Доводить до сведения работников цели и процедуры, применяемые в отношении принципов независимости, честности, объективности и конфиденциальности, а также норм профессионального поведения, для чего:

3) а) информировать работников об общих целях и конкретных процедурах, применяемых аудиторской организацией, а также о том, что они должны знать эти цели и процедуры;

4) б) придавать особое значение независимости мышления в процессе обучения работников, а также в процессе контроля в ходе аудита;

5) в) своевременно информировать работников о тех аудируемых лицах, по отношению к которым должны выполняться требования независимости, в том числе:

- составить и вести список аудируемых лиц, лиц, которым оказываются сопутствующие аудиту услуги, и других лиц (аффилированных, ассоциированных и т.д.);

- предоставить указанный список работникам, которым он будет необходим для определения ими своей независимости; установить процедуры по уведомлению работников об изменениях, внесенных в список.

б) Осуществлять регулярное наблюдение за соблюдением общих целей и конкретных процедур в отношении принципов независимости,

честности, объективности и конфиденциальности, а также норм профессионального поведения, определяемых в соответствии с кодексом профессиональной этики аудиторов, для чего:

а) обеспечить представление ежегодно работниками письменных заявлений, подтверждающих, что: работники ознакомлены с общими целями и конкретными процедурами, применяемыми аудиторской организацией; запрещенные инвестиции не осуществляются и не осуществлялись в течение определенного периода; не существует запрещенных отношений и не осуществлялись операции, не соответствующие принципам аудиторской организации;

б) возложить ответственность за разрешение каких-либо исключительных ситуаций на лицо или группу лиц с соответствующими полномочиями;

в) возложить ответственность за получение письменных заявлений и проведение анализа на предмет полноты документации, подтверждающей соблюдение принципа независимости, на лицо или группу лиц с соответствующими полномочиями;

г) периодически анализировать взаимоотношения аудиторской организации с аудируемыми лицами и лицами, которым оказываются сопутствующие аудиту услуги, с целью выявления тех случаев, которые наносят ущерб независимости или содержат признаки нанесения такого ущерба;

д) разработать процедуры, направленные на разрешение этических конфликтов и снижение (устранение) риска потери независимости;

2. Персонал аудиторской организации должен состоять из работников, знающих требования законодательства Республики Узбекистан, а при необходимости и других государств, и придерживающихся их, а также обладающих профессиональной компетентностью, необходимой для выполнения ими своих обязанностей с должной тщательностью. Необходимо в соответствии с требованиями закона «Об аудиторской деятельности»

обеспечить наличие в штате аудиторской организации определенного минимального количества работников, имеющих квалификационные сертификаты аудитора.

В соответствии с этим принципом необходимо провести следующие конкретные процедуры:

1) Реализовывать программу, разработанную аудиторской организацией для привлечения квалифицированных работников, путем планирования потребностей в работниках, определения целей найма на работу и установления квалификационных характеристик для лиц, занимающихся подбором кадров, для чего:

а) определять потребность в работниках всех уровней, устанавливая количественные показатели для найма, исходя из состава текущих аудируемых лиц и лиц, которым оказываются сопутствующие аудиту услуги, ожидаемого развития аудиторской организации и увольнения работников;

б) разработать программу найма работников, которая предусматривает: установление направлений поиска потенциальных работников;

методы установления контактов с потенциальными работниками;

методы привлечения потенциальных работников и ознакомления их с деятельностью аудиторской организации ;

методы оценки и отбора потенциальных работников с целью направления им предложений о найме на работу;

в) информировать лиц, занимающихся вопросами найма, о потребностях в работниках и целях найма;

г) возложить на уполномоченных лиц ответственность за решение кадровых вопросов;

д) проводить анализ эффективности реализации программы найма на работу, в том числе: проводить периодически проверку выполнения программы найма для определения того, соблюдаются ли цели и методы найма квалифицированных работников; проверять периодически результаты

найма с целью определения того, удовлетворяется ли потребность в работниках.

2) Установить квалификационные требования и разработать методические рекомендации для оценки потенциальных работников всех уровней, для чего:

а) определить качества, которыми должен обладать работник (интеллект, порядочность, честность и профессиональные способности);

б) определить профессиональные достижения и опыт, необходимые как для начинающих, так и для опытных работников (образование, служебный и профессиональный рост, опыт работы);

в) разработать методические рекомендации по найму работников в следующих ситуациях: прием на работу лиц, состоящих в родственных отношениях с работниками аудиторской организации или аудируемыми лицами; повторный прием на работу лиц, ранее работавших в этой же аудиторской организации (у индивидуального аудитора); прием на работу работников аудируемого лица; прием на работу лиц, у которых возникает риск нарушения принципа независимости в отношении аудируемых лиц;

г) собрать биографические данные и документы, подтверждающие квалификацию лиц, принимаемых на работу, в том числе: получить анкетные сведения; принять заявление о приеме на работу; провести собеседование; получить сведения об образовании; принять к сведению личные отзывы о заявителе; изучить рекомендательные письма от прежних работодателей;

д) определить квалификацию принятых работников, в том числе нанятых не по обычным каналам найма (например, поступление на работу в качестве руководящего сотрудника среднего звена или в результате приобретения или слияния организаций), для того, чтобы оценить, отвечают ли они требованиям аудиторской организации.

3) Ознакомить лиц, подавших заявление о приеме на работу, и принятых работников с целями и процедурами, применяемыми аудиторской организацией, имеющими к ним отношение, для чего:

а) использовать брошюры или другие способы распространения информации;

б) составить справочник, в котором излагаются цели и методы работы, для распространения среди работников;

в) проводить ознакомительные мероприятия для принятых работников.

4) Подготовить методические рекомендации и требования по непрерывному профессиональному образованию и довести их до сведения работников, для чего:

а) возложить ответственность за профессиональный рост работников на лицо или группу лиц, имеющих соответствующие полномочия;

б) обеспечить проверку квалифицированными специалистами разработанных аудиторской организацией методических рекомендаций (учебных программ);

в) предоставить принятым работникам для ознакомления сведения о деятельности аудиторской организации, в том числе: подготовить для принятых работников информационные материалы об их профессиональных обязанностях и правах; назначить работника, ответственного за проведение собраний, на которых разъяснялись бы профессиональные обязанности и цели деятельности аудиторской организации;

г) определить требования по непрерывному профессиональному обучению работников, в том числе: рассмотреть требования законодательства Республики Узбекистан, стандартов аудиторской деятельности и профессиональных аудиторских объединений при установлении требований аудиторской организации; поощрять участие работников во внешних программах непрерывного профессионального обучения, включая курсы самостоятельного обучения; поощрять участие работников в деятельности аккредитованных профессиональных аудиторских объединений, рассмотреть вопрос о полной или частичной оплате аудиторской организацией соответствующих членских взносов и расходов; поощрять привлечение персонала к работе в аудиторских

профессиональных советах и комиссиях, подготовке публикаций и участию в других профессиональных мероприятиях;

д) проводить анализ программ непрерывного профессионального обучения и повышения квалификации работников и вести соответствующие записи, в том числе: периодически проверять документы по учету участия работников в указанных программах, чтобы определить соответствие такого участия требованиям аудиторской организации; периодически проверять отчеты об оценке и другие документы по учету участия, подготовленные в связи с программами непрерывного профессионального обучения и повышения квалификации, с тем чтобы определить, насколько эффективно выполняются программы и способствуют ли они осуществлению задач аудиторской организации; при необходимости рассмотреть вопрос о подготовке новой программы, пересмотре или прекращении реализации неэффективных программ.

5) Предоставлять работникам информацию о новшествах и изменениях профессиональных регламентирующих документов и материалов, в которых изложены цели и процедуры, применяемые аудиторской организацией, а также поощрять работников к самостоятельному повышению квалификации, для чего:

а) обеспечивать работников профессиональной литературой, информирующей о новшествах в области профессиональных регламентирующих документов, в том числе: материалами общего характера, например нормативными актами по вопросам бухгалтерского учета и аудита и другим направлениям; справочниками, содержащими информацию о целях и процедурах, применяемых аудиторской организацией, при этом справочники следует периодически обновлять в соответствии с последними нововведениями и меняющимися условиями;

б) разработать или приобрести материалы для учебных программ, реализуемых аудиторской организацией, а также произвести отбор преподавателей, в том числе: сформулировать цели учебных программ и

требования к уровню образования и (или) опыту работы для участия в этих программах; обеспечить привлечение преподавателей с квалификацией, соответствующей как содержанию учебных программ, так и методике преподавания; предоставить участникам учебных программ возможность оценить содержание программ и преподавателей; предоставить преподавателям возможность оценить содержание учебных программ и уровень их участников; обновлять по мере необходимости учебные программы с учетом последних достижений, меняющихся условий и отчетов об оценке программ; обеспечить создание библиотеки или других информационных средств, содержащих необходимые нормативные акты и другие материалы по профессиональным вопросам.

б) По мере необходимости реализовать учебные программы, обеспечивающие потребность аудиторской организации в работниках, обладающих специальными знаниями, для чего:

а) реализовывать программы по развитию и поддержанию надлежащего уровня компетентности работников в специализированных отраслях и областях, в том числе в вопросах компьютеризированного аудита и методах статистической выборки;

б) поощрять участие работников во внешних программах обучения, встречах и конференциях с целью приобретения экспертных знаний в сфере профессиональной деятельности, а также знаний в отдельных отраслях;

в) поощрять членство и участие в общественных организациях, имеющих отношение к специализированным областям и отраслям;

г) обеспечить работников технической литературой по специализированным областям и отраслям.

7) Определить квалификационные характеристики для различных уровней ответственности в аудиторской организации, для чего:

а) подготовить методические рекомендации с описанием обязанностей работников каждого уровня, ожидаемых результатов деятельности и квалификационных характеристик, необходимых для повышения в

должности, включая: наименование должности и связанные с ней обязанности; опыт работы (который может быть выражен в виде стажа), необходимый для продвижения на следующий уровень;

б) определить критерии, которые будут приниматься во внимание при оценке результатов индивидуальной работы и профессионального уровня, в том числе: знания в профессиональной сфере; способность осуществлять анализ и выносить профессиональные субъективные суждения; навыки общения; способности лидерства и преподавательские способности; установление взаимоотношений с аудируемыми лицами и лицами, которым оказываются сопутствующие аудиту услуги; личное отношение к работе и профессиональная манера поведения (характер, интеллект, мотивация и наличие стремления к профессиональному росту); аудиторская квалификация, необходимая для повышения до уровня, позволяющего выполнять контрольные функции;

в) использовать справочник и другие информационные средства с целью доведения до сведения работников информации о процедурах повышения в должности.

8) Оценивать работу работников и доводить до их сведения результаты оценки, для чего:

а) собирать информацию о работе работников и проводить ее оценку, в том числе: определить ответственных за проведение оценки, а также требования по каждому уровню с указанием ответственных за подготовку оценочных листов и срока их подготовки; информировать работников о задачах оценки их работы; применять для оценки работы оценочные листы, которые могут быть стандартизированы; проводить обсуждение оценки работы вместе с лицом, подвергнутым оценке; требовать, чтобы начальник работника, проводившего оценку, проверил результаты оценки; проверить оценочные листы на предмет того, чтобы работники оценивались не своими начальниками; проверять, чтобы оценка работы проводилась своевременно;

вести персональные дела работников, содержащие документацию, связанную с оценкой их работы;

б) периодически консультировать работников, как в отношении их успехов, так и в отношении возможностей их служебного роста, в том числе: периодически проводить совместно с работниками оценку их работы, включая оценку их успехов, результатов деятельности, будущих целей аудиторской организации и каждого работника, возможности служебного роста; периодически оценивать руководителей аудиторской организации на основе оценки, данной вышестоящими или равными по служебному положению работниками, и консультировать их на предмет наличия у них квалификации, необходимой для выполнения соответствующих обязанностей; периодически пересматривать систему оценки работы и проводить последующие консультации с целью удостовериться в том, что:

- процедуры оценки работы и ведения документации осуществляются своевременно;

- требования, установленные для продвижения по службе, соблюдаются;

- решения, принимаемые в отношении работников, соответствуют результатам оценки их работы;

- работа более высокого качества получает соответствующее признание.

9) Назначить лиц, ответственных за принятие решений о повышении работников в должности, для чего:

а) возложить на назначенных лиц ответственность за принятие решений о повышении в должности или приостановке повышения, за проведение собеседований по оценке работы с лицами, рекомендованными к повышению в должности, за документальное оформление результатов собеседования и ведение надлежащей документации;

б) проводить при принятии решений о повышении в должности оценку получаемых данных, уделяя надлежащее внимание качеству выполняемой работы;

в) периодически изучать опыт продвижения по службе работников с целью удостовериться в том, что работникам, соответствующим установленным критериям, поручается выполнение более ответственной работы.

3. Аудиторская работа должна поручаться работникам, имеющим уровень профессиональной подготовки и опыт, необходимые в данных условиях, а также отвечающим критерию независимости.

В соответствии с этим принципом необходимо провести следующие конкретные процедуры:

1) Изложить подход аудиторской организации к поручению заданий, включая планирование общих потребностей аудиторской организации и отдельных ее подразделений, а также меры, предпринимаемые с целью достижения баланса в отношении потребности в работниках для проведения аудита, персональных навыков, индивидуального профессионального роста, а также использования работников, в том числе:

а) определять потребность в кадрах как аудиторской организации в целом, так и ее отдельных подразделений;

б) своевременно определять потребность в работниках в связи с отдельными аудиторскими проверками;

в) определять затраты времени на проведение аудиторских проверок для установления потребности в работниках и составления графика аудиторской работы;

г) учитывать следующие факторы для достижения баланса с точки зрения потребности в работниках для проведения аудита, персональных навыков, индивидуального профессионального роста, а также использования работников: объем и степень сложности аудита;

- наличие работников;

- необходимость в специальных знаниях;
- временные рамки планируемой работы;
- преемственность в работе и периодическая ротация кадров;
- возможность обучения работников на рабочем месте.

2) Назначить лицо или лиц, ответственных за назначение работников для проведения аудиторских проверок, для чего:

а) учитывать при назначении отдельных лиц:

- требования к работникам и сроку выполнения работы при проведении конкретного аудита;
- оценку квалификации работников с точки зрения опыта, занимаемой должности, образования и специальных экспертных знаний;
- планируемый уровень контроля и участия работников, выполняющих контрольные функции;
- предполагаемое время, которым располагают работники, назначенные для проведения аудита;
- ситуации, когда возможно возникновение проблем, связанных с нарушением принципа независимости и конфликтом интересов, например назначение работника для проведения аудита лица, являвшегося прежде его работодателем или являющегося работодателем родственника работника аудиторской организации;

б) при назначении работников следует уделять должное внимание преемственности и ротации кадров в целях рационального проведения аудита, а также учитывать возможность привлечения других работников, имеющих различный уровень подготовки и опыт работы.

3) Обеспечить утверждение графика проведения аудита и назначений работников для проведения аудита, для чего:

а) предоставить руководству аудиторской организации (индивидуальному аудитору) в случае необходимости для проверки и утверждения список работников, назначенных для проведения аудита, с указанием их квалификации;

б) принять во внимание опыт и профессиональную подготовку работников исходя из сложности аудита и других требований к нему, а также определить необходимый уровень контроля.

4. Необходимо в достаточной мере направлять работу работников, осуществлять текущий контроль на всех уровнях, чтобы обеспечить разумную уверенность в том, что выполненная работа соответствует надлежащему уровню качества.

В соответствии с этим принципом необходимо провести следующие конкретные процедуры:

1) Предусмотреть процедуры для планирования аудита, для чего:

а) назначить лицо, ответственное за планирование аудита, привлечь к процессу планирования работников, назначенных для проведения аудита;

б) подготовить справочную информацию об аудируемом лице или проанализировать информацию, полученную в результате предыдущих проверок, а также внести соответствующие корректировки в процесс планирования аудита с учетом изменившихся обстоятельств;

в) определить вопросы, которые необходимо отразить в общем плане и программе аудита, в том числе: составление предполагаемых программ работы по отдельным направлениям проверки; определение потребности в работниках и в их специальных знаниях; предварительное определение срока, необходимого для проведения аудита; анализ текущих экономических условий, влияющих на аудируемое лицо или сферу его деятельности, и их возможное влияние на проведение аудита;

г) провести анализ факторов, оказывающих влияние на независимость аудиторской организации и на работников, участвующих в проведении аудита.

2) Предусмотреть процедуры для поддержания стандартов качества аудиторской организации при выполнении аудиторской работы, для чего:

а) обеспечить достаточный контроль на всех административных уровнях, принимая во внимание подготовку, способности и опыт работников;

б) составить методические указания в отношении формы и содержания рабочих документов;

в) использовать стандартизированные формы, контрольные перечни и вопросники в той мере, в какой это будет необходимо для проведения аудита;

г) предусмотреть методы решения вопросов, связанных с различиями в профессиональных суждениях работников, привлеченных к проведению аудита.

3) Предоставлять работникам возможность обучения на рабочем месте в процессе проведения аудита, для чего:

а) придавать особое значение обучению на рабочем месте, являющемуся важной частью профессиональной подготовки каждого работника, в том числе: обсуждать с ассистентами аудиторов взаимосвязь выполняемой ими работы с аудитом в целом; привлекать ассистентов аудиторов к выполнению как можно большего объема работы, связанной с аудитом, при условии обеспечения надлежащего контроля за качеством их работы;

б) придавать особое значение навыкам управления кадрами и включать данные вопросы в учебные программы;

в) стимулировать работников к обучению и повышению квалификации;

г) проводить анализ выполненных поручений для определения того, что работники: отвечают требованиям в отношении опыта работы, установленным уполномоченным федеральным органом исполнительной власти, осуществляющим государственное регулирование аудиторской деятельности, и профессиональными аудиторскими объединениями; приобретают опыт в различных областях аудита и различных отраслях экономики; выполняет работу, находясь в подчинении различных руководящих работников.

5. В случае необходимости проводятся консультации со специалистами, обладающими надлежащими знаниями.

В соответствии с этим принципом необходимо провести следующие конкретные процедуры:

1) Определить области аудита и особые случаи, требующие проведения консультаций, и поощрять работников к получению консультаций и использованию необходимых источников в случае возникновения сложных или необычных проблем, для чего:

а) информировать работников о процедурах проведения консультаций;

б) определить области аудита и особые ситуации, требующие проведения консультаций, включая: применение новых нормативных правовых актов; отрасли, где существуют особые требования к ведению бухгалтерского учета, проведению аудита либо составлению финансовой (бухгалтерской) или иной отчетности; возникновение проблем в области практики проведения аудита; требования по представлению документов, установленные органами государственной власти Республики Узбекистан, иностранных государств;

в) обеспечивать доступ к справочным материалам и авторитетным источникам, в том числе: определить в каждом подразделении аудиторской организации лиц, ответственных за работу библиотеки справочной литературы; хранить справочники и издавать документы, в том числе имеющие отношение к специализированным отраслям и областям; заключать по мере необходимости соглашения с другими организациями и лицами с целью пополнения информационных ресурсов; обращаться с вопросами в соответствующие подразделения профессиональных аудиторских объединений, созданные для их разъяснения;

г) определить ситуации, создающие угрозу независимости аудиторской организации и их работников и требующие проведения консультаций и выработки мер, направленных на снижение (устранение) риска утраты независимости.

2) Назначать компетентных работников и определять их полномочия в процессе предоставления консультаций, для чего:

а) назначать работников, ответственных за представление документов в органы государственной власти;

б) назначать работников, специализирующихся по определенным отраслям;

в) информировать работников об уровне полномочий в процессе выработки ими единого мнения и о процедурах для разрешения разногласий.

3) Определить объем документации, которую необходимо подготовить по результатам консультаций, для чего:

а) информировать работников об объеме необходимой документации и об ответственности за ее подготовку;

б) определить случаи, требующие сохранения документации после проведения консультации;

в) сохранять документацию по результатам консультаций в качестве справочного материала и для исследовательских целей.

6. Необходимо постоянно проводить работу как с потенциальными, так и с существующими клиентами. При решении вопроса о заключении договора или продолжении сотрудничества надо исходить из соображений независимости аудиторской организации, ее способности предоставлять услуги надлежащим образом и честности руководства аудируемого лица.

В соответствии с этим принципом необходимо провести следующие конкретные процедуры:

1) Установить методы оценки потенциальных аудируемых лиц, для чего:

а) исходить из того, что оценка включает в себя:

- получение и просмотр имеющейся финансовой (бухгалтерской) отчетности потенциального аудируемого лица, например годовых отчетов, промежуточных отчетов и налоговых деклараций;

- получение у третьих сторон информации, относящейся к потенциальному аудируемому лицу, его руководству и основным руководителям и влияющей на оценку предполагаемого аудируемого лица.

Вопросы могут быть адресованы сотрудникам банка, юристам, обслуживающим данное лицо, и другим представителям финансовых и деловых кругов;

- анализ контактов с предшествующим аудитором. Опрос может включать вопросы, касающиеся фактов, имеющих отношение к честности руководства, разногласиям с руководством в связи с учетной политикой, аудиторскими процедурами или другими важными проблемами, а также вопросы, касающиеся мнения предшествующего аудитора о причинах замены аудиторов;

- рассмотрение обстоятельств, которые могут послужить причиной того, что аудиторская организация (индивидуальный аудитор) отнесет данное аудиторское задание к разряду требующих специального внимания или сопряженных с необычными рисками;

- оценку независимости аудиторской организации и их способности оказать услуги предполагаемому аудируемому лицу, включая оценку потребности в знаниях соответствующей отрасли, а также в работниках, оценку ситуаций, оказывающих влияние на независимость, согласно кодексу профессиональной этики аудиторов;

- установление того факта, что заключение договора с клиентом не будет нарушать кодекс профессиональной этики аудиторов;

б) назначить лицо или группу лиц соответствующего уровня для оценки полученной информации о предполагаемом аудируемом лице и решения вопроса о сотрудничестве с ним, в том числе: рассмотреть типы аудиторских заданий, которые аудиторская организация (индивидуальный аудитор) не желают принять или могут принять только на определенных условиях; обеспечить документальное оформление сделанных выводов; установить процедуры проверки факторов, оказывающих влияние на независимость аудиторской организации, и лиц, назначаемых для участия в данной проверке;

в) информировать соответствующих работников о процедурах сотрудничества с аудируемыми лицами;

г) определить лиц, ответственных за обеспечение и контроль соблюдения целей и процедур, применяемых аудиторской организацией в отношении сотрудничества с аудируемыми лицами.

2) Оценить аудируемое лицо в случае наступления определенных событий с целью принятия решения о том, следует ли продолжать отношения с ним, для чего:

а) определить наступление такого события, включая: истечение какого-либо периода времени; значительное изменение, касающееся одного или нескольких из указанных факторов: руководящий состав, структура собственности, юридические консультанты, финансовое положение, результат участия в судебном процессе, объем задания, характер деятельности аудируемого лица, наличие обстоятельств, которые могли бы побудить аудиторскую организацию к отказу от сотрудничества с аудируемым лицом, если бы такие обстоятельства существовали во время первоначального принятия решения о сотрудничестве, истечение установленного срока работы руководителя аудиторской проверки и ведущих работников с одним и тем же аудируемым лицом, факторы, оказывающие влияние на независимость аудиторской организации и работников, принимающих участие в аудите;

б) назначить лицо или группу лиц для оценки полученной информации и принятия решения о продолжении работы с аудируемым лицом, в том числе: рассмотреть типы аудиторских заданий, которые аудитор не будет продолжать выполнять или будет продолжать выполнять только на определенных условиях; обеспечить документальное оформление сделанных выводов;

в) информировать работников о процедурах сохранения сотрудничества с аудируемым лицом;

г) определить лиц, ответственных за обеспечение сохранения сотрудничества с аудируемым лицом, и обеспечить соответствующий контроль.

7. Необходимо проводить регулярное наблюдение за адекватностью и эффективностью принципов и конкретных процедур внутреннего контроля качества аудита.

В соответствии с этим принципом необходимо провести следующие конкретные процедуры:

1) Определить объем и содержание программы аудиторской организации по наблюдению за процедурами внутреннего контроля качества, для чего:

а) установить процедуры, необходимые для обеспечения разумной уверенности в том, что цель и процедуры внутреннего контроля качества аудиторской организации являются эффективными, в том числе: определить цели, подготовить инструкции и программы проверки, используемые при наблюдении; подготовить методические указания в отношении объема работ и критериев отбора аудиторских заданий, подлежащих обзорной проверке; определить периодичность и сроки проведения мероприятий в ходе осуществления наблюдения; установить методы разрешения разногласий, которые могут возникнуть между лицами, ответственными за проведение проверки, работниками, участвующими в выполнении аудиторского задания, или руководящими работниками;

б) установить уровень компетентности работников, которые будут участвовать в наблюдении, и способы их отбора, в том числе: определить критерии отбора, включая уровень ответственности работников и требования к наличию специальных знаний; определить лиц, ответственных за отбор работников;

в) проводить наблюдение, в том числе: проверять соблюдение принципов и конкретных процедур внутреннего контроля качества работы аудиторской организации ; выборочно проверять аудиторские задания на

предмет соответствия профессиональным стандартам, а также целям и процедурам, применяемым аудиторской организацией в отношении внутреннего контроля качества аудита.

2) Сообщить об установленных фактах соответствующим представителям руководства аудиторской организации (индивидуальному аудитору), обеспечить планирование и осуществление мероприятий по наблюдению, а также общую проверку системы внутреннего контроля качества в аудиторской организации (у индивидуального аудитора), для чего:

а) обсудить факты с соответствующими работниками;

б) обсудить выводы, сделанные по результатам отобранных для проверки аудиторских заданий, с руководящими работниками, отвечающими за такие задания;

в) сообщить руководству аудиторской организации (индивидуальному аудитору) об установленных фактах и дать рекомендации в целом и по отобранным для проверки аудиторским заданиям, а также сообщить о проведенных или планируемых мероприятиях по устранению недостатков;

г) установить, что запланированные мероприятия действительно проводились;

д) определить необходимость изменения и (или) уточнения целей и процедур, применяемых аудиторской организацией в отношении внутреннего контроля качества, исходя из результатов наблюдения и других значимых факторов.

Принципы и конкретные процедуры внутреннего контроля качества аудита необходимо довести до сведения работников аудиторской организации так, чтобы обеспечить разумную уверенность в том, что такие принципы и процедуры понятны и применяются на практике.

Требования по обеспечению внутреннего качества работы в ходе аудиторской проверки.

Руководитель аудиторской проверки должен применять такие процедуры внутреннего контроля качества аудита, которые соответствуют целям и задачам проводимой аудиторской проверки.

Руководитель аудиторской проверки анализирует профессиональную компетентность тех аудиторов и ассистентов аудиторов, которые выполняют порученную им работу.

Любое поручение должно даваться ассистентам аудитора таким образом, чтобы обеспечить разумную уверенность в том, что работа будет выполняться с должной тщательностью и той степенью профессиональной компетентности, которая необходима в данных обстоятельствах.

Аудиторы и ассистенты аудитора, которым поручается работа, должны получать от руководителя аудиторской проверки четкие указания о проведении ими соответствующих аудиторских процедур. При этом работники могут быть информированы о таких аспектах, как характер деятельности аудируемого лица и возможные проблемы в области бухгалтерского учета и аудита, которые могут повлиять на характер, временные рамки и объем аудиторских процедур.

Программа аудита, а также смета затрат времени и общий план аудита являются важным средством для доведения до сведения ассистентов аудитора указаний по проведению аудита.

Во время проведения аудита работники, осуществляющие контрольные функции, должны:

- а) осуществлять контроль за ходом аудита, с тем, чтобы определить:
- обладают ли ассистенты аудитора необходимыми навыками и компетентностью для выполнения порученных им заданий;
 - понимают ли ассистенты аудитора указания по проведению аудита;
 - выполняется ли работа в соответствии с общим планом и программой аудита;

б) получать информацию и рассматривать важные вопросы в области бухгалтерского учета и аудита, возникающие в ходе проведения аудита,

осуществлять оценку их важности и внесения соответствующих изменений в общий план и программу аудита;

в) устранять расхождения в профессиональных суждениях работников.

Работа, выполняемая каждым ассистентом аудитора, должна проверяться работниками, имеющими, по крайней мере, равный уровень компетентности, по следующим вопросам:

а) была ли работа выполнена в соответствии с программой аудита;

б) были ли выполненная работа и полученные результаты надлежащим образом документально оформлены;

в) были ли все важные аспекты аудита урегулированы и отражены в аудиторских выводах;

г) были ли достигнуты цели аудиторских процедур;

д) соответствуют ли сделанные выводы результатам выполненной работы и подтверждают ли они аудиторское мнение.

Необходимо своевременно проверять следующее:

а) общий план и программу аудита;

б) оценку неотъемлемого риска и риска средств внутреннего контроля, включая результаты тестов средств внутреннего контроля и поправки (если таковые имеются), внесенные в общий план и программу аудита в результате такой оценки;

в) документальное отражение аудиторских доказательств, полученных в результате процедур проверок по существу, и выводов, сделанных на их основе, включая результаты консультаций;

г) финансовую (бухгалтерскую) отчетность, предлагаемые поправки и аудиторское заключение.

Проверка работы по проведению аудита может включать также (особенно в случае масштабных комплексных аудиторских проверок) требование о том, чтобы работники, не участвующие в данной аудиторской проверке, выполнили дополнительные контрольные процедуры до представления аудиторского заключения.

Для совершенствования системы внутрифирменного контроля качества считается целесообразным заполнение ведущим аудитором специальной формы — анкеты ведущего аудитора по завершении проверки. Эта анкета должна включать в себя следующие вопросы:

- проводился ли аудит в соответствии с намеченными планами;
- все ли услуги, предусмотренные договором с клиентом (контрактом, письмом-обязательством о согласии на проведение аудита), были оказаны;
- рассмотрели ли мы все рабочие документы, обобщили ли все важные моменты и довели ли до конца рассмотрение всех документов, которые оказывают существенное влияние на бухгалтерскую отчетность экономического субъекта;
- рассмотрели ли мы все разъяснения руководства проверяемого экономического субъекта и приняли ли их во внимание;
- подготовили ли мы проект письменной информации руководству экономического субъекта по результатам аудита, будучи уверенными в том, что это письмо освещает все наиболее важные проблемы, возникшие в ходе аудита;
- уверены ли мы в том, что отражаемые в проекте письменной информации наиболее важные проблемы обсуждались с представителями клиента и нам известна точка зрения клиента по таким проблемам;
- рассмотрели и уточнили ли мы всю информацию в аудиторском файле данного клиента и довели ли до конца все вопросы, которые оказывают существенное влияние на бухгалтерскую отчетность;
- убедились ли мы в том, что все аудиторские программы, аудиторские доказательства и рабочие документы подписаны, проверены, пронумерованы и при необходимости снабжены перекрестными ссылками;
- прояснили ли мы все вопросы, связанные с работой, которую выполняли для нас сторонние эксперты, приглашенные специалисты или другие аудиторские организации;

- обсуждали ли мы с клиентом и передали ли ему наши рекомендации по внесению исправительных проводок по результатам наших замечаний;
- убедились ли мы в том, что выводы по следующим вопросам отражены надлежащим образом в нашем аудиторском файле:
 - важные аудиторские проблемы, с которыми мы столкнулись,
 - разногласия с клиентом по вопросам бухгалтерского учета и налогообложения;
 - важные вопросы, связанные с учетом и отчетностью, и аргументы в поддержку и против внесения соответствующих изменений в бухгалтерскую отчетность;
- уверены ли мы в том, что:
 - наше аудиторское заключение подготовлено надлежащим образом,
 - бухгалтерская отчетность экономического субъекта подготовлена в соответствии с необходимыми требованиями учета и отчетности, которые соблюдались на постоянной основе,
 - было выяснено все необходимое для того, чтобы мы сделали правильные выводы по итогам нашей проверки?

Таким образом, в каждой аудиторской организации должна быть создана внутрифирменная система контроля качества аудита, обеспечивающая полное соответствие проводимых аудиторских проверок нормативным документам, регулирующим аудиторскую деятельность.

2.3 Методика внешнего контроля качества аудиторской работы

Объектами внешнего контроля качества аудиторской работы являются: система внутренних стандартов аудиторской организации; система внутреннего контроля качества аудиторской организации; отдельные аудиторские проверки.¹³

¹³ Гутцайт Е.М. Внешний контроль за качеством аудита // Аудиторские ведомости. – № 4–6. – 2004.

В соответствии с указанными объектами контроля качества можно выделить три основных направления внешней проверки качества аудита:

- 1) проверка наличия и соответствия внутренних стандартов аудиторской организации действующим национальным стандартам аудиторской деятельности;
- 2) проверка организации и эффективности функционирования системы внутреннего контроля качества аудита;
- 3) проверка качества отдельной аудиторской проверки.

В приложении №1 представлены соответствующие источники информации для целей проверки качества по каждому из направлений, а также произведена группировка критериев качества в соответствии с установленными объектами контроля качества. Методика проведения внешнего контроля качества аудита представлена в виде схемы в приложении №2.

Методика проверки наличия внутренних стандартов и их соответствия действующим национальным стандартам аудиторской деятельности.

В системе нормативного регулирования аудиторской деятельности особая роль принадлежит национальным стандартам аудиторской деятельности. Одним из основных критериев оценки использования национальных стандартов аудиторскими организациями следует считать разработку и применение ими внутренних стандартов аудита.

Право на установление аудиторскими организациями собственных стандартов аудиторской деятельности предусмотрено национальным стандартом аудиторской деятельности №4 «Требования, предъявляемые к внутренним стандартам аудиторских организаций».

Исходя из принципов организации и проведения аудита, аудиторская организация должна сформировать пакет внутренних стандартов, отражающий ее собственный подход к проводимым проверкам и составляемым заключениям. Наличие системы внутренних стандартов и ее

методологического сопровождения является необходимым показателем профессионализма деятельности аудиторской организации.

Внутренние стандарты аудиторской организации – это документы, детализирующие и регламентирующие единые требования к осуществлению и оформлению аудита, принятые и утвержденные аудиторской организацией с целью обеспечения эффективности практической работы и ее адекватности национальным стандартам аудиторской деятельности. К внутренним стандартам также могут относиться инструкции, методические разработки, пособия и другие документы.

Контроль качества аудита в отношении внутренних стандартов аудиторской организации должен включать проверку наличия внутренних стандартов в аудиторской организации, а также проверку их соответствия требованиям как Закона об аудиторской деятельности, так и Национальному (стандарту) аудиторской деятельности «Требования, предъявляемые к внутренним стандартам аудиторских организаций».

Исходя из вышеизложенного, предлагаем следующий **технологический цикл проведения контроля качества аудита** в отношении внутренних стандартов аудиторской организации (включающий два направления проверки):

1. Фактическая проверка – предполагает проверку наличия разработанных и применяемых внутренних стандартов аудиторской организации.

Согласно национальному стандарту аудиторской деятельности №4 «Требования, предъявляемые к внутренним стандартам аудиторских организаций» общий перечень внутрифирменных стандартов включает внутренние стандарты по следующим объектам:

- 1) общие положения по аудиту:
 - а) стандарты, описывающие концепцию и подход к разработке внутренних стандартов, в том числе стандарт, определяющий их структуру;
 - б) стандарты, регламентирующие этику поведения аудитора,

дополняющие и конкретизирующие действующие нормативные документы в области аудиторской деятельности;

в) стандарты, содержащие положения о внутренней структуре и организации деятельности аудиторской организации;

г) стандарты, регламентирующие порядок осуществления внутрифирменного контроля качества выполнения аудита, а также ответственность аудиторов;

2) порядок проведения аудита:

а) стандарты, регламентирующие ответственность аудитора;

б) стандарты, регламентирующие порядок планирования аудита;

в) стандарты, регламентирующие порядок изучения и оценки внутреннего контроля;

г) стандарты, регламентирующие порядок получения аудиторских доказательств;

д) стандарты, регламентирующие порядок использования работы третьих лиц;

3) порядок формирования выводов и заключений аудиторов:

а) стандарты, описывающие концепцию и подход к порядку составления аудиторских заключений;

б) стандарты, регламентирующие подготовку письменной информации аудитора руководству экономического субъекта по результатам проведения аудита;

в) стандарты, регламентирующие порядок подготовки иных аудиторских отчетов, в том числе по дополнительной информации, содержащейся в документах, связанных с бухгалтерской отчетностью;

4) специализированные стандарты (стандарты в области методологии проведения аудиторских проверок по различным направлениям деятельности экономических субъектов, а также по различным целям проведения аудита);

5) сопутствующие услуги:

а) стандарты, регламентирующие подготовку заключений аудитора по

специальным аудиторским заданиям;

б) стандарты, описывающие порядок изучения прогнозной финансовой информации;

б) стандарты, определяющие образование и подготовку кадров (устанавливают требования к образованию, профессиональному уровню auditors и специалистов, регламентируют порядок подготовки и повышения квалификации кадров аудиторской организации).

Проверка наличия разработанных и принятых внутренних стандартов в аудиторской организации должна проводиться системно по приведенным выше объектам стандартизации.

2. Проверка соответствия. Данное направление включает проверку соответствия:

1) требованиям, предъявляемым к назначению и разработке внутренних стандартов аудиторской организации, установленным положениями национального стандарта аудиторской деятельности №4 «Требования, предъявляемые к внутренним стандартам аудиторских организаций». В приложении 6 представлен «Контрольный лист по проверке на соответствие требованиям, предъявляемым к назначению и разработке внутренних стандартов аудиторской организации»;

2) требованиям, предъявляемым к форме и содержанию внутренних стандартов. Для целей такой проверки разработан «Контрольный лист по проверке на соответствие требованиям, предъявляемым к форме и содержанию внутренних стандартов аудиторской организации» (приложение 7);

3) требованиям, предъявляемым к порядку подготовки внутренних стандартов аудиторской организации. Данный блок может быть также проверен с помощью «Контрольного листа по проверке на соответствие требованиям, предъявляемым к порядку подготовки внутренних стандартов аудиторской организации» (приложение №3);

4) разработанных и принятых внутренних стандартов аудиторской

организации положениям действующих национальных стандартов аудиторской деятельности. В качестве критериев такой проверки могут быть признаны:

- соответствие ключевым позициям действующих национальных стандартов аудиторской деятельности;
- соответствие терминологической базы внутренних стандартов терминам, применяемым действующими национальными стандартами аудиторской деятельности.

Предложенный подход к такой проверке позволит не только определить, руководствовалась ли аудиторская фирма при разработке внутренних стандартов действующими национальными стандартами аудиторской деятельности, но и установить, соблюдается ли требование непротиворечивости по отношению к национальным стандартам аудиторской деятельности.

Методика проверки организации и эффективности функционирования системы внутреннего контроля качества аудита

В отношении проверки системы внутреннего контроля качества аудита программой предусмотрены следующие направления проверки:¹⁴

- 1) независимость;
- 2) принятие и обслуживание клиентов;
- 3) прием на работу;
- 4) профессиональное образование (обучение);
- 5) распределение заданий среди сотрудников;
- 6) профессиональная документация;
- 7) консультации;
- 8) контроль качества работы аудиторской фирмы в процессе аудита;
- 9) последующий контроль качества работы аудиторской фирмы.

Приведенные направления проверок не соответствуют требованиям

¹⁴ Кизь В.В. Организационные мероприятия по контролю качества аудита // Аудитор. – 2002. – № 5.

действующих аудиторских стандартов и соответственно на их основе невозможно объективно и системно оценить, как осуществляется внутренний контроль качества аудита в аудиторской организации.

В настоящее время отсутствуют надлежащим образом разработанные как на законодательном уровне, так и на уровне профессиональных аудиторских объединений методики проверки системы внутреннего контроля качества аудита, которые соответствовали бы требованиям нормативных актов, учитывали бы международные подходы к качеству услуг и включали бы критерии систематизированной оценки общего качества аудиторской работы.

Для целей внешнего контроля качества аудита в отношении системы внутреннего контроля качества аудита можно выделить два основных направления проверки качества работы аудиторской организации:

1. Проверка организации системы внутреннего контроля качества аудита. Цель проведения проверки по данному направлению – установление, организована ли система внутреннего контроля качества аудита в аудиторской организации и соблюдены ли требования к организации этой системы.

Для проверки по данному направлению предлагаем использовать «Контрольный лист по проверке требований, предъявляемых к организации системы внутреннего контроля качества работы в аудиторской организации» (приложение №4).

2. Проверка эффективности функционирования системы внутреннего контроля качества аудита. Цель проверки эффективности функционирования системы внутреннего контроля качества аудита – установление, реализуются ли политика и конкретные процедуры по обеспечению качества работы аудиторской организации в целом по каждому из установленных элементов такой системы.

Для проверки эффективности функционирования системы внутреннего контроля качества аудита предлагаем «Контрольный лист по проверке

эффективности функционирования системы внутреннего контроля качества аудита» (приложение №5). Контрольный лист содержит вопросы, которые распределены в соответствии с элементами системы внутреннего контроля качества аудита, что дает возможность провести комплексную проверку системы внутреннего контроля и выразить мнение об эффективности ее функционирования.

В графе «Комментарии» контрольного листа следует кратко описать практическую реализацию данного вопроса, привести ссылки на внутренние регламентирующие документы. Пояснения вписываются в эту графу после обсуждения с соответствующим персоналом аудиторской организации, что создает обоснованную уверенность в том, что существенные моменты не были проигнорированы.

Однако следует учитывать, что количество и содержание процедур зависит от специфики деятельности аудиторской организации, включая размер и характер деятельности, географическую разбросанность, организационную структуру, соотношение бюджетов затрат и доходов. В связи с этим вопросы, включаемые в контрольный лист, могут варьироваться в зависимости от указанных факторов.

Оценка результатов проверки производится путем выражения мнения эксперта об организации и эффективности функционирования ее системы внутреннего контроля качества аудита. Профессиональное мнение эксперта носит субъективный характер, так как основано на его знаниях и опыте работы.

С целью формирования общего мнения об организации и эффективности функционирования системы внутреннего контроля качества аудита в аудиторской организации эксперту на основании результатов проверочных тестов по указанным направлениям проверки следует оценить:

- 1) обеспечивает ли система внутреннего контроля качества аудита соблюдение установленных критериев качества;
- 2) обеспечивает ли система внутреннего контроля качества аудита

достижение установленной цели политики внутреннего контроля качества, т. е.:

– придерживаются ли работники аудиторской организации принципов независимости, честности, объективности, конфиденциальности и норм профессионального поведения;

– обладают ли работники аудиторской организации надлежащими навыками и профессиональной компетентностью, необходимой для выполнения обязанностей с должной тщательностью;

– имеют ли работники, которым поручается проведение аудита, специальную подготовку и опыт, необходимые в данных условиях;

– направляется ли работа аудиторов и осуществляется ли текущий контроль на всех уровнях внутреннего контроля качества;

– проводятся ли при необходимости консультации со специалистами, обладающими надлежащими знаниями;

– проводится ли работа с потенциальными и существующими клиентами;

– направлена ли деятельность аудиторской организации на понимание текущих и будущих (скрытых) потребностей клиентов, выполнение их требований и ожиданий;

– оценивается ли регулярно эффективность принципов и конкретных процедур внутреннего контроля качества аудита;

3) обеспечивает ли система внутреннего контроля качества аудита предотвращение возникновения или своевременное устранение возможных ошибок и недостатков в аудиторской работе.

По результатам проверки качества контролер может дать рекомендации по устранению существенных недостатков и повышению качества аудиторской работы аудиторской организации в целом.

Методика внешнего контроля качества аудиторской работы.

Источником информации при контроле качества отдельной аудиторской проверки должны являться рабочие документы аудитора,

сформированные в аудиторские файлы. Формирование такой рабочей документации предусмотрено законодательством. Согласно национальному стандарту аудиторской деятельности № 6 «Документирование аудита», аудиторская организация должна документально оформлять все сведения, которые важны с точки зрения доказательств, подтверждающих аудиторское мнение, а также доказательств того, что аудиторская проверка проводилась в соответствии с национальными стандартами аудиторской деятельности. Стандартом также установлено, что аудитор должен составлять рабочие документы в достаточно полной и подробной форме, необходимой для обеспечения общего понимания аудита. В рабочих документах должна отражаться информация о планировании аудиторской работы, характере, временных рамках и объеме выполненных аудиторских процедур, их результатах, а также о выводах, сделанных на основе полученных аудиторских доказательств.

Обычно по каждому клиенту аудиторской организации формируется постоянный и текущий аудиторский файл. В постоянный аудиторский файл включается документация, сохраняющая важное значение на протяжении ряда лет, изменения в которую вносятся редко. К таким документам относятся: копия договора, письма аудиторской организации о проведении аудита; копии учредительных документов; копии договоров, соглашений и других документов длительного характера; информация о фирме (история создания и развития, вид деятельности, производственные мощности, схемы организационно-управленческой структуры и т. п.); описание систем бухгалтерского учета и внутреннего контроля; копии или выдержки из протоколов собраний акционеров, учредителей, правления по вопросам использования прибыли и др.; основные показатели деятельности за предыдущие годы и т. п. Постоянный файл (папка) формируется во время первой проверки клиента, а затем в нее вносятся дополнения и необходимые поправки по мере поступления новой информации во время следующих аудиторских проверок. В дальнейшем анализируется актуальность

долгосрочной документации и в нее также вносятся соответствующие поправки.

Текущие аудиторские файлы (папки) содержат информацию, относящуюся в основном к аудиту отдельного периода. В ее состав входят организационные (административные) документы, составляемые на стадии планирования и завершения аудита: письмо (заявка) клиента на проведение аудита (копия договора); задание на планирование аудита; запрос информации на планирование аудита; общий план аудита; программа аудита; график проведения аудита; приказ (распоряжение) об утверждении состава аудиторской группы; меморандум планирования аудита; акт выполненных работ и счет-фактура; рабочее время, фактически затраченное на проведение аудита; деловая переписка и т. п. Текущая рабочая документация, создаваемая при выполнении отдельных аудиторских процедур и проверке отдельных позиций в отчетности, для обобщения полученной информации группируется по определенным разделам: планирование аудиторской проверки бухгалтерской отчетности проверяемой организации; оценка эффективности систем бухгалтерского учета и внутреннего контроля и далее в разрезе проверяемых участков, а также по этапам проведения аудиторской проверки: планирование аудита; сбор аудиторских доказательств в ходе выполнения аудиторских процедур; завершение аудита. На основе обобщения информации текущей аудиторской документации формируются выводы и замечания, на которых основывается мнение аудитора о достоверности проверяемой финансовой (бухгалтерской) отчетности.

Контролю качества аудиторской проверки, таким образом, должны подлежать в первую очередь текущие аудиторские файлы, которые непосредственно и содержат информацию, относящуюся к аудиту отдельного периода.

Однако не представляется возможным проверить качество всех проведенных аудиторской организацией (индивидуальным аудитором) аудиторских проверок без исключения, поскольку для этого потребуются

значительные трудовые, финансовые и временные затраты. Таким образом, необходимо определить принципы и способы отбора аудиторских заданий для контроля качества аудита.

Целесообразно использовать нестатистический метод выборочной проверки. Этот метод контроля не требует применения статистических методов отбора и получения результатов. Отбор элементов может быть произвольным, экспертным или каким-либо другим методом, т. е. не основанным на математических приемах. Выбор такого метода обусловлен тем, что процесс аудиторской проверки характеризуется рядом особенностей, в силу которых отбор аудиторских файлов, подлежащих проверке, не может быть произведен случайно.¹⁵

Следует отметить, что должен производиться отбор только единицы проверки, т. е. одного задания. Внутри единицы проверки контроль должен осуществляться сплошным методом по соблюдению всех установленных критериев качества аудита. Задания, которые должны подлежать контролю, определяются на основании профессионального суждения контролера качества. Однако отбор не может быть менее одной единицы проверки в каждом виде услуг, оказываемых аудиторской организацией, а также в каждом виде деятельности аудиторской организации. Под единицей проверки следует понимать одно задание, выполняемое аудиторской организацией (например, одно задание по обязательной аудиторской проверке, одно задание по инициативной аудиторской проверке, одно задание по заданию государственных органов, одна сделка по постановке учета и далее по видам сопутствующих аудиту услуг). Все отобранные аудиторские задания должны относиться к таким заданиям, которые были выполнены и завершены в течение всего проверяемого периода.

Отбор заданий для контроля качества аудита может быть основан на комплексной оценке аудиторского риска. В этой связи можно использовать опыт Института профессиональных аудиторов России. Система контроля в

¹⁵ Чая В.Т. Контроль качества аудита // Бухгалтерский учет. – 2004. – № 8. – С. 54–55.

данной организации строится на основе составления рейтинга аудиторского риска, имеющего несколько основных градаций и устанавливаемого первоначально на основании ежегодных отчетов аудиторских организаций. Чем выше показатель аудиторского риска, тем вероятнее проверка членов Института профессиональных аудиторов соответствующей инспекцией. Представляется возможным применить данный принцип и в отношении отбора аудиторских заданий в проверяемой аудиторской организации.

Кроме того при отборе заданий для анализа должны быть приняты во внимание следующие факторы риска: задания в отраслях, связанные с необходимостью привлечения специалистов по этим отраслям (сложные отрасли); большие и сложные задания, а также задания, связанные с высоким риском; задания, вызывающие общественный интерес; задания, выполняемые впервые, а также задания, по окончании выполнения которых выдается модифицированное аудиторское заключение (и далее по видам модификации). Кроме того, если аудиторская организация подвергалась контролю качества неоднократно, то следует также проанализировать задания в областях, которые ранее не проверялись и не анализировались.

Проверке также могут подлежать аудиторские задания:

– выполненные под руководством разных сотрудников фирмы, поскольку существует возможность использования различных подходов к проведению аудита;

– относящиеся к различным видам деятельности аудиторской организации (например, общий аудит, аудит бирж, внебюджетных фондов и инвестиционных институтов, аудит страховых организаций и обществ взаимного страхования, аудит кредитных организаций, банковских групп и холдингов). Поэтому для целей планирования отбора следует произвести оценку видов деятельности проверяемой аудиторской фирмы.

Необходимо также учитывать такие факторы, как соотношение затрат на проведение аудита и размер полученного гонорара, соответствие размеров деятельности аудиторской фирмы и аудируемого лица.

Для оценки качества отдельной аудиторской проверки можно использовать один из основных методов оценки качества услуг – метод разложения услуги на составляющие процессы, для каждого из которых определяются основные характеристики. В этом случае оценка качества формируется как сумма оценок составляющих процессов. Несомненным преимуществом данного подхода является его наглядность, легкость восприятия для субъектов оценки, особенно при измерении сложных услуг, а также возможность учета влияния характера процессов на качество услуги.

Качество аудиторской проверки создается в ходе следующих основных процессов:

- 1) подготовительного (согласование условий договоренности, планирование аудита);
- 2) основного (оценка аудиторских рисков, изучение системы внутреннего контроля клиента, сбор аудиторских доказательств, в том числе с использованием работы третьих лиц, обеспечение выполнения условий договоров);
- 3) заключительного (формирование выводов, оформление заключений и отчетов).

Следовательно, контроль качества конкретной аудиторской проверки будет заключаться в оценке соответствия таких процессов требованиям аудиторских стандартов.

Как в международных, так и в национальных стандартах установлено, что для качественного выполнения отдельного аудиторского задания аудиторская организация должна разработать и реализовать конкретные процедуры, руководствуясь следующими принципами обеспечения внутреннего качества работы в ходе аудита: руководство аудиторской проверкой, осуществление надзора в ходе ее проведения, а также проверка работы по проведению аудита.

Исходя из вышеизложенного, для оценки качества отдельной аудиторской проверки предлагаем проводить проверку качества по трем

основным направлениям:

1. Проверка соответствия проведенной аудиторской проверки требованиям действующих национальных стандартов аудиторской деятельности и внутренних стандартов аудиторской организации. Цель проверки по данному направлению – получение подтверждения следования установленной методологии аудита на всех этапах аудиторской проверки (от планирования до завершения) в строгом соответствии с регулирующими документами.

2. Проверка требований, предъявляемых к составлению рабочей документации в процессе аудита финансовой (бухгалтерской) отчетности. Проводится проверка соответствия требованиям федерального национального стандарта аудиторской деятельности № 6 «Документирование аудита». Выделение данного контрольного направления обусловлено необходимостью доказать, что аудиторская проверка проводилась в соответствии с национальными стандартами аудиторской деятельности. Для этого разработан проверочный тест «Контрольный лист по проверке соблюдения требований, предъявляемых к составлению документации в процессе аудита финансовой (бухгалтерской) отчетности» (приложение №6).

3. Проверка реализации процедур по обеспечению внутреннего контроля качества в ходе аудиторской проверки. Цель такой проверки – получение подтверждения эффективности внутренних процедур контроля, установленных в отношении отдельных аудиторских проверок. В приложении №7 представлен разработанный для этой цели «Контрольный лист по проверке реализации процедур по обеспечению внутреннего качества в ходе аудиторской проверки».

Оценка результатов контроля качества отдельной аудиторской проверки также производится экспертным методом. В результате проверки эксперту необходимо выразить мнение о том, обеспечивает ли конкретная аудиторская проверка необходимый и достаточный уровень доверия со

стороны заинтересованных пользователей к профессиональному мнению аудитора в отношении достоверности финансовой (бухгалтерской) отчетности.

С целью формирования общего мнения о качестве аудиторской проверки эксперту на основе результатов проверочных тестов следует установить:

1) соблюдала ли проверяемая аудиторская организация установленные политику и процедуры внутреннего контроля по обеспечению качества работы в ходе аудиторской проверки;

2) соблюдались ли при проведении конкретного аудита требования действующих правил (стандартов) и внутренних стандартов аудиторской деятельности;

3) подтверждает ли рабочая документация тип выданного аудиторского заключения;

4) организована ли процедура реагирования на недостатки, выявленные в процессе реализации договора на оказание аудиторских услуг, и их исправления.

По результатам проверки качества контролером могут быть представлены рекомендации по устранению существенных недостатков, и совершенствованию методических и технических аспектов проведения аудита.

Глава III Пути совершенствования качества аудиторской проверки предприятия и контроля над ее проведением

3.4 Роль внутрифирменных аудиторских стандартов в повышении качества аудиторской проверки

Зарубежная практика показывает, что для получения признания па рынке аудиторских услуг аудиторские фирмы обязаны иметь документы, регламентирующие их деятельность, т.е. стандарты, учитывающие специфику конкретной аудиторской фирмы (внутрифирменные стандарты аудита).

Согласно законодательству большинства стран (США, Великобритания, Германия и др.), а также международным соглашениям в области защиты объектов интеллектуальной собственности внутрифирменные стандарты аудита представляют собой коммерческую тайну со всеми вытекающими отсюда последствиями. На разработку этих стандартов требуются значительные средства и долгие годы практической работы, поэтому разработка внутрифирменных стандартов под силу только крупным аудиторским фирмам с серьезным научным потенциалом.

Под внутренними стандартами аудиторской организации понимаются документы, определяющие единые требования к осуществлению и оформлению аудита, принятые и утвержденные аудиторской организацией с целью обеспечения эффективности проведения аудиторской проверки и ее соответствия требованиям Национальных стандартов аудиторской деятельности Республики Узбекистан.

Аудиторская организация должна сформировать пакет внутренних стандартов, отражающий ее собственный подход к проводимым аудиторским проверкам и составляемым аудиторским отчетам и заключениям, с учетом требований Национальных стандартов аудиторской деятельности Республики Узбекистан к организации и проведению

аудиторской проверки.

Внутренние стандарты аудиторских организаций должны содержать конкретные рекомендации, позволяющие аудиторам на практике определять четкий порядок своих действий по выполнению требований Национальных стандартов аудиторской деятельности Республики Узбекистан по повышению качества аудиторских проверок.

Внутренние стандарты регламентируют деятельность аудиторов в рамках данной аудиторской организации и обеспечивают основу для урегулирования возможных конфликтов между сотрудниками и руководством аудиторской организации.

Применение внутренних стандартов позволяет аудиторским организациям:

а) уменьшить трудоемкость аудиторских работ по проверкам отдельных участков (с помощью рабочих таблиц и вопросников, других документов технического характера), обеспечить дополнительный контроль за работой помощников аудитора;

б) повышать качество аудиторской работы и способствовать снижению аудиторского риска.

Требования внутренних стандартов аудиторских организаций должны регулировать осуществление аудиторской деятельности в соответствии с основными принципами Национальных стандартов аудиторской деятельности Республики Узбекистан.

Внутренние стандарты формулируют единые требования к порядку проведения аудиторской проверки, к качеству и надежности аудиторской проверки.

Внутренние стандарты должны определять общий подход аудиторской организации к проведению аудита независимо от условий, в которых проводится аудиторская проверка.

К внутренним стандартам аудиторской организации относятся принятые и утвержденные стандарты, методические разработки, пособия и

другие документы, обязательные к применению в аудиторской организации, раскрывающие внутренние подходы к осуществлению аудиторской деятельности.

Внутренние стандарты являются частью организационно-распорядительной документации и системы внутреннего контроля аудиторской организации.

Внутренние стандарты аудиторских организаций должны иметь практическую пользу:

- каждый последующий внутренний стандарт должен обеспечивать согласованность и взаимосвязь с остальными внутренними стандартами и не противоречить Национальным стандартам аудиторской деятельности Республики Узбекистан;
- обеспечивать четкость формулировок, целостность и ясность изложения;
- полностью охватывать вопросы данного стандарта, логически развивать излагаемые принципы и положения;
- содержать одинаковую трактовку терминов во всех внутренних стандартах.

Внутренние стандарты должны в совокупности представлять описание комплексного подхода аудиторской организации к организации и технологии проведения аудиторской проверки.

При разработке внутренних стандартов, предназначенных для проведения аудиторской проверки, аудиторские организации должны руководствоваться Национальными стандартами аудиторской деятельности Республики Узбекистан и другими актами законодательства Республики Узбекистан, регулирующими аудиторскую деятельность.

При разработке внутренних стандартов, предназначенных для проведения аудиторской проверки в соответствии с международными стандартами аудита, аудиторские организации должны руководствоваться нормами и принципами, предусмотренными в международных стандартах

аудита.

При отсутствии стандартов аудиторской деятельности в определенной области аудиторской проверки, детализированных методик и подходов к проведению аудита аудиторские организации при разработке внутренних стандартов руководствуются международными стандартами аудита с учетом специфических особенностей, установленных законодательством.

Аудиторская организация самостоятельно устанавливает перечень и порядок разработки внутренних стандартов.

В случае прямых указаний в Национальных стандартах аудиторской деятельности на то, что некоторые моменты требуют дополнительного утверждения в качестве внутренних стандартов, аудиторская организация обязана обеспечить выполнение данного указания в первоочередном порядке.

Форма и содержание внутренних стандартов аудиторской организации.

Внутренние стандарты аудиторских организаций по своему назначению могут быть разделены на следующие группы:

- а) стандарты, содержащие общие положения по аудиторской проверке;
- б) стандарты, устанавливающие порядок проведения аудиторской проверки;
- в) стандарты, устанавливающие порядок формирования выводов и заключений аудиторов;
- г) специализированные стандарты;
- д) стандарты, устанавливающие порядок оказания профессиональных услуг;
- е) стандарты по образованию и подготовке кадров и др.

Внутренние стандарты, содержащие общие положения по аудиторской проверке, предназначены для регулирования

взаимоотношений между аудиторами, а также между сотрудниками и руководством аудиторской организации в соответствии с основными принципами проведения аудиторской проверки.

В перечень внутренних стандартов, содержащий общие положения по аудиторской проверке, могут быть включены:

а) стандарты, описывающие концепцию и подход к разработке внутренних стандартов, в том числе стандарт, определяющий их структуру;

б) стандарты, регламентирующие этику поведения аудитора;

в) стандарты, регламентирующие порядок осуществления внутреннего контроля качества проведения аудиторской проверки, а также ответственность аудиторов и др.

Внутренние стандарты, устанавливающие порядок проведения аудиторской проверки, формулируют конкретные правила, методику проведения аудиторской проверки.

В перечень внутренних стандартов аудиторских организаций, устанавливающих порядок проведения аудиторской проверки, могут быть включены:

а) стандарты, регламентирующие ответственность аудитора;

б) стандарты, регламентирующие порядок планирования аудиторской проверки;

в) стандарты, регламентирующие порядок изучения и оценки внутреннего контроля проверяемого хозяйствующего субъекта;

г) стандарты, регламентирующие порядок получения аудиторских доказательств;

д) стандарты, регламентирующие порядок использования работы третьих лиц и др.

Внутренние стандарты, устанавливающие порядок формирования выводов и заключений аудиторов, содержат внутренние требования аудиторской организации к содержанию и формированию выводов и

составлению заключений по результатам проведенной аудиторской проверки.¹⁶ В перечень данных стандартов могут входить:

а) стандарты, описывающие концепцию и подход к порядку составления аудиторских отчетов и заключений;

б) стандарты, регламентирующие подготовку письменной информации аудитора руководству хозяйствующего субъекта по результатам проведения аудиторской проверки;

в) стандарты, регламентирующие порядок подготовки иных аудиторских отчетов, в том числе по дополнительной информации, содержащейся в документах, связанных с финансовой отчетностью;

г) стандарты, регламентирующие порядок подготовки аудиторских заключений по результатам проведенной аудиторской проверки.

Специализированные внутренние стандарты включают стандарты в области методологии проведения аудиторских проверок по различным направлениям деятельности хозяйствующих субъектов. В перечень данных стандартов могут быть включены:

а) стандарты, отражающие специфические аспекты проведения аудиторских проверок кредитных учреждений;

б) стандарты, отражающие специфические аспекты проведения аудиторских проверок страховых организаций;

в) стандарты, отражающие специфические аспекты проведения аудиторских проверок бирж, фондов и инвестиционных институтов;

г) стандарты, отражающие отраслевые особенности проведения аудиторских проверок других хозяйствующих субъектов;

д) стандарты, регламентирующие подготовку аудиторского отчета по специальным вопросам.

Внутренние стандарты, устанавливающие порядок оказания профессиональных услуг, содержат положения о порядке оказания консалтинговых и других видов профессиональных услуг. В перечень

¹⁶ Соколов Я.В., Терехов А.А. Очерки развития аудита. – М.: ИД ФБК-ПРЕСС, 2004.

данных внутренних стандартов могут быть включены:

а) стандарты, регламентирующие услуги по постановке, восстановлению и ведению бухгалтерского учета;

б) стандарты, описывающие порядок составления финансовой отчетности хозяйствующего субъекта;

в) стандарты, описывающие порядок оказания консалтинга по бухгалтерскому учету, налогообложению, планированию, менеджменту и другим вопросам финансово-хозяйственной деятельности;

г) стандарты, отражающие порядок составления расчетов и деклараций по налогам и другим обязательным отчислениям и др.

Внутренние стандарты по образованию и подготовке кадров устанавливают требования к образованию, профессиональному уровню auditors и специалистов, регламентируют порядок подготовки и повышения квалификации работников аудиторской организации.¹⁷

Внутренний стандарт аудиторской организации может иметь следующую структуру:

а) регламентирующие параметры - ссылка на Национальные стандарты аудиторской деятельности Республики Узбекистан, а также на международные стандарты аудита, использованные при разработке данного внутреннего стандарта;

б) общие положения - необходимость внутреннего стандарта, определение его основных терминов и понятий, сферы применения;

в) цель и задачи стандарта - назначение стандарта и конкретные проблемы, решение которых обеспечивается его применением;

г) взаимосвязь с другими стандартами - ссылки на соответствующие положения других стандартов;

д) определение основных принципов и методик - описание подходов аудиторской организации, принятых методик и технических приемов

¹⁷ НСАД №4 Требования, предъявляемые к внутренним стандартам аудиторских организаций Утвержден Приказом министра финансов от 21.08.2006 г. N 76

решения проблем, рассматриваемых стандартом;

е) оформление - перечень документов, которые аудитор должен составить согласно требованиям стандарта.

Реквизиты внутренних стандартов могут состоять из:

а) номера - порядкового или серийного кода данного стандарта;

б) даты ввода в действие;

в) названия - краткого и четкого изложения того, что регламентирует стандарт;

г) даты и указания лица, утвердившего стандарт;

д) преемственности - ссылки на ранее принятые, распространенные или предписанные нормативно-правовыми актами правила, которые связаны с данным стандартом;

е) сферы применения - перечня объектов, на которые распространяется (или не распространяется) действие данного стандарта.

В дополнение к внутренним стандартам могут разрабатываться приложения (методики, перечень процедур, вопросники, компьютерные программы, рабочие таблицы и т. д.), обеспечивающие дополнительные разъяснения отдельных положений внутренних стандартов.

Приложения к внутренним стандартам могут содержать следующие разделы:

а) порядок применения внутреннего стандарта;

б) описание технологии выполнения каждого этапа аудиторской проверки;

в) перечень вопросников и аудиторских процедур;

г) таблицы, схемы, рабочие документы с цифровыми примерами, иллюстрирующими методику и порядок проведения аудиторских процедур;

д) систематизированный перечень нормативно-правовых актов, используемых при аудиторской проверке.

Порядок и форма подготовки внутренних стандартов аудиторской

организации приведены в приложениях №7 и №8.

Порядок организации внутреннего контроля над выполнением требований внутренних стандартов аудиторской организации

Внутренние стандарты утверждаются приказом руководителя аудиторской организации, а в случаях, предусмотренных учредительными документами аудиторской организации, - собранием учредителей или другим уполномоченным органом.

Внутренние стандарты, регламентирующие внутренний контроль качества аудита, должны содержать положения по осуществлению контроля за выполнением требований внутренних стандартов.

Внутренние стандарты могут предусматривать назначение соответствующих должностных лиц, ответственных за соблюдение положений внутренних стандартов.

Для обеспечения надлежащего контроля над соблюдением внутренних стандартов необходимость их применения должна входить в функциональные обязанности аудитора, предусмотренные трудовыми отношениями между аудитором и аудиторской организацией.

Аудиторской организацией могут быть установлены обязательные для выполнения при проведении аудита положения внутренних стандартов. При этом должны быть учтены обязательные для выполнения требования Национальных стандартов аудиторской деятельности Республики Узбекистан.

Контроль над выполнением требований внутренних стандартов должен быть организован на всех уровнях управления аудиторскими проверками, начиная с руководителей групп и руководителей проверок и заканчивая руководителями аудиторской организации, уполномоченными подписывать аудиторские заключения.¹⁸

Для выполнения контрольных функций в ходе осуществления

¹⁸ Панкова СВ. Применение системного подхода к обеспечению качества аудита // Аудитор. – 2002. – № 12.

аудиторской проверки аудиторской организацией может быть создана служба контроля качества проведения аудиторской проверки. Внутренние требования к уровню профессиональной подготовки специалистов, выполняющих контрольные функции в составе службы контроля качества проведения аудиторской проверки, устанавливаются внутренними стандартами по образованию и подготовке кадров аудиторской организации.

На сотрудников аудиторских организаций распространяется обязанность не разглашать содержание внутренних стандартов и не использовать их вне деятельности данной аудиторской организации, за исключением случаев, предусмотренных законом.

Основное назначение внутренних стандартов – определение набора применяемых аудиторских процедур и порядка их реализации. Установление внутренними стандартами единых основных требований к порядку проведения аудита, а также к его качеству и надежности обеспечивает при их соблюдении дополнительные гарантии качественных результатов аудиторской проверки.

Исходя из вышеизложенного, можно сделать вывод о том, что разработка аудиторской организацией внутренних стандартов и их применение являются одним из показателей качества аудиторской работы. Отсутствие внутренних стандартов аудиторской деятельности означает отсутствие не только прав, но и ответственности сотрудников аудиторской организации, что может оказать негативное влияние на качество аудиторской деятельности. Следовательно, внутренние стандарты должны выступать основополагающим элементом системы внутреннего контроля качества аудита и в этом смысле должны подлежать контролю качества аудита.

3.5 Автоматизация аудиторской деятельности - современный инструмент для повышения уровня качества предоставляемых услуг в области аудита

В настоящее время большинство отраслей достигли высокого уровня автоматизации бизнес-процессов, экономических процессов, делопроизводства, контрольно-исполнительского производства. Чего нельзя сказать об автоматизации аудиторской деятельности и автоматизации контроля за качеством аудиторской деятельности. Многие аудиторы даже не подозревают, что существует программное обеспечение именно для аудита.

По данным исследований последних лет, не более 20% аудиторских фирм приобрели к настоящему моменту какую-либо тиражируемую систему автоматизации, но используют ее в реальной работе лишь около половины из них. Еще приблизительно 10% часть своих бизнес-процессов автоматизируют с помощью систем управления проектами, управления документооборотом, CRM (система управления взаимодействия с клиентами, это система для менеджеров). Зачастую решения такого рода называют собственными системами автоматизации, хотя по-настоящему таких собственных систем — абсолютно единицы. Остальные 70% аудиторских компаний пока для своих задач применяют стандартные офисные пакеты (Word и Excel).

Почему аудиторское сообщество на данном этапе оказалось в такой ситуации? Казалось бы, все должно быть наоборот. Ведь именно аудитору сегодня необходимо за ограниченное количество времени проанализировать большой объем информации, сформировать на ее основе выводы и суждения...

По нашему мнению, этому несколько причин, их можно классифицировать следующим образом: **Общепрофессиональные причины:**

Первый блок причин:

- Несмотря на прошедшее десятилетие, мы все еще находимся на достаточно низком уровне развития аудиторского рынка, причина этому -

начальный период становления аудиторского рынка; По мнению некоторых бизнес-экспертов, рынок аудиторско-консалтинговых услуг еще будет подвержен преобразованиям, что приведет к следующему: - крупные международные аудиторские фирмы, занимающие на рынках многих стран мира доминирующие позиции, займут столь же прочное положение и на российском рынке; - некоторые российские аудиторские фирмы либо станут партнерами международных аудиторских фирм, либо будут поглощены ими; - другие российские аудиторские компании будут иметь возможность обслуживать в основном только предприятия среднего и малого бизнеса.

Следующие причины:

- специфика аудиторской деятельности, заключающаяся в достаточно сложной формализации процесса аудита и не каждая компания разработчик находит общий язык с постановщиками, в силу профессионального разобщения;
- нужно отметить, что в компаниях не все аудиторы одинаково владеют компьютерной грамотностью. Есть специалисты высокой квалификации в области аудита, но кроме MS Excel и MS Word не хотят осваивать, ни какие другие программы. Есть специалисты, владеющие различными новинками информационных технологий, но не имеющие достаточного опыта в области аудита. Есть и третий вариант - и хорошие аудиторы и прекрасно владеют техникой, что, к сожалению, крайне редко встречается;
- одной из причин общепрофессионального характера является то, что у аудиторов очень большая и сложная нормативная база. И обеспечение доступа к информационно-справочным системам вовсе не равносильно систематизации нормативной информации, необходимой аудитору для проверки. Ему нужна специализированная система, подборка информации в которой должна производиться специалистами-методологами и которую следует непрерывно актуализировать);
- другая причина – это отсутствие единого подхода к проведению проверки и, как следствие, разнотипные результаты проверки участков учета

и сложность систематизации этих результатов при подготовке заключения (ведь чтобы заставить и опытных аудиторов, и ассистентов работать по единой методике, она должна быть универсальной, т. е. понятной, удобной и подходящей, как говорится, на все случаи жизни);

- усиление внутрифирменного и внешнего контроля качества предоставляемых услуг, расширение спектра консалтинговых услуг, например, в области внутреннего аудита;

- изменение роли аудита, аудит должен выступать не в качестве инструмента помощи для бухгалтерии предприятия, а как средство контроля со стороны инвесторов, акционеров и собственников. Все это общеотраслевые причины, которые выдвигаются требованиями к системам автоматизации. К технологическим причинам можно отнести следующее:

- применение аудируемым предприятием различного программного обеспечения, что в силу профессии необходимо осваивать аудиторам, для работы с базами данных заказчиков;

- выездной характер работы аудиторов; (не везде еще есть стабильная интернет связь, либо полное ее отсутствие, либо при хорошем оснащении офисов отсутствие свободных доступов, недостаточное оснащение мобильной компьютерной техникой (ноутбуки, принтеры, сканеры, требуемые при исполнении проекта, на территории аудируемого лица);

- различная отраслевая специализация заказчиков аудиторских фирм, что при динамично меняющемся законодательстве не позволяет произвести детализированную настройку специализированных систем на «все случаи жизни»;

- необходимость соблюдения требований конфиденциальности и защиты информации;

- возможности электронного архивирования рабочих документов, итоговых документов проверки с использованием электронно-цифровой подписи.

Все названные нами причины являются с одной стороны необходимыми для мотивации развития автоматизации как инструмента повышения уровня качества предоставляемых услуг в области аудита, но они же, как правило, служат предметом разобщения между аудиторами и разработчиками.

Пути совершенствования организации и проведения аудиторских проверок с помощью прикладных программ. Наиболее актуальными задачами, которые аудиторы ставят перед программным обеспечением на данный момент, являются следующие:

- автоматизация и стандартизация деятельности аудиторов на всех этапах аудиторской проверки: от подготовки и планирования общего аудита до сбора, систематизации и оформления итоговых документов в соответствии с действующими стандартами;
- эффективное хранение результатов аудиторской проверки, то есть возможность организации работы аудиторов на отдельных компьютерах, не объединенных в локальную сеть при возможности последующего объединения данных без информационных потерь.

Что же на самом деле должна уметь программа для аудиторов? Программа автоматизации работы аудитора, несомненно, должна учитывать профессиональные требования:

а) во-первых, аудиторская деятельность организуется по проектному принципу. В каждой из проверок присутствует стадия планирования, выполнения и завершения аудита. По заранее определенной методике специалистами собираются аудиторские доказательства, затем на их основе готовятся соответствующие выводы и заключения.

б) во-вторых: основным объектом работы аудитора является бухгалтерская отчетность клиента. А главным предметом изучения и всевозможных итераций становятся данные, как правило, полученные из его бухгалтерской программы. Фактически здесь можно говорить об «автоматизации второго порядка», так как аудиторская программа должна

помогать в работе с уже существующей у клиента программой бухгалтерского учета. (Речь идет о том, что автоматизация аудиторской деятельности это задача первого порядка автоматизации, а взаимодействие с бухгалтерскими программами аудируемого лица, это задача второго порядка, и на наш взгляд не менее важная в решении проблем автоматизации бизнеса аудиторской деятельности).

в) прежде всего, программный комплекс должен также включать в себя методологический блок, позволяющий использовать различные методики и технологии проведения аудита.

д) далее необходимо наличие функций управления проектной деятельностью, позволяющих решать как организационные вопросы, так и вопросы непосредственного управления проверкой.

е) наконец должны быть реализованы функции управления компанией: планирование и учет ресурсов, затрат, рабочего времени, финансовый учет, расчет экономических показателей деятельности.

ж) необходимо учитывать, что деятельность аудиторских компаний не ограничивается проведением аудита. Как правило, они также оказывают услуги в области консалтинга, аутсорсинга, права и оценки. Следовательно, программа должна позволять автоматизировать и эти виды деятельности.

Полагаем, что только при учете данных профессиональных требований можно говорить об эффективной и современной системе для автоматизации аудиторской деятельности. Мы должны автоматизировать не только обработку данных, не только непосредственно сам процесс аудиторской проверки, но и все основные бизнес-процессы аудиторской организации, в результате чего повышается как эффективность использования рабочего времени сотрудника, так и качество работы всей организации в целом. Таким образом, одним из методов оптимизации труда аудитора и эффективности управления аудиторской организацией является автоматизация.

И целесообразно рассматривать вопрос автоматизации деятельности аудитора не только с точки зрения повышения качества работы и соблюдения

единой методологии, как это было до сих пор, но и с точки зрения повышения производительности труда. Безусловно, аудиторы не отрицают пользы автоматизации. Хотя есть и отрицание, как таковое. Однако характерно, что при упоминании аудиторской программы часто используются следующие оговорки: "в будущем", "в перспективе..." Опросы же, проводимые среди auditors по использованию в работе программных продуктов, показывают, что одним из главных инструментов аудитора по-прежнему остается Word и Excel.

Анализ рынка специализированных аудиторских программных продуктов до сих пор показывает его крайнюю ограниченность. Фактически, предлагается автоматизация отдельных процедур и задач, причем, чаще всего, по авторской методике разработчиков.

Требования к аудиторским системам. На сегодняшний день как и всегда показательным является то, что, требования к полноценной аудиторской системе пытаются сформировать не аудиторы, а разработчики программных продуктов.

Аудиторы скорее выдвигают требования к необходимому им набору инструментов, чем к самим инструментам. Например, рабочее место аудитора, использующего компьютер, а в перспективе и аудиторская программа, должны быть снабжены:

- справочной базой по нормативным документам типа Право, БЭМ + и др.;
- бухгалтерской программой;
- комплектом рабочих документов аудитора;
- набором автоматизированных тестов.

Как видим, это просто мелкие замашки auditors, и после таких запросов понятно, что правила игры диктуют разработчики.

По моему мнению, аудиторская система должна позволять:

1. Осуществить комплексную автоматизацию всех бизнес-процессов аудиторской деятельности;
2. Использовать мощные инструментальные средства, как для работы

аудиторов, так и для работы руководителей всех рангов;

3. Максимально гибко настроить систему под принятую в компании методологию, стандарты документирования аудита и правила составления отчетности;

4. Организовать работу с системой в удаленном режиме для выездных групп аудиторов, работающих на проверках;

5. Получать точную и оперативную информацию о ходе проведения проверок посредством синхронизации данных удаленных пользователей с центральным офисом;

6. Четко разграничивать права доступа сотрудников к хранящимся в системе данным по проверкам, деловой и финансовой информации на основе ролей и подразделений;

7. Использовать любые каналы связи для передачи данных по проведению проверки в защищенном виде методами криптографии, с электронно-цифровой подписью;

8. Защитить весь документооборот аудиторской компании от несанкционированного копирования и использования. (любой документ защищается взломостойким паролем и шифруется средствами криптографии).

Аудиторская система должна позволять решать вопросы управления проектом, решать вопросы внутреннего контроля, качественной реализации аудиторских и консультационных проектов. Следовательно, под аудиторской системой следует понимать комплексную систему, позволяющую использовать ее по всем направлениям деятельности аудиторской компании.

Вопросы качества аудита, конечно, должны стоять на первом месте, они тесно увязаны с проблемами организации работы аудитора и требуют также комплексного отображения в представленных системах аудита.

Внедрение программ по автоматизации аудита. В силу сложности самой задачи по автоматизации аудиторской деятельности, эффективность применения программного обеспечения зависит в большей степени от его

внедрения, обучения пользователей, адаптации наработок и методик аудиторской компании к новому софту.

Хотелось бы отметить проблемы, с которыми сталкиваются пользователи на этапе внедрения:

- отсутствие в составе аудиторской фирмы сотрудников, которым может быть поручена опытная эксплуатация программы;

- отсутствие в аудиторских фирмах формализованных методик аудита. Часто разработка данных методик в ходе внедрения рассматривается как неэффективное использование времени, что сказывается на выделении времени ответственным за автоматизацию лицам;

- аудиторские компании, заявляющие о своем большом опыте работы, должны обладать и применять, в том числе формализованные методики аудита в процессе своей работы. Проводимая работа по внедрению программного обеспечения позволит усовершенствовать имеющиеся методики, в т.ч. за счет применения информационных технологий;

- очень часто сталкиваемся с непониманием того, что программа является помощником аудитору, а не его заменой. Именно аудитор должен принимать решения по ходу проведения аудита, оценивать и выбирать формализованные средства. Результат аудиторской проверки в большей степени зависит не от применения специализированных программ, а от профессионализма членов аудиторской группы и умения воспользоваться возможностями, которые предоставляет программный продукт;

- следующий аспект - это скрытое или явное сопротивление сотрудников появлению механизма контроля над работой каждого исполнителя (т.к. при работе с системами повышается прозрачность занятости и неэффективного использования рабочего времени). Можно еще долго дополнять перечень незначительных проблем и серьезных аспектов в работе аудиторов, но ужесточающаяся конкуренция в аудиторско

- консалтинговом бизнесе заставляет компании находить новые пути повышения эффективности организации, увеличения рентабельности

деятельности. Немаловажную роль в этом будет отведена и поиску решений повышения эффективности деятельности, качества оказываемых услуг посредством применения специализированных программных средств.

В настоящее время с огромным объемом данных только автоматизированное проведение аудита дает возможность соблюдать все требования к качеству аудита. В современных условиях аудиторским организациям, чтобы обеспечить надлежащее качество своих услуг и не отстать от «коллег по цеху», необходимо иметь в штате сотрудников, занимающихся разработкой процедур, документов и учетных форм, соответствующих действующим аудиторским стандартам. Например, таких как расчет существенности, аудиторского риска и необходимой величины аудиторской выборки.

В добавок можно привести несколько строк из доклада представителя компании Deloitte на тему “Средства автоматизации аудита”: - “При необходимости мы используем информацию, представленную в электронном виде, для сокращения времени проведения аудита. Наши ведущие позиции в области использования информационных технологий являются результатом усилий группы специалистов, занимающихся разработкой специального программного обеспечения.

Основным компонентом наших средств автоматизации аудита является программное обеспечение AuditSystem/2™, созданное нашими специалистами для проведения эффективных аудиторских проверок. Программа AuditSystem/2™, разработанная на платформе Microsoft, сочетает в себе функции текстового и табличного редакторов и программы для составления оборотно-сальдовой ведомости и предназначена для облегчения комплексной подготовки рабочей документации и отчетности и проведения консолидации. Эта программа не только повсеместно применяется в нашей фирме, но и внедрена в отделах внутреннего аудита многих наших клиентов, поскольку ее легко приспособить для решения стоящих перед ними задач”.

Далеко не все аудиторские организации могут себе это позволить. Но,

зачастую, дело даже не в том, что подобные специалисты обходятся компаниям не дешево, просто в Узбекистане их практически нет, и все мы используем общедоступные методики в большем или меньшем объеме.

Самое главное, что и наличие в компании методолога, не решает проблем, связанных с обработкой огромного объема данных и заполнением большого числа документов при планировании, проведении аудиторских процедур и анализе полученных результатов. К этому нужно добавить, что аудит проводится на выборочной основе, а это значит, что нужно использовать методы математической статистики и теории вероятности, что значительно увеличивает число сложных расчетов.

В заключение можно сказать что перечень проблем стоящих на пути автоматизации все время пополняется, расширяется, а пути их решения, в свою очередь не отстают и адаптируются к современным условиям.

3.3 Применение международных принципов и методов внешнего контроля качества аудита финансовой отчетности

Обеспечение качества аудиторских услуг Международной федерацией бухгалтеров. Координацию деятельности профессиональных организаций в области бухгалтерского учета и аудита на международном уровне осуществляет неправительственное профессиональное объединение аудиторов и бухгалтеров – Международная федерация бухгалтеров (МФБ) – International Federation of Accountants (IFAC).

Миссия Международной федерации бухгалтеров, изложенная в ее Конституции, заключается во «всемирном развитии и усилении позиций бухгалтерской профессии, руководствующейся гармонизированными стандартами с целью предоставления услуг высокого качества в интересах общества».

В рамках этой миссии одним из приоритетных направлений деятельности МФБ является содействие предоставлению качественных услуг

всеми представителями бухгалтерской профессии, а также непрерывное совершенствование качества аудита. С этой целью МФБ проводится работа по разработке и опубликованию стандартов и положений в области обеспечения качества профессиональных аудиторских услуг.

Основополагающим документом в системе стандартов по обеспечению качества профессиональных аудиторских услуг является Положение об обязательствах организаций – членов МФБ 1 «Обеспечение качества» (Statement of membership obligations 1 «Quality assurance»), принятое Советом МФБ.

Согласно Положению контроль качества аудита должен быть реализован на трех уровнях:

- профессионального аудиторского объединения;
- аудиторской фирмы;
- аудиторского задания.

Данное Положение устанавливает требования по организации контроля качества аудита только в отношении профессиональных аудиторских объединений.

Разработка стандартов и практических рекомендаций по обеспечению качества аудита на уровне аудиторской фирмы находится в компетенции Совета по международным стандартам аудита и уверенности (СМСАУ) МФБ. В рамках этой деятельности СМСАУ МФБ приняты следующие документы:

международный стандарт по контролю качества (МСКК) 1 «Контроль качества для фирм, которые проводят аудит и обзорные проверки отчетной финансовой информации и выполняют другие задания по обеспечению уверенности и сопутствующим услугам» (International standard on quality control 1 «Quality control for firms that perform audits and reviews of historical financial information, and other assurance and related services engagements») – регламентирует вопросы организации контроля качества на уровне аудиторской фирмы;

международный стандарт аудита (МСА) 220R «Контроль качества аудита отчетной финансовой информации» (International standard on auditing 220R «Quality control for audits of historical financial information») – регламентирует вопросы организации контроля качества на уровне отдельного аудиторского задания.

Назначение и краткое содержание стандартов (положений) по контролю качества, а также область их регулирования представлены в табл. 3.1.

По состоянию на 31.10.2006 пакет международных стандартов (положений) по контролю качества аудита пополнился еще одним официальным документом, разработанным в рамках МФБ. Комитет по практической деятельности предприятий малого и среднего бизнеса МФБ опубликовал официальный документ «Техническое задание на проект: разработка руководства по контролю качества для применения в практической деятельности предприятий малого и среднего бизнеса» (Request for Proposal: Development of a Guide to Quality Control for use by Small and Medium Practices). Настоящий документ адресован организациям – членам МФБ для привлечения квалифицированных специалистов к разработке проекта руководства по контролю качества таких предприятий. Цели документа – оказание практической помощи в понимании и внедрении стандартов по контролю качества на уровне как фирмы, так и отдельного задания, а также обеспечение высокого качества профессиональной деятельности в целом. Техническое задание разъясняет порядок принятия и рассмотрения предложений по проекту, требования к его форме и содержанию, критерии оценки внесенных предложений.

Организация контроля качества аудита на уровне профессиональных аудиторских объединений

Вопросы организации контроля качества аудита регламентируются Положением об обязательствах организаций – членов МФБ 1 «Обеспечение качества».

Таблица 3.1

Международные стандарты и положения по контролю качества аудита

/п	наименование	Назначение (цель) и краткое содержание стандарта (положения)	утвержден	Уровень
1	Положение об обязательствах организаций членом МФБ «Обеспечение качества»	Цель: установление обязанностей профессиональных объединений, связанных с разработкой и исполнением программ проверки по обеспечению качества деятельности своих членов, осуществляющих аудиторские проверки финансовой отчетности. Содержание: представлены требования по определению объема программы проверки качества и по разработке и опубликованию стандартов по контролю качества: порядок разработки программы проверки качества: подходы к установлению периода проверки: основные процедуры, которые должны быть выполнены рабочей группой в ходе проверки: требования к документальному оформлению процедур проверки качества; порядок формирования рабочей группы по проверке: обязанности руководителя группы, назначенной на проверку качества; этические принципы; требование по соблюдению профессиональной конфиденциальности; порядок подготовки и представления отчета по результатам проверки качества: меры воздействия на членов объединений	Совет МФБ. апрель 2001 г.	На уровне профессионального объединения
	Международный стандарт контроля качества в фирмах, выполняющих аудит и обзор исторической финансовой информации (МСКК) 1	Цель: установление основных принципов и процедур в отношении обязанностей фирмы по организации системы контроля качества проводимого аудита, обзорных проверок отчетной финансовой информации и других заданий по обеспечению уверенности и сопутствующим услугам, а также обеспечение необходимого руководства по основным принципам и процедурам. Содержание: описаны элементы системы контроля качества, которые должны быть приняты фирмой (руководство, этические требования, создание и сохранение отношений с клиентом, а также формирование определенных заданий, регулирование трудовых ресурсов, выполнение заданий, мониторинг); представлены рекомендации по разработке политики и процедур, которые фирма должна установить в отношении каждого из элементов системы контроля качества	СМ САУ МФБ. 15.06.2005	На внутрифирменном уровне
	Международный стандарт аудита (МСА) 220К «Контроль качества аудита отчетной финансовой информации»	Цель: установление требований и выдача рекомендаций по выполнению персоналом фирмы процедур контроля качества применительно к аудиту отчетной финансовой информации, в том числе к аудиту финансовой отчетности. Содержание: установлены требования по реализации процедур контроля качества на уровне отдельных аудиторских заданий, в том числе при появлении клиента и продолжении сотрудничества с ним. назначении рабочей группы для выполнения задания, выполнении задания, осуществлении мониторинга. Определена ответственность руководства аудиторской фирмы и качество выполнения аудиторских заданий	САУ МФБ. 15.06.2005	На уровне отдельного аудиторского задания

Согласно этому Положению профессиональные объединения МФБ в целях надлежащего контроля качества деятельности своих членов должны разработать и принять:

— стандарты и рекомендации по контролю качества. Согласно требованиям международного стандарта по контролю качества № 1 аудиторские фирмы несут ответственность за внедрение политики и процедур контроля качества аудита;

— руководство по проведению внешней проверки качества аудита. Внешний контроль качества работы аудиторских фирм осуществляется в соответствии с официально утвержденным профессиональным аудиторским объединением руководством по проведению проверки качества аудита.

Объекты внешней проверки. Объектом программы проверки качества может выступать аудиторская фирма или партнер.

Если объектом проверки качества является аудиторская фирма, то *программа* должна быть разработана таким образом, чтобы обеспечить разумную уверенность в том, что аудиторская фирма:

установила необходимую систему контроля качества аудита и работает в соответствии с ее требованиями;

придерживается требований профессиональных стандартов, законодательных и нормативных актов при аудите финансовой отчетности.

Если объектом внешней проверки качества является деятельность партнера, то следует получить подтверждение того, что:

осуществляется контроль деятельности партнера;

партнер соблюдает требования системы контроля качества, профессиональных стандартов, нормы законодательных и нормативных актов.

Период проверки. Выбор аудиторской фирмы для проверки может быть основан либо на временном подходе, либо на подходе, основанном на риске.

Временной подход

Если профессиональное объединение выбрало временной подход, то следует:

установить максимальный период проверки, за который организация должна подлежать проверке (три года). Период проверки определяется решением профессионального объединения. Иногда, например, если результаты предыдущих проверок были неудовлетворительными, проверку качества следует проводить чаще, чем один раз в три года;

принять во внимание качество и эффективность программы внутренней проверки качества на аудиторской фирме.

Подход, основанный на риске

Профессиональные объединения, которые применяют подход, основанный на риске, должны принимать во внимание различные факторы риска. К ним могут быть отнесены:

- а) количество клиентов – листинговых компаний;
- б) количество общественно значимых компаний;
- в) результаты предыдущих проверок качества, включая:
 - нарушение требований о периодическом повышении квалификации;
 - нарушение принципа независимости;
 - недостатки в системе внутрифирменного контроля качества.

Порядок проведения внешней проверки качества. Программа проверки должна предусматривать следующую последовательность действий:

определение уровня подготовки членов группы, назначенной на проверку качества;

оценка независимости членов этой группы;

оценка того, обладают ли члены этой группы соответствующими техническими навыками и знаниями, специальным опытом, полномочиями для проведения проверки качества с надлежащей профессиональной компетентностью;

определение степени соответствия проведенных аудиторских проверок международным стандартам;

оценка действий, предпринятых аудиторской фирмой по результатам предыдущих проверок качества;

документирование выполняемых этапов проверки качества с тем, чтобы предоставить профессиональному объединению при необходимости возможность вынесения объективной оценки того, проведена ли проверка качества с надлежащей тщательностью и в соответствии с профессиональными стандартами;

сообщение о результатах проверки руководству и собственникам организации с тем, чтобы они могли предпринять необходимые корректирующие действия;

применение дисциплинарных мер в отношении тех организаций, которые отказываются от сотрудничества при проведении проверки, выполнения необходимых корректирующих действий или от признания имеющихся серьезных недостатков;

оценка соблюдения принципа конфиденциальности информации о клиенте.

Объем программы проверки качества. Профессиональное объединение должно установить критерии отбора аудиторских проверок для включения их в программу внешней проверки качества.

К ним могут быть отнесены:

количество и статус заинтересованных пользователей, которые при принятии решений руководствуются мнением аудитора;

степень, в которой аудиторское заключение представляет общественную значимость или может повлиять на доверие со стороны хозяйствующих субъектов или государственных органов управления.

Проверке качества могут подлежать только те аудиторские проверки, которые были завершены в течение периода проверки качества. Если аудиторское заключение было выдано в течение периода, в котором

проводилась проверка качества, результаты этого аудита также должны быть включены в объем проверки.

Требования к группе по проверке качества. Члены рабочей группы должны обладать необходимой профессиональной компетентностью, т. е. иметь соответствующее образование, опыт работы и специальную подготовку.

Понятие профессиональной компетентности включает:

знание требований профессиональных стандартов, законодательных и нормативных актов;

понимание рекомендаций профессионального объединения в отношении проверки качества;

наличие практических навыков проведения аудиторских проверок и проверок качества;

необходимые технические знания, включая знание соответствующих информационных технологий;

знание особенностей отрасли;

способность выражать профессиональное мнение.

Члены рабочей группы должны иметь документы, подтверждающие их полномочия от имени профессионального объединения. В группу по проверке качества должно входить необходимое количество специалистов.

К обязанностям руководителя рабочей группы относятся: участие в планировании проверки; взаимодействие с членом профессионального объединения и рабочей группой в ходе проверки качества; обсуждение полученных результатов с представителями профессионального объединения и рабочей группой, осуществление надзора за проведением проверки; сообщение выводов рабочей группы представителям проверяемой фирмы; подготовка отчета по результатам проверки

Этические принципы

Профессиональное объединение и рабочая группа по контролю качества должны принимать во внимание фундаментальные принципы

проверки качества, изложенные в Кодексе этики Международной федерации бухгалтеров.

Особое внимание следует обратить на соблюдение принципа независимости. Если были выявлены угрозы независимости и они не могут быть устранены или сведены до приемлемого уровня, на проверку должна быть назначена другая рабочая группа.

Конфиденциальность

Группа, назначенная на проверку качества, должна соблюдать требование конфиденциальности.

Документирование. Группа по проверке качества должна документально оформить:

полученные доказательства, подтверждающие выводы, сделанные в отчете по проверке качества;

доказательства того, что проведенная проверка соответствовала рекомендациям профессионального объединения.

Руководитель группы по проверке качества должен предоставить членам рабочей группы рекомендации по составлению, оформлению и хранению рабочей документации (программ, контрольных листов и т. д.).

В процессе проверки качества рабочая группа обязана:

а) документально оформить планирование проверки, объем выполненной работы, полученные выводы, разъяснения, предоставленные организацией или партнером;

б) оценить характер, причины, вид, область распространения и значимость любых недостатков в системе контроля качества, а также соответствие аудиторской фирмы требованиям такой системы;

в) оценить характер, причины, вид, область распространения и существенность любых недостатков при проведении аудита;

г) обобщить полученные выводы.

Профессиональное объединение должно определить сроки хранения документации после завершения проверки качества.

Отчет по результатам внешней проверки качества. Руководитель группы, назначенной на проверку качества, должен представить в письменной форме отчет по результатам проверки качества. Этот документ должен включать:

1) руководство по проведению проверки (официально утвержденное профессиональным объединением), которому должна следовать группа, назначенная на проверку качества;

2) выводы о том:

разработана ли система контроля качества в соответствии с требованиями стандартов по контролю качества;

следует ли аудиторская фирма требованиям установленной системы контроля качества в течение всего периода проверки;

3) основания для выражения отрицательных выводов;

4) рекомендации по совершенствованию внутреннего контроля качества проверенной организации.

Форма отчета должна быть установлена профессиональным объединением.

Проверенная аудиторская фирма должна представить своевременный письменный ответ на рекомендации и выводы, сделанные в отчете по результатам проверки качества, включая план мероприятий и ожидаемое время их выполнения или внедрения. Такой ответ должен быть адресован группе, назначенной на проверку, или соответствующему профессиональному объединению.

Профессиональное объединение должно подготовить и опубликовать ежегодный отчет с обобщением результатов реализации программы проверки и направить копию такого отчета регулирующему органу власти.

Корректирующие и дисциплинарные меры по результатам внешней проверки качества. Профессиональное объединение должно проанализировать отчет по каждой проверке. Если отчет содержит неудовлетворительные выводы, профессиональное объединение может

потребовать от члена объединения представления соответствующих разъяснений, включая перечень планируемых корректирующих мероприятий.

Профессиональное объединение может:

- предъявить требование о принятии мер по устранению выявленных недостатков;
- предъявить требование о повышении уровня профессиональной подготовки;
- инициировать проведение ускоренной или специальной (внеплановой) проверки качества.
- Профессиональное объединение может рассмотреть различные формы дисциплинарного воздействия, включая:
 - предупреждение, порицание или выговор;
 - штрафы;
 - прекращение или приостановление членства в профессиональном объединении;
 - исключение из членов профессионального объединения.

В случае если профессиональное объединение осуществляет лицензирование своих членов, то оно может лишить члена своего объединения лицензии.

Мероприятия по поддержке аудиторских фирм в обеспечении качества профессиональных услуг, оказываемых профессиональными объединениями. Профессиональное объединение должно оказывать содействие своим членам:

- в понимании целей контроля качества;
- во внедрении и поддержании надлежащей системы контроля качества.
- Такое содействие может быть оказано в следующих формах:
 - разработки рекомендаций по программам непрерывного профессионального развития (НПР);

— предоставления программ НПП аудиторским фирмам, включая специализированные программы, ориентированные на оказание практической помощи по внедрению политики и процедур контроля качества;

— предоставления рекомендаций по программам эффективных внутренних проверок качества;

— внедрения на добровольной основе программ проверок качества, которые дают возможность аудиторским фирмам с учетом требований независимости и конфиденциальности сформировать мнение о политике и процедурах контроля качества.

ВЫВОДЫ И ПРЕДЛОЖЕНИЯ

На основе институционального подхода выделены и обобщены существующие подходы к рассмотрению концепции качества аудита и дана авторская трактовка этого понятия.

По мнению автора, понятие качества аудита не следует рассматривать как функцию единственного аргумента, в частности, только с позиций соответствия специальным требованиям аудиторского регулирования. На концептуальном уровне целесообразно рассматривать две дополнительные, но самостоятельные по отношению друг к другу функции, через которые можно достаточно полно определять качество аудита: соответствия и соблюдения. «Соответствие» предполагает совпадение ожидаемых и наблюдаемых действий и результатов проведения аудита. Под «соблюдением» следует понимать строгое следование признанным стандартам и схемам, а также нормативным регулирующим предписаниям, отклонение от которых расценивается как нарушение действующих требований регулирования аудиторской деятельности.

Таким образом, понятие качества аудита может быть представлено как:

- **соответствие ожиданиям основных групп пользователей** – предполагающее, что результаты аудита должны обеспечить необходимый уровень уверенности всех заинтересованных пользователей в достоверности аудируемой отчетности;

- **соблюдение профессиональных стандартов аудита и норм аудиторской этики** – аудит должен проводиться строго в соответствии с принятыми стандартами и нормами аудита, с соблюдением необходимых общепринятых или утвержденных административно методик осуществления проверки, а также Кодекса профессиональной этики.

На основе такого подхода качество аудита можно рассматривать по дискретной шкале выполнения либо невыполнения обоих рассматриваемых условий (табл. 1).

Таблица 1

Формальное представление качества аудита

Принципы, стандарты и правила аудита	Ожидания пользователей	
	Несоответствие	Соответствие
Несоблюдение	Низкое качество аудита	Реальное качество аудита нуждается в уточнении
Соблюдение	Реальное качество аудита нуждается в уточнении	Высокое качество аудита

Анализ таблицы 1 показывает, что в спектре возможных оценок качества аудита существует две граничные ситуации, где реальное качество аудита не может быть оценено однозначно. Это во многом связано с несовпадением критериев качества со стороны исполнителя - аудиторской фирмы, находящейся под сильным давлением требований нормативного регулирования и конечного потребителя, заинтересованного скорее в конечном результате аудиторской проверки, а не в увеличении её сложности. Расхождение критериев оценки приводит к проблеме их согласования.

В первой ситуации при формально полном соблюдении основных регулятивных требований, результаты проведенного аудита в силу ряда объективных и субъективных причин не удовлетворяют ожиданиям пользователей. Ошибочное аудиторское заключение может быть предоставлено и в том случае, когда аудитор следовал общепринятым стандартам аудита.

Это становится возможным в случае неквалифицированных действий аудитора или допущения ими серьезных ошибок, приводящих к невыявлению существенных искажений в аудируемой отчетности, а также в результате завышенных ожиданий пользователей (преимущественно прямых заказчиков аудита) относительно результатов аудиторской проверки. Следует отметить, что завышенные ожидания пользователей имеют субъективный характер и, как правило, связаны с необходимостью решения текущих управленческих проблем. Их наличие зачастую приводит к конфликту интересов, что может отрицательно сказаться на качестве проводимого аудита.

Вторая ситуация является зеркальной по отношению к предыдущей - в ней при выполнении условия соответствия ожиданиям пользователей не выполняется требование полного соблюдения регулятивных требований. Причины этого в первую очередь связаны с экономической мотивацией аудиторов или техническими ограничениями организации процесса аудита. Если не брать во внимание случаи недостаточной квалификации или плохой организации работ по проведению аудиторской проверки, в нормальных условиях прямое несоблюдение либо неполное соблюдение регулятивных требований аудиторами, как правило, связано с заниженными требованиями клиента к качеству аудита. Последнее зачастую проявляется в заниженных расценках, не покрывающих издержек аудитора. Поскольку затраты проведения аудиторской проверки в этом случае превышают доход от заключения договора, аудиторы сознательно идут на риск неполного соблюдения требований аудиторских стандартов, в частности, связанных с аудиторской выборкой и полнотой сбора аудиторских доказательств.

Именно для данной ситуации характерно появление так называемых «серых» схем аудита, когда за небольшое вознаграждение выдается аудиторское заключение без какой-либо проверки либо с проверкой в минимально возможном объеме. Вместе с тем, дать однозначно отрицательную оценку уровня качества проводимого аудита в этой ситуации может оказаться затруднительно. Так, вполне возможна ситуация, когда аудиторское заключение, выданное в результате неполной аудиторской проверки, в целом отражает реальный уровень достоверности аудируемой отчетности.

Таким образом, видно, что качество аудита далеко не всегда может быть однозначно определено в терминах соблюдения формальных предписаний регулирования аудиторской деятельности, поскольку всегда существует ряд значимых дополнительных факторов, определяющих как конечные ожидания пользователей аудируемой финансовой отчетности, так и внутреннюю мотивацию аудиторов к обеспечению необходимого качества аудита.

Для учета последнего обстоятельства в предлагаемое определение следует ввести дополнительный элемент, указывающий на влияние существующих институциональных условий и предполагающий для аудиторов необходимость следования общепринятым образцам поведения и преобладающим в обществе культурным и социально-значимым поведенческим императивам. Это означает, что на индивидуальном уровне аудитор должен разделять преобладающие в данной институциональной и социо-культурной среде нормы, обычаи, ограничения, табу, социальные предписания. Данное условие относится в первую очередь к неформальным институтам и соглашениям, действие которых, как правило, опосредует личную коммуникацию аудитора и его клиента. Таким образом, в окончательном варианте предлагаемого определения качества аудита оказывается учтенным фактор воздействия внешней институциональной среды.



Рис. 1. Концептуальное представление понятия качества аудита

Внесенное дополнение позволяет расширить возможности исследования вопроса качества аудита, который следует теперь рассматривать не только в рамках действующей системы внешнего и внутреннего регулирования аудиторской деятельности, но и с точки зрения эффективности функционирования внешней институциональной среды. На концептуальном уровне понятие качества аудита можно представить в виде обобщенной графической схемы, охватывающей все уровни его рассмотрения (рис.1).

Выделены и определены основные институциональные механизмы обеспечения качества аудита.

В диссертационном исследовании под институциональным механизмом обеспечения качества аудита рассматривается совокупность правил, норм и регламентов, а также способов их использования, направленных на обеспечение и поддержание в рамках действующих институциональных условий необходимого уровня качества аудиторской деятельности.

Общее действие институциональных механизмов реализуется как прямое направляющее либо корректирующее воздействие на поведение субъектов институциональных отношений (в данном случае – относительно аудиторской деятельности), создающее и усиливающее их мотивацию к следованию требуемым образцам поведения или соблюдению существующих норм и правил. Такое воздействие может быть представлено наглядно в виде схемы, где четко прослеживается место институциональных механизмов в общей системе обеспечения качества аудита (рис.2).

Отметим, что качество аудита далеко не полностью определяется существующими формально прописанными стандартами и правилами аудиторской деятельности, поскольку существует сильное влияние со стороны ряда дополнительных, зачастую слабо формализуемых, факторов. Соответственно, механизмы обеспечения качества аудита должны включать в себя как формальные, так и неформальные элементы.

Исходя из характера и содержания задач, связанных с обеспечением

требуемого качества аудита, следует различать следующие институциональные механизмы обеспечения качества аудита:

- механизмы оценки качества аудита;
- механизмы контроля качества аудиторских проверок;
- механизмы ответственности за несоблюдение требований к качеству аудита;
- механизмы гарантии минимального качества аудита.



Рис. 2. Институциональные механизмы в системе обеспечения качества аудита

Механизмы оценки качества аудита – установление минимальных стандартов (критериев) оценки качества. При этом следует различать два вида оценки - внешняя (сторонними структурами) и внутренняя (непосредственно аудиторской компанией).

Механизмы контроля качества аудиторских проверок – выступают как превентивное средство недопущения некачественного аудита либо в рамках надзора за соблюдением требований аудиторских стандартов либо

процесса проведения аудиторской проверки. При этом можно различать внешний контроль качества, право, на осуществление которого предоставлено СРО аудиторов, и внутренний контроль качества, осуществляемый на уровне аудиторской фирмы. Кроме того, можно выделить такую форму контроля, как взаимный контроль, реализация которого предполагает наличие партнерских отношений внутри аудиторской фирмы.

Механизмы ответственности за несоблюдение требований к качеству аудита – определяют способы и меру наказания в результате выявления некачественного аудита. Действие данного институционального механизма предполагает наличие системы различного рода санкций за нарушение требований качества. Можно выделить санкции профессиональные, рыночные, правовые, социальные.

Механизмы гарантии минимального качества аудита включают в себя систему квалификационных требований к аудиторам, а также страхование профессиональной ответственности.

Важным компонентом институционального оформления аудиторской деятельности является наличие развитой и сложной системы регулирования. В работе осуществлен анализ основных форм и способов регулирования аудиторской деятельности и выделены их основные сущностные черты. В частности, выделены следующие способы регулирования: политические, экономические, правовые, этические.

Кроме того, рассмотрены две основные институциональные формы регулирования – прямое администрирование и саморегулирование.

В работе показано, что связь процедур и процессов институционального регулирования с вопросом качества аудита имеет сложную природу. На основании проведенного анализа предложена обобщенная схема обеспечения качества аудита в рамках действующей институциональной структуры регулирования аудиторской деятельности (рис.3).

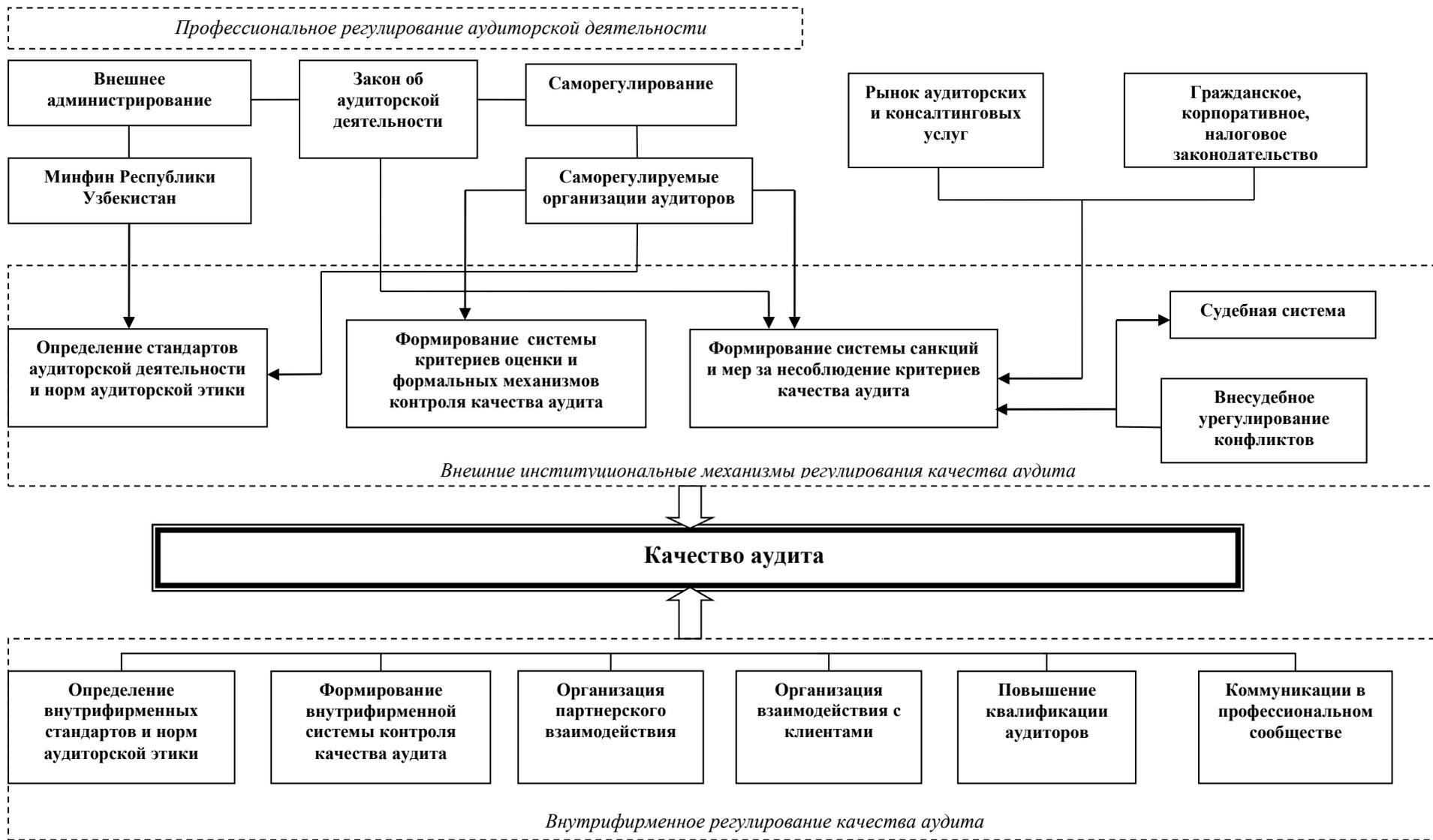


Рис. 3. Обеспечение качества аудита в системе регулирования аудиторской деятельности

Как видно из схемы большое значение в вопросе обеспечения качества аудита имеют не только внешние механизмы и институты, но и внутренние. Немаловажное значение имеет и внешняя институциональная среда, в рамках которой формируются основные мотивационные и поведенческие установки, содержательно определяющие понимание заинтересованными сторонами понятия качества аудита.

Определены основные направления совершенствования механизмов обеспечения качества аудита на уровне профессиональных объединений аудиторов и аудиторских организаций.

Анализ национального и зарубежного опыта регулирования аудита показывает, что контроль со стороны профессиональных объединений аудиторов в настоящий момент превращается в действенное средство обеспечения качества аудита. Но это становится возможным только тогда, когда:

- ✓ контроль качества становится неотвратимым (каждая аудиторская организация и каждый индивидуальный аудитор в обязательном порядке и с установленной периодичностью будут проходить внешний контроль качества);
- ✓ результаты контроля качества являются объективными (то есть сформируется положительная обратная связь, и результаты внешнего контроля качества не будут «покупаться», в противном случае задействованные институциональные механизмы не заработают, а сложится неформальный институт подкупа представителей саморегулируемых организаций аудиторов).

В этой связи представляется необходимым формирование на уровне каждой профессиональных объединений аудиторов внутренней системы информационно-методического и технического обеспечения внешнего контроля качества, где должны быть четко и недвусмысленно определены критерии оценки качества аудиторских проверок. Кроме того, должны быть установлены жесткие правила формирования состава проверяющих,

определяющие этические нормы их профессионального поведения, порядок ротации участников групп контроля качества, признаки недопустимой аффилированности между проверяющими и проверяемыми и т.д. Вышеперечисленные положения целесообразно закрепить в системе внутренних стандартов Профессиональных Объединений Аудиторов, и особого раздела в кодексе профессиональной этики аудиторов данной саморегулируемой организаций. Особую важность приобретает разработка системы санкций как к проверяющим, так и проверяемым членам профессиональных объединений аудиторов за нарушение установленных правил внешнего контроля качества аудита. Система норм контроля качества аудита в профессиональных объединений аудиторов может быть представлена наглядно в виде графической схемы (рис.4).

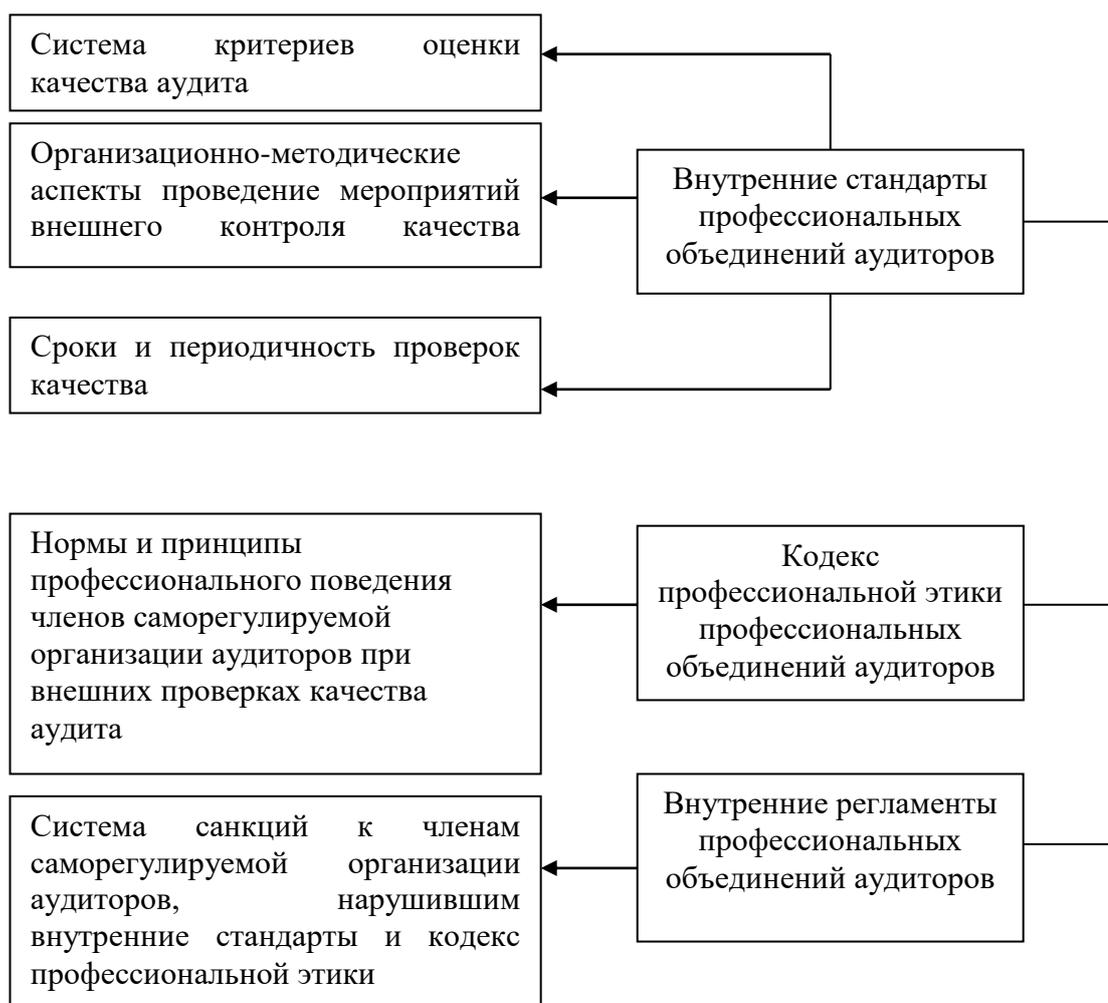


Рис. 4. Установление норм контроля качества аудита в профессиональных объединениях аудиторов

В диссертационном исследовании систематизированы существующие подходы к **организации внутрифирменной системы обеспечения качества аудита**. Отмечено, что оптимальная структура такой системы должна включать как минимум три функционально и организационно связанных между собой уровня. Первый уровень охватывает вопросы обеспечения качества всей деятельности аудиторской фирмы, второй уровень - обеспечение качества выполнения конкретных аудиторских заданий (проектов), третий уровень - это обеспечение качества работы каждого сотрудника аудиторской организации, участвующего в реализации аудиторских проектов (рис.5).

В качестве основных составляющих первого уровня в диссертации предлагается выделить такие элементы, как кадровая политика аудиторской организации (подбор персонала, повышение квалификации, обмен опытом, карьерный рост, организация системы кураторства в отношении не аттестованных специалистов и т.д.), методическое обеспечение аудита и сопутствующих аудиту услуг (доступ к справочно-информационным системам,

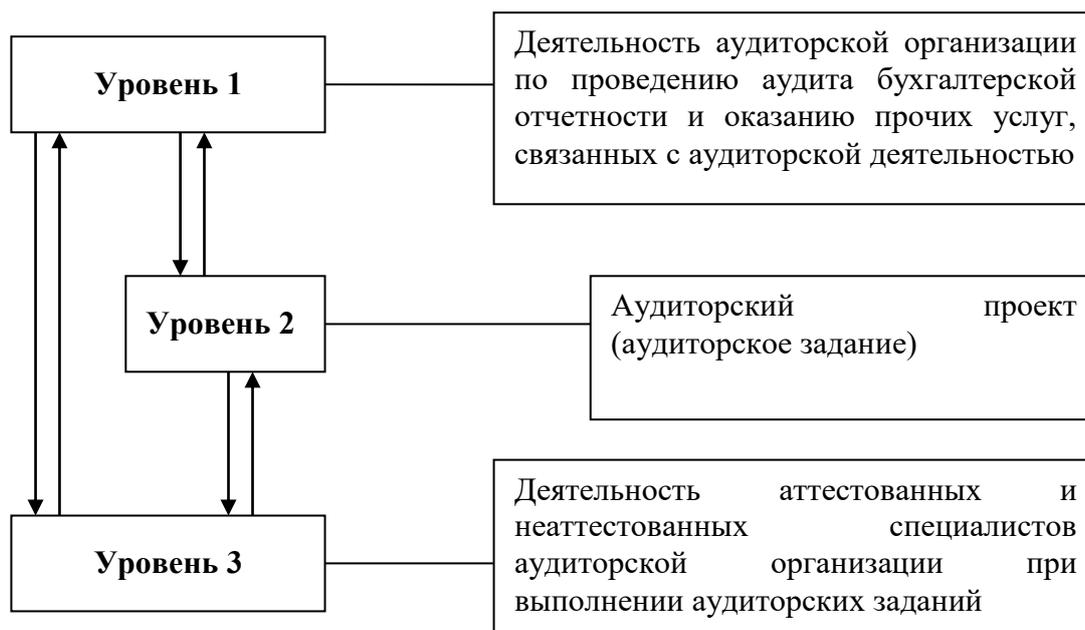


Рис. 5. Основные уровни организации внутрифирменной системы обеспечения качества аудита

актуальным периодическим изданиям, специальной литературе, наличие внутренних стандартов аудиторской деятельности), техническое обеспечение аудита и сопутствующих аудиту услуг (наличие необходимого количества персональных компьютеров с установленным программным обеспечением по формированию рабочей документации, справочно-информационными правовыми базами, программами для проведения экспресс-анализа финансово-хозяйственной деятельности и т.д.).

На втором уровне основное значение приобретает регламентация порядка формирования рабочих групп аудиторов для выполнения аудиторских проектов и распределение аудиторов по участкам проверки, исходя из их опыта и квалификации, обеспечение надлежащего текущего мониторинга действий аттестованных и не аттестованных специалистов, отслеживание сроков подготовки и качества рабочей документации по аудиторскому заданию (проекту).

Определяющими компонентами третьего уровня предлагается считать требования к повышению квалификации специалистов, организации стажировок, обмену опытом между специалистами, обзор качества выполнения аудиторских проектов конкретным аудитором, контроль соблюдения аудиторами норм кодекса профессиональной этики, систему санкций в рамках персональной ответственности за качество выполнения аудиторского задания.

Обобщая российский и международный опыт осуществления аудиторской деятельности, следует отметить особую роль, которую играет в обеспечении качества аудита система внутренних аудиторских стандартов. Продуманные внутренние стандарты аудиторской деятельности, разработанные с учетом собственного опыта и актуальных исследований в области аудита, подробная регламентация участков работы аудиторов, эффективно построенная система рабочей документации, а также комплекс санкций за нарушение вышеперечисленных норм позволяют создать

необходимые условия для обеспечения качества аудита на уровне аудиторской организации.

Исследованы роль и значение института партнерства в обеспечении качества аудита. Доказано, что использование института партнерства способствует повышению качества аудита.

Институт партнерства, зарекомендовавший себя в крупных западных аудиторских компаниях как эффективный механизм обеспечения качества аудиторской деятельности, в национальной практике является новым. Изначально его появление было связано с необходимостью решения двух управленческих задач: осуществления внутрифирменного контроля и стимулирование персонала к эффективной работе.

В исследовании отмечается, что в силу инертности и непрозрачности сложившейся в Узбекистане общей институциональной среды попытки создать систему полноценных партнерских отношений пока успехом не увенчались. Поэтому для обоснования авторской позиции относительно необходимости и важности введения института партнерства в целях повышения качества аудита использовался преимущественно западный опыт.

В настоящий момент в западной практике отношения партнерства представляют собой совмещение с одной стороны мотивационных, с другой – контрольных функций, реализуемых, прежде всего путем распределения ролей в рамках организационной структуры аудиторской фирмы. Грамотное их распределение и закрепление необходимых полномочий позволяет выстроить систему внутренних стимулов соблюдения требований к качеству аудиторских услуг и обеспечить взаимный мониторинг деятельности не в рамках административной иерархии, а на горизонтальном уровне. Идея партнерства реализуется путем включения противонаправленных друг по отношению к другу механизмов контроля и ответственности. В основе её лежит принцип разделения ответственности.

Проведенное исследование позволило выделить в качестве важного внутреннего институционального механизма обеспечения качества аудита

систему распределения полномочий и обязанностей на каждом аудиторском проекте между партнером и менеджером проекта. Грамотная организация партнерских отношений позволяет выстроить систему внутренних стимулов соблюдения аудиторами требований к высокому качеству аудиторских услуг.

Автором рекомендована следующая система распределение функций в рамках аудиторского проекта между партнером и менеджером проекта (табл. 2).

Таблица 2

Распределение функций между партнером и менеджером на аудиторском проекте как институциональный механизм обеспечения качества аудита

Функции, выполняемые на проекте	Партнер проекта	Менеджер проекта
1. Решение вопроса о принятии на обслуживание нового клиента или продолжении сотрудничества с уже существующим		
1.1. Анализ информации о деятельности хозяйствующего субъекта на предмет: • установления факта отсутствия сведений, указывающих на нечестность руководства, незаконность или криминальность деятельности; • возможности следования требованиям независимости; • наличия специалистов, профессиональная компетентность и навыки которых соответствуют целям проекта; анализа возможности выполнить обязательства в срок	+	+
1.2. Составление и утверждение бюджета проекта (доходной и расходной части)	+	-
1.3. Назначение участников аудиторской группы. Рассмотрение вопроса о привлечении эксперта (экспертов), другого аудитора	+	-
1.4. Подготовка договорной документации, согласование с клиентом	+	+
1.5. Подготовка Меморандума об общей стратегии аудита	+	-
2. Ознакомление с деятельностью аудируемого лица, включая понимание системы внутреннего контроля		
2.1. Оценка системы внутреннего контроля аудируемого лица	-	+
2.2. Рассмотрение работы службы внутреннего контроля аудируемого лица	-	+
2.3. Направление запросов в банки, дебиторам и проч.	-	+
2.4. Согласование сроков присутствия аудитора при инвентаризации	+	+
3. Выявление и оценка рисков существенного искажения		
3.1. Оценка рисков существенного искажения.	-	+
3.2. Обзор полученной информации и проведение обсуждений с участниками аудиторской группы. Информирование участников аудиторской группы: • об их обязанностях и ответственности; • о характере деятельности аудируемого лица;	+	+

Функции, выполняемые на проекте	Партнер проекта	Менеджер проекта
<ul style="list-style-type: none"> •о вопросах, связанных с рисками; •о проблемах, которые могут возникнуть; •о подходе к выполнению проекта. 		
4. Ответные действия в связи с оцененными рисками		
4.1. Установление уровня существенности	+	+
4.2. Определение областей, требующих особого внимания аудитора	+	+
4.3. Определение ожидаемых результатов для применения в аналитических процедурах	-	+
4.4. Подготовка Плана аудита, поручение задания участникам группы	+	+
4.5. Подготовка перечня данных, подготавливаемых аудируемым лицом к началу аудиторской проверки	-	+
4.6. Оценка достаточности и надлежащего характера собранных аудиторских доказательств	+	+
4.7. Контроль факторов, свидетельствующих о выявлении недобросовестных действиях клиента	+	+
4.8. Консультирование: <ul style="list-style-type: none"> •выявление сложных и спорных вопросов и организация консультаций с уполномоченными лицами; •проверка применения полученных консультаций на практике, проверка документирования консультаций 	+	-
4.9. Разрешение расхождения во мнениях	+	-
5. Завершение аудита и формирование окончательного мнения		
5.1. Выполнение аналитических процедур при завершении аудита	-	+
5.2. Сбор рабочих документов от участников группы, формирование файла общих, рабочих, итоговых и иных документов в отношении аудируемого лица	-	+
5.3. Анализ факторов, определяющих форму аудиторского заключения. Подготовка аудиторского заключения, письменной информации, письма руководству аудируемого лица	+	+
5.4. Анализ факторов, определяющих форму аудиторского заключения	+	+
5.5. Рассмотрение и утверждение письменной информации, письма руководству аудируемого лица, аудиторского заключения	+	-
5.6. Получение от руководства аудируемого лица заявления о полноте предоставленной информации	+	-
5.7. Проведение контроля аудита менеджером проекта	-	+
5.8. Проведение контроля аудита партнером проекта	+	+
5.9. Обзорная проверка качества выполнения проекта (для аудируемых лиц, относящихся к категории общественно значимых): <ul style="list-style-type: none"> •получение информации о факте назначения лица, осуществляющего обзорную проверку качества выполнения проекта; •обсуждение значимых вопросов, возникающих в ходе выполнения проекта по аудиту, включая вопросы, возникающие в ходе проведения обзорной проверки качества выполнения проекта, с лицом, осуществляющим эту проверку 	+	-
5.10. Передача аудиторского заключения аудируемому лицу	+	-

Функции, выполняемые на проекте	Партнер проекта	Менеджер проекта
5.11. Анализ исполнения бюджета проекта	+	-
5.12. Подготовка меморандума о завершении аудита	+	-
5.13. Подготовка расчетных документов, контроль расчетов, закрытие проекта	+	-

Помимо распределения обязанностей на уровне аудиторского задания (проекта) в целях обеспечения качества аудита следует обеспечить необходимое взаимодействие партнеров на уровне аудиторской фирмы. Эффективная организация данной системы отношений позволяет добиться высоких финансовых результатов работы при сохранении необходимого и контролируемого качества аудита. Рассматривая проблему взаимодействия в системе «партнер-партнер» следует выделить такие ее составляющие как рассмотрение бюджетов аудиторских проектов, обзорные проверки качества выполненных аудиторских заданий, мониторинг, взаимное консультирование, урегулирование разногласий и т.д. (табл. 3).

Таблица 3

Основные направления взаимодействия равноправных партнеров аудиторской организации

Направления взаимодействия	Содержание функций
Функции, выполняемые на уровне аудиторской фирмы	<ol style="list-style-type: none"> 1. Взаимное консультирование по организационно-методическим вопросам реализации аудиторских проектов 2. Обмен опытом (семинары, круглые столы и т.п.) 3. Решение вопроса о принятии на обслуживание нового клиента или продолжении сотрудничества с уже существующим 4. Рассмотрение бюджета аудиторских проектов 5. Контроль соблюдения норм профессиональной этики 6. Урегулирование разногласий
Функции, выполняемые на уровне аудиторского задания	<ol style="list-style-type: none"> 1. Проверка качества выполнения проекта и мониторинг соблюдения внутрифирменных стандартов 2. Анализ исполнения бюджета проекта 3. Ротация кураторов проектов и взаимный контроль

Для повышения эффективности системы партнерских отношений целесообразно внедрить внутренний комплекс показателей оценки эффективности и качества выполнения аудиторских проектов в увязке с механизмом поощрений партнера по проекту (премии, бонусы, карьерный рост и т.п.).