



ПАЛАТА АУДИТОРОВ УЗБЕКИСТАНА

**ВНУТРЕННИЙ КОНТРОЛЬ
КАЧЕСТВА АУДИТА В
АУДИТОРСКОЙ ОРГАНИЗАЦИИ
(РАСПРОСТРАНЯЕТСЯ НА БЕЗВОЗМЕЗДНОЙ ОСНОВЕ)**

Составитель Хайдаров Р.М.

ТАШКЕНТ – 2009 г.

ВВЕДЕНИЕ

Текущая ситуация. Практика показывает, что в аудиторских организациях, в основном, вопросами обеспечения контроля качества аудиторских услуг занимаются непосредственно руководители аудиторских организаций. Это и понятно. За возможно допущенные ошибки аудиторов и помощников аудиторов своим квалификационным сертификатом отвечают именно они.

Но, в связи с последними изменениями в законодательстве республики, регулирующей аудиторскую деятельность, аудиторские организации стали укрупняться. Если раньше, даже в известных аудиторских организациях, в среднем, работали 4 – 5 человек, то сейчас количество штатного персонала превысило цифру 15, а то и 20 человек.

С другой стороны возросло ответственность аудиторской организации и ее руководителя за качество предоставляемых аудиторских услуг. Соответственно возросло количество клиентов, договоров и видов услуг. Ведь надо же обеспечивать соответствующим объемом работ и достойной, круглогодичной заработной платой возросший штат.

По старой привычке весь объем работ по обеспечению контроля качества аудита приняли на себя руководители аудиторских организаций. Но, у них кроме этого есть еще обязанности по ведению переговоров с клиентами, осуществлению организационных мероприятий, не говоря уже о непосредственном участии в аудиторских проверках, как профессионал.

Практика аудита показывает необходимость создания в структуре аудиторской организации отдельной штатной единицы, непосредственно отвечающего именно за обеспечения системы внутрифирменного контроля качества в аудиторской организации. Этот специалист следил бы не только за качеством оказываемых аудиторских услуг, но также за профессиональным уровнем каждого сотрудника.

Принимая во внимание, что не каждая аудиторская организация имеет подобную возможность, да еще комплект соответствующих анкет, Палата аудиторов Узбекистана подготовила настоящий сборник.

Это первая попытка формализовать процесс организации внутрифирменного контроля качества аудита. В последующим данный Сборник с качественной стороны будет проработан. При этом Палата учтет мнения, замечания и предложения аудиторов.

Палата преследует цель: обеспечить своих членов соответствующей методологической и практической базой, достаточной для организации внутрифирменного контроля качества аудита.

При подготовке настоящего Сборника были использованы опыт работы профессиональных объединений аудиторов других стран, публикации зарубежных ученых, материалы Интернета и международных организаций.

Сборник будет распространяться среди членов Палаты аудиторов Узбекистана на безвозмездной основе.

Равшан Хайдаров

Председатель Палаты аудиторов Узбекистана

ОРГАНИЗАЦИЯ ВНУТРЕННЕГО КОНТРОЛЯ КАЧЕСТВА АУДИТА В АУДИТОРСКОЙ ОРГАНИЗАЦИИ

Со стороны государство последовательно внедряются законодательные нормы, направленные повышению качества предоставляемых аудиторских услуг. Одним из основных нормативным документом в данном направлении является Положение об аудиторских организациях, утвержденной Постановлением Президента Республики Узбекистан за №ПП-615 от 4 апреля 2007 г.

Нормы действующего законодательства и практика аудита предусматривают 3 уровня контроля качества аудита, два из которых является внешними, а третий – внутренним.

Внешние уровни проверки контроля качества аудита

Внешние проверки контроля качества могут выполняться:

- специально уполномоченным государственным органом по лицензированию аудиторскую деятельность в Республике Узбекистан, в лице Министерства финансов Республики Узбекистан. Данное право Министерству финансов возложено в соответствии со статей 21 Закона Республики Узбекистан «Об аудиторской деятельности» и Постановлением Кабинета Министров №365 от 22 сентября 2000 г. Министерство финансов, в том числе осуществляет контроль за соблюдением аудиторскими организациями лицензионных требований и условий, предусмотренных лицензионным соглашением.

Лицензирующим органом проверки соблюдения аудиторскими организациями лицензионных требований и условий осуществляются не реже одного раза в три года. Система проверки деятельности аудиторских организаций устанавливается уполномоченным государственным органом.

- общественными профессиональными объединениями аудиторов республики, в лице Палаты аудиторов Узбекистана и Национальной Ассоциации бухгалтеров и аудиторов Узбекистана. Внешний контроль качества они могут проводить по отношению своих членов, строго в добровольной и договорной основе;

В соответствии с Национальным стандартом аудита Республики Узбекистан №5 «Контроль качества работы аудитора», зарегистрированного Министерстве юстиции за №811 от 3 сентября 1999 г., аудиторские организации обязаны установить и соблюдать правила внутреннего контроля качества проводимых ими аудиторских проверок.

Проверка, проводимая специально уполномоченным государственным органом

В соответствии с лицензионным соглашением или программой комплексной координационной проверки профессиональная деятельность аудиторской организации может подвергнуться внешнему контролю качества со стороны специально уполномоченного государственного органа.

В рамках проверки соблюдения со стороны аудиторской организацией лицензионных требований, уполномоченный орган также может проверять:

- своевременное и качественное выполнение договорных обязательств по проведению аудиторских проверок;
- наличие в аудиторских организациях внутренних стандартов качества работы аудиторов.

В случае выявления, в ходе внешней проверки качества работы аудиторских организаций, фактов систематического нарушения аудиторскими организациями требований национальных стандартов аудита или нормативных правовых актов проверяющий составляет соответствующий акт.

Уклонение от проведения внешней проверки качества работы или непредставление проверяющим всей необходимой информации может служить основанием для приостановления деятельности аудиторской организации на срок до 10 дней, или для аннулирования лицензии на осуществление аудиторской деятельности аудиторской организацией.

Действие лицензии может быть приостановлено в случаях:

- выявления нарушения аудиторской организацией лицензионных требований и условий;

- невыполнения аудиторской организацией решения специально уполномоченного государственного органа, обязывающего аудиторскую организацию устранить выявленные нарушения.

Решение специально уполномоченного государственного органа о приостановлении действия лицензии доводится до аудиторской организации в письменной форме не позднее чем через три дня со дня его принятия. Решение суда о приостановлении действия лицензии доводится до аудиторской организации и специально уполномоченного государственного органа в сроки, установленные законодательством.

Специально уполномоченный государственный орган или суд обязан установить аудиторской организации срок для устранения обстоятельств, повлекших за собой приостановление действия лицензии. Специально уполномоченный государственный орган может приостановить действие лицензии на срок не более десяти рабочих дней, а суд - на срок более десяти рабочих дней. При этом срок, установленный в решении суда для устранения обстоятельств, повлекших за собой приостановление действия лицензии, не может превышать шести месяцев.

В случае устранения аудиторской организацией обстоятельств, повлекших за собой приостановление действия лицензии, специально уполномоченный государственный орган или суд, принявший решение о приостановлении действия лицензии, обязан в десятидневный срок со дня получения подтверждения об устранении указанных обстоятельств принять решение о возобновлении действия лицензии.

Сведения о приостановлении и возобновлении действия лицензии подлежат публикации в средствах массовой информации.

Решение специально уполномоченного государственного органа о приостановлении действия лицензии может быть обжаловано в суд. В случае признания судом необоснованности приостановления действия лицензии специально уполномоченный государственный орган несет перед аудиторской организацией ответственность в размере понесенного ею ущерба.

Действие лицензии может быть прекращено в случаях:

- систематического или однократного грубого нарушения аудиторской организацией лицензионных требований и условий;

- неустранения аудиторской организацией обстоятельств, повлекших за собой приостановление действия лицензии, в установленный специально уполномоченным государственным органом или судом срок;

Решение специально уполномоченного государственного органа о прекращении действия лицензии доводится до аудиторской организации в письменной форме не позднее чем через три дня со дня его принятия. Решение суда о прекращении действия лицензии доводится до аудиторской организации и специально уполномоченного государственного органа в сроки, установленные законодательством. В течение десяти дней со дня получения аудиторской

организацией решения о прекращении действия лицензии лицензия подлежит возврату в специально уполномоченный государственный орган и уничтожению.

Сведение о прекращении действия лицензии подлежит публикации в средствах массовой информации.

Действие лицензии прекращается с даты принятия решения о ее прекращении.

Последствия выявленных нарушений для аудиторов

Необходимо отметить, что прекращение действия лицензии аудиторской организации может привлечь к рассмотрению ответственности аудиторов данной организации, чьи действия или бездействия привели к данному плачевному итогу.

Виновные в таких нарушениях лица могут быть привлечены к ответственности, установленной в нормах действующего законодательства, вплоть до аннулирования у них квалификационного сертификата аудитора.

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.

Прекращение действия квалификационного сертификата аудитора

Основаниями для прекращения действия квалификационного сертификата аудитора являются:

- предоставление аудитором полученных в ходе аудиторской проверки сведений третьим лицам без разрешения заказчика аудиторской проверки, за исключением случаев, предусмотренных законодательством;

- систематическое или однократное грубое нарушение требований законодательства при осуществлении аудиторской деятельности;

- сокрытие аудитором фактов нарушений хозяйствующим субъектом установленных требований по ведению бухгалтерского учета, а также составлению финансовой отчетности, выявленных при проведении аудиторской проверки;

- установление факта передачи квалификационного сертификата аудитора другому лицу в целях использования последним этого документа для участия в аудиторской деятельности от своего имени.

Действие квалификационного сертификата аудитора прекращается с даты принятия решения о его прекращении.

Действие квалификационного сертификата руководителя аудиторской организации, а также аудитора, которыми допущены нарушения, повлекшие за собой прекращение действия лицензии аудиторской организации, прекращается с даты принятия решения о прекращении действия лицензии.

Решение специально уполномоченного государственного органа о прекращении действия квалификационного сертификата аудитора может быть обжаловано в суд в порядке, установленном законодательством.

Инструменты контроля качества аудита

Внешний и внутренний уровни контроля качества аудита обеспечиваются контролем за уровнем профессионализма аудиторов и насколько полно отвечает аудиторская организация лицензионным требованиям.

Предварительный внешний контроль качества аудита осуществляется путем сдачи претендентами квалификационных экзаменов на право заниматься аудиторской деятельностью.

Требования государственных органов в соответствии с Положением о порядке включения аудиторских организаций в перечень аудиторских организаций для проведения внешнего аудита на предприятиях с пакетом акций (долей) государства в уставном капитале свыше 50 процентов, зарегистрированного Министерстве юстиции за №1668 от 28 марта 2007 г., также отчасти можно отнести к предварительному внешнему контролю качества аудита.

В данном случае государственный орган устанавливает требования по наличию внутрифирменных стандартов, наличие специалистов с соответствующей квалификацией.

Текущий и последующий внешний контроль качества аудита осуществляется путем организации постоянного надзора за деятельности аудиторских организаций и аудиторов.

Например, в соответствии с Положением об аттестации руководителей аудиторских организаций, зарегистрированным Министерством юстиции за №1709 от 3 сентября 2007 г., руководители аудиторских организаций, действующие на рынке более 3 года, обязаны, проходит аттестацию, организуемую специальным уполномоченным органом.

Примером последовательного контроля качества служить Правила по заполнению форму «Сведения об аудиторской деятельности», зарегистрированным Министерством юстиции за №1744 от 29 ноября 2007 г. Согласно данным документом, все аудиторские организации республики по итогам каждого полугодия, должны представлять в специальный уполномоченный государственный орган сведения о своей деятельности.

Проверка, проводимая профессиональными общественными объединениями аудиторов

Данный вид внешней проверке уровня контроля качества аудита в аудиторских организациях, в нашем законодательстве не предусмотрен. Хотя широко практикуется в зарубежных странах.

Внешний контроль со стороны общественных организаций можно осуществлять сугубо на добровольном порядке, на основе отдельного договора с аудиторской организации.

Какие преимущества дает контроль общественными организациями? Во первых, этот орган заинтересован не только в выявлении существенных нарушений, но и в их устранении. Поддержку общественного объединения имеет только та аудиторская организации, которая не имеет или устранила все замечания проверяющих контролеров качества аудита. Для аудиторской организации также имеется выгода. Кроме профессионального уровня сотрудников и наведения порядка в деятельности, аудиторская организация получить дополнительную поддержку при выдвижении своих услуг.

Такой вид внешнего контроля требует формирование целого нового института контролеров качества. Необходимо разработать и утвердить пакет внутренних документов по регулированию взаимоотношений аудиторской организации и проверяющих, систему подготовки внешних контролеров и т.д.

Палата аудиторов работает над этим вопросом и по мере готовности проектов документов, вынесет их на обсуждения среди своих членов.

Внутрифирменная система контроля качества аудита

Требования к организации и функционированию внутренней системы контроля качества аудита, которая должна существовать в аудиторских организациях, для того чтобы работа их соответствовала стандартам аудиторской деятельности.

Внутрифирменный контроль качества аудита обеспечивается:

- порядком распределения обязанностей сотрудников аудиторской организации в ходе осуществления аудита;
- установлением требований, предъявляемых к внутрифирменной системе контроля качества аудита;
- установлением порядка контроля качества аудита в ходе проведения аудиторской проверки.

В каждой аудиторской организации должна быть создана и поддерживаться внутрифирменная система контроля качества аудита, для того чтобы проводимые этой организацией аудиторские проверки полностью соответствовали нормативным документам, регулирующим аудиторскую деятельность.

Особенности системы контроля качества аудита аудиторской организации, ее внутреннее содержание и затраты времени и ресурсов на ее функционирование могут зависеть от:

- размера аудиторской организации;
- ее организационной структуры;
- наличия филиалов и количество подразделений аудиторской организации и их пространственной удаленности;
- экономической эффективности применяемой системы контроля качества (получение осязаемых преимуществ при разумных затратах).

Система контроля качества аудита аудиторской организации должна включать:

- соблюдение профессиональными сотрудниками аудиторской организации требований независимости, честности, объективности, конфиденциальности и профессиональной этики;
- укомплектование аудиторской организации профессиональными сотрудниками, обладающими знаниями, умениями и навыками, необходимыми для надлежащего выполнения ими своих обязанностей;
- поручение аудиторских заданий профессиональным сотрудникам, квалификация которых соответствует особенностям этих заданий;
- выполнение всех видов работ в ходе аудита на основе направляющих указаний, текущего контроля и проверки выполненной работы таким образом, чтобы это отвечало необходимым требованиям качества;
- получение сотрудниками при недостатке опыта или знаний в конкретных обстоятельствах соответствующих консультаций как внутри аудиторских организаций, так и вне ее;
- разработку и применение в аудиторских организациях на постоянной основе процедуры подбора и отклонения клиентов. При этом должны приниматься во внимание как независимость аудиторской организации и ее возможность проводить аудит на высоком качественном уровне, так и репутация руководителей проверяемого или предполагаемого для будущей проверки экономического субъекта;
- осуществление мероприятий по регулярным проверкам надежности и эффективности функционирования внутрифирменной системы контроля качества аудита;
- принятия необходимых мер в отношении сотрудников аудиторской организации в случаях невыполнения или ненадлежащего выполнения ими возложенных на них обязанностей.

Надлежащее качество аудита в ходе конкретной аудиторской проверки обеспечивается следующим образом:

1. До начала аудита руководитель аудиторской организации приказом утверждает руководителя и состав конкретной аудиторской проверки, что должно быть отражено в общем плане аудита.

2. Руководитель проверки анализирует профессиональные способности каждого члена аудиторской проверки, чтобы спланировать работу, которая может быть им поручена, и определить специфику и объем направляющих указаний, текущего контроля и проверок выполненных работ.

3. Руководитель проверки применяет в ходе аудита средства контроля качества аудита, установленные аудиторской организацией, с учетом условий конкретной аудиторской проверки.

Любое поручение работы аудиторам и помощникам аудитора должно осуществляться таким образом, чтобы тот, кто поручает работу, имел разумную степень уверенности в том, что исполнитель имеет знания, умения и навыки, необходимые для надлежащего выполнения этой работы.

Указания аудиторам и их помощникам при проверке должны включать информацию об их обязанностях и целях аудиторских процедур, которые им предстоит выполнять. Они также должны содержать сведения об особенностях деятельности проверяемого хозяйствующего субъекта, и о возможных проблемах бухгалтерского учета и аудита, которые могут оказать влияние на специфику, объем и затраты времени применяемых аудиторских процедур.

Внутренний контроль качества аудита, также как и внешний, включает в себе три вида контроля: предварительный, текущий и последующий.

Предварительный внутренний контроль аудита осуществляется при подготовке общего плана аудита, расчета затрат времени на проведение аудита. Основным средством передачи исполнителям аудиторской проверки указаний руководителя аудиторской проверке является программа аудита.

Текущий внутренний контроль качества аудита, выполняемой со стороны членов аудиторской группы, включает в себе элементы указаний руководителя аудиторской проверки и способы проверки выполненной работы.

При этом руководители аудиторской организации могут поручать проверку результатов проделанной работы не только членам группы аудиторской проверки, но и другим специалистам, обладающим необходимой квалификацией. Такая независимая параллельная проверка в рамках аудиторской организации рекомендуется в случае аудита крупных и сложных хозяйствующих субъектов.

Профессиональные сотрудники, осуществляющие текущий контроль, в ходе аудита выполняют следующие функции:

- проверяют, обладают ли исполнители необходимыми знаниями, умениями и навыками для выполнения порученной им работы;
- проверяют, понимают ли исполнители, соответствующие направляющие указания руководителя аудиторской проверки;
- выясняют, соответствует ли выполняемая работа общему плану аудита и программе аудита;
- выявляют существенные проблемы, связанные с бухгалтерским учетом и аудитом, встречающиеся в ходе аудита, дают оценку таких проблем и принимают в связи с этим в пределах своих полномочий решения о корректировке общего плана аудита и программы аудита;
- в пределах своих полномочий принимают решения, основанные на профессиональном суждении аудитора, в случаях, когда однозначно и жестко определить порядок действий аудитора не представляется возможным, либо принимают решения о необходимости проведения консультаций.

В ходе аудита сотрудники, отвечающие за проверку результатов работы, обязаны регулярно выполнять следующие действия:

- следить за ходом выполнения общего плана и программы аудита;

- проводить оценки внутрихозяйственного риска, риска средств контроля, в том числе по итогам тестирования средств контроля, риска необнаружения. При необходимости вносить в пределах своей компетенции корректировки в общий план аудита и программу аудита;

- следить за надлежащим документированием аудиторских доказательств, полученных в результате аудиторских процедур по существу, и проверять правильность выводов, сделанных по ходу работы, в том числе по итогам проведенных консультаций;

- выяснять и оценивать степень влияния отмечаемых в ходе аудита ошибок и искажений, и рекомендуемых в связи с этим исправлений на достоверность бухгалтерской отчетности проверяемого хозяйствующего субъекта.

Последующий внутренний контроль аудита состоит в проверке результатов работы, выполненной каждым исполнителем.

При этом основное внимание рекомендуется уделять таким вопросам:

- выполнялась ли работа в соответствии с программой аудита;
- документировались ли надлежащим образом проделанная работа и ее результаты;

- все ли существенные замечания, возникшие по ходу проверки, были прояснены и нашли отражение в выводах аудитора;

- достигнуты ли цели соответствующих аудиторских процедур;

- вытекают ли сделанные аудитором выводы из полученных им результатов, и служат ли результаты работы основой для выражения мнения аудитора.

Сотрудники, осуществляющие проверку результатов работ, обязаны поставить на проверяемых рабочих документах свою подпись, либо свое легко идентифицируемое условное обозначение. Проверяющие могут в случае необходимости дать в рабочих документах оценку действиям проверяемого, изложить замечания, комментарии или рекомендации.

Другим методом последующего внутрифирменного контроля аудита является проведение повторной, бесплатной для хозяйствующего субъекта, аудиторской проверки.

Документирование результатов контроля качества аудита

Ответственное лицо за проведение контроля качества аудита, результаты своей работы оформляет в виде унифицированных таблиц и вопросников.

Далее, в качестве примера, приводятся указанные таблицы и вопросники, подготовленные в соответствии с зарубежной практики контроля качества аудита.

Наименование хозяйствующего субъекта _____			
№ п/п	Тесты, подтверждающие соблюдение этических принципов со стороны аудитора	Да/Нет	Примечание
1	Является ли клиент по отношению к аудитору учредителем (участником)		
2	Является ли аудитор по отношению к клиенту и его дочерним организациям, филиалам, представительствам учредителем (участником, акционером)		
3	Имеет ли аудитор общих с клиентом учредителей (участников)		
4	Являются ли руководители и иные должностные лица аудитора по отношению к клиенту:· учредителями (участниками);·		
5	руководителями, бухгалтерами или иными лицами, несущими ответственность за организацию и ведение бухгалтерского учета, и составление финансовой (бухгалтерской) отчетности.		
6	Состоят ли они с лицами, указанными выше, в близком родстве (родители, супруги, братья, сестры, дети, а также братья, сестры, родители и дети супругов)		
7	Являются ли аудиторы по отношению к клиенту:· учредителями (участниками);		
8	руководителями, бухгалтерами или иными лицами, несущими ответственность за организацию и ведение бухгалтерского учета и составление бухгалтерской отчетности.		
9	Состоят ли они с лицами, указанными выше, в близком родстве (родители, супруги, братья, сестры, дети, а также братья, сестры, родители и дети супругов)		
10	Оказывал ли аудитор в течение трех лет, непосредственно предшествовавших проведению аудита, услуги клиенту, не совместимые с проведением обязательного аудита		
11	Имеет ли аудитор, руководители и иные должностные лица аудитора, аудиторы прямой		

	или опосредованный существенный финансовый интерес в компании, которой предоставляются профессиональные услуги		
12	Составляет ли гонорар от клиента (группы взаимосвязанных клиентов) за оказание профессиональных услуг значительную долю годового дохода аудитора (более 20%)		
13	Существуют ли сотрудники, обладающие достаточным уровнем профессиональной компетентности, знаний и навыков для выполнения услуг, заинтересовавших клиента		
14	Проводится ли ротация среди аудиторской группы, отвечающего за обслуживание клиента, каждый год		
15	Способен ли аудитор предоставить профессиональные услуги в соответствии с применимыми техническими и профессиональными стандартами		
16	Необходимо ли привлечение к работе независимых экспертов		
17	Соблюдаются ли процедуры, обеспечивающие контроль качества аудиторской работы		
18	Вовлечен ли аудитор или находится под угрозой вовлечения в судебное разбирательство с клиентом, известно ли о существующих конфликтах интересов, которые нанесли бы ущерб нашей репутации		
19	Существуют ли известные аудитору обстоятельства, способные повлиять на независимость и непредвзятость профессиональных суждений		
20	Существуют ли какие-либо другие факторы, вызывающие беспокойство и способные повлиять на репутацию аудитора и возможность оказания профессиональных услуг		
Оценка возможности оказания аудиторских услуг:			

Проверяющий

Руководитель аудиторской группы

_____ (должность, Ф.И.О., подпись)

_____ (должность, Ф.И.О., подпись)

Дата _____

Дата _____