

**МИНИСТЕРСТВО ВЫСШЕГО И СРЕДНЕГО СПЕЦИАЛЬНОГО  
ОБРАЗОВАНИЯ РЕСПУБЛИКИ УЗБЕКИСТАН**

**ТАШКЕНТСКИЙ ФИНАНСОВЫЙ ИНСТИТУТ**

На правах рукописи  
УДК

**НУРМУХАМЕДОВА ДИЛНОЗА АБДУЛАЗИЗОВНА**

**«КОНТРОЛЬ КАЧЕСТВА АУДИТА»**

**Специальность: 5А340902-“Аудит”**

**Диссертация**

## Содержание

<b>Введение</b> .....	<b>3</b>
<b>1. Глава Теоретические основы контроля качества аудита в условиях модернизации экономики</b> .....	<b>8</b>
<b>1.1.</b> Сущность категории "качества" и обусловленность ее развития в системе аудита .....	<b>8</b>
<b>1.2.</b> Профессиональное суждение аудитора и ее взаимосвязь с качеством аудита .....	<b>26</b>
<b>2. Глава Особенности контроля качества аудита на основе национальных стандартов аудита</b> .....	<b>32</b>
<b>2.1.</b> Принципы и процедуры обеспечения контроля качества работы в ходе аудиторской проверки .....	<b>32</b>
<b>2.2.</b> Методическое обеспечение качества аудита и его концепция	<b>36</b>
<b>2.3.</b> Организация системы внутреннего контроля как фактора обеспечения качества аудита. ....	<b>45</b>
<b>3. Глава Совершенствование системы контроля качества аудита</b> .	<b>59</b>
<b>3.1.</b> Развитие системы контроля качества аудита на основе внутренних стандартов аудита .....	<b>59</b>
<b>3.2.</b> Пути совершенствования системы контроля качества аудита на основе международных стандартов. ....	<b>85</b>
<b>Заключение</b> .....	<b>99</b>
<b>Список использованной литературы</b> .....	<b>105</b>
<b>Список приложений</b> .....	<b>110</b>

## Введение

**Актуальность диссертационной работы.** Происходившее в ходе реформирования узбекской 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 аудита. Следует отметить, что рост интереса к этой проблеме 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 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.

В этой связи для дальнейшего развития теории, методологии и практики аудита большое значение приобретает институциональный подход, который позволяет рассмотреть вопрос обеспечения качества аудита с более широких позиций. В основе этого подхода лежит положение о том, что аудиторская деятельность имеет определенное институциональное оформление и её следует рассматривать с учетом влияния различных социальных, правовых, политических, экономических и иных институтов. В общем виде, они представляют собой совокупность правил и норм, формального (законы, нормативные документы) и неформального (добровольно принятые этические кодексы, стандарты, соглашения) характера, посредством которых определяются основные ограничения и формы осуществления социальной деятельности.

**Степень разработанности проблемы.** В своей работе автор опиралась на работы в области контроля качества аудита отечественных ученых и практиков, внесших значительный вклад в разработку темы: Дусмуратов

Р.Д., Ибрагимов А.К, Каримов А.А., Маматов З.Т. и других. Различные аспекты качества аудита нашли отражение в работах представителей зарубежных ученых - С.М.Бычковой, Е.М.Гутцайта, Ю.А.Данилевского, А.В.Крикунова, П.В.Крючковой, М.В.Мельник, В.В.Панкова, В.И.Подольского, В.В.Скобары, Я.В.Соколова, В.П.Суйца, С.М. Шапигузова, А.Д.Шеремета, Л.З.Шнейдмана, 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, М.Б.Хирша и других.

Несмотря на большой объем разработок в области аудита, тема исследования контроля качества аудита специально никем не раскрывалась. Вопросы контроля качества аудита в современной экономике также не исследовались отдельно и потому требуют дальнейшего исследования как теоретическом, так и в практическом аспекте.

**Цель исследования.** Целью магистерской диссертации является разработка рекомендации по совершенствованию контроля качества аудита.

**Задачи исследования.** В соответствии с целью исследования в диссертационной работе поставлены следующие задачи:

- раскрыть сущность категории "качества" и обусловленность ее развития в системе аудита;
- исследовать принципы и процедуры обеспечения контроля качества работы в ходе аудиторской проверки;
- изучить методическое обеспечение качества аудита и его концепцию;
- исследовать систему внутреннего контроля как фактора обеспечения качества аудита;
- дать рекомендации по развитию системы контроля качества аудита на основе внутренних стандартов аудита;
- разработать пути совершенствования системы контроля качества аудита на основе международных стандартов.

**Объект исследования.** Объектом исследования являются информации аудиторских организаций Республики Узбекистан.

**Предмет исследования.** Предметом исследования является процесс контроля качества аудита.

**Теоретическая и методологическая основы исследования.** Методологической основой исследования послужили методы научного анализа – системный подход, сравнительный анализ, сопоставление, статистические методы обработки информации, динамические методы анализа, экспертные оценки. В совокупности данные методы позволили обеспечить достоверность экономического анализа, обоснованность теоретических выводов и практических рекомендаций.

Теоретическую базу диссертационного исследования составили концептуальные труды отечественных и зарубежных ученых-экономистов и практических работников, посвященные проблемам организации контроля качества аудита. Большую практическую помощь в работе оказали аналитические материалы и издания Министерства финансов Республики Узбекистан.

**Научная новизна.** Научная новизна магистерской диссертации состоит в следующем:

- раскрыта сущность категории "качества" и обусловлена ее развития в системе аудита;
- исследовано принципы и процедуры обеспечения контроля качества работы в ходе аудиторской проверки;
- изучено методическое обеспечение качества аудита и его концепция;
- исследовано система внутреннего контроля как фактора обеспечения качества аудита;
- даны рекомендации по развитию системы контроля качества аудита на основе внутренних стандартов аудита;

- разработано пути совершенствования системы контроля качества аудита на основе международных стандартов.

**Практическая значимость исследования.** Практическая значимость исследования заключается в том, что оно доведено до разработки конкретных рекомендаций по решению наиболее актуальных проблем, связанных с организации контроля качества аудита.

Сформулированные в диссертации предложения по совершенствованию контролю качества аудита могут быть использованы в работе аудиторских организаций для оптимизации организации и проведения аудита.

**Опубликованные работы.** Основные идеи диссертации были рассмотрены 11 октября 2011 года на международной научно-практической конференции, посвященной теме «Вопросы совершенствования бухгалтерского учета, аудита и анализа в условиях модернизации экономики», посвященной на темам «Контроль качества работы в аудите» и «Методика и организация обеспечения качества аудиторской деятельности».

**Объем и структура диссертации.** Диссертационная работа состоит из введения, трех глав, выводов и предложений, списка использованной литературы и приложений.

# **1 ГЛАВА. ТЕОРЕТИЧЕСКОЕ ОСНОВЫ КОНТРОЛЯ КАЧЕСТВА АУДИТА В УСЛОВИЯХ МОДЕРНИЗАЦИИ ЭКОНОМИКИ**

## **1.1. Сущность категории «качества» и обусловленность ее развития в системе аудита**

Процессы международной интеграции создания единого мирового пространства для пользователей финансовой отчетности организаций предъявляют новые требования к развитию аудита, реформирование которого проводится особенно интенсивно в последнем десятилетии. Особенно остро стоит вопрос о новом качественном уровне аудита, методическое обеспечение которого является не столько практически нерешенной задачей, сколько проблемой неразвитости теоретических основ и методологических положений аудита.

Определение требований к финансовому контролю, видом которого является аудит, было заложено еще в классических работах Дж.Милля, А.Смита, Д.Рикардо, Дж.Кейнса. Для разработки концепции аудита использованы не только систематизированные теоретические подходы классиков экономической теории, исторический опыт развития аудиторской практики за рубежом, но и генезис форм, методов, политики регулирования аудита, а также анализ значимости их результатов. Под влиянием государственной политики и меняющихся экономических условий менялись цели и методы осуществления современного аудита.

Принципиальной позицией в политике государственного регулирования аудиторской деятельности является признание роли и статуса стандартов аудита в системе нормативно-методического регулирования аудиторской деятельности, их иерархическая классификация. Официальное признание международных стандартов создает возможности подтверждения достоверности отчетности, составленной в соответствии с международными стандартами финансовой отчетности, а использование единых стандартов аудиторской деятельности в системе нормативно-правового регулирования

отвечает интересам общества и самой профессии.

Исследование теоретических концепций и постулатов, составивших историю отечественного аудита, позволили развить теорию аудита и раскрыть содержание его понятия с позиции научных и специальных знаний, практической деятельности и информационной системы.

Комплексная характеристика, данная автором современному аудиту, раскрывает его тройственную сущность:

I - аудит как область научных и специальных знаний;

II - аудит как область практической деятельности;

III - аудит как информационная система, используемая в управлении аудируемого субъекта и аудиторской организации.

Каждой области аудита свойственны: свои отличительные признаки, сущностная структура и элементы, позволяющие определить взаимообусловленность одной области от другой, обоснование которым выполнено в работе.

Положения теории рассмотрены в работе не только через призму классических экономических концепций, но и современных теорий: теория адекватности, теория контроллинга, теория консалтинга, агентов, институциональной теории и других. Большое значение придано философским концепциям, на которые опирается аудит как наука, и которые позволяют представить процесс накопления знаний. Таких концепций в работе выделено три: позитивизм, интерпретивизм и реализм.

Позитивизм, основанный на анализе и интерпретации собранных данных без оценочных заключений полученных результатов, предполагает использование высокоструктурированных технологий и методик исследования. Концепция основывается на допущении, что исследователь не может повлиять на результаты исследования, оставаясь при этом независимым от объекта исследований.

Интерпретивизм исходит из того, что в современном

быстроменяющемся мире никакие экономические исследования не могут привести к выявлению законов (подобно законам естественных наук). Глубокое понимание процессов, определяющих развитие общества, невозможно, если исследования проводятся исключительно с целью открытия всеобщих законов. В отношении экономических исследований генерализации (обобщение, интерпретация) результатов исследования не может быть решающей, однако всегда существует потребность в изучении деталей ситуации, с тем, чтобы понять действительности и факторы ее определяющие.

Концепция интерпретивизма, имеющая два направления, важная для теории аудита положениями конструктивизма и социального конструктивизма. Первое положение подтверждает то, что предметом изучения должны стать субъективные понятия человека, мотивирующие его поступки. Сторонники второго направления - социального конструктивизма, рассматривают реальность как некую социальную конструкцию. Различные интерпретации ситуаций, в которых оказываются люди, приводят к тому, что действительность осознается посредством личных интерпретаций пережитых событий. Различные интерпретации влияют на поступки людей и природу их взаимоотношений. Очевидно, что бухгалтер, аудитор, аналитик в своей профессиональной деятельности реализуют эту концепцию исследования, интерпретируя факты хозяйственной жизни экономических субъектов рынка. Представители социального конструктивизма полагают, что людям присуще делиться друг с другом своими интерпретациями событий. Поэтому можно говорить о наличии системы общественных стимулов (очевидных или скрытых), что приводит к некоторой обобщенной интерпретации.

Согласно концепции реализма, реальность не зависит ни от мыслей, ни от представлений людей. Модели их поведения определяются социальными силами и глобальными процессами. Реализм признает справедливыми отдельные философские аспекты позитивизма (объективную

сущность развития общества), но в то же время утверждает, что люди не могут быть объектом исследований. Изучение общественных явлений реализм подходит как к субъективной реальности с позиций понимания процессов, определяющих поведение человека.

Экономические исследования чаще всего основываются на сочетании концепций позитивизма и интерпретивизма, что не исключает использование и идей реализма. Рассматривая развитие теории аудита как процесса исследования, выводы диссертации опирались на совокупность идей, формирующих область научных знаний.

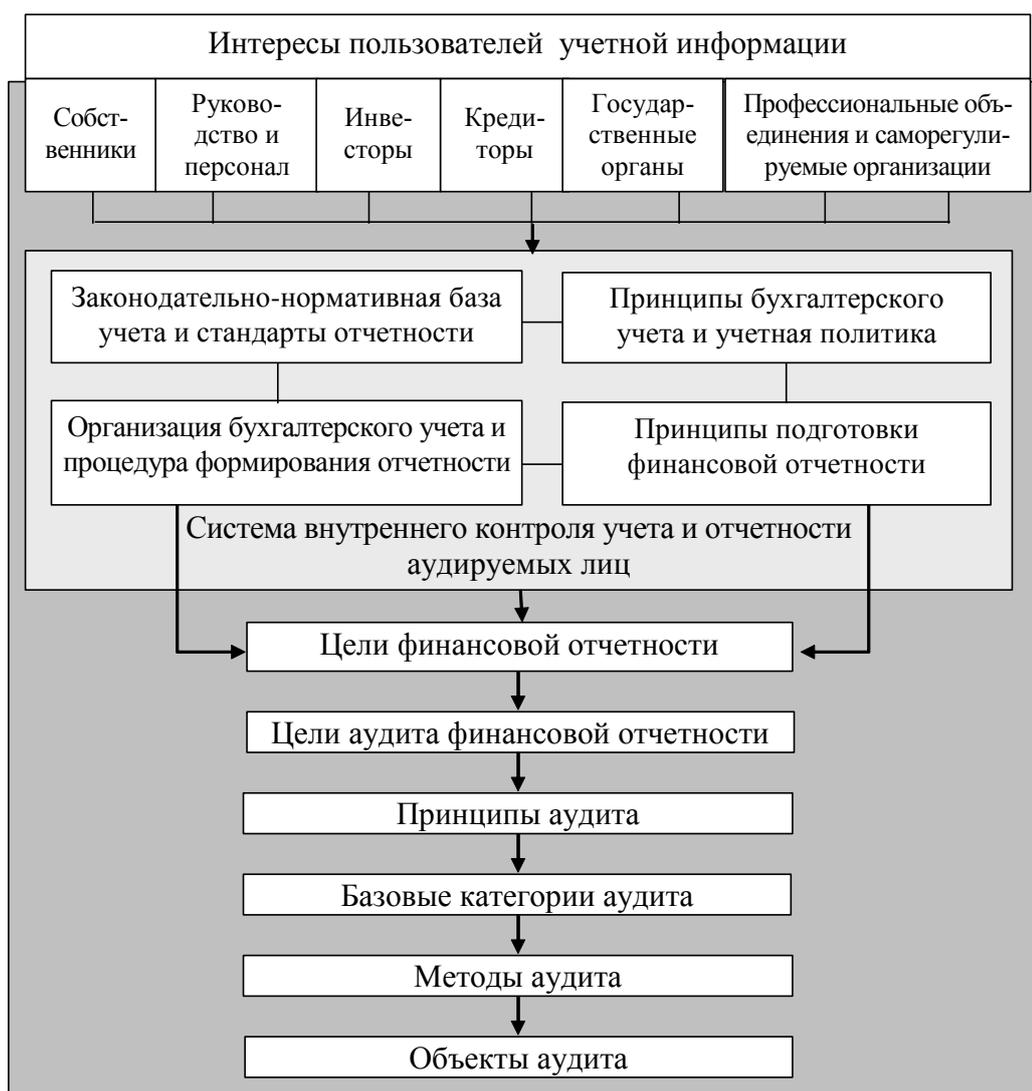
Сделан вывод, что дальнейшее развитие теории аудита следует осуществлять во взаимосвязи с концепцией качества, это позволяет выделить новые методологические подходы к содержанию аудита в современных условиях.

Аудит как область практической деятельности обусловлен: взаимодействием и взаимоотношением субъектов, наличием различных видов аудиторской деятельности, их трансформацией; воздействием действующего законодательства, реализуемого в рамках государственной политики регулирования аудиторской деятельности, международных стандартов аудита и зарубежного опыта. Критическое осмысление новаций в области государственного регулирования аудиторской деятельности, создание саморегулируемых аудиторских организаций усилили доказательность выводов о необходимости повышения качества аудита и сопутствующих аудиту услуг, а также достижение нового качественного уровня управления аудитом в аудиторских организациях.

Традиционное представление информационных систем позволяет выделить особенности: внешней информационной среды; информации, генерируемой в процессе проведения аудита и под его воздействием; а также информации, представляемой на уровне разных групп пользователей. Информация, используемая в аудиторской деятельности, создает

значительные возможности для развития и совершенствования системы управления организаций, что обуславливает развитие не только аудита финансовой отчетности, но и других сегментов рынка аудиторских услуг (сопутствующие услуги и прочие услуги).

Комплексный и системный подход к характеристике современного аудита выполнен с целью выделения основных предпосылок и обоснования концепции аудита на основе ее логической модели (рис. 1).



**Рис. 1. Логическая модель концепции аудита<sup>1</sup>**

<sup>1</sup> М.А. Азарская Теория и методология обеспечения качества аудита. Автореферат диссертации на соискание ученой степени доктора экономических наук . Йошкар-Ола 2009

Аргументация логической структуры концепции аудита основана на положениях не институциональной экономики, и, в частности, теории агентов, изучающей взаимоотношения принципала (собственника) и агента (менеджера, контролера). Изучение побудительных мотивов субъектов аудиторской деятельности (предпосылок) позволило проанализировать различные организационные модели взаимоотношений, обеспечивающие оптимальное распределение риска между принципалом и агентом, и поведение агентов в соответствии с интересами принципалов.

Организационные модели регулирования аудиторской деятельности регулируются формальными и неформальными институтами, что проявляется в сочетании государственного регулирования с саморегулированием.

Исходным элементом концепции являются интересы пользователей учетной информации и информации, генерируемой в процессе аудита. Ориентируясь на интересы пользователей, в работе сформулированы цели аудита финансовой отчетности во взаимозависимости с целями формирования финансовой отчетности.

Обе цели обусловлены принципами подготовки финансовой отчетности, что явилось предпосылкой построения концепции аудита во взаимосвязи с концепцией учета и бухгалтерской (финансовой) отчетности. Кроме того, доказательность этой позиции объяснена существованием постулатов аудита, т.е. базовых предпосылок, принимаемых в рамках научной теории за истину и играющих роль аксиомы. К ним отнесены девять известных постулатов Р.Маутца и Х.Шарафа, дополненные реалистичной системой, включающей десять постулатов Я.В.Соколова, сравнительный анализ которых показал:

- общим в рассматриваемых системах постулатов являются главные аспекты, в связи с которыми сформулированы эти постулаты: верифицируемость данных учета и отчетности, конфликт интересов,

подверженность отчетности искажениям, главенствующий принцип непрерывности деятельности аудируемого лица, независимость аудитора, степень доверия к отчетности и аудиторскому заключению;

- отличия названных систем постулатов заключаются: во-первых, в позитивности утверждений Р.Маутца и Х.Шарафа ("финансовая отчетность не содержит искажений") и в относительной негативности справедливых утверждений Я.В.Соколова ("отчет составлен неверно", "непроверенная отчетность не заслуживает доверия"); во-вторых, в позиции авторов на природу, виды бухгалтерских ошибок и искажений бухгалтерской отчетности.

Логические продолжения постулатов выражены в принципах аудита. Критический анализ критериев классификации принципов аудита позволил выделить четыре группы:

1. Принципы, разграничивающие собственно аудит и сопутствующие аудиту услуги. Данные принципы сформулированы в международных стандартах заданий, обеспечивающих уверенность;

2. Этические принципы. Данные принципы определены Международной Федерацией Бухгалтеров (МФБ) в "Кодексе этики профессиональных бухгалтеров"; в МСА 200 "Цели и общие принципы, регулирующие аудит финансовой отчетности"; в "Кодексе этики аудиторов".

3. Профессиональные базовые принципы аудита финансовой отчетности. Эти принципы сформулированы в МСА;

4. Принципы качества аудита.

Такая классификация отличается от существующих, выделяющих только профессиональные и этические принципы аудита.

К первой группе принципов в работе отнесены принципы, разграничивающие аудит и услуги, к которым применяется уровень уверенности.

Ко второй группе принципов относятся общеэтические принципы,

признанные международными и национальными стандартами. К ним относятся: независимость, объективность, профессиональная компетентность, добросовестность, конфиденциальность, профессиональное поведение.

Принципы, выделенные в третью группу, мы определили как базовые профессиональные принципы. К ним относятся принципы: существенности; разумной уверенности; разграничения ответственности; документирования; доказательности; выборочной проверки; понимания деятельности аудируемого лица; профессионального скептицизма; унифицированности.

Четвертая группа принципов в настоящее время не нашла отражение в нормативных документах, положениях стандартов, в специальной литературе. Автором выделены и обоснованы три основных принципа: принцип обусловленности повышением эффективности управления аудиторской деятельностью; принцип осторожности; принцип управляемости качеством аудита.

Принцип обусловленности повышением эффективности управления аудиторской деятельностью является базовым в системе принципов качества. Его реализация позволяет через созданную систему институтов качества аудита производить рейтинговую оценку аудиторских фирм в зависимости от качества аудиторских услуг и ожиданий пользователей финансовой информации.

Принцип осторожности используется в текущей аудиторской деятельности с целью: 1 - принятия решений на основе результатов предварительного анализа системы внутреннего контроля аудируемого лица продолжать или нет с ним отношения, заключать или нет договор; 2 - снижения рисков аудита в оценках по поводу выборки, существенности, оценки достоверности и т.д.; 3 - правильного выражения мнения при подтверждении достоверности аудируемой отчетности и законности деятельности аудируемого лица; и др.

Принцип управляемости качеством аудита необходим для выбора инструментов управления на разных этапах осуществления аудита от подготовки и планирования до формирования выводов и дачи заключения.



**Рис. 2. Взаимосвязь основных категорий аудита с категорией качества аудита<sup>2</sup>**

Исследование понимания и сущности аудита требует уточнения содержания базовых категорий аудита, которые в работе разделены на две группы, отличающиеся по месту и роли теории аудита и сфере применения. Отмечено, что в стандартах аудита и иных нормативно-методических документах дается лишь определение и характеристика самих категорий, однако, их сущность и взаимосвязь требует уточнения. Логическая связь основных категорий аудита, традиционно объясняющая возникновение и последствия аудиторского риска от существенности и аудиторской выборки

<sup>2</sup> М.А. Азарская Теория и методология обеспечения качества аудита. Автореферат диссертации на соискание ученой степени доктора экономических наук . Йошкар-Ола 2009

дополнена взаимообусловленностью и зависимостью от категории качества аудита. Эта обусловленность и зависимость распространяется на все аудиторские процедуры и аудиторские доказательства (рис. 2).

Формирование логической модели концепции аудита (см. рис. 1) завершают методы и объекты аудита. В работе рассмотрен традиционный подход к выделению методов и объектов аудита, однако их содержание уточнено с учетом требований повышения качества 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.

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, 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. 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.<sup>3</sup>

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 Республики Узбекистан 09.12.1992 г N 734-XII «Об аудиторской деятельности» (далее – Закон об аудиторской деятельности). Данный законодательный акт является основополагающим в системе нормативно-правового регулирования аудиторской деятельности. Согласно ст.7 Закона аудиторские организации и обязаны «соблюдать при осуществлении аудиторской деятельности требования настоящего Закона и иных актов законодательства».

2. Соблюдение стандартов аудиторской деятельности. Аудиторские стандарты формируют единые базовые нормативные требования к качеству и надежности аудита, которые обеспечивают 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 и индивидуальными аудиторами требований законодательства об аудиторской деятельности. Необходимость лицензирования определена ст. 21 Закона об аудиторской деятельности.

---

<sup>3</sup> С. М. Бычкова, Е. Ю. Итыгилова «Контроль качества в аудите» – СПб.: Лань, 2010г 26 -28 ст.

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 профессиональных аудиторских объединений;
- 5) 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, в котором установлено такое основное требование к аудиторской профессии, как качество услуг.

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) Закон «Об аудиторской деятельности»;
- 2) лицензионных требований и условий;
- 3) норм профессиональной этики;
- 4) требований стандартов аудиторской деятельности;

5) требований международных стандартов в части, не противоречащей отечественным стандартам;

б) требований внутренних стандартов аудиторской фирмы и профессионального аудиторского объединения, в которое входит фирма;

7) 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 занижении 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.

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



**3- рис. Система оценки качества аудита<sup>4</sup>**

<sup>4</sup> С. М. Бычкова, Е. Ю. Итыгилова «Контроль качества в аудите» – СПб.: Лань, 2010г 30 ст.

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 рис.3

## **1.2. Профессиональное суждение аудитора и ее взаимосвязь с качеством аудита**

Профессиональное суждение аудитора - точка зрения аудитора, основанная на его знаниях, квалификации и опыте работы, которая служит основанием для принятия им субъективных решений в обстоятельствах, когда однозначно и жестко определить порядок его действий не представляется возможными.

В МСФО широко используется понятие «Профессиональное суждение» Бухгалтера или аудитора, пока еще непривычное для практики бухгалтерского учета. Это обусловлено тем, что действующие правила бухгалтерского учета и отчетности довольно строго регламентируют

большинство учетных операций, в то время как международные стандарты финансовой отчетности основаны, в большей мере, на применении профессионального суждения. В этом и заключается главная особенность мсфо: стандарты международной финансовой отчетности строятся на принципах, а наш бухгалтерский учет - на правилах.

МСФО излагают общие, основные принципы составления финансовой отчетности и не содержат конкретной детализации для каждого конкретного обстоятельства, признания или оценки объекта учета. Поэтому международные стандарты рекомендуют опираться на профессиональное суждение, основанное на полной, достоверной и объективной информации.

Так что же такое профессиональное суждение? Профессиональное суждение - это мнение (заключение) ответственного лица о деталях оценки и признания объекта учета в отчетности. Другими словами, профессиональное суждение представляет собой профессиональную оценку всех объективных факторов, позволяющих принять решение в условиях неопределенности.

Профессиональное суждение требуется, прежде всего, при решении вопроса о включении объекта учета в бухгалтерский баланс или в отчет о прибылях и убытках. При формировании профессионального суждения определяется, заключены ли в объекте будущие экономические выгоды, насколько вероятен приток или отток этих выгод, насколько надежно может быть измерена стоимость объекта.

Профессиональное суждение необходимо также при оценке конкретных фактов и событий, таких как соотношение экономического содержания и правовой формы, срок полезной службы объекта или процесса потребления заключенных в нём экономических выгод, возможность устаревания объекта, реальность погашения сомнительной дебиторской задолженности, число возможных обращений по обязательствам компании, возможный исход судебного разбирательства, в которое вовлечена компания и во многих других случаях.

Переход системы бухгалтерского учета на составление отчетности в соответствии с международными стандартами требует не только значительных организационно-технических и методологических мероприятий, но и перестройки сознания работников бухгалтерской службы, повышения уровня их профессиональной подготовки, выработки навыков по формированию профессиональных суждений. Особенно ярко это проявилось в банковской системе, которая первой пошла на МСФО.

Учитывая высокую значимость профессионального суждения для формирования банковской финансовой отчетности в формате МСФО, Банк в своих рекомендациях по составлению и представлению финансовой отчетности обратил особое внимание на назначение кредитной организацией (далее Банк) лиц, ответственных за профессиональное суждение. Только этим лицам руководитель Банка предоставляет право формировать профессиональные суждения по каждому из направлений деятельности Банка и осуществлять основанные на этих профессиональных суждениях корректировки к бухгалтерской отчетности. Как правило, этими ответственными лицами могут и должны быть начальники структурных подразделений Банка, в зону ответственности которых входит управление отдельными видами активов (обязательств).

Автор данной статьи в октябре-ноябре 2004 года принимал участие в консалтинговых проектах по переходу на МСФО ряда кредитных организаций Южного Федерального округа. В ходе работы над этими проектами выработалась определенная методика по работе с профессиональными суждениями, которая и предлагается вашему вниманию.

Работа над формированием банковской отчетности в формате МСФО должна начинаться с организации процесса формирования профессиональных суждений. Этот процесс мы разделили на четыре этапа:

Первый этап - внесение предложений о выработке профсуждений;

Второй этап - выработка профсуждений;

Третий этап- проверка объективности сформированных профсуждений;

Четвертый этап - использование профсуждений при формировании отчетности в формате МСФО.

Коротко опишем минимально необходимые, по нашему мнению, процедуры, выполняемые на этих этапах.

**Первый этап.** Лицо (сектор, отдел и т.п.), ответственное за обобщение всех корректировок к бухгалтерской отчетности (далее Трансформатор) вносит соответствующим подразделениям Банка письменные предложения о формировании профессиональных суждений. Полагаем, что такое предложение должно вноситься Трансформатором не позднее 45 рабочих дней до даты составления отчетности по МСФО. В целях единообразия учетной документации по МСФО мы рекомендуем своим клиентам использовать для этого типовую форму предложения (**приложение 1**).

**Второй этап.** Лица, которым доверено формирование профсуждений, формируют их на основе имеющей в Банке экономической, фактической и финансовой информации, используя при этом положения своей Учетной Политики, разработанной в целях составления отчетности по МСФО, а также международные стандарты финансовой отчетности, действующие на дату составления отчетности.

При этом по отдельным возникающим вопросам при отсутствии соответствующего международного стандарта финансовой отчетности или рекомендаций Банка профсуждения формируются с учетом следующих требований:

- необходимо полностью учитывать требования международных стандартов, затрагивающих аналогичные или связанные с этими вопросами проблемы;

- следует соблюдать критерии определения, признания и оценки активов (обязательств) и доходов (расходов), установленных международными стандартами.

В случае отсутствия оснований для формирования профессиональных суждений соответствующие подразделения Банка письменно информируют об этом Трансформатора (**приложение 2**). Для оформления профсуждений мы также рекомендуем своим клиентам использовать типовую форму (**приложение 3**).

Сформированные суждения формируются в двух экземплярах и хранятся:

1-ый экземпляр - в папке с отчетностью по МСФО;

2-ой экземпляр - в структурном подразделении, сформировавшем профсуждение, в досье по соответствующему активу (обязательству). К данному экземпляру профсуждения должна прилагаться вся первичная документация (информация), послужившая основой для вынесения профессионального суждения. Вся документация (информация) должна быть оформлена в соответствии с требованиями, предъявляемые к первичной документации и/или деловому письму.

По требованию должностного лица, ответственного за проверку объективности сформированных профсуждений, к 1 - ому экземпляру профсуждения также могут прикладываться копии первичной документации, послужившей основой для вынесения профессионального суждения.

**Третий этап.** В уже упоминавшихся выше рекомендациях Банка предлагается из числа руководителей Банка назначать лицо, обязанное проводить проверку объективности сформированных профессиональных суждений. Результаты проверки этим должностным лица профсуждения (сообщения об их отсутствии) оформляются визой должностного лица. Только после этого ответственные лица передают свои профсуждения (сообщения об их отсутствии) Трансформатору.

Полагаем, что такая проверка должна быть закончена не позднее чем за 20 рабочих дней до даты составления отчетности. Своим клиентам мы

рекомендуем, чтобы централизованную регистрацию этих профсуждений вел Трансформатор в специальном журнале по форме **приложения 4**.

**Четвертый этап.** При использовании профсуждений при формировании отчетности в формате МСФО следует обратить внимание на то, что без визы должностного лица о проведении проверки объективности сформированных профсуждений корректировки бухгалтерской отчетности не должны производиться.

В заключение хотелось бы отметить, что сам факт составления профсуждения сам по себе не означает полной достоверности и надежности информации, содержащейся в нем. Поэтому важная роль в подтверждении обоснованности профессионального суждения принадлежит независимому аудитору. В процессе аудита финансовой отчетности Банка он обязан рассмотреть и оценить все значительные профессиональные суждения ответственных лиц, подготовивших данные суждения.

При этом определяется полнота информации, на основе которой вынесены профсуждения по конкретному вопросу, применимость и обоснованность подходов и допущений, примененных составителем профсуждения, корректность полученных им выводов.

Выраженное по итогам аудита мнение аудитора о финансовой отчетности Банка, среди прочего, отражает и результаты оценки профессиональных суждений, использованных при подготовке финансовой отчетности. Иными словами, в ходе аудита профессиональное мнение, положенное в основу финансовой отчетности Банка, поверяется профессиональным суждением независимого аудитора. Тем самым пользователи данной финансовой отчетности получают определенную уверенность в объективности использованного в отчетности профессионального суждения.

## **2 ГЛАВА. ОСОБЕННОСТИ КОНТРОЛЯ КАЧЕСТВА АУДИТА НА ОСНОВЕ НАЦИОНАЛЬНЫХ СТАНДАРТОВ АУДИТА**

### **2.1. Принципы и процедуры обеспечения контроля качества работы в ходе аудиторской проверки**

Контроль качества работы аудитора представляет собой систему организационных мер, методик и процедур, применяемых для проверки соблюдения при проведении аудита и оказании сопутствующих услуг аудиту требований стандартов аудита и других нормативных документов, регулирующих аудиторскую деятельность в Республике Узбекистан.

Как уже отмечалось нами, каждая аудиторская организация должна разработать и принять принципы и правила контроля за качеством работы, а также процедуры их применения. Это необходимо для того, чтобы в процессе аудита не возникло противоречий с общепринятыми стандартами проверки.

На практике каждая аудиторская организация разрабатывает методические рекомендации и используют понятия, которые означают следующее: представитель руководства аудиторской организации - работник, уполномоченный руководителем аудиторской организации для выполнения функций контроля за аудиторскими проверками в целом; руководитель аудиторской проверки - аудитор, несущий основную ответственность за проведение аудита; работники - все сотрудники, состоящие в трудовых или гражданско-правовых отношениях с аудиторской организацией (индивидуальным аудитором) и участвующие в аудиторской деятельности; ассистенты аудитора - работники, участвующие в проведении аудита и не являющиеся аудиторами; аудируемое лицо - хозяйствующий субъект (юридическое лицо и др.), в отношении финансовой (бухгалтерской) отчетности которого проводится аудит или которому оказываются иные аудиторские услуги.

Принципы: работник аудиторской организации должен придерживаться принципов независимости, честности, объективности, конфиденциальности и норм профессионального поведения.

Персонал аудиторской организации должен состоять из работников, знающих требования законодательства, 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 аттестаты аудитора.

Аудиторская работа должна поручаться работникам, имеющим уровень профессиональной подготовки и опыт, необходимые в данных условиях, в том числе необходимо учитывать наличие или отсутствие типа квалификационного аттестата, соответствующего профилю проводимой аудиторской проверки, а также отвечающие критерию независимости.

Необходимо в достаточной мере направлять работу, осуществлять текущий контроль работы на всех уровнях, чтобы обеспечить разумную уверенность в том, что работа выполнена качественно.

В случае необходимости в аудиторской организации либо вне ее следует проводить консультации со специалистами, обладающими соответствующими знаниями.

Необходимо постоянно проводить оценку потенциальных аудируемых лиц и лиц, которым могут быть оказаны сопутствующие аудиту услуги, и анализ работы с соответствующими клиентами. При решении вопроса о заключении договора или продолжения сотрудничества надо исходить из соображений независимости аудиторской организации (индивидуального аудитора), ее способности предоставлять услуги надлежащим образом и

честности руководства аудируемого лица и лица, которому будут оказаны сопутствующие аудиту услуги.

Необходимо постоянно осуществлять наблюдение за уровнем эффективности принятых аудиторской организацией процедур внутреннего контроля качества.

В ходе аудиторской проверки руководитель аудиторской проверки несет ответственность за подробную проверку работы подчиненных ему работников и ассистентов аудитора, а также за гарантию того, что вся работа, которая должна быть выполнена, действительно выполнена. В частности, его проверка должна включать следующие вопросы:

а) полностью ли завершены все необходимые аудиторские процедуры и выполнены аудиторские программы, есть ли отметка о выполнении аудиторских программ и они перекрестно сопоставлены с рабочими документами;

б) подтверждают ли результаты проведенных аудиторских процедур сделанные выводы и удовлетворяют ли целям аудиторских программ;

в) являются ли допущения и расчеты клиента достаточными;

г) достаточно ли аудиторских доказательств;

д) являются ли сделанные выводы четкими;

е) были ли отмечены все вопросы, на которые надо обратить внимание руководства аудиторской организации;

ж) были ли полностью отмечены все системные или другие недостатки.

Эта проверка проводится в ходе аудита при завершении каждого из разделов или подразделов программы.

Во время проверки контролируется выполнение заданий, порученных отдельным работникам/ассистентам аудиторов. В случае выявления фактов неправильного выполнения задания и при невозможности внесения исправлений тем же специалистом принимается решение об отстранении его от участия в проверке и замене другим специалистом.

Во время проведения аудита работники, назначенные для осуществления контрольных функций, должны осуществлять проверку в дополнение к контрольным функциям руководителя аудиторской проверки и рассматривать следующие аспекты:

а) планируемый уровень существенности (уточнение уровня существенности);

б) результаты выполнения проведенных оценок риска;

в) план аудита;

г) результаты данных аналитической проверки;

д) объем выборки;

е) наличие достаточных аудиторских доказательств для подтверждения результатов и выводов аудита, на основе которых сформировано мнение, высказанное в аудиторском заключении;

ж) подтверждение, что все сложные вопросы были выяснены, а если нет, то обеспечение того, чтобы эти вопросы были доложены руководству аудиторской организации;

з) существование каких-либо упущений;

и) вопросы, перенесенные на следующий год;

к) отчет о результатах аудита руководству проверяемого экономического субъекта;

л) эффективность работы специалистов;

м) правильность и полноту составления рабочих документов.

## **2.2. Методическое обеспечение качества аудита и его концепция**

Обоснование сущности и содержания категории качества применительно к аудиту выполнено на основе известных теорий качества и их положений, а также на основе определений, содержащихся в международных и национальных стандартах качества.

Вопросы оценки качества в любой сфере деятельности являются сложными и не получили однозначного решения. Можно говорить о некоторых общих подходах к оценке качества различных объектов. Как правило, качество какого-либо объекта оценивают с точки зрения соответствия его свойств определенным требованиям, которые включают:

- определение понятия качества применительно к изучаемому объекту;
- выбор критериев и показателей качества;
- выбор методов оценки качества.

Применительно к аудиту финансовой (бухгалтерской) отчетности критерии качества и, следовательно, показатели качества аудита можно разделить на две группы:

- качество проведения аудита;
- качество результатов аудита.

Требования, согласно которым выделены эти критерии, установлены в национальном законе и стандартах аудита: "Об аудиторской деятельности" определена трехуровневая система контроля качества аудита, включающая внешний и внутренний контроль, осуществляемый согласно требованиям национальных стандартов. Анализ требований нормативно-методической базы аудита позволяет представить эту систему следующим образом (табл. 1).

Приведенная характеристика система позволяет выделить три группы критериев качества проведения аудита:

1 - законодательные, основанные на требованиях лицензирования, аттестации аудита;

2 - нормативные, основанные на обязательных требованиях стандартов (оценка уровня существенности и аудиторского риска; разработка общего плана и программы аудита; документирование аудита; соответствие выводов аудитора аудиторским доказательствам и др.);

3 - этические, основанные на общих этических принципах аудита,

закрепленных в кодексе или ином документе.

Таблица 1

**Трехуровневая система контроля качества аудита.<sup>5</sup>**

<b>Вид контроля</b>	<b>Органы или лица, осуществляющие контроль</b>	<b>Документы, устанавливающие требования (критерии) контроля</b>
Внешний контроль. в том числе		
- государственный	осуществляется государством через уполномоченные органы	закон и стандарты аудита
- профессиональный	осуществляется профессиональными общественными организациями аудиторов	закон и стандарты аудита; внутренние стандарты аудита; этические нормы
Внутрифирменный	осуществляется руководством и сотрудниками аудиторской фирмы	внутрифирменные стандарты аудита

С критериями качества аудита связан вопрос о выборе методов оценки качества (соблюдения критерия, требований). Трудность связана с тем, что одни критерии могут быть формализованы, а другие нет. Критерии соблюдения законодательства, как правило, формализованы в самих документах в виде обязательных требований. Например, наличие лицензии; соответствие аудиторских услуг этой лицензии; наличие в штате организации аттестованных аудиторов и др. Оценка соблюдения этих требований проводится по принципу "да" или "нет" (соблюдается или не соблюдается).

Достижение цели концепции качества аудита требует взаимодействия всех элементов концепции. Важнейшими элементами являются принципы и категории качества аудита.

Для категории качества результатов аудита объектом управления выделено мнение аудитора, основными параметрами контроля которого

---

<sup>5</sup> М.А. Азарская Теория и методология обеспечения качества аудита. Автореферат диссертации на соискание ученой степени доктора экономических наук . Йошкар-Ола 2009

являются: форма и содержание аудиторского заключения, обоснованность, объективность и полнота профессионального суждения. Для категории качества проведения аудита объектом управления выделена аудиторская услуга, основными параметрами контроля которой являются: требования стандартов аудита, план и программа проведения аудита, профессиональный уровень исполнителей и его соответствие характеру и сложности задания. Такой подход основан на взаимообусловленности трех групп показателей в системе управления качеством: показатели процесса, показатели продукта процесса и показатели удовлетворенности клиентов процесса.

Применительно к аудиторской деятельности предлагаются так же различные варианты определения качества. Развитие рынка аудиторских услуг привело к возникновению конкуренции между аудиторскими организациями. В этих условиях пользователь услуг имеет возможность выбора аудитора. Качество оказываемых услуг имеет значение при осуществлении выбора. Поскольку оценка качества услуг аудиторской организации приводится с точки зрения пользователя, определение качества должно быть определено с учетом его интересов.

Проведенное исследование позволило уточнить толкование термина «качество». По нашему мнению, применительно к деятельности аудиторской организации, качество необходимо рассматривать с трех точек зрения:

- при проведении аудита - это соответствие результата труда аудиторов, которым является их мнение об объекте исследования установленным требованиям и нормативным актам;
- при оказании сопутствующих аудиту услуг - это соответствие результата труда аудиторов, который определяется заданием клиента установленным требованиям, нормативным актам и договором на оказание аудиторских услуг;
- деятельность аудиторов должна быть рентабельной – это показатель эффективности труда аудиторов, установленный их органом управления.

Качество деятельности аудиторской организации – это соответствие результатов труда сотрудников аудиторской организации требованиям, определенными нормативными актами, органом управления, клиентами и пользователями результатами труда сотрудников аудиторской организации.

Обеспечение качества — это совокупность планируемых и систематически проводимых мероприятий, необходимых для создания уверенности в том, что услуга или система удовлетворяет определенным требованиям к качеству. Обеспечение качества в аудиторской организации включает два компонента: во-первых, это обеспечение уже существующего качества (закрепленного в стандартах и поддерживаемого в повседневной деятельности) и, во-вторых, обеспечение более высокого уровня качества (повышение полезности для потребителя оказываемых услуг, создание новых дополнительных свойств услуги или системы). В первом случае создание гарантированного качества достигается путем стандартизации деятельности аудиторской организации с целью предоставления услуги или создания систем, гарантированно отвечающих заданным требованиям. Во втором случае необходимо предоставлять услуги с дополнительными, улучшенными свойствами или создавать и совершенствовать системы, то есть, это будет проект нового направления деятельности, для которого требуются инвестиции в целях изменения всех или какого-либо одного фактора деятельности (применение новых технологий, повышение квалификации и т.д.).

Для аудиторских организаций уровень качества необходимо определять как в отношении аудиторских услуг, так и в отношении функциональных систем. По нашему мнению, уровень качества - это показатель, характеризующий результат сравнения полезности определенной совокупности достигнутых показателей качества, рассматриваемого объекта (на любой из его стадий жизненного цикла), применительно к условиям его

использования, с соответствующими значениями показателей образцов конкурентов, эталонов, стандартов, аналогов и т. п.

Все показатели качества деятельности аудиторской организации можно классифицировать следующим образом:

- количественные показатели (приемлемый уровень риска; время ожидания и предоставления услуги; надежность оказания услуги; точность исполнения; полнота; уровень автоматизации и механизации; безопасность; полнота оказания услуги и т. п.);
- качественные показатели (требования нормативно-правовых актов; доступность персонала; корректность; компетентность; внимание к проблемам клиентов; доверие к персоналу; продуманная кадровая политика; эффективность контактов исполнителей и клиентов; искренность и т.п.).

Оценку качества можно понимать как собственно процесс оценивания, с одной стороны, а с другой — как ее результат. Поэтому оценку уровня качества следует рассматривать как совокупность процедур, осуществляемых в зависимости от установленной цели и включающих выбор номенклатуры показателей качества оцениваемого объекта, определение численных значений этих показателей и сравнение их с базовыми показателями (конкурентными, эталонными и т. п.).

Для того чтобы добиться надлежащего уровня качества деятельности аудиторской организации необходимо осуществлять регулирование процессами, которые обеспечивают качество. Непосредственными объектами регулирования являются системы и процессы формирования качества деятельности аудиторской организации, потребительские характеристики аудиторских услуг, факторы и условия, влияющие на их уровень качества. Субъектами регулирования являются различные органы управления и отдельные должностные лица аудиторской организации, функционирующие

на различных иерархических уровнях и реализующие функции регулирования качества.

Механизм обеспечения регулирования качества представляет собой совокупность взаимосвязанных элементов, систем и процессов создаваемых на различных уровнях управления в аудиторской организации в целях обеспечения качества деятельности аудиторской организации. Структура механизма обеспечения регулирования качества формируется исходя из специфики организации деятельности и управления в аудиторской организации.

Как правило, в крупных и средних аудиторских организациях применяется дивизиональная структура управления, а в их отделениях создаются линейно-функциональные и бригадные структуры управления. В небольших аудиторских организациях применяется линейно-функциональная структура управления и бригадная.

В целях обоснования модели, механизма обеспечения регулирования качества в аудиторской организации, целесообразно использовать распространенный методологический подход к структуризации сложных механизмов, предполагающий выделение в его составе ряда общих элементов, ресурсных и обеспечивающих систем (рис. 1).

При регулировании качества должно обеспечиваться выполнение, как элементов самого механизма обеспечения регулирования качества, так и элементов присущих конкретной его системе. Нами были определены основополагающие элементы механизма обеспечения регулирования качества в аудиторской организации, такие как цели, функции и принципы, которые должны выполняться в процессе его функционирования.

Сложность управления объектами качества аудита зависит от того, в какой области аудита реализуется это управление. В логической модели концепции качества аудита выделено в соответствии с концепцией самого

аудита три области: научных исследований, практической деятельности и информационной системы.

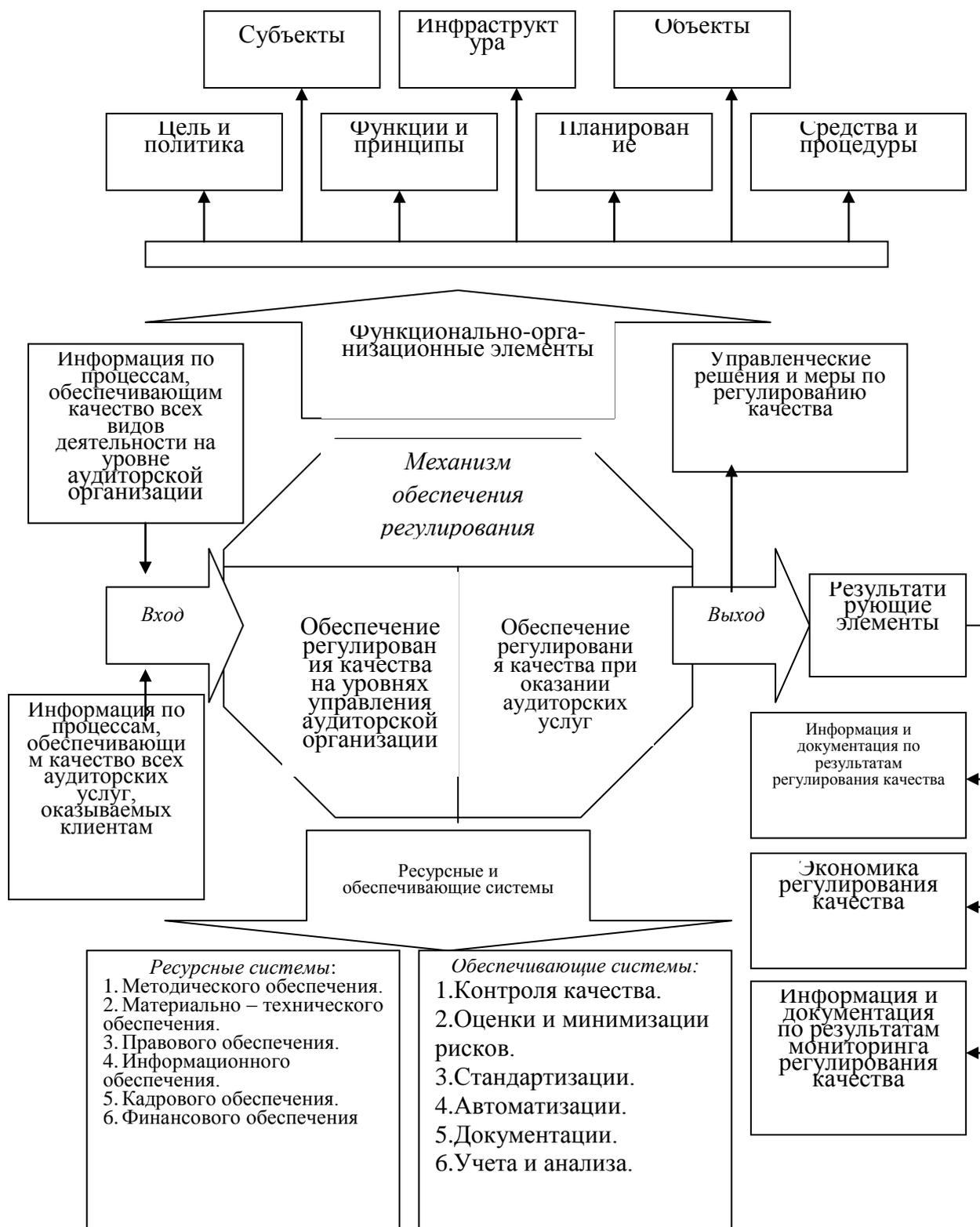
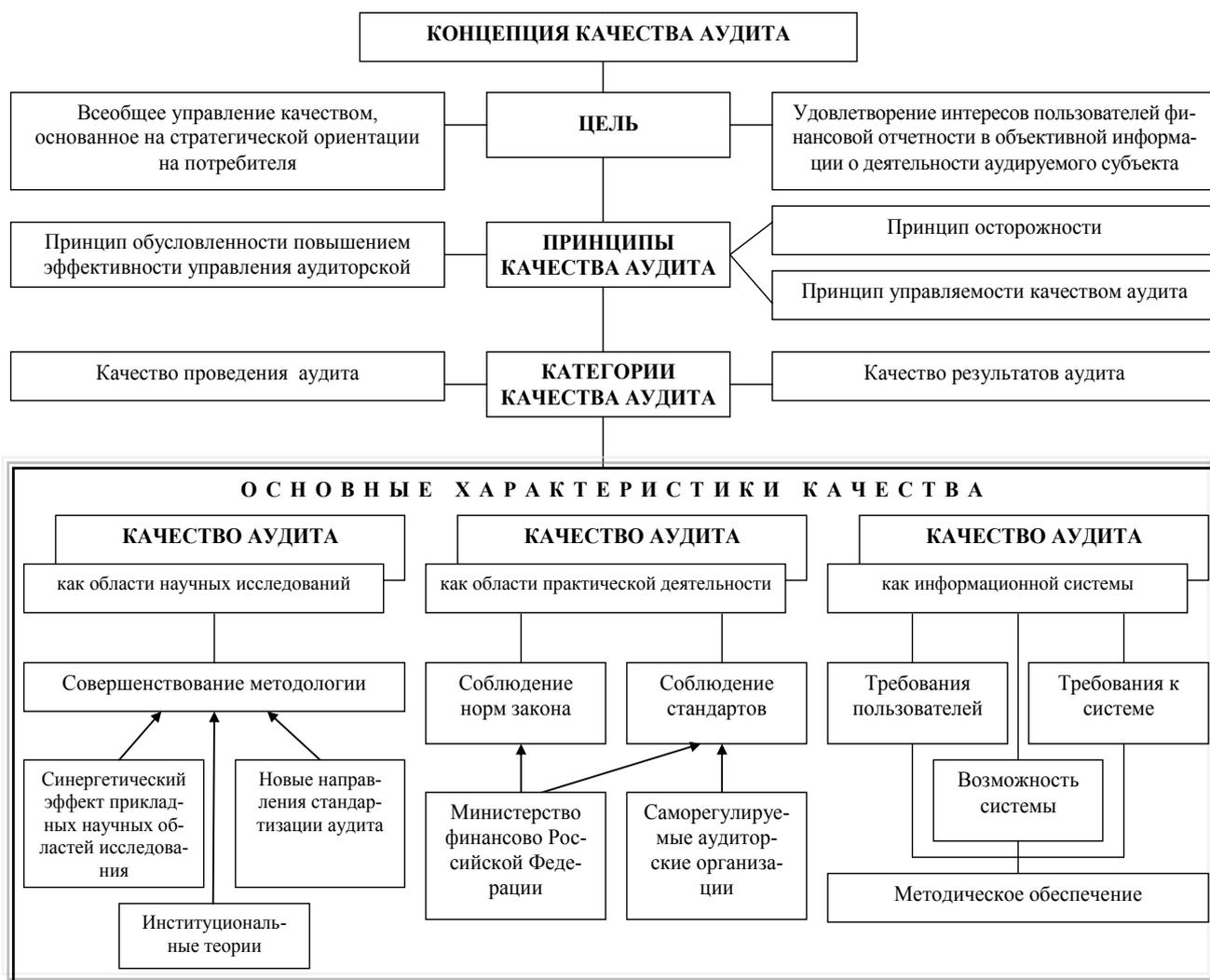


Рис. 4. Структурная модель механизма обеспечения регулирования качества

Качество аудита как области научных исследований определяется методологией аудита и направлениями ее совершенствования на основе: развития синергетического эффекта взаимодействующих с аудитом прикладных научных областей исследования; положений институциональной теории для аудита; новых направлений стандартизации аудита.



**Рис. 5. Логическая модель концепции качества аудита<sup>6</sup>**

Качество аудита как области практической деятельности определяется с соблюдением требований норм законодательства и аудиторских стандартов, в развитии которых большое значение имеет политика государственного

<sup>6</sup> М.А. Азарская Теория и методология обеспечения качества аудита. Автореферат диссертации на соискание ученой степени доктора экономических наук . Йошкар-Ола 2009

регулирования аудиторской деятельности, осуществляемая Министерством финансов, и требования саморегулируемых организаций аудита.

Качество аудита как информационной системы определяется требованиями пользователей информации финансовой отчетности, подтвержденной аудиторами, с одной стороны и требованиями к информационной системе, с другой. Большая значимость в реализации этих требований отведена в работе возможностям самой информационной системы, формируемой в процессе аудита и по результатам проведенного аудита. Безусловно, без методического обеспечения качества аудита достичь необходимого уровня качества во всех областях аудита не возможно.

В соответствии с требованиями национальных и международных стандартов системы менеджмента качества и процессного подхода дана характеристика основных элементов системы управления качеством аудита (модели управления): требования потребителей финансовой информации; ответственность руководства аудиторской фирмы; процессы, характеризующие жизненный цикл аудиторской услуги; мнение аудитора, как продукт аудиторской услуги; качество аудита, характеризующее степень удовлетворенности пользователей финансовой информации. Жизненный цикл аудиторской услуги характеризуется следующими процессами: отбора клиента, организации и планирования, информационного обеспечения, методического обеспечения, документирования, контроля качества, поддержания клиента, управления персоналом.

Применяемые в аудиторской практике в настоящее время методическое обеспечение качества проведения аудита достаточно полно охарактеризовано в международных стандартах и национальных стандартах аудиторской деятельности. Особенно это касается: качества аудиторских проверок и оказания сопутствующих услуг, требований к системе внутреннего контроля качества аудиторских организаций. В то же время в отношении качества результатов аудита методический инструментарий не разработан,

отсутствует его теоретическое обоснование.

Формирование профессионального мнения (суждения, выводов) аудитора основано на:

- добросовестном применении знаний, которое зависит от квалификации и опыта работы аудитора;
- ответственности аудитора и использовании им основополагающих принципов аудита.

### **2.3. Организация системы внутреннего контроля как фактора обеспечения качества аудита**

Изучение и систематизация зарубежного опыта аудита и теоретических разработок отечественных и зарубежных авторов позволили определить влияние требований к качеству аудита на области профессионального суждения аудитора. К таким областям отнесены: анализ стратегии развития бизнеса; оценка эффективности реализации стратегии; управление предпринимательскими рисками; представление и раскрытие информации в финансовой отчетности.

Разноплановость подходов к формированию отчетности: корпоративной; консолидированной; по требованиям международных стандартов; отчетности холдингов; групп предприятий, относящихся к конкретному бизнесу; и другой доказывает необходимость выделения проблем аудита, связанных с анализом и оценкой стратегии развития бизнеса.

Среди довольно обширного теоретического спектра подходов к стратегии развития (конкурентная стратегия, стратегия лидерства, стратегия ценообразования, стратегия маркетинга и других), важнейшими являются подходы, подразумевающие разработку мероприятий по изменению качественных параметров организации и развитию ее конкурентоспособности. Теория стратегии развития направлена на проведение диверсификации и реструктуризации производства для

ускорения оборачиваемости капитала, уменьшения издержек, повышения качества продукции, обновления номенклатуры, совершенствование управления и др. Для аудитора реализация этой стратегии важна не только как подтверждение осуществления принципа непрерывности деятельности, но и как оценка качественных изменений в развитии аудируемого субъекта и его показателей, отражаемых в отчетности.

Таблица 2

**Принципиальные подходы к оценке эффективности СВК  
аудируемой организации<sup>7</sup>**

<b>Принципиальные подходы к оценке эффективности СВК</b>	<b>Области управленческих задач</b>
1. Ответственность высшего руководства (распорядительного органа управления). 2. Ответственность исполнительного органа управления 3. Разработка этических норм и стандартов профессионального поведения	Управление и культура контроля
4. Выявление и оценка существенных рисков на постоянной основе	Признание и оценка риска
5. Наличие достаточной структуры контроля для обеспечения ежедневного контроля на всех уровнях управления. 6. Разделение обязанностей менеджеров по уровням иерархии управления, обеспечивающее исключение конфликта интересов в сфере ответственности.	Осуществление контроля и разделение полномочий
7. Обеспечения СВК адекватной информацией. 8. Надежности информационных систем. 9. Эффективность информационных систем.	Формирование информации и системы ее передачи
10. Организация контроля СВК на постоянной основе 11. Организации внутреннего аудита 12. Оперативность информирования руководства организации и устранение выявленных недостатков СВК	Мониторинг управления деятельностью организации и исправление недостатков

Деятельность аудируемого лица связана с предпринимательскими рисками, и аудиторская деятельность, подвержена аудиторским рискам. Аудиторский риск должен оцениваться во взаимосвязи с деловым риском

<sup>7</sup> М.А. Азарская Теория и методология обеспечения качества аудита. Автореферат диссертации на соискание ученой степени доктора экономических наук . Йошкар-Ола 2009

организации (бизнес-риском). Мнение аудитора о достоверности отчетности, выраженное в аудиторском заключении, рассматривается с учетом оценки делового риска аудируемого субъекта.

В диссертации развито содержание понятия системы внутреннего контроля как фактора обеспечения качества аудита. На основании проведенного анализа подходов и требований к эффективности функционирования систем внутреннего контроля (СВК) аудируемых субъектов выделены двенадцать принципиальных подходов оценки СВК для различных областей управления организацией (табл. 2).

Таблица 3

**Структура системы внутреннего контроля аудируемого лица<sup>8</sup>**

Элементы системы внутреннего контроля	Характеристика
Контрольная среда	I. - честность и другие этические ценности; II. - профессионализм (компетентность сотрудников); III. - участие собственника или его представителей; IV. - компетентность и стиль работы руководства; V. - наделение ответственностью и полномочиями; VI. - кадровая политика и практика.
Процесс оценки рисков аудируемым лицом	VII. -изменения в окружении аудируемого лица (макроэкономические изменения); VIII. - новый персонал; IX. - внедрение новых или изменение уже применяемых информационных систем; X. - быстрый рост и развитие аудируемого лица; XI. - новые технологии; - новые подходы к ведению хозяйственной деятельности, новые виды товаров (работ, услуг).
Информационная система, связанная с подготовкой финансовой (бухгалтерской) отчетности	XII. - технические средства; XIII. - программное обеспечение; XIV. - персонал; XV. - процедуры сбора и передачи информации; - базы данных.
Контрольные действия	XVI. - проверка выполнения; XVII. - обработка информации; XVIII. - проверка наличия и состояния объектов; - разделение обязанностей.
Мониторинг средств контроля	XIX. - наблюдение за функционированием;

<sup>8</sup> М.А. Азарская Теория и методология обеспечения качества аудита. Автореферат диссертации на соискание ученой степени доктора экономических наук . Йошкар-Ола 2009

Разработан тест системы внутреннего контроля (СВК), используемый в методике аудита для достижения понимания бизнеса клиента, условий экономической среды и оценки составляющих аудиторского риска (неотъемлемого риска и риска средств контроля), а также эффективности функционирования системы бухгалтерского учета (СБУ) и внутреннего контроля экономического субъекта (Табл. 3).

Тест охватывает пять элементов СВК: контрольную среду; процесс оценки рисков аудируемым лицом; информационную систему подготовки финансовой отчетности, контрольные действия. Для оценки компонентов аудиторского риска предложено использование методов экспертных оценок: экспертного опроса и анкетирования, подходы к которому обоснованы в работе для разных компонентов риска.

В диссертации определена логическая последовательность и раскрыто содержание основных процедур методики аудита в соответствии с концепцией качества. Концептуальный подход к организации и методике проведения аудита (аудиторской проверки) разработан с учетом стратегии аудита и выделения области аудиторской проверки. В стратегии аудита выделены три основных аспекта: организационные, методические и информационные.

Организационные аспекты стратегии аудиторской проверки связаны: с формированием группы исполнителей, распределением обязанностей, установлением сроков проверки, что является важным для ее качественного проведения. Эти вопросы связаны с системой менеджмента качества аудиторской фирмы.

Методические аспекты стратегии раскрываются в таких документах как: Общий план и Программа проверки. Стратегия аудиторской проверки должна следовать из содержания внутрифирменных стандартов аудиторской

фирмы. Обобщенная модель стратегии может быть положена в основу формирования общего плана и программы аудита конкретной организации, а также использована при составлении рабочих документов аудитора.

При разработке стратегии следует выделять следующие элементы (структура): цель проверки; информационное обеспечение аудита; предметные области проверки; содержание и процедуры проверки предметных областей; содержание и форма представления отчета аудитора по результатам проверки. На рисунке 6 представлена модель стратегии аудита для аудита финансовой (бухгалтерской) отчетности.



**Рис. 5. Стратегия аудиторской проверки финансовой (бухгалтерской) отчетности<sup>9</sup>**

Выделение информационного обеспечения аудита в самостоятельный элемент стратегии важно с позиции повышения качества аудиторской проверки. Формируя стратегию проверки аудитору необходимо установить, какие нормативные и правовые акты устанавливают требования, которые

<sup>9</sup> Составлено автором

регламентируют деятельность экономического субъекта. При этом значительное время занимает поиск и систематизация таких документов, изучение требований, содержащихся в них. Проблема чаще всего состоит в том, чтобы определить в полном объеме круг таких требований. Например, вопросы лицензирования отдельных видов деятельности традиционно включаются в план аудиторской проверки, между тем требования антимонопольного законодательства, в том числе контроль за приобретением имущества и имущественных прав, нередко выпадают из поля зрения, что приводит на практике к значительным рискам.

Представляется, что по своему содержанию рабочие документы информационного обеспечения должны включать:

1. Перечень основных нормативных и правовых актов проверки;
2. Обзор проблемных вопросов бухгалтерского учета и налогообложения;
3. Анализ общих экономических факторов и условий деятельности аудируемого лица.

Поскольку одной из целей аудита является выражение мнения о соответствии порядка ведения бухгалтерского учета законодательству, аудитору следует уделить особое внимание влиянию на проверку выполнения требований нормативных правовых актов, регулирующих порядок ведения бухгалтерского учета и подготовки финансовой (бухгалтерской) отчетности.

В этой связи в работе сделан акцент на положение, чтобы в рабочем документе содержался обзор основных требований нормативных актов. Кроме того, в случае изменения законодательных актов уместны обзоры характера подобных изменений, сроков вступления их в действие и переходных условий.

Большое значение имеет также подготовка обзоров по проблемным вопросам бухгалтерского учета и налогообложения. Практика свидетельствует,

что противоречивость и недостаточная разработанность вопросов, приводят к неоднозначному их пониманию, что связано со значительными рисками для экономического субъекта и для аудитора. Анализ таких вопросов и выработка единого и обоснованного подхода к его решению является важной задачей стратегии проверки. Это позволит избежать подобных проблем при аудите различных организаций.

Следует учесть, что подготовка информационного обеспечения аудита может потребовать привлечения специалистов в области права, в том числе и для защиты выбранной позиции в спорах с налоговыми органами и в судебном порядке. В этой связи можно подчеркнуть важность формирования определенной позиции аудиторской фирмы в отношении с клиентом.

Центральное место при разработке стратегии аудита занимает выбор предметных областей проверки. Термин "предметные области проверки" не закреплен в стандартах аудита, хотя и используется в специальной литературе.

Предметная область проверки - это область (часть) финансово-хозяйственной деятельности экономического субъекта, подлежащая исследованию (проверке) в соответствии с выполняемой аудиторской услугой, для которой сформулированы отдельные (специальные) задачи проверки, вытекающие из общей цели.

При оказании одной и той же услуги различным клиентам могут быть выделены различные предметные области, что в первую очередь определяется особенностями и характером деятельности организации. В работе выделены и охарактеризованы некоторые предметные области проверки, которые свойственны различным организациям и дают комплексное представление о содержании их финансово-хозяйственной деятельности.

В диссертации сделано предложение - разделить предметные области проверки на два комплекса работ:

- первый включает проверку законности деятельности организации бухгалтерского учета и внутреннего контроля, формирование и состав отчетности, анализ деятельности аудируемого лица;

- второй комплекс работ включает проверку по специальным вопросам. В этом случае предметные области проверки могут быть выделены по различным признакам.

Поскольку для выражения мнения о достоверности финансовой (бухгалтерской) отчетности необходимо проверить сальдо и обороты по счетам наиболее простым (но не самым эффективным) является подход, когда программа проверки строится в отношении отдельных счетов бухгалтерского учета. Однако большое количество счетов (и иных объектов проверки) создают сложности в организации аудиторской проверки по этому принципу. Чтобы упростить план аудита, его информацию следует группировать счета по определенным признакам. В диссертации выполнен анализ различных точек зрения по этому вопросу, среди которых выделено мнение отдельных авторов о выделении комплексов работ в ходе проверки в соответствии с разделами плана счетов, либо по циклам хозяйственных операций, либо по бизнес-процессам и т.д. Обоснована рациональность иного подхода, основанного на группировке счетов по циклам хозяйственных операций и бизнес-процессам на примере объектов исследования - аудиторских и аудируемых организаций.

Циклы хозяйственных операций характеризуют кругооборот капитала организации и заканчиваются только при прекращении ее деятельности. Выделение циклов хозяйственных операций позволяет применить в ходе аудита целенаправленное тестирование и исследовать разнообразные виды деятельности предприятия. При этом возможна аудиторская проверка следующих циклов операций:

- цикл приобретения и расходования материально-производственных запасов - включает учет запаса материалов, организацию и оформление их

закупки, приемки и отпуска, оценку материальных запасов, учет затрат, связанных с созданием и хранением запаса материалов и кредиторской задолженности, контроль количества материалов по местам хранения;

- цикл производства - объединяет хозяйственные операции по планированию и контролю производства, производственному потреблению элементов производства и выпуску готовой продукции, исчислению себестоимости реализуемых товаров, выявлению результатов производственной деятельности;

- цикл реализации и получения доходов - содержит хозяйственные операции, связанные с реализацией готовой продукции и взысканием дебиторской задолженности, исчислением затрат финансово-сбытовой деятельности, контролем за объемом, ассортиментом и прибыльностью выпускаемой продукции, поступлением наличных и безналичных денежных средств;

- финансово-инвестиционный цикл - охватывает кратко- и долгосрочное прогнозирование потоков наличных денег, инвестирование наличных средств в ценные бумаги, получение дивидендов и процентов.

В зависимости от содержания финансово-хозяйственной деятельности конкретной организации могут быть выделены и другие циклы хозяйственных операций. Предложенный подход к разработке стратегии аудита в большей степени отвечает требованиям повышения качества аудита.

Разработка методики аудита для бизнес-процессов экономического субъекта также представляется эффективным подходом к разработке стратегии аудиторской проверки. Рассматривая бизнес-процессы в качестве предметной области проверки, аудитор должен дать оценку видов деятельности, которые определяют сущность процесса, технологию преобразования входного продукта в выход (продукт), являющийся результатом выполнения процесса и потребляемый внешним по отношению к процессу клиентом. Это предполагает включение в методику аудита не

только процедур подтверждения отчетных данных, а также процедур, направленных на оценку эффективности деятельности, системы управления и реализацию поставленных целей, в том числе и стратегических.

Подходы, основанные на выделении циклов хозяйственных операций и бизнес-процессов, позволяют:

- представить модель деятельности экономического субъекта как динамическую систему,
- дать оценку эффективности функционирования в целом и по отдельным циклам или процессам;
- выделить риски, присущие циклам или процессам.

В диссертации обоснована необходимость развития методического инструментария внутренних стандартов аудита с позиции концепции качества аудита. Систему внутрифирменных стандартов аудита предложено дополнить стандартом, характеризующим сферу профессионального суждения аудитора и оценку результатов аудита в соответствии с концепцией качества. Проект такого стандарта представлен в работе с обоснованием его основных разделов. Предложен макет внутрифирменного стандарта "Профессиональное суждение аудитора", который развивает положения федерального стандарта "Внутрифирменная система контроля качества аудита". Макет содержит: цель, обоснование необходимости разработки стандарта, основные понятия и определения, используемые в стандарте, основные положения и требования к применению этих положений аудиторами, взаимосвязь стандарта с другими.

Эффективность анализа, используемого в аудите, зависит от решения комплекса аналитических задач, позволяющих оценить важнейшие аспекты деятельности аудируемой организации:

- стратегическое преимущество организации (какой план создания стоимости есть у организации? какую нишу она занимает, и какие сравнительные преимущества помогают ей сохранить эту нишу?);

- деловые риски, которые ставят под угрозу достижение целей, намеченных в стратегии организации (что может помешать организации создать намеченную стоимость? какие силы ставят под вопрос ее способности, и какие преимущества она должна иметь в процессах, чтобы создать стоимость в соответствии с намеченным планом?);

- измерение эффективности процессов и сопоставление фактических данных с эталонными показателями (какими данными можно подтвердить, что ожидаемая стоимость действительно создается, то есть, насколько эффективно процессы с точки зрения стратегических целей, по сравнению с конкуренцией? какую часть прибыли составит чистая прибыль в результате реализованного стратегического преимущества и соответствующей эффективности процессов?);

- способность организации создавать стоимость и генерировать будущие потоки денежных средств (какая бизнес-модель организации дает представление о бизнесе, и позволяет сформировать профессиональные суждения касательно заявлений (утверждений) руководства организации, провести анализ процессов и дать характеристику деловых рисков);

- какой прогноз позволяет дать бизнес-модель организации относительно ключевых утверждений, нашедших воплощение во всей финансовой отчетности и соответствующем представлении учетной информации в отчетах. - На основе сопоставления финансовых результатов, представленных в отчетности, с прогнозными данными (независимыми ожиданиями) следует определить дополнительные тесты для выяснения сути выявленных расхождений.

Решение поставленных задач требует нового системного подхода к проведению аудита, который характеризуется особенностями стратегии аудиторской проверки (Табл. 4)

Реализация системного подхода предполагает использование стратегического анализа в процессе аудита, целью которого является

ознакомление с целями и стратегией организации в контексте условий в отрасли и экономической среде, в которой она осуществляет свою деятельность. Важно установить, какова перспектива организации с точки зрения фундаментальных деловых рисков, влияющих на стратегию бизнеса, и какую систему и механизмы контроля создало руководство для управления рисками.

*Таблица 4*

**Характеристика современного системного подхода к аудиту**

<b>Элементы стратегии</b>	<b>Характеристика элемента</b>
Общий подход к аудита	Ориентирован: на целостную оценку бизнеса, изучение долгосрочных аспектов деятельности. Основан на убеждении, что знание общих вопросов позволяет дать более глубокую оценку отдельным элементам.
Изучение деятельности экономического субъекта на основе бизнес-модели	Предполагается, что управление организацией должно осуществляться на основе стратегии развития. Цели стратегии ведения бизнеса достигаются посредством ключевых бизнес-процессов. Поэтому для оценки эффективности функционирования организации необходимо изучение показателей стратегии и ключевых процессов.
Понимание деятельности экономического субъекта	Для достижения целей аудита необходимо изучение организации и среды, в которой она функционирует. Аудитор должен изучить и проанализировать отклонения в реализации основных целей.
Системный подход к анализу деятельности и результатам аудита	Организации понимается как динамичная система, каждый элемент которой должен изучаться во взаимосвязи с другими.
Оценка аудиторского риска	Аудиторский риск должен оцениваться во взаимосвязи с деловым риском организации (бизнес-риском). Мнение аудитора о достоверности отчетности, выраженное в аудиторском заключении, рассматривается с учетом оценки делового риска, сделанного руководством экономического субъекта.

Анализ стратегии, оценка риска и системы контроля позволяют аудитору получить достаточную информацию для выявления ключевых бизнес-процессов, обеспечивающих успешное функционирование организации. В диссертации представлена методика, включающая четыре основных этапа стратегического анализа (табл. 5) и обосновано их содержание.

Особое значение стратегический анализ имеет для выработки плана аудита (предварительный этап) и для формирования выводов аудитора (заключительный этап). Работа аудитора включает всесторонний анализ эффективности функционирования организации с использованием финансовых и нефинансовых показателей ее деятельности.

Таблица 5.

**Содержание основных этапов стратегического анализа<sup>10</sup>**

<b>Этапы</b>	<b>Содержание</b>
1 этап - анализ общей исходной информации	Анализ модели сегмента деятельности Анализ информации по отрасли Анализ информации, характеризующей организацию Понимание эффективности функционирования организации в предыдущие периоды
2 этап - понимание деловых целей и стратегии организации	Установление деловых целей организации Понимание стратегии организации Понимание стратегий корпоративного уровня управления Понимание стратегий подразделений компании Понимание стратегий по функциям и процессам Понимание процесса стратегического управления организации
3 этап - идентификация значительных стратегических рисков и оценка системы контроля	Идентификация значительных стратегических рисков Оценка системы контроля Оценка стратегического анализа с точки зрения значения его выводов для аудитора
4 этап - консалтинг полученных данных и заключений для руководства организации	Документальное оформление полученных данных и заключений

Процесс измерения показателей деятельности помогает аудитору лучше понять и результаты работы. Предлагаемая методика анализа направлена на выявление дополнительных вопросов к аудируемой организации или деловых рисков, требующих дальнейшего изучения. С ее помощью аудитор может оценить полноту выполнения плана, достаточность аудиторских

<sup>10</sup> М.А. Азарская Теория и методология обеспечения качества аудита. Автореферат диссертации на соискание ученой степени доктора экономических наук . Йошкар-Ола 2009

доказательств, и их надлежащий характер для формирования мнения по поводу проверяемой финансовой отчетности.

В стратегическом анализе могут быть использованы финансовые и нефинансовые показатели. Финансовые показатели позволяют дать анализ имущественного и финансового положения и результатов деятельности в динамике на основании учетных данных, представленных в отчетности. Подобный анализ может быть проведен с использованием традиционных подходов и инструментов финансового анализа.

Нефинансовые показатели должны дать характеристику эффективности использования ресурсов, процессов, факторов рынка, а также взаимосвязь (корреляцию) этих факторов с финансовыми показателями.

Важным направлением стратегического анализа является оценка принципа действующего предприятия. Формирование профессионального суждения о том, в какой мере этот принцип соответствует концепции подготовки финансовой отчетности, имеет свои специфические особенности, которые раскрыты в диссертации. Результаты стратегического анализа могут быть представлены в рабочих документах аудита:

- анализ эффективности функционирования организации в предыдущие периоды;
- предварительный аналитический обзор;
- описание бизнес-модель организации;
- описание рисков организации;
- описание ключевых бизнес-процессов;
- описание системы контроля;
- выводы по стратегическому анализу с точки зрения цели аудита, возможности для улучшения положения;
- план и программу аудита;
- описание стратегии организации.

Формат основных рабочих документов предложен в работе и

апробирован в исследуемых аудиторских организациях.

Реализация системного подхода к аудиту финансовой отчетности значительно повышает требования к уровню знаний аудитора в области анализа, требует специальных подходов к организации аудиторской проверки.

### **3 ГЛАВА. СОВЕРШЕНСТВОВАНИЕ СИСТЕМЫ КОНТРОЛЯ КАЧЕСТВА АУДИТА**

#### **3.1. Развитие методического инструментария на основе внутренних стандартов аудита**

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

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 стандартам аудиторской деятельности. К внутренним стандартам также могут относиться инструкции, методические разработки, пособия и другие документы.

Зарубежная практика показывает, что для получения признания на рынке аудиторских услуг аудиторские фирмы обязаны иметь документы,

регламентирующие их деятельность, т.е. стандарты, учитывающие специфику конкретной аудиторской фирмы (внутрифирменные стандарты аудита).<sup>11</sup>

Исходя из положений вышеназванного стандарта можно выделить следующие основные цели разработки аудиторской организацией внутренних стандартов:

регламентирование деятельности аудиторов в рамках аудиторской организации;

регулирование осуществления аудиторской деятельности в соответствии с основными принципами аудита и общепризнанными этическими нормами;

обеспечение дополнительных оснований для урегулирования реальных и потенциальных конфликтов между сотрудниками и администрацией аудиторской организации, между аудиторской организацией и контролирующими органами, между аудиторской организацией и экономическим субъектом, между аудиторской организацией и организациями, защищающими общественные интересы, а также между самими аудиторами.

Применение внутренних стандартов позволяет аудиторским организациям:

а) полнее соблюдать требования правил (стандартов) аудиторской деятельности;

б) сделать технологию и организацию проведения аудита более рациональной, уменьшить трудоемкость аудиторских проверок отдельных участков (с помощью рабочих таблиц и вопросников, других документов технического характера), обеспечить дополнительный контроль за работой ассистентов аудитора;

---

<sup>11</sup> Б.Т. Жарылгасова, А.Е. Суглобов Международные стандарты Аудита – М.:2009 год

в) содействовать внедрению в аудиторскую практику научных достижений и новых технологий, укрепить общественный престиж профессии;

г) обеспечить высокое качество аудиторской работы и способствовать снижению аудиторского риска;

д) детализировать профессиональное поведение аудитора в соответствии с этическими нормами аудита.

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.

Если проанализировать положения данного стандарта, то можно выделить следующие процедуры по обеспечению качества аудита, относящиеся к внутренним стандартам аудиторской организации:

1) утверждение в обязательном порядке внутренних стандартов аудиторской организации приказом руководителя;

2) создание методологического совета (службы, органа) или назначение ответственных лиц с целью создания системы внутренних стандартов аудиторской организации;

3) соблюдение порядка оформления и утверждения внутренних стандартов;

4) разработка и утверждение в составе внутренних стандартов, регламентирующих внутрифирменный контроль качества аудита, положений по осуществлению контроля за выполнением требований внутренних стандартов;

5) разработка и утверждение внутренних стандартов, предусматривающих положения о назначении соответствующих должностных лиц, ответственных за соблюдение положений внутренних стандартов;

6) установление требования о том, что аудитор обязан применять внутренние стандарты аудита;

7) установление обязательных к выполнению и рекомендуемых для использования при проведении аудита положений внутренних стандартов. Аудиторами должны быть учтены обязательные к выполнению стандарты аудиторской деятельности;

8) организация контроля за выполнением требований внутренних стандартов на всех уровнях управления аудиторскими проверками, – от руководителей групп и руководителей проверок до руководителей аудиторской организации, уполномоченных подписывать аудиторские заключения;

9) установление внутрифирменных требований к уровню профессиональной подготовки специалистов, выполняющих контрольные функции в составе службы контроля качества проведения аудита. Такие требования должны быть включены в состав требований внутренних стандартов по образованию и подготовке кадров аудиторской организации;

10) заключение руководства аудиторской организации со своими сотрудниками соглашения, которое обязывает сотрудников не разглашать содержание внутренних стандартов и не использовать их вне деятельности данной аудиторской организации.

Определенный таким образом перечень процедур по обеспечению качества аудита в части, относящейся к внутренним стандартам, подтверждает обоснованность трактовки внутреннего стандарта как основополагающего элемента системы внутреннего контроля.

При разработке внутренних стандартов аудиторские организации обязаны руководствоваться:

во-первых, действующими законодательными и нормативными правовыми актами Республики Узбекистан, регулирующими аудиторскую деятельность, а также учитывать рекомендации общественных ассоциаций аудиторов;

во-вторых, международными стандартами аудита с учетом специфических особенностей проведения аудита в Республике Узбекистан (в случае отсутствия действующих стандартов аудиторской деятельности в определенной области аудита, детализированных методик и подходов к проведению аудита).

В настоящее время действующие стандарты аудиторской деятельности включают:

1) национальные стандарты аудиторской деятельности, утвержденные постановлениями Правительства РесУз;

2) Стандарты аудиторской деятельности, утверждает Министерство Финансы Республики Узбекистан.

В отношении внутренних стандартов аудиторских организаций Законом об аудиторской деятельности установлено:

1) Стандарты, разработанные аудиторскими организациями, не должны противоречить национальным стандартам;

2) требования стандартов аудиторской деятельности аудиторских организаций не могут быть ниже требований национальных стандартов аудиторской деятельности и внутренних стандартов аудиторской деятельности профессионального аудиторского объединения, членами которого они являются;

3) В соответствии с требованиями законодательных и нормативных правовых актов Республики Узбекистан и национальных стандартов аудиторской деятельности аудиторские организации вправе самостоятельно выбирать приемы и методы своей работы, за исключением планирования и документирования аудита, составления рабочей документации аудитора, аудиторского заключения, которые регламентируются национальными стандартами аудиторской деятельности.

Внутренние стандарты формулируют единые требования к порядку проведения аудиторской проверки, к качеству и надежности аудиторской проверки.<sup>12</sup>

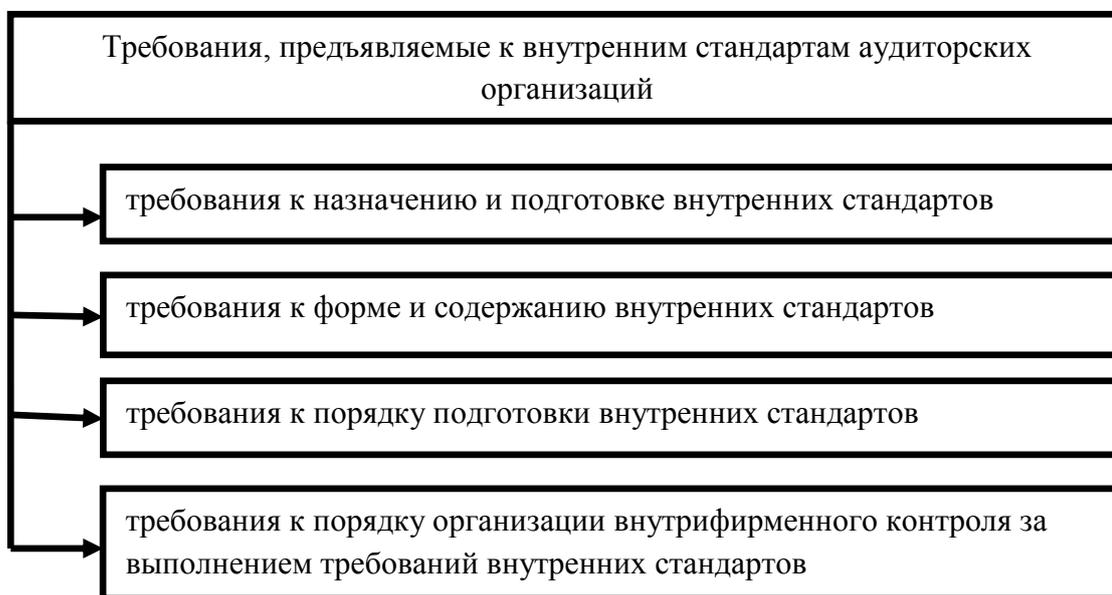


Рис 7. Требования, предъявляемые к внутренним стандартам аудиторских организаций<sup>13</sup>

<sup>12</sup> Национальный Стандарт аудиторской деятельности Республики Узбекистан N4 «Требования, предъявляемые к внутренним стандартам аудиторских организаций»

Минимальные обязательные требования, предъявляемые к внутренним стандартам стандартом аудиторских организаций, можно разделить на четыре основные группы (рис 7)

Таким образом, 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 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 стандарту «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;

---

<sup>13</sup> Составлено автором

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 аудиторов 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.

В приложении 5 представлен «Контрольный лист по проверке наличия разработанных и принятых внутренних стандартов аудиторской организации», в котором сгруппированы все действующие стандарты в соответствии с приведенной выше классификацией объектов стандартизации. Таким образом, контрольный лист представляет собой проверочный тест, который следует заполнять в ходе проверки внутренних регламентирующих документов.

2. Проверка соответствия. Данное направление включает проверку соответствия:

1) требованиям, предъявляемым к назначению и разработке внутренних стандартов аудиторской организации, установленным стандарта «Требования, предъявляемые к внутренним стандартам аудиторских организаций».

2) требованиям, предъявляемым к форме и содержанию внутренних стандартов, установленным стандарта «Требования, предъявляемые к внутренним стандартам аудиторских организаций». Для целей такой проверки разработан «Контрольный лист по проверке на соответствие требованиям, предъявляемым к форме и содержанию внутренних стандартов аудиторской организации»;

3) требованиям, предъявляемым к порядку подготовки внутренних стандартов аудиторской организации, установленным стандарту «Требования, предъявляемые к внутренним стандартам аудиторских

организаций». Данный блок может быть также проверен с помощью «Контрольного листа по проверке на соответствие требованиям, предъявляемым к порядку подготовки внутренних стандартов аудиторской организации»;

4) требованиям, предъявляемым к организации внутрифирменного контроля за выполнением требований внутренних стандартов аудиторской организации, установленным стандарта «Требования, предъявляемые к внутренним стандартам аудиторских организаций». Другими словами, проверке подлежит соблюдение процедур по обеспечению качества в отношении соблюдения требований внутренних стандартов сотрудниками аудиторской организации. Для целей проверки разработан «Контрольный лист по проверке на соответствие требованиям, предъявляемым к организации внутрифирменного контроля за выполнением требований внутренних стандартов аудиторской организации»;

5) разработанных и принятых внутренних стандартов аудиторской организации положениям действующих стандартов аудиторской деятельности. В качестве критериев такой проверки могут быть признаны:

– соответствие ключевым позициям действующих правил стандартов аудиторской деятельности;

– соответствие терминологической базы внутренних стандартов терминам, применяемым действующими стандартами аудиторской деятельности.

Предложенный подход к такой проверке позволит не только определить, руководствовалась ли аудиторская фирма при разработке внутренних стандартов действующими стандартами аудиторской деятельности, но и установить, соблюдается ли требование непротиворечивости по отношению к национальным стандартам аудиторской деятельности. Проверка может быть произведена с помощью «Контрольного листа по проверке на соответствие разработанных и принятых внутренних

стандартов аудиторской организации положениям действующих стандартов».

Во всех контрольных листах предусмотрена графа для комментариев и уточнений проверяющего. По окончании проверки должны даваться аргументированные выводы и общая оценка по каждому направлению и блоку проверки качества аудита.

Основой системы качества должны являться как стандарты аудиторской деятельности, так и методологические разработки, позволяющие оценить мнение потребителя услуг.

В настоящее время существуют следующие методики проверки системы внутреннего контроля качества аудита. Типовой программой проверки соответствия лицензионным требованиям и условиям, а также качества работы аудиторских организаций предусмотрен раздел, представленный в виде анкеты, для проверки внутрифирменного контроля качества. Анкета содержит вопросы, которые сводятся к формальному перечислению требований к внутреннему контролю качества аудиторской работы, установленных национальным стандартом аудиторской деятельности № 5 «Контроль качества работы аудитора». В данном случае от контролера требуется описать, как применяется каждое требование. Однако недостатком такой методики является то, что она не охватывает проверку конкретных процедур по обеспечению качества аудиторской работы в отношении каждого элемента системы внутреннего контроля качества аудита.

Для применения методики оценки качества аудита необходимо получение информации, среди которой:

- План аудита
- Пакет аудиторской документации
- Вид аудиторского заключения
- Экономический эффект проверки
- Размер предполагаемых штрафных санкций

- Стоимость аудиторской проверки

Трудоемкость, существенность, выборка, договор на проведение аудита. Минимальная необходимая информация сгруппирована в табл.

Таблица б

**Показатели, необходимые для оценки качества аудита<sup>14</sup>**

Показатель		Значение/№ варианта
1. Стоимость одного часа работы специалиста, имеющего квалификационный аттестат аудитора, по предмету договора, ден.ед.		
2. Стоимость одного часа работы специалиста, не имеющего квалификационный аттестат аудитора, по предмету договора, ден.ед.		
3. Трудоемкость проверки, ч.		
4. Уровень существенности, ден.ед.		
5. Состав аудиторской группы всего, чел., в том числе:		
Количество специалистов, имеющих квалификационный аттестат аудитора, чел.		
6. Наличие плана проверки с указанием метода расчета существенности и выборки (+/-)	1. Плана проверки нет	
	2. План с расчетом общей существенности	
	3. План с расчетом существенности и выборки по разделам	
	4. Детальный план с обоснованием методики расчетов	
7. Сумма страхового покрытия, ден.ед.		
8. Вид страховки (+/-)	1. Страховка профессиональных ошибок в рамках выданного аудиторского заключения (минимальный пакет)	

<sup>14</sup> А.А. Гавриленко и Ю.А. Новикова Оценка качества аудита – М.: «Бухгалтерский учет» 2007 год

	2. Полная страховка от штрафных санкции контролирующих органов (расширенный пакет)	
9. Ответственность аудиторской организации по договору (+/-)	1. Отсутствует	
	2. В размере до суммы договора	
	3. В полном размере	
10. Выручка от всех видов деятельности за предшествующий год, ден.ед.		
11. Количество проверенных предприятий за последние три года, шт., в том числе по отраслям:		
промышленность, шт.		
торговля, шт.		
услуги, шт.		
строительство, шт.		
страховые организации, шт.		
банки, шт.		
иные, шт.		
12. Среднесписочная численность сотрудников аудиторской организации, чел.		
13. Количество уволившихся сотрудников аудиторской организации за последние три года, чел.		
14. Проверялась ли организация контролирующими органами за последние три года (+/-)		
15. Количество претензий со стороны клиентов и контролирующих органов по аудиторским проверкам за последние три года, шт.		
16. Рейтинг аудиторской организации		

В программе выделены следующие направления контроля:

- 1) порядок признания новых клиентов;
- 2) контроль независимости персонала;
- 3) оценка уровня образования для обеспечения необходимой компетентности сотрудников аудиторской организации (индивидуального аудитора);
- 4) методы руководства и контроля за работой членов аудиторской группы;

5) рассмотрение сложных для оценки вопросов (например, отрицательное аудиторское заключение, приглашение внешних специалистов);

б) порядок хранения рабочих документов.

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

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

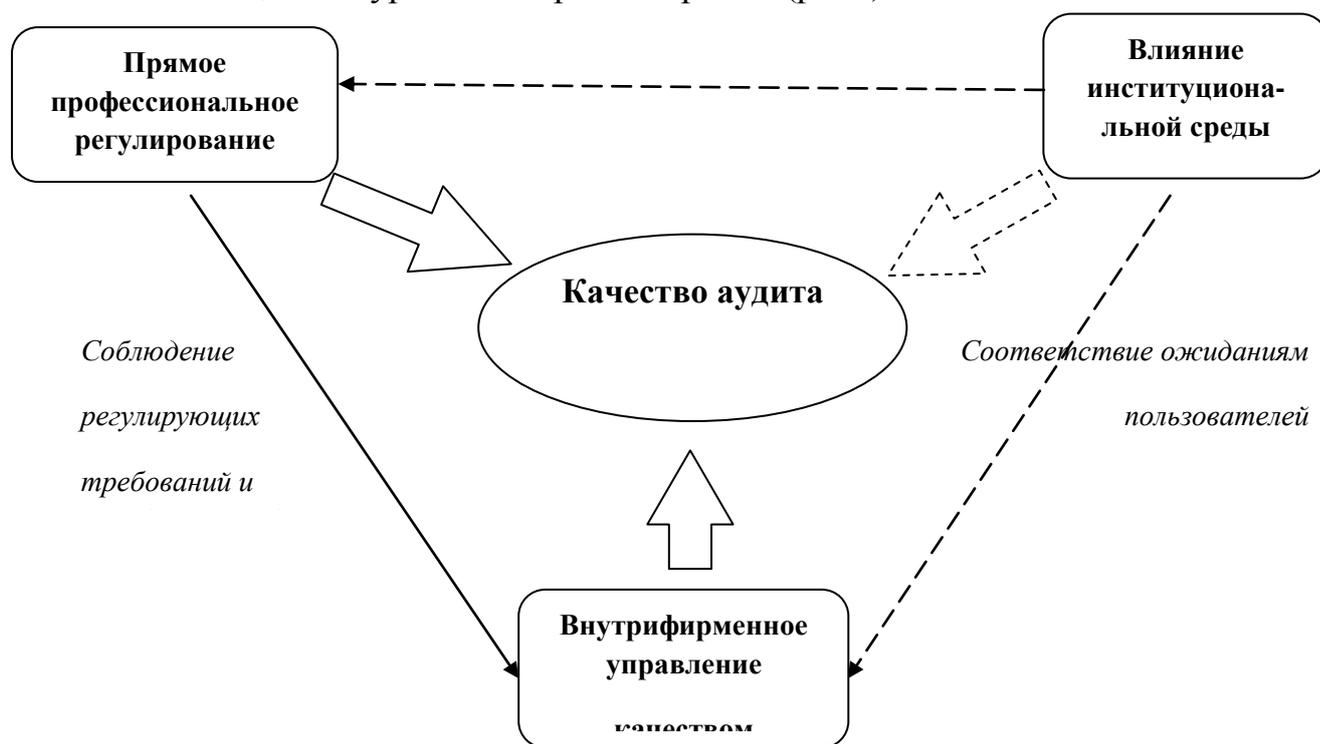
Приведенные направления проверок также не соответствуют требованиям действующих аудиторских стандартов и соответственно на их основе невозможно объективно и системно оценить, как осуществляется внутренний контроль качества аудита в аудиторской организации.

Из изложенного следует, что 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.

Необходимость применения институциональной методологии применительно к исследованию аудиторской деятельности определена следующими факторами. Во – первых, развитие аудита предполагает

институциональные оформление процессов профессионального регулирования, в первую очередь внутри аудиторской организации. Во – вторых, аудит, рассматриваемый как предпринимательская деятельность, предполагает тесное взаимодействие с существующими хозяйственными и правовыми институтами и не может существовать без определенных институциональных рамок. С учетом сказанного концептуальный анализ основ аудиторской деятельности оказывается невозможен без понимания институциональной природы современного аудита.

Качества аудита можно 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 (рис8).



- ✓ Организация внутрифирменных процессов
- ✓ Соблюдение профессиональной этики
- ✓ Профессиональные навыки и компетентность аудиторов

## Рис8. Концептуальное представление понятия качества аудита<sup>15</sup>

Оптимальная структура организации внутрифирменной системы обеспечения качества аудита 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. Третий уровень – это обеспечение качества работы каждого сотрудника аудиторской организации.

Участвующего в реализации аудиторских заданий.



Рис. Основные уровни организации внутрифирменной системы обеспечения качества аудита<sup>16</sup>

<sup>15</sup> Н.В.Фабисович Институциональные аспекты обеспечения качества аудита – М.:2011 год

<sup>16</sup> Н.В.Фабисович Институциональные аспекты обеспечения качества аудита – М.:2011 год

В качестве основных составляющих первого уровня предлагается выделить такие элементы. Как кадровая политика аудиторской фирмы (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, актуальным периодическим изданиям, специальной литературе, наличие внутренних стандартов аудиторской деятельности), техническое обеспечение аудита и сопутствующих аудиту услуг (наличие необходимого количества персональных компьютеров с установленным – 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.

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»

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» 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.

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.

Источником информации при контроле качества отдельной аудиторской проверки должны являться рабочие документы аудитора, сформированные в аудиторские файлы. Формирование такой рабочей документации предусмотрено законодательством. Согласно стандарта аудиторской деятельности № 6 «Документирование аудита» Аудит, проводимый аудиторской организацией, должен сопровождаться обязательным документированием, то есть отражением полученной информации в рабочей документации аудита, оформленной в соответствии с настоящим стандартом аудита.<sup>17</sup> 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

---

<sup>17</sup> Национальный стандарт аудита Республики Узбекистан N 6 «Документирование аудита» пункт 7

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.

Отбор заданий для проверки должен производиться из общей совокупности аудиторских заданий, таким образом, чтобы этот отбор был репрезентативным и удовлетворял достижению целей контроля качества. При этом репрезентативным (представительным) является отбор, при

котором выборочная совокупность должна с максимальной степенью надежности отражать состояние данных генеральной совокупности.

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.

Кроме того, согласно Временным методическим рекомендациям 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 стандартов и внутренних стандартов аудиторской деятельности. 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.

Для оценки качества отдельной аудиторской проверки предлагаем использовать «Контрольный лист по проверке соответствия проведенного аудита требованиям действующих правил (стандартов) аудиторской деятельности».

Контрольный лист содержит вопросы, сформулированные в соответствии с действующими стандартами аудиторской деятельности, которые устанавливают основные принципы проведения аудиторской проверки. Вопросы распределены в соответствии с основными процессами

проведения аудиторской проверки. В контрольном листе предусмотрена графа – ссылка на стандарт.

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

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.

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.

### **3.2. Пути совершенствования системы контроля качества аудита на основе международных стандартов**

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.

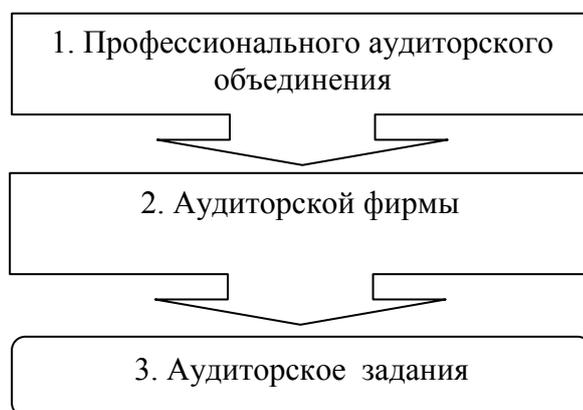
Следует отметить, что в период с 1999 по 2004 г. требования по организации контроля качества деятельности аудиторских фирм со стороны профессиональных объединений (саморегулируемых организаций) регламентировались Положением по международной профессиональной практике 1 «Обеспечение уверенности в качестве профессиональных услуг» (International professional practice statement 1 «Assuring the quality of professional services»), которое с введением в действие Положения об обязательствах организаций — членов МФБ 1 утратило силу, однако сыграло немаловажную роль в работе МФБ по повышению качества аудиторской Деятельности.

Страны Содружества Независимых Государств (СНГ) разрабатывают свои подходы к оценке качества аудиторских услуг. Так, в Российской Федерации внешними проверками качества работы аудиторских организаций и индивидуальных аудиторов занимаются профессиональные аудиторские объединения. К их числу относятся:

- а) Аудиторская палата России
- б) Российская коллегия аудиторов (РКА)
- с) Национальная федерация консультантов и аудиторов России
- д) Институт профессиональных аудиторов
- е) Ассоциация бухгалтеров и аудиторов «Содружество»

f) Московская аудиторская палата<sup>18</sup>

Согласно Положению контроль качества аудита должен быть реализован на трех уровнях (рис).



**Рис10. Реализация контроля качества аудита на трех уровнях.<sup>19</sup>**

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

Опыт Венгрии по системе обеспечения качества в Государственном контрольно – ревизионном управлении:

- При разработки своей системы обеспечения качества Государственное контрольно – ревизионное Управление Венгрии изучило системы, разработанные другими ВОФК, стандарты ISO( Международная организация по стандартизации) и системы, используемые аудиторскими фирмами частного сектора
- Целью является создание всеобъемлющей системы управления качеством; система, используемая в настоящее время охватывает проведение

<sup>18</sup> А.А.Гавлиренко, Ю.А.Новикова «Оценка качества аудита» - М.: «Бухгалтерский учет» 2007 год

<sup>19</sup> Составлено автором

аудита и управление трудовыми ресурсами (но не другие вспомогательные услуги)

- Подразделение по обеспечению качества находится под непосредственным контролем Президента Государственного контрольно – ревизионного Управления Венгрии

- Возникла дискуссия относительно того, насколько необходимо позволять клиентам видеть аудиторскую работу в качестве меры по улучшению качества; в заключение был сделан вывод о том. Что они должны видеть отчет и иметь возможность высказывать комментарии по нему, но не по рабочим документам

- Возникла дискуссия о том. Как расположить персонал к новым системам качества, т.к. некоторые сотрудники жалуются на увеличение объема работы<sup>20</sup>

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;

---

<sup>20</sup> Семинар ЕВРОСАИ по качеству аудита. Будапешт. 1-2 марта 2007 год

- 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.

Поддержание качества и надежности МСА является основной целью IAASB (International Auditing and Assurance Standards Board). С выпуском уточненных МСА, IAASB приступила к реализации проекта по сбору информации. Которая помогла бы оценить эффективность и последовательность применения уточненных МСА по всему миру. Сейчас в течение периода внедрения важно сохранение стабильной платформы, однако IAASB уже начал изучение других областей МСА, которые нуждаются или могут нуждаться в дальнейшем совершенствовании. В частности, IAASB инициировал проекты по пересмотру МСА в части использования работы внутренних аудиторов и обязанностей аудитора, связанных с другой информацией в документах, содержащих аудированную финансовую отчетность. Кроме того, IAASB начал изучение вопросов относительно работы аудитора по раскрытию финансовой отчетности, а также аудиторской информации, содержащейся в отчете аудитора.

Продолжение работы над повышением качества аудита зависит не только от усилий IAASB, но и от активного участия всех заинтересованных сторон. Это подчеркивает, в частности, важность взаимодействия между аудиторами, регуляторами, лицами, наделенными руководящими полномочиями, организациями, утверждающими стандарты, по сбору и обмену идеями в отношении качества аудита, а также изучения возможностей улучшения взаимодействия между ними. Это также придает большое значение необходимости институтов и политиков, таких как, организаций, устанавливающих стандарты, и регуляторов добиваться

большого взаимодействия с конечными пользователями, такими как инвесторы.

IAASB считает, что можно еще сделать шаги, чтобы способствовать дальнейшему обсуждению качества аудита. Поэтому в 2011 году IAASB рассмотрел как наилучшим образом реализовать конкретный проект по качеству аудита, который обязательно должен быть основан на сотрудничестве и с признанием важности международного консенсуса. В этой связи, в 2011 году IAASB обсудил инициативу по началу общественных консультаций по развитию международной концепции качества аудита. Такая концепция может не только помочь IAASB постоянно оценивать целесообразность стандартов, но и, подтолкнуть других участников процесса составления, представления и использования финансовой отчетности принять дополнительные меры для повышения качества аудита.<sup>21</sup>

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

---

<sup>21</sup> Качество аудита: точки зрения IAASB. Январь, 2011 год

рассмотрения предложений по проекту, требования к его форме и содержанию, критерии оценки внесенных предложений.

Зарубежная практика по добавление качества в процесс аудита:

- Рассмотрение практического примера Европейской Счетной палаты по добавлению качества в процесс проведения аудита, с тем, чтобы извлечь уроки из того, как этот опыт можно было бы применить в более широком масштабе

- Каждый год Комиссия получает около 150 отчетов с оценкой деятельности от внешних партнеров и около 30 отчетов по аудиту эффективности

- Так как оценки могут быть очень разными, стандартный список контрольных вопросов не подходит

- Необходимо гарантировать понимание того, что пользователи отчетов понимают ограничения по аудиту. Связанные со сроком давности

- Очень важной является взаимосвязь между аудиторской работой и принятием решений, понятных для проверяемых организаций с тем. Чтобы повысить возможности сотрудничества

- Механизм обратной связи играет важную роль по улучшению качества аудита<sup>22</sup>

Политика и процедуры качества (согласно МСА 220 «Контроль качества аудиторской работы») должны реализовываться на уровне аудиторской фирмы в целом и на уровне отдельных проверок и обеспечить проведение всех проверок в соответствии с МСА, национальными стандартами или практикой. Характер, сроки и сфера применения политики и процедур зависят от:

- размера фирмы;
- ее расположения;

---

<sup>22</sup> Семинар ЕВРОСАИ по качеству аудита. Будапешт. 1-2 марта 2007 год

- организационной структуры;
- соотношения затрат и результатов и других факторов.

Цели политики качества, принятые аудиторской фирмой, обычно следующие:

1. Профессиональные требования (определены Кодексом этики профессиональных бухгалтеров): независимость, честность, объективность, конфиденциальность, нормы профессионального поведения.

2. Навыки и компетентность – сотрудники должны владеть техническими стандартами и соблюдать их, а также выполнять обязанности с надлежащей добросовестностью.

3. Поручение заданий – работа должна быть поручена сотрудникам соответствующей квалификации.

4. Делегирование полномочий – осуществление надзора и проверки работы на всех уровнях, чтобы обеспечить уверенность в том, что работа выполняется в соответствии стандартам качества.

5. Консультирование – проведение консультаций с компетентными специалистами.

6. Принятие и сохранение клиентов – оценка потенциальных и анализ существующих клиентов с целью соблюдения принципа независимости и определения честности руководства клиента.

7. Мониторинг – определение эффективности политики и процедур контроля качества.

Чтобы обеспечить соблюдение профессиональных требований, руководитель аудиторской фирмы должен:

- назначить персонал, ответственный за разрешение этических вопросов;

- довести до сведения всех сотрудников фирмы политику и процедуры, применяемые в отношении профессиональных этических принципов;

– своевременно оповестить сотрудников о клиентах, по отношению к которым применяется политика независимости;

– следить за тем, как персонал соблюдает этические принципы.

В отношении навыков и компетентности задачи руководства аудиторской фирмы следующие:

– разработать и провести программу по привлечению квалифицированного персонала;

– установить требования к квалификации принимаемых на работу сотрудников и квалификационные должностные характеристики для персонала всех уровней;

– с вновь принятым персоналом проводить работу по ознакомлению с политикой и процедурами фирмы, касающимися требований к навыкам и компетентности сотрудников;

– разработать требования к непрерывности профессионального образования и довести их до сведения персонала;

– информировать работников об изменениях в законодательстве, нормативных актах, стандартах, внутрифирменных материалах, касающихся технической политики и процедур фирмы;

– обеспечивать потребность фирмы в сотрудниках, обладающих специальными знаниями;

– регулярно проводить оценку работы сотрудников и доводить до них результаты оценки;

– назначить лиц, принимающих решения относительно продвижения сотрудников.

В области поручения заданий действия руководства аудиторской фирмы должны быть следующими:

– обеспечить планирование кадровых потребностей фирмы, ее подразделений, а также отдельных проверок;

- определить круг лиц, ответственных за назначение персонала для проведения аудита;

- утверждать графики проведения аудита и назначения персонала.

В отношении делегирования полномочий руководство аудиторской организации должно обеспечить:

- проведение процедур для планирования проверок;

- принятие мер для поддержания внутрифирменных стандартов качества при проведении аудита;

- обучение персонала непосредственно на рабочем месте в процессе аудиторской проверки.

Для выполнения требований по консультированию необходимо:

- определить сферы консультаций и поощрять использование персоналом консультаций из авторитетных источников;

- назначить консультантов и определить их полномочия;

- определить требования к документации, в которой будут отражаться результаты консультаций.

Принятие и сохранение клиентов обеспечивается с помощью следующих процедур:

- разработка методики оценки потенциальных клиентов и процедур утверждения клиентов;

- проведение оценки клиентов (при наступлении различных событий) с целью определения возможности дальнейшего сотрудничества.

Проведение мониторинга предполагает:

- составление внутрифирменной программы с указанием объема работ, критериев отбора договоренностей об аудите для проверки сотрудников, привлеченных к мониторингу;

- проверка соблюдения политики и процедур, направленных на обеспечение качества аудита;

- информирование соответствующих сотрудников о результатах проведенных мероприятий по мониторингу;

- определение необходимых изменений в политике и процедурах фирмы по контролю качества.

Руководство аудиторской фирмы должно быть уверено в том, что политика и процедуры контроля качества доведены до сведения персонала, понятны всем и применяются на практике.

Качество выполняемых в ходе аудита работ контролируется посредством направляющих указаний и проверки выполненной работы. Направляющие указания, выдаваемые ведущим аудиторам и рядовым участникам проверки, включают в себя информацию об обязанностях этих специалистов; о целях процедур, которые надлежит выполнять; об особенностях деятельности проверяемого экономического субъекта; о возможных проблемных вопросах в области бухгалтерского учета и аудита, которые могут оказать влияние на специфику, объем и затраты времени применяемых аудиторских процедур.<sup>23</sup>

В отношении отдельных аудиторских проверок аудитор должен выполнять те процедуры контроля качества, которые являются надлежащими применительно к данной проверке.

Работники аудиторской фирмы, наделенные контрольными функциями, анализируют компетентность ассистентов, выполняющих порученную им работу, чтобы получить уверенность в том, что работа выполняется с надлежащей добросовестностью и на достаточно профессиональном уровне. Руководство работой ассистентов предусматривает информирование их:

- об обязанностях ассистентов;
- о целях выполняемых ими процедур;
- о характере бизнеса субъекта;
- о возможных проблемах в области учета и аудита.

---

<sup>23</sup> МСА 220 «Контроль качества аудиторской работы»

До ассистентов аудитора указания по проведению аудита доводятся с помощью сметы затрат времени, общего плана и программ аудита.

Персонал, выполняющий обязанности по надзору, во время аудита должен:

- контролировать ход аудита (определять степень соответствия опыта ассистентов уровню порученных ему заданий, следить за соблюдением плана и программы аудита);

- оценивать значимость возникающих в ходе аудита вопросов и вносить изменения в документацию по планированию аудита;

- устранять расхождения в профессиональных суждениях сотрудников, при необходимости используя консультации.

Проверка работы ассистентов осуществляется компетентным специалистом в следующих направлениях:

- корректировка и выполнение общего плана и программы аудита;

- документальное оформление процедур и их результатов;

- урегулирование и отражение существенных моментов в выводах аудитора;

- достижение целей аудиторских процедур;

- внесение поправок в финансовую отчетность клиента по результатам аудита;

- соответствие выводов результатам выполненной работы и мнению аудитора.

В высших органах аудита, проводящих проверки государственного сектора, могут существовать дополнительные к МСА требования по поводу политики качества.

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 )

Таблица 7

**Основные направления взаимодействия равноправных партнеров аудиторской организации<sup>24</sup>**

<b>Направления взаимодействия</b>	<b>Содержание функций</b>
Функции, выполняемые на уровне аудиторской фирмы	<ol style="list-style-type: none"> <li>1. Взаимное консультирование по организационно – методическим вопросам реализации аудиторских проектов</li> <li>2. Обмен опытом (семинары, круглые столы и т.п.)</li> <li>3. Решение вопроса о принятии на обслуживание нового клиента или продолжении сотрудничества с уже существующим</li> <li>4. Рассмотрение бюджета аудиторских проектов</li> <li>5. Контроль соблюдения норм профессиональной этики</li> <li>6. Урегулирование разногласий</li> </ol>
Функции, выполняемые на уровне аудиторского задания	<ol style="list-style-type: none"> <li>1. Проверка качества выполнения проекта и мониторинг соблюдения внутрифирменных стандартов</li> <li>2. Анализ исполнения бюджета проекта</li> <li>3. Ротация кураторов проектов и взаимный контроль</li> </ol>

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 ит.п.). Данная система может создавать определенную внутреннюю конкуренцию между партнерами, стимулируя их на достижение высоких внутренних показателей качества выполнения аудиторских заданий.

<sup>24</sup> Н.В.Фабисович Институциональные аспекты обеспечения качества аудита – М.:2011 год

## Заключение

Определение качества аудита в явном или неявном виде базируется на представлении, что при высококачественном аудите дополнительные потери вследствие его отклонения от идеального достаточно малы. Формализуя это представление, можно заметить, что в случае идеального аудита (что в основном означает безошибочное оценивание достоверности бухгалтерской отчетности аудируемого лица) не правильные управленческие решения у пользователей аудита бывают сравнительно редко, в связи, с чем и стоимостный ущерб от них относительно невелик. При неизбежном на практике отклонении аудита от идеального вероятность неправильной оценки финансового состояния аудируемого лица возрастает, ввиду чего у пользователей аудита повышается. Суммарная величина этого повышения у всех пользователей аудита и является, на наш взгляд, адекватным критерием его качества, поскольку отражает предназначение аудита и его место в экономике.

В соответствии с законом от 26 мая 2000 г. «Об аудиторской деятельности» аудиторская организация обязана установить и соблюдать правила внутреннего контроля качества работы. Принципы осуществления внутреннего контроля и требования к его организации устанавливаются стандартами аудиторской деятельности № 5 «Контроль качества работы аудитора» устанавливает единые требования в отношении контроля качества работы аудитора по аудиту. А так же, аналогом Международным стандартом аудита (МСА) № 220 «Контроль качества работы при аудите исторической финансовой информации».

Кроме внутреннего контроля качества аудита существует еще и внешний контроль качества аудита, и он, на наш взгляд имеет больший приоритет, нежели внутренний. Во-первых, он независим от руководства аудиторских организаций, а значит и более действен. Во-вторых, и это главное, при налаженном внешнем контроле качества аудита руководство

аудиторских организации быстро и на должном уровне обустроит внутренний.

В данном магистерском диссертации были рассмотрены вопросы, связанные с контролем качества аудита. В качестве мероприятий по улучшению эффективности и контроля качества аудита возможны следующие предложения:

1. Определены направления контролем качества аудита теоретического развития на основе сформированной логической модели, отвечающей цели обеспечения качества:

- обоснована сущность аудита с позиции требований финансового контроля, изложенных в классической экономической теории;

- развиты положения теории аудита, раскрывающие его сущностные характеристики во взаимосвязи с концепцией качества; выделены методологические подходы к содержанию современного аудита, имеющего комплексную характеристику: аудита как области научных и специальных знаний, аудита как области практической деятельности и аудита как информационной системы, используемой в управлении аудируемого субъекта и аудиторской организации;

- построена и обоснована логическая модель современного аудита и на основе системного подхода определена и доказана взаимосвязь ее элементов;

- предложена классификация принципов аудита, включающая четыре группы: 1 - принципы разграничивающие аудит финансовой отчетности и сопутствующие аудиту услуги; 2 - этические принципы; 3 - профессиональные базовые принципы аудита финансовой отчетности; 4 - принципы качества аудита. Выделенная в классификации четвертая новая группа принципов качества аудита включает: принцип обусловленности повышением эффективности управления аудиторской деятельностью; принцип осторожности; принцип управляемости качеством аудита;

- базовые категории аудита, связанные с аудиторским риском:

существенность, аудиторский риск, аудиторская выборка, - дополнены категорией «качество аудита», логическая связь которых обоснована с позиции концепции качества аудита.

Процессы международной интеграции создания единого мирового пространства для пользователей финансовой отчетности организаций предъявляют новые требования к развитию аудита, реформирование которого проводится особенно интенсивно в последнем десятилетии. Особенно остро стоит вопрос о новом качественном уровне аудита, методическое обеспечение которого является не столько практически нерешенной задачей, сколько проблемой неразвитости теоретических основ и методологических положений аудита.

Разработан методический инструментарий, обеспечивающий повышение качества аудита, на основе развития аудиторских процедур и внутренних стандартов аудита:

- разработан концептуальный подход к организации и методике проведения аудита (аудиторской проверки) с учетом стратегии аудита и выделения области аудиторской проверки;

- в стратегии аудита выделены и обоснованы три основных аспекта: организационный, методический и информационный, содержание которых определило логическую последовательность и раскрытие основных процедур методики аудита в соответствии с концепцией качества;

- обоснована необходимость развития методического инструментария внутренних стандартов и концепции качества аудита;

- выделены направления анализа в аудите в зависимости от решения комплекса задач, позволяющих оценить важнейшие аспекты деятельности аудируемой организации;

- на основе системного подхода к аудиту разработаны элементы стратегии аудиторской проверки и дана характеристика основных элементов;

- разработана методика стратегического анализа применительно к

задачам аудита, включающая четыре этапа: анализ исходной информации; понимание деловых целей и стратегии организации; 3 - идентификация значительных стратегических рисков и оценка система контроля; 4 - консалтинг полученных данных и заключений для руководства организаций.

В диссертации определена логическая последовательность и раскрыто содержание основных процедур методики аудита в соответствии с концепцией качества. Концептуальный подход к организации и методики проведения аудита (аудиторской проверки) разработан в диссертации с учетом стратегии аудита и выделения области аудиторской проверки. В стратегии аудита выделены три основных аспекта: организационные, методические и информационные.

Организационные аспекты стратегии аудиторской проверки связаны: с формированием группы исполнителей, распределением обязанностей, установлением сроков проверки, что является важным для ее качественного проведения. Эти вопросы связаны с системой менеджмента качества аудиторской фирмы.

Методические аспекты стратегии раскрываются в таких документах как: Общий план и Программа проверки. Стратегия аудиторской проверки должна следовать из содержания внутрифирменных стандартов аудиторской фирмы. Обобщенная модель стратегии может быть положена в основу формирования общего плана и программы аудита конкретной организации, а также использована при составлении рабочих документов аудитора.

В работе сделан вывод, что при разработке стратегии следует выделять следующие элементы (структура): цель проверки; информационное обеспечение аудита; предметные области проверки; содержание и процедуры проверки предметных областей; содержание и форма представления отчета аудитора по результатам проверки.

Представляется, что по своему содержанию рабочие документы информационного обеспечения должны включать:

1. Перечень основных нормативных и правовых актов проверки;
2. Обзор проблемных вопросов бухгалтерского учета и налогообложения;
3. Анализ общих экономических факторов и условий деятельности аудируемого лица.

В диссертации сделано предложение - разделить предметные области проверки на два комплекса работ:

- первый включает проверку законности деятельности организации бухгалтерского учета и внутреннего контроля, формирование и состав отчетности, анализ деятельности аудируемого лица;

- второй комплекс работ включает проверку по специальным вопросам.

В этом случае предметные области проверки могут быть выделены по различным признакам.

Поскольку для выражения мнения о достоверности финансовой отчетности необходимо проверить сальдо и обороты по счетам наиболее простым является подход, когда программа проверки строится в отношении отдельных счетов бухгалтерского учета. Однако большое количество счетов создают сложности в организации аудиторской проверки по этому принципу. Чтобы упростить план аудита, его информацию следует группировать счета по определенным признакам. В диссертации выполнен анализ различных точек зрения по этому вопросу, среди которых выделено мнение отдельных авторов о выделении комплексов работ в ходе проверки в соответствии с разделами плана счетов, либо по циклам хозяйственных операций, либо по бизнес-процессам и т.д. Обоснована рациональность иного подхода, основанного на группировке счетов по циклам хозяйственных операций и бизнес-процессам на примере объектов исследования - аудиторских и аудируемых организаций

Важным направлением стратегического анализа является оценка принципа действующего предприятия. Формирование профессионального суждения о том, в какой мере этот принцип соответствует концепции

подготовки финансовой отчетности, имеет свои специфические особенности, которые раскрыты в диссертации. Результаты стратегического анализа могут быть представлены в рабочих документах аудита:

- анализ эффективности функционирования организации в предыдущие периоды;
- предварительный аналитический обзор;
- описание бизнес-модель организации;
- описание рисков организации;
- описание ключевых бизнес-процессов;
- описание системы контроля;
- выводы по стратегическому анализу с точки зрения цели аудита, возможности для улучшения положения;
- план и программу аудита;
- описание стратегии организации.

Формат основных рабочих документов предложен в работе и апробирован в исследуемых аудиторских организациях.

Реализация системного подхода к аудиту финансовой отчетности значительно повышает требования к уровню знаний аудитора в области анализа, требует специальных подходов к организации аудиторской проверки.

## **Список использованной литературы**

### **1. Законы Республики Узбекистан**

1. Конституция Республики Узбекистан / Т.: «Узбекистон», 2003.
2. Налоговый Кодекс Республики Узбекистан / Т.: «Адолат», 2008.
3. Закон Республики Узбекистан «О бухгалтерском учете» от 30.08.1996 г. / NORMA
4. Закон Республики Узбекистан «Об аудиторской деятельности» от 26.05.2000 г. / NORMA

### **2. Указы и Постановления Президента Республики Узбекистан**

1. О дальнейшем совершенствовании деятельности аудиторских организаций и повышении их ответственности за качество оказываемых услуг: Постановление Президента Республики Узбекистан №ПП-615 от 04.04.2007г.
2. О дополнительных мерах по повышению финансовой устойчивости аудиторских организаций: Постановление Президента Республики Узбекистан №ПП-907 от 02.07.2008г.
3. Положение об аудиторских организациях: Приложение №2 к Постановлению Президента Республики Узбекистан №615 от 04.04.2007г.

### **3. Постановления Кабинета Министров Республики Узбекистан**

1. О совершенствовании аудиторской деятельности и повышении роли аудиторских проверок: Постановление Кабинета Министров Республики Узбекистан № 365 от 22.09.2000 г.
2. Положение о службе внутреннего аудита: Приложение № 2 к Постановлению Кабинета Министров Республики Узбекистан № 215 от 16.10.2006 г.

### **4. Произведения Президента Республики Узбекистан**

1. Каримов И.А. Мировой финансово-экономический кризис, пути и меры по его преодолению в условиях Узбекистана. – Т.: Узбекистан, 2009 г. – 48 с.

2. Каримов И.А. Наша главная задача – дальнейшее развитие страны и повышение благосостояния народа. Доклад на заседании Кабинета Министров, посвященном итогам социально-экономического развития страны в 2009 году и важнейшим приоритетам экономической программы на 2010 год – Т.: Узбекистан, 2010 г. – 34 с.
3. Каримов И.А. 2012 год станет годом поднятия на новый уровень развития нашей родины. – Т.: Узбекистан, 2012 г. – 36 с.

#### **5. Учебники и учебные пособия**

1. Адаме Р. Основы аудита / Пер. с англ. / Под ред. Я.В.Соколова. – М.: Аудит, ЮНИТИ, 1995.
2. Андреев В.Д. Практикум по аудиту. 2-е изд., перераб. и доп. – М.: Финансы и статистика, 2006.
3. Арабян К.К. Организация и проведение аудиторской проверки: учеб. пособие. – М.:Юнити-Дана, 2009. – 447 с
4. Арабян К.К. Организация и проведение аудиторской проверки: учеб. пособие. – М.:Юнити-Дана, 2009. – 447 с
5. Арабян. К.К. «Организация и проведение аудиторской проверки» Второе издание. Учебное пособие. Издательство: ЮНИТИ-ДАНА 2010г.
6. Араеланов Т.Н. Аудиторские услуги: взгляд с точки зрения экономической теории и маркетинга// Аудитор. – 2003. – № 6.
7. Аренс Э.А., Лоббек Дж.К. Аудит. Учебник. – М.: «Финансы и Статистика», 2003г. – 558 с.
8. Аренс Э.А., Лоббек Дж.К. Аудит. Учебник. – М.: «Финансы и Статистика», 2003г. – 558 с.
9. Архарова З.П. «Международные Стандарты Аудита». Учебно-методический комплекс: Москва 2008г.
10. Аудит. Учебное пособие. Ассоциация преподавателей бизнес дисциплин Узбекистана, 2009г. – 184 с.

11. Аудит. Учебное пособие. Ассоциация преподавателей бизнес дисциплин Узбекистана, 2009г. – 184 с.
12. Булыга Р.П. Аудит: учебник для бакалавров. – М.:Юнити-Дана, 2009. – 431 с.
13. Булыга Р.П. Аудит: учебник для бакалавров. – М.:Юнити-Дана, 2009. – 431 с.
14. Бычкова СМ. Аудит для руководителей и бухгалтеров. – СПб.: Питер, 2003.
15. Бычкова СМ. Аудиторская деятельность. Теория и практика. – СПб.: Лань, 2000.
16. Климова Н.В. Аудит: учебное пособие. – М.: Вузовский учебник, 2001. – 175 с.
17. Климова Н.В. Аудит: учебное пособие. – М.: Вузовский учебник, 2001. – 175 с.
18. Подольский В.И., Савин А.А. Аудит: учебник. – 3-е изд. – М.: Юрайт, 2011. – 605 с.
19. Подольский В.И., Савин А.А. Аудит: учебник. – 3-е изд. – М.: Юрайт, 2011. – 605 с.
20. Суйц В.П, Ситникова В.А. Аудит: учебное пособие. - 2-е изд., стер. – М.: Кнорус, 2010. – 168 с.
21. Суйц В.П, Ситникова В.А. Аудит: учебное пособие. - 2-е изд., стер. – М.: Кнорус, 2010. – 168 с.
22. Харченко О.Н., Самусенко С.А., Фёрова И.С. Аудит: практикум. – 3-е изд., перераб. и доп. – М.: Кнорус, 2010. – 288 с.
23. Харченко О.Н., Самусенко С.А., Фёрова И.С. Аудит: практикум. – 3-е изд., перераб. и доп. – М.: Кнорус, 2010. – 288 с.
24. Черных М.Н., Юдина Г.А. Основы аудита: учебное пособие. – 4-е изд., стер. – М.: Кнорус, 2011. – 352 с

25. Черных М.Н., Юдина Г.А. Основы аудита: учебное пособие. – 4-е изд., стер. – М.: Кнорус, 2011. – 352 с
26. Шеремет А.Д., Суйц В.П. Аудит: Учебник. – 5-е изд., перераб. и доп. – М.: Инфра-М, 2009. – 448 с.
27. Шеремет А.Д., Суйц В.П. Аудит: Учебник. – 5-е изд., перераб. и доп. – М.: Инфра-М, 2009. – 448 с.
28. Юдина А.В. Основы аудита: учебное пособие. – М.:Кнорус, 2011. – 352 с.
29. Юдина А.В. Основы аудита: учебное пособие. – М.:Кнорус, 2011. – 352 с.

### **5. Монографии и научные статьи**

1. Материалы международной научно – практической конференции «Вопросы совершенствования бухгалтерского учета, аудита и анализа в условиях модернизации экономики». Контроль качества работы в аудите. ст.281
2. Материалы международной научно – практической конференции «Вопросы совершенствования бухгалтерского учета, аудита и анализа в условиях модернизации экономики». Методики и организация обеспечения качества аудиторской деятельности. ст.296

### **6. Статистические информационные сборники**

1. Основные показатели социально-экономического развития Республики Узбекистан 2007-2009 гг.
2. Древняя культура, современная экономика: проекты АБР в Узбекистане // Публикация АБР, 2010 г.

### **7. Интернет сайты**

1. [www.aicpa.org/index.htm](http://www.aicpa.org/index.htm)
2. [www.apb.org.uk](http://www.apb.org.uk)
3. [www.iasc.org.uk](http://www.iasc.org.uk)
4. [www.iaa.org.uk](http://www.iaa.org.uk)
5. [www.nao.gov.uk](http://www.nao.gov.uk)
6. [www.gAAP.ru](http://www.gAAP.ru)

7. [www.gazetabirja.uz](http://www.gazetabirja.uz)
8. [www.ilc-group.ru/transportniy-autsorsing-i-audit](http://www.ilc-group.ru/transportniy-autsorsing-i-audit)
9. [www.investuzbekistan.uz](http://www.investuzbekistan.uz)
10. [www.stat.uz](http://www.stat.uz)
11. [www.uzreport.com](http://www.uzreport.com)
12. [www.worldcrisis.org](http://www.worldcrisis.org)
13. [www.zdt-magazine.ru](http://www.zdt-magazine.ru)

**Приложение № 1  
к Методике внутрифирменного  
контроля качества аудиторских услуг**

Клиент:	Подготовил	Дата
Наименование аудиторской организации	Утвердил	Дата
Аудиторская процедура: Контрольный обзор качества аудита		

**Контрольный обзор качества аудита**

Договор №	
Дата аудируемой финансовой (бухгалтерской) отчетности	
Дата аудиторского заключения	

**Ключевые даты**

	Планируемые даты	Фактические даты
Участие в инвентаризации		
Получение подтверждений от дебиторов		
Получение подтверждений от кредиторов		
Начало работы у клиента		
Проведение окончательного этапа работы у клиента		
Получение рабочей документации от работников (экспертов)		
Дата подписания финансовой (бухгалтерской) отчетности		
Подготовка Письменной информации		
Встреча с собственником, Советом директоров и/или аудиторским комитетом		
Аудиторское заключение		
Прочее (укажите)		

Перечень вопросов для контроля качества аудита

Перечень вопросов для контроля	Ссылка на документ (в том числе рабочих), в котором это отражено		Комментарии и и/или выводы
	1	2	
	Да	Нет	
<b>ОБЩИЕ ВОПРОСЫ</b>			
Есть ли подписанное письмо-обязательство, которое соответствует оказываемым услугам?			
<i>Для новых клиентов:</i>			
а) Были ли контакты с предшествующими аудиторами до принятия задания?			
б) Были ли проанализированы рабочие документы предшествующего аудитора, или достаточная информация была получена иным образом?			
с) Была ли должным образом оценена способность аудиторской организации обслуживать данного клиента?			
<i>Независимость</i> Выполнены ли необходимые процедуры по соблюдению независимости?			
Проводился ли аудит в соответствии с подготовленными на стадии планирования планом и программой аудита? Была ли работа должным образом спланирована? Были ли внесены изменения в программу аудита в ходе осуществления работ?			
Все ли запланированные процедуры были выполнены?			
Достаточно ли проведенной аудиторской работы и полученных доказательств для формирования отчета аудитора?			
Существуют ли вопросы, которые остались нерассмотренными в ходе аудита или требуют более детализированного подхода при планировании следующих этапов?			
Рассмотрены ли все аспекты и услуги, предусмотренные договором с клиентом (письмом-обязательством о согласии на проведение аудита)?			
<b>ФОРМИРОВАНИЕ РАБОЧИХ ФАЙЛОВ (ДОКУМЕНТОВ)</b>			

Перечень вопросов для контроля	Ссылка на документ (в том числе рабочий), в котором это отражено		Комментарии и и/или выводы		
	1	2		3	4
		Да		Нет	
Сформированы ли рабочие файлы аудита, провели ли корректировку уже сформированных аудиторских файлов? Все ли работники, участвующие в аудиторской проверке, представили рабочие документы?					
Рассмотрены ли все рабочие документы? Проанализирована ли информация по обнаруженным искажениям бухгалтерской отчетности по степени значимости?					
Провели ли обобщение всех важных моментов и рассмотрели ли все вопросы, которые оказывают существенное влияние на бухгалтерскую отчетность клиента?					
Рассмотрели ли все разъяснения, представляемые руководством проверяемого экономического субъекта, и приняли ли их во внимание?					
Убедились ли в том, что все аудиторские программы, аудиторские доказательства и рабочие документы подписаны, проверены, пронумерованы и при необходимости снабжены перекрестными ссылками?					
Прояснили ли все вопросы, связанные с работой, которую выполняли в ходе аудита сторонние эксперты, привлеченные специалисты или другие аудиторские организации?					
Получили ли разъяснения от работников аудиторской организации по вопросам, которые требовали консультаций?					
<b>ПОДГОТОВКА ПРОЕКТА ОТЧЕТА АУДИТОРА</b>					
Подготовили ли проект отчета аудитора будучи уверенными в том, что этот документ освещает все наиболее важные проблемы, выявленные в ходе аудита?					
Провели ли обсуждение с работниками организации, наделенными соответствующими полномочиями, относительно качества проведенных работ и подготавливаемых документов?					

Перечень вопросов для контроля	Ссылка на документ (в том числе рабочий), в котором это отражено		Комментарии и и/или выводы
	2	3	
	1	Да	Нет
Уверены ли в том, что отражаемые в проекте отчета наиболее важные проблемы обсуждались с представителями клиента и руководителю аудиторской проверки известна точка зрения клиента по таким проблемам?			
Обсуждались ли с клиентом рекомендации по внесению исправительных проводок по результатам сделанных замечаний?			
Убедились ли в том, что выводы по следующим вопросам, надлежащим образом отражены в рабочей документации: <ul style="list-style-type: none"> <li>• существенные искажения, которые были обнаружены с клиентом в ходе проведения аудита;</li> <li>• разногласия с клиентом по вопросам бухгалтерского учета и налогообложения;</li> <li>• важные вопросы, связанные с учетом и отчетностью, и аргументы в поддержку или против внесения соответствующих изменений в бухгалтерскую отчетность?</li> </ul>			
<b><i>БУХГАЛТЕРСКАЯ ОТЧЕТНОСТЬ И ИТоговые ДОКУМЕНТЫ АУДИТА</i></b>			
Уверены ли в том, что: <ul style="list-style-type: none"> <li>• отчет аудитора подготовлен надлежащим образом;</li> <li>• планируемые к представлению выводы в аудиторском заключении соответствуют подготавливаемым ранее рабочим документам;</li> <li>• бухгалтерская отчетность клиента подготовлена в соответствии с необходимыми требованиями учета и отчетности, которые соблюдались на постоянной основе;</li> <li>• были выяснены все факты и доказательства необходимые для того, чтобы сделать правильные выводы по итогам аудита;</li> <li>• рассмотрены и учтены все существенные факты хозяйственной деятельности клиента после отчетной даты до даты выдачи аудиторского заключения</li> </ul>			
Соблюден ли срок передачи клиенту итоговых документов аудита?			

Перечень вопросов для контроля	Ссылка на документ (в том числе рабочий), в котором это отражено		Комментарии и и/или выводы
	1	2	
	Да	Нет	4
<b><i>ИНФОРМАЦИЯ ДЛЯ РУКОВОДСТВА АУДИТОРСКОЙ ОРГАНИЗАЦИИ</i></b>			
Подготовлены ли (если требуется) таблицы учета рабочего времени и объяснены ли существенные отклонения фактических трудозатрат от запланированных?			
Подготовлены и переданы ли в установленном порядке руководству аудиторской организации характеристики качества работы сотрудников и специалистов? Проведена ли оценка эффективности их работы?			

## ЗАКЛЮЧЕНИЕ

Подтверждаем, что закончены все контрольные процедуры по подготовке отчета аудитора по результатам аудита

Подпись: \_\_\_\_\_ Дата: \_\_\_\_\_

Руководитель аудиторской проверки

Подпись \_\_\_\_\_ Дата: \_\_\_\_\_

Представитель руководства аудиторской организации