

Принципы внешней проверки качества аудиторской деятельности в международной практике.

Аннотация:

В статье рассмотрены принципы внешней проверки качества аудиторской деятельности в международной практике, проведено сопоставление российских и международных нормативно-правовых актов, регулирующих сферу внешнего контроля качества работы аудиторских организаций.

Ключевые слова: аудит, внешний контроль, стандарты аудита.

В практической аудиторской деятельности вопросы качества оказываемых аудиторских услуг имеют весьма важное значение. Единые требования в отношении порядка оказания услуг по проведению аудита и сопутствующих аудиту услуг установлены в соответствующих российских стандартах. Соблюдение аудиторскими организациями данных требований позволяет обеспечить высокий уровень качества выполнения заданий по аудиту и сопутствующих аудиту услуг. В основе российских стандартов аудиторской деятельности лежат Международные стандарты аудита (далее – МСА), которые в свою очередь разрабатываются Международной Федерацией Бухгалтеров. В связи с этим имеет место значительная схожесть между российскими и международными принципами осуществления аудиторской деятельности, в частности это относится и к вопросам внешнего контроля качества аудиторских услуг.

История МФБ (IFAC)

Международная Федерация Бухгалтеров (International Federation of Accountants), далее МФБ (IFAC) – это международная организация представителей бухгалтерской профессии, призванная защищать общественные интересы, укрепляя профессию и содействуя развитию стабильных международных экономик.

МФБ была основана 7 октября 1977 года в Мюнхене (Германия), на 11-ом Всемирном конгрессе бухгалтеров 63-мя организациями-учредителями из 51 страны мира. Ее членами являются профессиональные бухгалтерские организации. В настоящее время МФБ насчитывает 167 действительных и ассоциированных членов, которые представляют 127 стран и около 2,5 миллионов бухгалтеров из общественных организаций, правительственных служб, сферы образования, производства и коммерческой сферы.

МФБ была создана с целью укрепления бухгалтерской профессии во всем мире для защиты общественных интересов посредством:

- разработки международных стандартов аудита и подтверждения достоверности информации, стандартов учета и отчетности в государственном секторе и стандартов этики и образования для профессиональных бухгалтеров, а также содействие их внедрению и применению;
- содействия сотрудничеству и взаимодействию между организациями-членами МФБ;

- сотрудничества и взаимодействия с другими международными организациями;
- выполнения роли официального международного представителя бухгалтерской профессии.

На первом заседании Ассамблеи и Совета МФБ в октябре 1977 г. была разработана рабочая программа из 12 пунктов, которая служила в качестве руководства для работы комитетов и сотрудников МФБ в течение первых пяти лет, многие ее элементы актуальны по сей день.

Цель и миссия МФБ

Цель МФБ состоит в закреплении за бухгалтерской профессией существенной роли в сфере развития стабильных и устойчивых организаций, финансовых рынков и экономики, а также совершенствование и гармонизация учета в международном контексте как одного из ключевых факторов развития экономики

Миссия МФБ заключается в защите общественных интересов посредством:

- разработки, внедрения и реализации международных стандартов и руководств;
- поддержки в развитии профессиональных бухгалтерских организаций и фирм, а также в обеспечении высокого качества услуг, оказываемых профессиональными бухгалтерами;
- роста значения бухгалтерской профессии во всем мире;
- защиты общественных интересов по вопросам, непосредственно касающимся компетентности бухгалтерской профессии.

Одним из основных способов защиты общественных интересов МФБ считает разработку, продвижение и внедрение, международно признанных стандартов аудита и подтверждения достоверности информации, стандартов этики и образования, стандартов учета и отчетности в государственном секторе. Данные стандарты и сопутствующие руководства необходимы для обеспечения доверия к информации, на которую полагаются инвесторы и другие заинтересованные стороны, а также для достижения устойчивого глобального экономического развития.

МФБ выступает за продвижение конвергенции со стандартами, которые разрабатывают ее комитеты, а также с Международными стандартами финансовой отчетности (IFRS). Также МФБ предоставляет инструменты, руководства и ресурсы для поддержки своих организаций-членов МФБ и их членов, которыми являются профессиональные бухгалтеры, занятые в бизнесе или в малых и средних аудиторских компаниях, и которые играют ключевую роль в развитии глобальной экономики.

Положения об обязанностях членов МФБ

В соответствии с параграфом 2.3.b. Конституции МФБ от организаций-членов МФБ требуется соблюдение Положений МФБ (Таблица 1).

Таблица 1 Положения Международной Федерации Бухгалтеров

№	Наименование	Ответственный Комитет
1	Внешние проверки качества	Международная Федерация Бухгалтеров
2	Международные стандарты образования	Комитет по Международным

№	Наименование	Ответственный Комитет
	профессиональных бухгалтеров и прочие положения, выпущенные КМОСОБУ	образовательным стандартам в области бухгалтерского учета (КМОСОБУ)
3	Международные стандарты и прочие положения, выпущенные КМСАПДИ	Комитет по Международным стандартам аудита и подтверждения достоверности информации (КМСАПДИ)
4	Кодекс этики профессиональных бухгалтеров КМСЭБ	Комитет по Международным стандартам этики для бухгалтеров (КМСЭБ)
5	Международные стандарты учета в государственном секторе и прочие положения, выпущенные КМСУГС	Комитет по Международным стандартам учета в государственном секторе (КМСУГС)
6	Расследование нарушений и меры дисциплинарного воздействия	Международная Федерация Бухгалтеров
7	Международные стандарты финансовой отчетности и прочие положения, выпущенные КСМФО	Комитет по Международным стандартам финансовой отчетности (КСМФО)

Положения МФБ представляют собой основу Программы соответствия требованиям, предъявляемым к организациям-членам МФБ, от которых требуется постоянное проведение самостоятельной оценки их соответствия требованиям всех Положений МФБ, а также разработка, надлежащее выполнение и регулярное обновление их собственных планов действий для соответствия требованиям Положений. К ассоциированным членам, претендующим на действительное членство, также применяются Положения МФБ.

Положение 1. Внешние проверки качества

В Положении 1 изложены требования к организациям-членам МФБ в отношении систем внешних проверок качества работы членов данных организаций, осуществляющих аудиторские и обзорные проверки, выполнение иных проектов по подтверждению достоверности информации и оказанию сопутствующих услуг в отношении финансовой отчетности. Действие данного Положения будет распространяться на внешние проверки качества, начинающиеся *с 1 января 2014 года*.

Качество контролируется на трех уровнях: на уровне проекта, на уровне фирмы¹ и на уровне органа, ответственного за систему внешних проверок качества.

В некоторых странах проверка качества работы фирм, аудирующих общественно значимые организации, осуществляется внешним уполномоченным контролирующим органом, в то время как внешние проверки качества работы фирм, аудирующих иные организации, проводятся организациями-членами МФБ. Таким

¹ «Фирма» – индивидуальный практикующий специалист, товарищество, акционерное общество или иное объединение профессиональных бухгалтеров.

образом, во избежание ненадлежащего дублирования контрольных функций организации-члены МФБ должны уделять особое внимание системе внешнего контроля качества со стороны иных внешних уполномоченных контролирующих органов. На Рисунке 1 приведен перечень документов МФБ и российских нормативно-правовых актов, на основании которых будет произведено сопоставление отдельных аспектов систем внешнего контроля качества на международном уровне и в Российской Федерации.

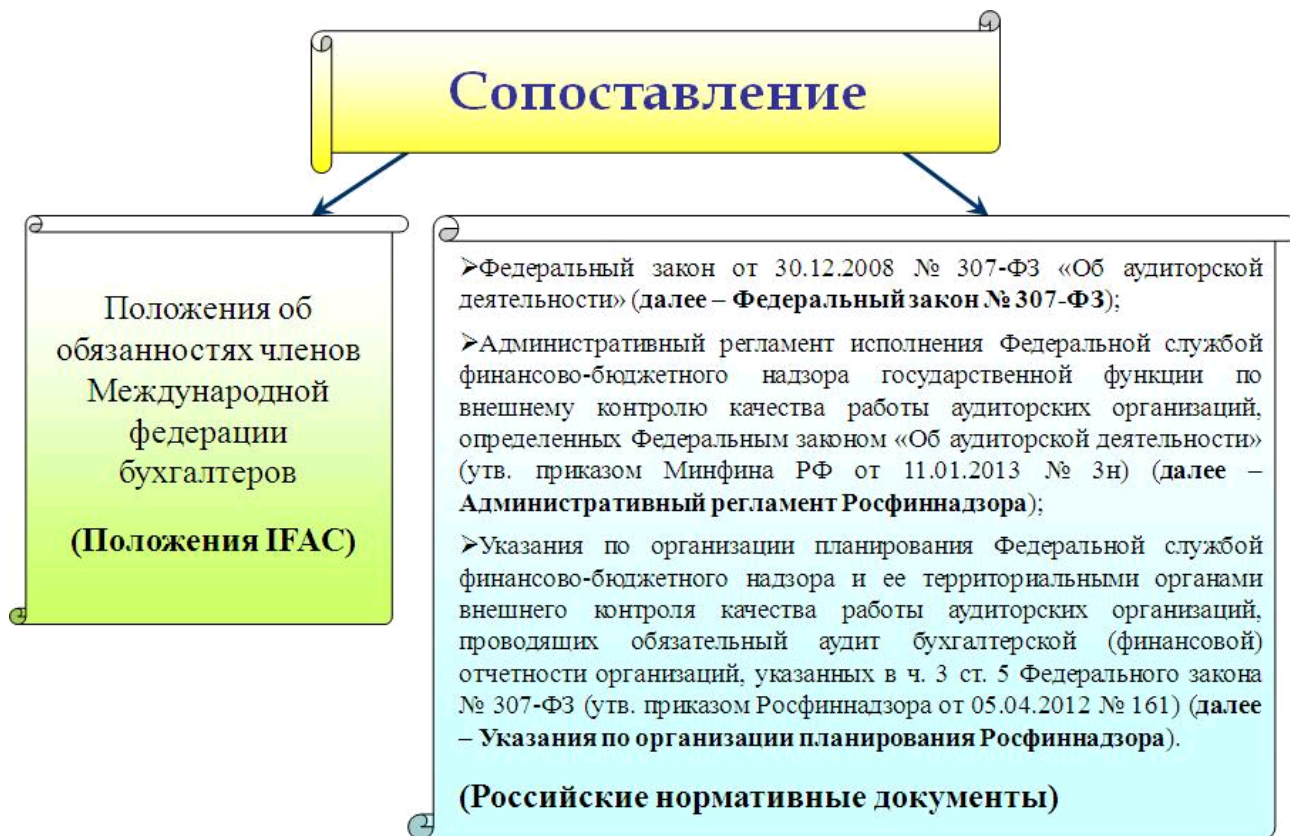


Рисунок 1. Сопоставление документов МФБ и российских нормативно-правовых актов, регулирующих отдельные аспекты систем внешнего контроля качества.

Сфера применения системы внешних проверок качества.

Требованиями МФБ установлено, что в фирмах, осуществляющих аудит финансовой отчетности, должна существовать система обязательных внешних проверок качества работы. В юрисдикциях организаций-членов МФБ, где охват всех аудиторских проверок финансовой отчетности вызывает чрезмерные сложности, приоритет должен отдаваться обязательным аудиторским проверкам и аудиту общественно значимых организаций, как представляющих наибольший интерес для общества. Тем не менее, должна иметься возможность для внешних проверок качества всех фирм, осуществляющих аудиторские проверки финансовой отчетности.

В связи с тем, что наибольший общественный интерес представляют аудиторские проверки финансовой отчетности, необходимо, чтобы системы обязательных внешних проверок качества применялись как минимум к данным проектам. Для оценки всех иных проектов с целью определения необходимости их включения в сферу применения системы должны быть установлены и опубликованы

критерии или факторы риска. Любые проекты, соответствующие данным критериям, должны быть включены в сферу применения системы внешних проверок качества.

В качестве таких критериев могут быть:

(а) количество и круг заинтересованных лиц, которые могут принимать решения на основании аудиторского заключения;

(б) важность предмета аудита и аудиторского заключения с точки зрения общественных интересов и степень их влияния на доверие общества к государственным институтам или органам государственного управления;

(в) выявление необычных обстоятельств или рисков по проекту или классу проектов;

(г) законы и нормативно-правовые акты, требующие включения конкретных проектов в сферу применения системы внешних проверок качества.

Сфера применения системы внешних проверок качества, установленная Федеральным законом № 307-ФЗ «Об аудиторской деятельности», существенно отличается от международной практики. В России внешний контроль качества работы (далее ВККР) аудиторских организаций, индивидуальных аудиторов осуществляют СРО аудиторов в отношении своих членов. ВККР аудиторских организаций, проводящих обязательный аудит бухгалтерской (финансовой) отчетности организаций, указанных в части 3 статьи 5 Закона № 307-ФЗ, осуществляют СРО аудиторов в отношении своих членов, а также уполномоченный федеральный орган по контролю и надзору. Принципы осуществления ВККР аудиторских организаций, индивидуальных аудиторов и требования к его организации устанавливаются федеральными стандартами аудиторской деятельности.

Стандарты контроля качества

Положением 1 установлено, что организации-члены МФБ должны определять и совершать действия для: а) принятия и внедрения МСКК 1 и прочих соответствующих стандартов и б) определения требований по внедрению системы контроля качества работы фирм в юрисдикциях организаций-членов МФБ. Это связано с принятием решения о целесообразности использования международных стандартов в конкретной национальной среде для финансовой отчетности, а также с осуществлением необходимых действий для реализации этих решений,² в том числе с включением международных стандартов в состав национальных требований или с использованием международных стандартов в законодательном порядке.

Ответственность за внедрение надлежащей системы контроля качества несут фирмы, на которых лежит обязанность соблюдать кодекс этики и внедрить систему контроля качества аудиторских и обзорных проверок и иных проектов по подтверждению достоверности информации и оказанию сопутствующих услуг в соответствии с применимыми стандартами: Международным стандартом контроля качества (МСКК 1), Международным стандартом аудита (МСА 220) и т.д., принятыми в соответствующей юрисдикции. Система внешних проверок качества обеспечивает контроль соблюдения данных правил и процедур.

² <http://www.ifac.org/>. Стратегический план развития МФБ на 2011-2014 годы.

Объект проверки в рамках системы внешних проверок качества

Объектом проверки в рамках системы внешних проверок качества может быть фирма или партнер,³ в зависимости от решения организации-члена МФБ. В обоих случаях система внешних проверок качества должна обеспечивать получение достаточной уверенности в том, что:

(а) фирма имеет надлежащую систему контроля качества деятельности, относящейся к аудиту финансовой отчетности (и иным проектам, включенным организацией, ответственной за систему внешних проверок, в сферу ее применения), или партнер подлежит проверке в рамках такой системы;

(б) фирма (или партнер) выполняет требования данной системы контроля качества;

(в) фирма (или партнер) соблюдала профессиональные стандарты и законодательные и нормативные требования при проведении аудита финансовой отчетности (и выполнении иных проектов, включенных организацией, ответственной за систему внешних проверок качества, в сферу ее применения).⁴

В целях формулировки общего вывода по результатам внешней проверки качества должны быть разработаны и опубликованы надлежащие критерии определения возможности считать общие результаты внешней проверки качества удовлетворительными.

Сфера применения и структура системы внешних проверок качества

Организация-член МФБ должна опубликовать документ с описанием сферы применения и структуры системы внешних проверок качества и связанных с ними процедур, которым будут руководствоваться рабочие группы по проведению внешних проверок качества (далее «рабочие группы»).

В качестве процедур в рамках рекомендаций по системе внешних проверок качества могут быть рассмотрены:

(а) требование об обязательном обучении членов рабочих групп методике выполнения этой работы и проверка факта прохождения такого обучения;

(б) оценка степени независимости членов рабочих групп;

(в) проверка того, обладают ли члены рабочих групп необходимыми специальными навыками и знаниями, опытом работы и соответствующими полномочиями, для того чтобы квалифицированно выполнять внешние проверки качества;

(г) оценка мер по устранению недостатков, принятых фирмой по результатам предыдущих внешних проверок качества;

(д) документальное оформление выполняемых процедур внешней проверки качества, с тем чтобы организация-член МФБ или органы надзора могли объективно оценить, проводились ли такие проверки на высоком профессиональном уровне с соблюдением соответствующих стандартов;

3 «Партнер» – физическое лицо, наделенное полномочиями принимать от лица фирмы обязательства по выполнению задания, связанного с оказанием профессиональных услуг.

4 «Внешняя проверка качества» – проверка, осуществляемая с целью установить, (1) ведется ли надлежащий контроль качества работы партнера или имеется ли в фирме надлежащая система контроля качества, (2) соблюдает ли партнер или фирма требования такой системы и (3) соблюдает ли партнер или фирма стандарты профессиональной деятельности и нормативно-правовые требования при выполнении заданий.

5 «Рабочая группа по проведению внешней проверки качества» – физическое лицо (лица), включая руководителя группы, нанятые или привлеченные для проведения внешней проверки качества.

(е) доведение до сведения заинтересованных лиц выводов по итогам внешних проверок качества, с тем чтобы объекты проверки могли (i) принять необходимые меры по устранению недостатков, (ii) внести другие усовершенствования в правила и процедуры контроля качества;

(ж) при необходимости введение дополнительных процедур с целью устранения выявленных недостатков, проведения необходимого обучения или осуществления мониторинга;

(з) соблюдение конфиденциальности информации клиента.

Подходы к проведению внешних проверок качества

Положения IFAC:

При отборе фирм для проведения проверки организация-член МФБ должна применять циклический подход, подход на основе анализа рисков или смешанный подход, обеспечивая включение в план проверок всех фирм или партнеров, выполняющих аудиторские проверки финансовой отчетности, которые подлежат внешней проверке качества.

Российские нормативные документы:

Планы осуществления внешнего контроля качества СРО аудиторов и территориальных органов Росфиннадзора составляются на основе:

- циклического подхода,
- риск-ориентированного подхода.

Циклический подход при проведении внешних проверок качества

Положения IFAC:

Организации-члены МФБ, отдающие предпочтение циклическому подходу, должны:

(а) установить максимальный цикл проверки продолжительностью:

- три года для фирм, аудирующих общественно значимые хозяйствующие субъекты;
- шесть лет, если фирма проводит аудит иных организаций;

(б) учитывать качество и эффективность системы контроля качества, существующей в фирме партнера, если объектом проверки является партнер.

Для отдельных фирм может быть целесообразным проведение более частых проверок, например, если результаты последней проверки были менее чем удовлетворительными. Дополнительные основания для более частого проведения проверок организация-член МФБ может установить самостоятельно.

Российские нормативные документы:

Циклический подход предполагает осуществление внешней проверки качества работы аудиторской организации Росфиннадзором и территориальными органами не чаще одного раза в два года, начиная с календарного года, следующего за годом внесения сведений об аудиторской организации в реестр аудиторов и аудиторских организаций СРО (СРО аудиторов осуществляют внешний контроль качества работы своих членов, аудирующих общественно значимые организации, не реже одного раза в три года, а остальных – не реже одного раза в пять лет).

Риск-ориентированный подход при проведении внешних проверок качества Положения IFAC:

Организации-члены МФБ, выбирающие подход на основе анализа рисков, при определении фирм или партнеров для проведения проверки должны учитывать различные факторы риска. Организации-члены МФБ должны следить за тем, чтобы проверки фирм или партнеров проводились с достаточной периодичностью, даже если данные фирмы или партнеры не отбираются для проверки по результатам анализа факторов риска.

Примеры факторов риска:

- количество клиентов, которые считаются **ОЗХС**;
- проведенные **расследования нарушений** и **меры дисциплинарного воздействия**, примененные к фирме;
- опыт партнеров или **год основания фирмы**;
- **результаты предыдущих внешних проверок качества**, в т.ч.:
 - несоблюдение требований по *постоянному профессиональному развитию*;
 - нарушение требований к *профессиональной независимости аудиторов*;
 - недостатки структуры *системы контроля качества* фирмы или несоблюдения ее требований.

Российские нормативные документы:

Риск-ориентированный подход предполагает отбор аудиторских организаций на **основе анализа рисков** их аудиторской деятельности. При использовании риск-ориентированного подхода следует обеспечить **периодичность** проведения внешних проверок качества работы аудиторских организаций в соответствии с циклическим подходом.

Примеры рисков аудиторской деятельности:

- количество клиентов, которые считаются **ОЗХС**;
- **результаты предыдущих внешних проверок качества** работы аудиторских организаций Росфиннадзором и территориальными органами, в том числе:
- несоблюдение требования обучения по программам **повышения квалификации аудиторов**;
- нарушения **требования независимости** аудиторов и аудиторских организаций;
- выявленные **недостатки** в организации и осуществлении **внутреннего контроля** качества работы аудиторских организаций.

Процедуры рабочей группы по проведению внешней проверки качества Положения IFAC:

При осуществлении своих функций рабочая группа по проведению внешней проверки качества должна строго соблюдать процедуры, разработанные на основе опубликованных методических рекомендаций. Эти процедуры должны предусматривать проверку рабочей документации по аудиту и обсуждение вопросов с соответствующими работниками. Процедуры, выполняемые в процессе осуществления внешней проверки качества, должны включать:

- (а) оценку системы контроля качества аудиторских проверок;

(б) проверку правил и процедур контроля качества и проверку рабочей документации по аудиту с целью установить:

(1) эффективность функционирования такой системы контроля качества и степень соблюдения ее требований;

(2) степень соблюдения стандартов профессиональной деятельности, а также нормативно-правовых требований в части аудита финансовой отчетности;

(в) оценку соответствия требованиям стандартов бухгалтерского учета и аудита, в том числе оценку соответствия требованиям МСФО или Международным стандартам учета в государственном секторе и Международным стандартам аудита в той мере, в которой данные стандарты используются при проведении проектов, включенных в данную проверку.

Российские нормативные документы:

В ходе проведения внешней проверки качества аудиторской деятельности *оцениваются правила внутреннего контроля качества* работы аудиторских организаций и *эффективность организации* проверяемой аудиторской организации такого *внутреннего контроля*, в том числе путем **выборочной или сплошной проверки рабочей документации аудитора** по конкретным аудиторским заданиям в соответствии с требованиями Федерального закона № 307-ФЗ.

Выборочные проверки проводятся в отношении *большой части* аудиторских заданий, отобранных *на основе анализа риска ненадлежащего проведения аудита*.

Проверка рабочей документации по аудиту

Положения IFAC:

Проверка рабочей документации по аудиту должна предусматривать оценку:

(а) наличия и эффективности системы контроля качества, введенной фирмой, и качества выполнения аудита;

(б) степени соблюдения стандартов профессиональной деятельности и нормативно-правовых требований, касающихся данного проекта;

(в) достаточности и обоснованности доказательств, содержащихся в рабочей документации; и

(г) на основе вышеизложенного – оценку обоснованности аудиторского заключения с учетом обстоятельств.

Также рабочая группа может рассмотреть целесообразность выполнения других процедур, к которым относится получение достаточного понимания о характере и масштабах аудиторской деятельности фирмы и применяемых ею методиках; о структуре системы контроля качества, введенной фирмой; о внутренних правилах и процедурах соблюдения профессиональной этики и принципа независимости; о правилах и процедурах профессионального обучения, применяемых фирмой.

Российские нормативные документы:

Проверка рабочей документации аудиторской организации в отношении конкретных аудиторских заданий с целью определения эффективности организации внутреннего контроля в проверяемой фирме проводится по завершенным в проверяемый период аудиторским заданиям и предусматривает **оценку**:

- ❑ **наличия и эффективности внутреннего контроля качества** работы качества выполнения аудиторского задания;
- ❑ **соблюдения Федерального закона № 307-ФЗ, стандартов** аудиторской деятельности, **кодекса** профессиональной этики аудиторов, **правил независимости** аудиторов и аудиторских организаций;
- ❑ **достаточности, надлежащего характера, надежности аудиторских доказательств**, содержащихся в рабочей документации аудитора;
- ❑ **обоснованности аудиторского заключения** с учетом обстоятельств выполнения аудиторского задания.

Документирование

Положения IFAC:

Рабочая группа должна документально зафиксировать:

- (а) факты, которые служат доказательством выводов, содержащихся в отчете о результатах внешней проверки качества;
- (б) факты, служащие подтверждением того, что внешняя проверка качества была проведена в соответствии с методическими рекомендациями, установленными органом, ответственным за систему внешних проверок качества.

В подтверждение выполненных работ, в том числе полученных результатов, сделанных выводов и рекомендаций должна вестись соответствующая документация (программы, проверочные таблицы и т.д.), о порядке составления и хранения которой членов группы инструктирует руководитель рабочей группы по проведению внешней проверки качества (далее, руководитель рабочей группы) ⁶.

В ходе проведения внешней проверки качества рабочая группа:

- (а) документально фиксирует планы проведения проверки, объем выполненных работ, а также сделанные выводы и замечания, доведенные до сведения фирмы или партнера, которые не были признаны достаточно существенными, для того чтобы включить их в отчет по результатам проверки;
- (б) оценивает характер, причины, особенности, глубину и значимость выявленных недостатков:
 - в структуре системы контроля качества фирмы и в порядке соблюдения фирмой требований этой системы;
 - при проведении конкретного проекта;
- (г) обобщает результаты и формулирует выводы.

Российские нормативные документы:

В рабочей документации инспектора должно быть отражено обоснование всех существенных вопросов, по которым инспектору необходимо выразить профессиональное мнение, и представлено описание всех существенных фактов, известных инспектору на момент формирования такого мнения.

Инспекторы обязаны подтвердить результаты проведенной проверки:

- ✓ документами системы внутреннего контроля качества работы проверяемой аудиторской организации;
- ✓ рабочими документами аудитора;

⁶ «Руководитель рабочей группы по проведению внешней проверки качества» – опытный профессиональный бухгалтер, нанятый или привлеченный для руководства проведением внешней проверки качества.

- ✓ отчетностью проверяемой аудиторской организации;
- ✓ результатами процедур контроля, проведенных в ходе проверки;
- ✓ письменными объяснениями руководителя, иного должностного лица или уполномоченного представителя проверяемой аудиторской организации;
- ✓ документами и сведениями, полученными из других достоверных источников.

Сотрудничество с органами надзора

Организация, ответственная за систему внешних проверок качества, должна рассмотреть **возможность тесного сотрудничества** с органом, осуществляющим надзор над ней (при наличии такового), и, при необходимости, обмена с ним информацией о функционировании системы внешних проверок качества.

Анализ внедрения и эффективности системы внешних проверок качества

Чтобы убедиться в том, что система внешних проверок качества функционирует надлежащим образом и соответствует требованиям Положения 1, ее необходимо регулярно анализировать на предмет правильности внедрения и эффективности. Если при анализе на предмет правильности внедрения и эффективности системы внешних проверок качества выявлены проблемы в ее функционировании, то должны быть предприняты меры, чтобы разрешить такие проблемы в кратчайший возможный срок. Чтобы убедиться в том, что система внешних проверок качества функционирует надлежащим образом и соответствует установленным требованиям, рекомендуется проводить ее анализ на предмет правильности внедрения и эффективности один раз в два года.

Меры дисциплинарного воздействия

Положения IFAC:

Система должна позволять налагать ряд взысканий, включая, если это позволяет местное законодательство:

- вынесение выговора;
- наложение штрафа/взыскание расходов;
- лишение или ограничение прав на ведение практики;
- лишение профессионального титула (звания);
- исключение из членов организации.

Представляется особо важным, чтобы взыскания включали:

- (а) лишение профессионального звания,
- (б) ограничение и лишение прав на ведение профессиональной практики,
- (с) исключение из членов организации.

Такой режим защищает интересы клиентов и других заинтересованных сторон, демонстрируя общественности, что бухгалтерская профессия стремится к соблюдению и совершенствованию профессиональных стандартов и в конечном итоге удаляет из своих рядов тех, кто не достоин принадлежать к этой профессии.

В документах Росфиннадзора, СРО аудиторов и Законе № 307-ФЗ эти нормы, к сожалению, пока являются декларативными. Аннулирование аттестата происходит в основном по причине не прохождения повышения квалификации.

Российские нормативные документы:

Уполномоченный федеральный орган по контролю и надзору может применить в отношении аудиторской организации следующие **меры дисциплинарного воздействия**:

1) **вынести предписание**, обязывающее аудиторскую организацию устранить выявленные по результатам ВККР нарушения и устанавливающее сроки устранения таких нарушений;

2) **вынести предупреждение** в письменной форме о недопустимости нарушения требований Закона № 307-ФЗ, федеральных стандартов аудиторской деятельности, правил независимости аудиторов и аудиторских организаций, кодекса профессиональной этики аудиторов;

3) направить СРО, членом которой является аудиторская организация, обязательное для исполнения **предписание о приостановлении членства аудиторской организации в СРО**;

4) направить СРО, членом которой является аудиторская организация, обязательное для исполнения **предписание об исключении аудиторской организации из СРО**.

Соразмерность применяемых мер дисциплинарного воздействия

Положения IFAC:

При принятии решения о том, какие санкции целесообразны, дисциплинарный суд или иной орган, отвечающий за меры дисциплинарного воздействия, должен взвешивать интересы члена организации и интересы общественности. Это включает защиту отдельных лиц, а также поддержание общественного доверия к профессии и поддержание надлежащих стандартов профессионального поведения.

Для обеспечения последовательности процесса применения санкций, и соразмерности введенных санкций, как степени серьезности ненадлежащего действия, так и минимуму, необходимому для достижения цели, дисциплинарный суд должен разработать и применять при введении санкций комплекс руководящих принципов. Дисциплинарный суд также должен учитывать обстоятельства дела, в том числе:

- отягчающие или смягчающие факторы, относящиеся к поведению, в отношении которого проводится рассмотрение;

- личные обстоятельства лица, или любые иные меры, направленные на уменьшения негативного воздействия, предпринятые лицом или фирмой, например, обстоятельства, имеющиеся на дату вынесения решения дисциплинарным судом, и

- любые характеристики и/или иные рекомендации в поддержку лица или фирмы.

Российские нормативные документы:

При определении мер дисциплинарного воздействия, принимаемых в отношении аудиторской организации, допустившей нарушения правил аудиторской деятельности, учитываются следующие **обстоятельства**:

1) **содержащийся в акте проверки вид заключения** о результатах качества работы проверенной аудиторской организации в соответствии с ФСАД «Принципы

осуществления внешнего контроля качества работы аудиторских организаций, индивидуальных аудиторов и требования к организации указанного контроля» (**ФСАД 4/2010**), утв. приказом МФ РФ от 24.02.2010 № 16н;

2) **системный характер нарушений** правил аудиторской деятельности;

3) **умышленный характер нарушений** правил аудиторской деятельности;

4) **негативные последствия в результате действий (бездействия) аудиторской организации** при проведении обязательного аудита бухгалтерской (финансовой) отчетности организаций, определенных Федеральным законом № 307-ФЗ;

5) **результаты рассмотрения письменного ответа** проверенной аудиторской организации на акт проверки;

6) **отсутствие письменного ответа** проверенной аудиторской организации на акт проверки в части действий по устранению выявленных нарушений правил аудиторской деятельности и сроков осуществления таких действий.

Корректирующие меры и меры дисциплинарного воздействия

Организация, ответственная за систему внешних проверок качества, должна анализировать заключения, содержащиеся в каждом отдельном отчете о результатах внешней проверки качества. Если в отчете о результатах внешней проверки качества содержится неблагоприятное заключение, то фирме, к которой оно относится, должны быть предъявлены требования по принятию необходимых корректирующих мер.

Корректирующие меры могут быть необходимы для решения следующих проблем:

(а) недостаточный уровень сотрудничества,

(б) недостатки в отношении разработки или применения системы контроля качества или

(с) недостатки в отношении соблюдения, поддержания или применения стандартов профессиональной деятельности.

Организация, ответственная за систему внешних проверок качества, может предусмотреть различные формы корректирующих мер в отношении конкретных фирм или партнеров, с учетом просветительной цели системы внешних проверок контроля качества и степени серьезности недостатков, выявленных в работе фирмы или партнера, например:

- требование о внесении дополнений или пересмотре политики и процедур в области контроля качества или методологии проведения аудиторских проверок;

- требование о проведении дополнительных мероприятий по непрерывному повышению квалификации работников;

- требование о проведении дополнительных внешних проверок качества;

- наложение ограничений на виды работ, которые может выполнять фирма, или ограничений на принятие фирмой новых заданий;

- вынесение предупреждения, порицания или выговора;

- наложение штрафа/обязанности по оплате издержек;

- приостановление членства в организации или исключение из состава ее членов.

Меры, принятые вследствие неблагоприятного заключения по результатам внешних проверок качества (меры дисциплинарного воздействия), должны осуществляться в рамках системы мер дисциплинарного воздействия, введенной в соответствии с Положением 6 – «Расследование нарушений и меры дисциплинарного воздействия».

Таким образом, проведенное сравнение российских и международных нормативно-правовых актов, регулирующих сферу внешнего контроля качества деятельности аудиторских организаций, позволяет сделать вывод о наличии ярко выраженной тенденции сближения международных и российских стандартов аудиторской деятельности. При этом существенным преимуществом международных стандартов аудита является многолетний опыт применения их на практике. Поэтому тщательное изучение международных стандартов и заимствование зарубежного опыта их применения способствует повышению качества оказания аудиторских услуг, а также росту общественного престижа профессии аудитора.