

Аудиторская фирма



ООО АФ «Стандарт-Аудит»

394026, г. Воронеж, ул. Дружинников, д. 2, оф. 12

E-mail: audit@st-au.ru, www.st-au.ru,

ИНН/КПП: 3620009288 / 366201001, ОГРН: 1053672023107

Правила внутреннего контроля качества

1. Аудит финансовой отчетности.....	3
2. Требования.....	4
3. Руководство по применению и прочие пояснительные материалы.....	5
4. Особенности аудита в государственном секторе.....	7
5. Форма аудиторского мнения.....	7
6. Этические требования, относящиеся к аудиту финансовой отчетности.....	7
7. Профессиональный скептицизм	8
8. Профессиональное суждение.....	8
9. Достаточность и надлежащий характер аудиторских доказательств.....	9
10. Аудиторский риск.....	10
11. Риск необнаружения.....	11
12. Неотъемлемые ограничения аудита.....	11
13. Достаточное количество надлежащих аудиторских доказательств.....	13
14. Продвижение внутренней корпоративной культуры качества.....	14
15. Уровень подготовки, возможности и ресурсы.....	16
16. Персонал аудиторской фирмы.....	16
17. Консультации	17
18. Особенности малых организаций.....	17
19. Характер, сроки и объем проверки качества выполнения задания	17
20. Особенности аудиторских организаций государственного сектора.....	18
21. Достаточная и надлежащая профессиональная компетентность, опыт и полномочия.....	18
22. Документация по заданию.....	19
23. Мониторинг соблюдения требований политики и процедур контроля качества.....	21
24. Документация системы контроля качества.....	22
25. Состав аудиторской документации	22
26. Система контроля качества и роль аудиторских групп.....	23
27. Ответственность руководителя за качество аудита.....	24
28. Соответствующие этические требования.....	24
29. Принятие и продолжение отношений с клиентами, принятие и выполнение определенных заданий.....	24
30. Назначение аудиторских групп	25
31. Выполнение задания	26

1. Аудит финансовой отчетности

Назначение аудита состоит в том, чтобы повысить степень уверенности пользователей в финансовой отчетности. Это достигается с помощью формулирования аудитором соответствующего мнения относительно того, действительно ли финансовая отчетность подготовлена во всех существенных аспектах в соответствии с критериями применимой концепции подготовки финансовой отчетности. При применении большинства концепций подготовки финансовой отчетности это мнение состоит в том, действительно ли финансовая отчетность представлена достоверно во всех существенных аспектах или дает ли она правдивое и достоверное представление в соответствии с той или иной концепцией. Возможность формирования аудитором такого мнения обуславливается проведением им аудита в соответствии с Международными стандартами аудита и применимыми этическими нормами

Подлежащая аудиту финансовая отчетность организации - это отчетность, подготовленная ее руководством под надзором лиц, отвечающих за корпоративное управление, за ее составлением. Международные стандарты аудита не накладывают каких-либо обязанностей на руководство организации или на лиц, отвечающих за корпоративное управление, и не подменяют собой законодательные и нормативные акты, которыми эти обязанности устанавливаются. Тем не менее основополагающим допущением проведения аудита в соответствии с Международными стандартами аудита является признание руководством организации и, если уместно, лицами, отвечающими за корпоративное управление, определенных обязанностей, которые являются наиболее существенными при осуществлении аудита. Такой аудит финансовой отчетности организации не освобождает ее руководство или лиц, отвечающих за корпоративное управление, от их обязанностей. Международные стандарты аудита требуют от аудитора для обоснования его мнения получить разумную уверенность в том, что финансовая отчетность в целом свободна от существенного искажения как по причине недобросовестных действий, так и вследствие ошибки. Разумная уверенность представляет собой высокую степень уверенности. Она получается путем сбора аудитором достаточного количества надлежащих аудиторских доказательств для снижения аудиторского риска (то есть, риска того, что аудитор выразит ненадлежащее мнение, в то время как финансовая отчетность существенно искажена) до приемлемо низкого уровня. Однако разумная уверенность не является абсолютной уверенностью, потому что при каждом проведении аудита присутствуют неотъемлемые ограничения, вследствие чего большинство аудиторских доказательств, на основании которых аудитор делает выводы и формулирует соответствующее аудиторское мнение, носят скорее убедительный, чем неопровержимый характер.

Как при планировании, так и при проведении аудита, а также при оценке воздействия на аудит выявленных искажений и воздействия на финансовую отчетность неисправленных искажений, если таковые имеются, аудитор применяет принцип существенности. Обычно искажения, включая пропуски, считаются существенными, если можно обоснованно ожидать, что они в отдельности или в совокупности повлияют на соответствующие экономические решения пользователей, принимаемые на основе финансовой отчетности. Суждения о существенности выносятся с учетом сопутствующих обстоятельств и зависят от понимания аудитором потребностей в финансовой информации конкретных пользователей финансовой отчетности, а также от размера или от характера того или иного искажения или от сочетания обоих этих факторов. Аудиторское мнение касается финансовой отчетности в целом, поэтому аудитор не отвечает за обнаружение искажений, которые не существенны по отношению к финансовой отчетности в целом.

При планировании и проведении аудита ООО АФ «Стандарт-Аудит» требует от аудитора применять профессиональное суждение и придерживаться профессионального скептицизма, а также:

- выявлять и оценивать риски существенного искажения как по причине недобросовестных действий, так и вследствие ошибки, основываясь на понимании аудируемой организации и ее окружения, включая систему внутреннего контроля организации;
- получать достаточное количество надлежащих аудиторских доказательств, свидетельствующих о наличии или отсутствии существенных искажений, при помощи разработки и внедрения соответствующих аудиторских процедур в ответ на оцененные риски;
- формировать мнение об аудируемой финансовой отчетности, основываясь на выводах, полученных в результате собранных аудиторских доказательств.

Итоговые формулировки мнения аудитора будут зависеть от применимой в данном случае концепции подготовки финансовой отчетности, а также от всех применимых законов или нормативных актов.

В отношении вопросов, возникающих в результате проведения аудита, у аудитора могут также существовать некоторые иные обязанности по информированию и предоставлению отчетов перед пользователями, руководством, лицами, отвечающими за корпоративное управление, или

перед сторонними по отношению к организации лицами. Эти обязанности могут устанавливаться Международными стандартами аудита либо применимыми законами или нормативными актами.

При проведении аудита финансовой отчетности основные цели аудитора состоят в том, чтобы:

(а) получить разумную уверенность в том, что финансовая отчетность в целом свободна от существенного искажения как по причине недобросовестных действий, так и вследствие ошибки, чтобы аудитор оказался в состоянии выразить соответствующее мнение относительно того, действительно ли финансовая отчетность подготовлена во всех существенных аспектах в соответствии с применимой концепцией подготовки финансовой отчетности;

(b) подготовить заключение о финансовой отчетности и представить его с учетом требований Международных стандартов аудита и в соответствии с теми выводами, к которым пришел аудитор.

Во всех случаях, когда добиться разумной уверенности невозможно, а выражение мнения с оговоркой в аудиторском заключении в сложившихся обстоятельствах не является достаточным для целей информирования предполагаемых пользователей финансовой отчетности, Международные стандарты аудита требуют, чтобы аудитор отказался от выражения мнения или отказался от дальнейшего выполнения аудиторского задания, когда отказ от задания разрешается применимыми законами или нормативными актами.

2. Требования

Этические требования, относящиеся к аудиту финансовой отчетности. Аудитор должен соблюдать соответствующие этические требования, включая требования по обеспечению независимости, относящиеся к проведению аудита финансовой отчетности.

Профессиональный скептицизм. Аудитор должен планировать и проводить аудит с профессиональным скептицизмом, отдавая себе отчет в том, что могут существовать такие обстоятельства, при которых финансовая отчетность окажется существенно искажена.

Профессиональное суждение. При планировании и проведении аудита финансовой отчетности аудитор должен применять профессиональное суждение.

Достаточное количество надлежащих аудиторских доказательств и аудиторский риск. Чтобы получить разумную уверенность, аудитор должен получить достаточное количество надлежащих аудиторских доказательств, снижающих аудиторский риск до приемлемо низкого уровня и, таким образом, позволяющих ему сделать разумные выводы для обоснования мнения аудитора.

Аудитор должен соблюдать все Международные стандарты аудита, являющиеся значимыми для конкретного аудиторского задания. Тот или иной МСА является значимым для конкретного аудиторского задания, если этот стандарт уже действует, и имеются те обстоятельства, которые рассматриваются в этом стандарте.

Чтобы понимать цели того или иного стандарта и надлежащим образом применять его требования, аудитор должен понимать текст этого стандарта в целом, в том числе руководство по его применению и прочие пояснительные материалы.

Если аудитор не выполнил все требования настоящего стандарта и всех остальных МСА, являющихся значимыми для конкретного аудита, он не может заявлять о соблюдении Международных стандартов аудита в своем аудиторском заключении.

Для полного достижения всех целей аудитора ему следует при планировании и проведении аудита использовать все цели, заявленные в конкретных значимых МСА, с учетом взаимных связей между отдельными стандартами с тем, чтобы:

(а) определять наличие необходимости проведения дополнительных аудиторских процедур, помимо предусмотренных в МСА, для достижения всех целей, заявленных в Международных стандартах аудита;

(b) оценивать собранные надлежащие аудиторские доказательства на предмет достаточности.

В исключительных обстоятельствах аудитор может счесть необходимым отступить от выполнения того или иного значимого требования конкретного стандарта. В таких обстоятельствах для достижения цели этого требования аудитор должен выполнить альтернативные аудиторские процедуры. Необходимость отступления аудитором от выполнения того или иного значимого требования может возникать лишь в случае, когда это требование состоит в выполнении некоей процедуры, а в обстоятельствах конкретного задания для достижения цели этого требования данная процедура неэффективна. Если аудитор не может достичь той или иной цели, предусмотренной в соответствующем стандарте, он должен оценить, не является ли это препятствием для достижения им основных целей аудитора, что, в свою очередь, требует от него в соответствии с Международными стандартами аудита модифицировать аудиторское мнение или отказаться от дальнейшего

выполнения аудита (если возможность отказа предусмотрена применимыми законами или нормативными актами). Ситуация, когда цель не достигается, является достаточно серьезной и требует документирования в соответствии с МСА 230

3. Руководство по применению и прочие пояснительные материалы

Аудиторское мнение о финансовой отчетности касается того, подготовлена ли финансовая отчетность во всех существенных аспектах в соответствии с применимой концепцией подготовки финансовой отчетности. Такое мнение характерно для всех фактов аудита финансовой отчетности. Таким образом, аудиторское мнение не подтверждает, к примеру, будущую жизнеспособность организации или то, насколько результативными и действенными оказались усилия руководства по ведению дел организации. Тем не менее в некоторых юрисдикциях применимые законы или нормативные акты могут требовать от аудитора формулировать мнения по некоторым прочим вопросам, таким как действенность системы внутреннего контроля или последовательность представления информации в отдельном отчете руководства и в финансовой отчетности. Хотя Международные стандарты аудита содержат требования и рекомендации по данным вопросам в той степени, в какой эти вопросы имеют отношение к формулированию мнения о финансовой отчетности, аудитору придется выполнить дополнительную работу, если от него потребуется исполнить дополнительные обязанности и представить такие мнения.

Обязанности руководства и, если уместно, лиц, отвечающих за корпоративное управление, относительно финансовой отчетности могут устанавливаться законами или нормативными актами. Тем не менее, объем таких обязанностей или способ их описания могут отличаться в различных юрисдикциях. Несмотря на эти отличия, основополагающим допущением проведения аудита в соответствии с Международными стандартами аудита является признание и понимание руководством организации и, если уместно, лицами, отвечающими за корпоративное управление, того, что они отвечают:

(a) за подготовку финансовой отчетности в соответствии с применимой концепцией подготовки финансовой отчетности, включая, если уместно, ее достоверное представление;

(b) за такой внутренний контроль, который руководство и, если уместно, лица, отвечающие за корпоративное управление, определяют как необходимый для того, чтобы обеспечить подготовку финансовой отчетности, свободной от существенного искажения как по причине недобросовестных действий, так и вследствие ошибки;

(c) предоставление аудитору:

(i) доступа ко всей информации, известной руководству и, если уместно, лицам, отвечающим за корпоративное управление, и которая имеет значение для подготовки финансовой отчетности, например, данных бухгалтерского учета, документации и информации о прочих вопросах;

(ii) дополнительной информации, которую аудитор может запросить у руководства и, если уместно, лиц, отвечающих за корпоративное управление, для целей проведения аудита;

(iii) неограниченной возможности взаимодействия с лицами внутри организации, от которых аудитор считает необходимым получить аудиторские доказательства.

Подготовка финансовой отчетности руководством и, если уместно, лицами, отвечающими за корпоративное управление, требует:

- определения применимой концепции подготовки финансовой отчетности с учетом всех соответствующих законов или нормативных актов;

- собственно подготовки финансовой отчетности в соответствии с этой концепцией;

- включения исчерпывающего описания этой концепции в финансовую отчетность.

Подготовка финансовой отчетности требует от руководства вынесения суждения для расчета оценочных значений, которые были бы разумны в конкретных обстоятельствах, а также избрания и применения соответствующей учетной политики. Эти суждения выносятся в контексте применимой концепции подготовки финансовой отчетности.

Финансовая отчетность может готовиться в соответствии с концепцией подготовки финансовой отчетности, предназначенной для удовлетворения:

- общих потребностей в финансовой информации широкого круга пользователей (такова "финансовая отчетность общего назначения");

- потребностей в финансовой информации конкретных пользователей (такова "финансовая отчетность специального назначения").

Соответствующая применимая концепция подготовки финансовой отчетности часто включает либо стандарты финансовой отчетности, установленные соответствующей уполномоченной или признанной организацией по выработке стандартов, либо законодательные или нормативные требования. В некоторых случаях концепция подготовки финансовой отчетности может включать как

стандарты финансовой отчетности, установленные соответствующей уполномоченной или признанной организацией по выработке стандартов, так и законодательные или нормативные требования. Рекомендации по применению применимой концепции подготовки финансовой отчетности могут содержаться в иных источниках. В некоторых случаях соответствующая применимая концепция подготовки финансовой отчетности может включать такие иные источники или даже может состоять лишь из таких источников. Эти иные источники могут включать:

- соответствующие правовые или этические требования, включая законодательные акты, регламенты, судебные решения, а также документы, отражающие обязанности соблюдения профессиональной этики в сфере учета и отчетности;
- имеющие различный законодательный уровень аналитические материалы в сфере учета и отчетности, выпускаемые организациями по разработке стандартов, а также профессиональными объединениями и органами государственного регулирования;
- имеющие различный правовой уровень полемические материалы по наиболее острым вопросам учета и отчетности, публикуемые организациями по разработке стандартов, а также профессиональными объединениями и органами государственного регулирования;
- широко признанные и наиболее часто применяемые приемы профессиональной практики как отраслевого, так и общего характера;
- профессиональную литературу на тему учета и отчетности.

При возникновении коллизий между концепцией подготовки финансовой отчетности и источниками, из которых можно почерпнуть рекомендации по ее применению, либо непосредственно между источниками, которые собственно и описывают данную концепцию подготовки финансовой отчетности, наибольшую силу имеет источник наиболее высокого правового уровня.

Форма и содержание финансовой отчетности определяются требованиями применимой концепции подготовки финансовой отчетности. Хотя концепция не может детально описывать порядок учета и раскрытия информации по всем операциям или событиям, она обычно содержит достаточно широкие принципы, опираясь на которые можно выработать и применять такую учетную политику, которая соответствует основным понятиям, лежащим в основе требований данной концепции.

Некоторые концепции подготовки финансовой отчетности являются концепциями достоверного представления, в то время как другие являются концепциями соответствия. Те концепции подготовки финансовой отчетности, которые включают в основном стандарты финансовой отчетности, разрабатываемые органом, признанным или уполномоченным устанавливать стандарты для применения организациями при подготовке финансовой отчетности общего назначения, часто имеют целью достижение достоверного представления, например, Международные стандарты финансовой отчетности (МСФО), выпускаемые Советом по международным стандартам финансовой отчетности (СМСФО).

Кроме того, требованиями применимой концепции подготовки финансовой отчетности определяется и перечень документов, составляющих полный комплект финансовой отчетности. Во многих случаях концепцией предусматривается, что финансовая отчетность должна предоставлять информацию о финансовом положении, финансовых результатах и денежных потоках организации. Для таких концепций полный комплект финансовой отчетности будет включать баланс; отчет о прибылях и убытках, отчет об изменениях в собственном капитале, отчет о движении денежных средств и соответствующие примечания. Для некоторых иных концепций подготовки финансовой отчетности полный комплект финансовой отчетности может состоять лишь из одного единственного финансового отчета и соответствующих примечаний:

- в Международном стандарте финансовой отчетности для организаций государственного сектора (МСФГОС) "Финансовая отчетность на основе кассового метода учета", выпущенном Советом по международным стандартам финансовой отчетности для организаций государственного сектора, например, устанавливается, что при подготовке финансовой отчетности организацией государственного сектора в соответствии с этим МСФГОС основным финансовым отчетом является отчет о денежных поступлениях и выплатах;
- другие примеры единственного финансового отчета, каждый из которых будет включать соответствующие примечания:
 - баланс;
 - отчет о прибылях и убытках или отчет о результатах деятельности;
 - отчет о нераспределенной прибыли;
 - отчет о движении денежных средств;
 - отчет об активах и обязательствах, не включающий собственный капитал;
 - отчет об изменениях в собственном капитале;

- отчет о выручке и расходах;
- отчет о результатах деятельности по видам продукции.

Документом, устанавливающим требования и содержащим рекомендации по вопросам определения приемлемости той или иной применимой концепции подготовки финансовой отчетности, является стандарт МСА 210. Особые случаи, когда финансовая отчетность готовится в соответствии с концепцией специального назначения, рассматриваются в МСА 800

Ввиду особой значимости основополагающих допущений для проведения аудита, перед принятием предложения о выполнении задания аудитор необходимо получить подтверждение от руководства и, если уместно, от лиц, отвечающих за корпоративное управление, того факта, что они подтверждают и осознают, что на них возложены соответствующие обязанности.

4. Особенности аудита в государственном секторе

Задание аудитора на проведение аудита финансовой отчетности организаций государственного сектора могут быть шире, чем при аудите финансовой отчетности иных организаций. В результате основополагающее допущение, относящееся к обязанностям руководства, на соблюдении которого строится проведение аудита финансовой отчетности организации государственного сектора, может включать дополнительные обязанности, такие как обязанность совершать сделки и вести дела в соответствии с законом, регламентом или иным источником права.

5. Форма аудиторского мнения

Выражаемое аудитором мнение призвано дать ответ на вопрос о том, подготовлена ли финансовая отчетность во всех существенных аспектах в соответствии с применимой концепцией подготовки финансовой отчетности. Однако форма аудиторского мнения будет зависеть от соответствующей применимой концепции подготовки финансовой отчетности и всех применимых законов или нормативных актов. Большинство концепций подготовки финансовой отчетности включают требования, относящиеся к представлению финансовой отчетности; для таких концепция подготовки финансовой отчетности в соответствии с применимой концепцией подготовки финансовой отчетности включает представление.

Когда применяемая концепция подготовки финансовой отчетности является концепцией достоверного представления, как обычно и происходит в случае финансовой отчетности общего назначения, то мнение, которое требуется Международными стандартами аудита, призвано дать ответ, представлена ли финансовая отчетность во всех существенных аспектах достоверно или дает ли она правдивое и достоверное представление. Когда применяемая концепция подготовки финансовой отчетности является концепцией соответствия, требуемое мнение призвано дать ответ, подготовлена ли финансовая отчетность во всех существенных аспектах в соответствии с данной концепцией. Если явно не оговаривается иное, упоминания аудиторского мнения в Международных стандартах аудита охватывают обе формы аудиторского мнения.

6. Этические требования, относящиеся к аудиту финансовой отчетности

Аудитор находится в сфере действия соответствующих этических требований, включая требования по обеспечению независимости, которые относятся к проведению аудита финансовой отчетности. Соответствующие этические требования обычно включают части А и Б Кодекса этики профессиональных бухгалтеров Совета по международным стандартам этики бухгалтеров (Кодекса СМСЭБ), относящиеся к проведению аудита финансовой отчетности, в совокупности с более строгими требованиями национального законодательства.

Основополагающие принципы, соблюдение которых требуется от аудитора в соответствии с Кодексом СМСЭБ:

- (а) честность;
- (b) объективность;
- (c) профессиональная компетентность и должная тщательность;
- (d) конфиденциальность;
- (e) профессиональное поведение.

Часть Б Кодекса СМСЭБ содержит иллюстративные примеры того, как эти концептуальные основы должны применяться в тех или иных ситуациях.

При проведении аудита общественный интерес состоит в том, чтобы аудитор был независим от организации, которую он проверяет, и поэтому Кодекс СМСЭБ содержит такое требование. Независимость описывается в Кодексе СМСЭБ как охватывающая и независимость мышления, и независимость в публичных действиях. Независимость аудитора от аудируемой организации обеспечивает аудитору возможность сформировать аудиторское мнение, не подвергаясь стороннему

влиянию, которое могло бы скомпрометировать это мнение. Независимость повышает способность аудитора действовать честно, быть объективным и поддерживать состояние профессионального скептицизма.

7. Профессиональный скептицизм

Профессиональный скептицизм включает поддержание бдительности в отношении, например:

- аудиторских доказательств, которые противоречат другим собранным аудиторским доказательствам;
- информации, которая ставит под вопрос надежность документов и ответов на запросы, которые предполагается использовать в качестве аудиторских доказательств;
- обстоятельств, которые могут указывать на возможные недобросовестные действия;
- обстоятельств, которые предполагают необходимость проведения дополнительных аудиторских процедур, в дополнение к предусмотренным Международными стандартами аудита.

Сохранение профессионального скептицизма на протяжении всего аудита необходимо, если аудитор, например, должен снизить риски:

- недооценки необычных обстоятельств;
- чрезмерных обобщений при подготовке выводов из аудиторских наблюдений;
- использования ненадлежащих допущений при определении характера, сроков и объема аудиторских процедур и оценке их результатов.

Профессиональный скептицизм необходим для решающей оценки аудиторских доказательств. Это включает необходимость подвергать сомнению противоречивые аудиторские доказательства и надежность документов и ответов на запросы и прочей информации, полученных от руководства и лиц, отвечающих за корпоративное управление. Это также включает рассмотрение вопроса о том, насколько достаточными и надлежащими могут оказаться собранные аудиторские доказательства в свете конкретных обстоятельств, например, в случае, когда имеют место факторы риска недобросовестных действий, и лишь один документ, который по своей природе не исключает возможность подделки, является единственным доказательством, подтверждающим существенную сумму в финансовой отчетности.

За исключением случаев, когда у аудитора есть основания для уверенности в обратном, он может счесть записи и документы подлинными. Тем не менее, аудитор должен проанализировать надежность информации, которую предполагается использовать в качестве аудиторского доказательства. В случаях сомнения в надежности информации или выявления признаков возможных недобросовестных действий (например, если обстоятельства, выявленные при проведении аудита, заставляют аудитора полагать, что тот или иной документ может оказаться поддельным или что те или иные положения документа могли быть сфальсифицированы) Международные стандарты аудита требуют от аудитора провести дополнительное исследование и определить, какие изменения или дополнения к аудиторским процедурам необходимы для разрешения такой ситуации.

Не следует ожидать, что аудитор не примет в расчет прошлый опыт, свидетельствующий о честности и добросовестности руководства организации и лиц, отвечающих за корпоративное управление. В то же время наличие мнения о том, что руководство и лица, отвечающие за корпоративное управление, честны и добросовестны, не освобождает аудитора от необходимости сохранять профессиональный скептицизм и не позволяет ему довольствоваться менее убедительными аудиторскими доказательствами, когда он добивается разумной уверенности.

8. Профессиональное суждение

При организации надлежащего проведения аудита важнейшая роль отводится профессиональному суждению. Причина состоит в том, что толкование соответствующих этических требований и Международных стандартов аудита и принятие обоснованных решений, необходимых на протяжении всего аудита, невозможны без применения к фактам и обстоятельствам соответствующих знаний и опыта. Особенно необходимо применять профессиональное суждение при принятии решений по следующим вопросам:

- существенность и аудиторский риск;
- характер, сроки и объем аудиторских процедур, применяемых для выполнения требований Международных стандартов аудита и сбора аудиторских доказательств;
- оценка того, собрано ли достаточное количество надлежащих аудиторских доказательств, а также того, не следует ли предпринять дополнительные меры для достижения основных целей Международных стандартов аудита и, таким образом, основополагающих целей аудитора;

- оценка суждений руководства при применении соответствующей применимой концепции подготовки финансовой отчетности организации;
- подготовка выводов, основанных на собранных аудиторских доказательствах, например, оценка разумности оценочных значений, рассчитанных руководством при подготовке финансовой отчетности.

Отличительная черта профессионального суждения, которое ожидается от аудитора, состоит в том, что оно вырабатывается аудитором, чья профессиональная подготовка, квалификация сами по себе уже являются подспорьем в выработке навыков и умений, необходимых для формирования разумных суждений.

Применение профессионального суждения в каждом конкретном случае основывается на тех фактах и обстоятельствах, которые известны аудитору. Проведение консультаций по трудным или спорным вопросам в ходе проведения аудита как в рамках аудиторской группы, так и с участием членов аудиторской группы и иных специалистов соответствующего уровня внутри аудиторской организации или вне ее, как того требует стандарт МСА 220., призвано оказать помощь аудитору в выработке информированных и разумных суждений.

Полученное профессиональное суждение можно оценить на основании того, отражает ли оно грамотное применение принципов аудита и бухгалтерского учета, а также того, соответствует ли и согласуется ли оно с известными аудитору вплоть до даты аудиторского заключения конкретными фактами и обстоятельствами.

Профессиональное суждение должно применяться на протяжении всего аудита. Оно также должно надлежащим образом документироваться. В этом отношении от аудитора требуется готовить такую аудиторскую документацию, которая окажется достаточной для того, чтобы опытный аудитор, ранее не связанный с проведением конкретного аудита, мог уяснить те значимые профессиональные суждения, которые были сделаны при выработке выводов по значимым вопросам, возникшим в ходе проведения аудита. Профессиональное суждение не может использоваться для того, чтобы оправдать решения, которые в остальном не поддерживаются фактами и обстоятельствами конкретного аудита или достаточным количеством надлежащих аудиторских доказательств.

9. Достаточность и надлежащий характер аудиторских доказательств

Для обоснования аудиторского мнения и заключения необходимы аудиторские доказательства. По своей природе они носят накопительный характер и в основном получаются в результате применения аудиторских процедур в ходе проведения аудита. Тем не менее они могут также включать информацию, полученную из иных источников, таких как предыдущие задания (при условии, что аудитор установил, что после выполнения предыдущего задания не имели место такие изменения, которые могут затронуть ее значимость для текущего задания или внутрифирменные процедуры контроля качества для целей рассмотрения предложений от новых клиентов и продолжения отношений с существующими клиентами. В дополнение к другим источникам внутри и вне организации важным источником аудиторских доказательств являются данные бухгалтерского учета организации. Кроме того, возможно, что информация, которую можно использовать в качестве аудиторских доказательств, уже подготовлена специалистами самой организации или нанятыми ею внешними консультантами. Аудиторские доказательства включают как информацию, которая поддерживает и подтверждает предположения руководства, так и любую информацию, которая противоречит таким предположениям. Кроме того, в некоторых случаях даже отсутствие информации (например, отказ руководства предоставить запрошенные данные) используется аудитором и, следовательно, также является аудиторскими доказательствами. Работа аудитора по выработке аудиторского мнения по большей части состоит в получении и оценке аудиторских доказательств.

Достаточность и надлежащий характер аудиторских доказательств взаимосвязаны. Достаточность является мерой количества аудиторских доказательств. Количество необходимых аудиторских доказательств зависит от оценки аудитором рисков искажения (чем выше оцененные риски, тем больше аудиторских доказательств, скорее всего, понадобится), а также от качества таких аудиторских доказательств (чем выше качество, тем меньше их понадобится). Однако получение большего количества аудиторских доказательств не сможет компенсировать их низкое качество.

Надлежащий характер является мерой качества аудиторских доказательств; то есть их уместности и надежности для подтверждения выводов, на которых основано аудиторское мнение. Надежность аудиторских доказательств испытывает на себе влияние их источника и их характера и зависит от конкретных обстоятельств, в которых получены доказательства.

Вопрос о том, собрано ли достаточное количество надлежащих аудиторских доказательств для того, чтобы снизить аудиторский риск до приемлемо низкого уровня и таким образом дать возможность аудитору сделать разумные выводы, которые он смог бы положить в основу

соответствующего аудиторского мнения, является вопросом профессионального суждения. Дополнительные требования и дополнительные разъяснения по вопросам сбора аудитором на протяжении всего аудита достаточного количества надлежащих аудиторских доказательств содержатся в стандарте МСА 500.

10. Аудиторский риск

Аудиторский риск напрямую зависит от риска существенного искажения и риска необнаружения. Оценка рисков основывается на призванных получить необходимую для этой цели информацию аудиторских процедурах и собранных на протяжении всего аудита аудиторских доказательствах. Оценка рисков скорее относится к сфере профессионального суждения, чем к вопросам, которые поддаются точному измерению.

Для целей Международных стандартов аудита аудиторский риск не включает риск того, что аудитор может выразить мнение, что финансовая отчетность существенно искажена, в то время как она таковой не является. Этот риск обычно незначителен. Кроме того, аудиторский риск представляет собой сугубо техническое понятие, относящееся собственно к процессу проведения аудита; он не охватывает бизнес-риски аудитора, такие как риски потерь в результате судебных разбирательств, негативных публикаций в прессе или иных событий, возникающих в связи с аудитом финансовой отчетности.

Риски существенного искажения могут существовать на двух уровнях:

- на уровне финансовой отчетности в целом;
- на уровне предпосылок в отношении видов операций, остатков по счетам и раскрытия информации.

Риски существенного искажения на уровне финансовой отчетности в целом обозначают такие риски существенного искажения, которые распространяются на финансовую отчетность в целом и потенциально затрагивают целый ряд предпосылок.

Риски существенного искажения на уровне предпосылок оцениваются для того, чтобы определить характер, сроки и объем дальнейших аудиторских процедур, необходимых для получения достаточного количества надлежащих аудиторских доказательств. Эти доказательства позволяют аудитору выразить мнение по финансовой отчетности на приемлемо низком уровне аудиторского риска. Для решения задачи оценки рисков существенного искажения аудиторы пользуются разными приемами. Так, например, для того, чтобы выйти на приемлемый уровень риска необнаружения, аудитор может воспользоваться моделированием, при котором общие связи между отдельными компонентами аудиторского риска будут представлены в математических терминах. Некоторые аудиторы считают такое моделирование полезным на стадии планирования аудиторских процедур.

Риски существенного искажения на уровне предпосылок состоят из двух компонентов: неотъемлемый риск и риск средств контроля. Неотъемлемый риск и риск средств контроля представляют собой риски организации; они существуют независимо от аудита финансовой отчетности.

Неотъемлемый риск по одним предпосылкам и соответствующим им видам операций, остаткам по счетам и раскрытию информации бывает выше, чем по другим. Например, он может быть выше для сложных вычислений или для счетов, состоящих из сумм, полученных из оценочных значений, которые подвержены значительной неопределенности расчетных оценок. На неотъемлемый риск могут оказывать влияние и внешние обстоятельства, приводящие к возникновению бизнес-рисков. Например, в результате развития новых технологий какой-либо продукт может морально устареть, что приведет к тому, что оценка его запасов может оказаться завышенной. На неотъемлемый риск, относящийся к конкретной предпосылке, могут оказывать влияние также и те факторы в организации и ее окружающей среде, которые относятся к нескольким или всем видам операций, остаткам по счетам или раскрытию информации. Такие факторы могут включать, например, недостаточность рабочего капитала для продолжения операционной деятельности или упадок в той или иной отрасли, характеризующийся большим количеством банкротств среди организаций отрасли.

Риск средств контроля является функцией действенности проектирования, внедрения и поддержания в рабочем состоянии руководством организации средств ее внутреннего контроля, призванных противостоять выявленным рискам, угрожающим достижению тех целей организации, которые имеют отношение к подготовке финансовой отчетности организации. Однако, как бы хорошо ни были спроектированы и внедрены средства внутреннего контроля, они могут лишь снизить, но не устранить риски существенного искажения в финансовой отчетности вследствие неотъемлемых ограничений внутреннего контроля. К ним относятся, например, возможность человеческих ошибок и просчетов или обхода средств контроля в результате сговора или неудачного

управленческого решения, отменяющего действие средств контроля. Таким образом, некоторый риск средств контроля будет существовать всегда. Международные стандарты аудита предусматривают условия, при которых аудитор должен или может проверять операционную эффективность средств внутреннего контроля при определении природы, сроков и объема проводимых процедур проверки по существу.

Международные стандарты аудита обычно не рассматривают неотъемлемый риск и риск средств контроля в отдельности, а сводят их воедино в категорию "рисков существенного искажения". Тем не менее аудитор вправе оценивать неотъемлемый риск и риск средств контроля либо в отдельности, либо в совокупности - в зависимости от его предпочтений в области техники или методологии проведения аудита, а также от практических соображений. Оценка рисков существенного искажения может выражаться в количественных терминах, таких как проценты, или в терминах, не носящих количественного характера. В любом случае сама необходимость проведения аудитором надлежащих оценок рисков более важна, чем выбор того или иного подхода, с помощью которого они могут производиться.

Требования и рекомендации по выявлению и оценке рисков существенного искажения на уровне финансовой отчетности и на уровне предпосылок содержатся в МСА 315 (пересмотренном).

11. Риск необнаружения

Для заданного уровня аудиторского риска соответствующий приемлемый уровень риска необнаружения имеет обратное соотношение с оцененными рисками существенного искажения на уровне предпосылок. Например, чем больше, по мнению аудитора, риски существенного искажения, тем меньше риск необнаружения, который может быть принят, и, следовательно, тем более убедительными должны быть аудиторские доказательства, требующиеся аудитору.

Риск необнаружения относится к характеру, срокам и объему аудиторских процедур, определенных аудитором для снижения аудиторского риска до приемлемо низкого уровня. Таким образом, он представляет собой функцию эффективности аудиторской процедуры и ее применения аудитором. Такие мероприятия, как:

- соответствующее планирование;
- надлежащее включение сотрудников в аудиторскую группу;
- применение профессионального скептицизма;
- надзор за ходом аудита и пересмотр выполненной аудиторской работы,

помогают повысить эффективность аудиторской процедуры и ее применения и снизить шансы, что аудитор может избрать ненадлежащую аудиторскую процедуру, неверно применить надлежащую аудиторскую процедуру или неверно истолковать результаты аудиторской процедуры.

12. Неотъемлемые ограничения аудита

От аудитора не ожидают, и он не в состоянии снизить аудиторский риск до нуля и, следовательно, не может получить полную определенность относительно того, что финансовая отчетность свободна от существенного искажения вследствие недобросовестных действий или ошибки. Причина в том, что в каждом аудиторском задании присутствуют неотъемлемые ограничения, вследствие чего большинство аудиторских доказательств, на основании которых аудитор делает выводы и формулирует соответствующее аудиторское мнение, носят скорее убедительный, чем неопровержимый характер. Эти неотъемлемые ограничения аудита могут возникать вследствие:

- природы финансовой отчетности;
- характера аудиторских процедур;
- необходимости проведения аудита в разумные сроки и за разумную цену.

Подготовка финансовой отчетности включает суждение руководства при применении требований применимой концепции подготовки финансовой отчетности организации к фактам и обстоятельствам организации. Кроме того, многие статьи финансовой отчетности предполагают принятие субъективных решений или оценок либо некоторую степень неопределенности, и тогда может иметь место целый ряд приемлемых толкований или суждений, которые можно будет вынести. Следовательно, некоторые статьи финансовой отчетности подвержены некоему неотъемлемому уровню изменчивости, которую нельзя устранить применением дополнительных аудиторских процедур. Например, такое часто происходит с некоторыми оценочными значениями. Тем не менее Международные стандарты аудита требуют от аудитора обращать особое внимание на обоснованность оценочных значений в контексте применимой концепции подготовки финансовой отчетности и соответствующее раскрытие информации, а также на качественные аспекты

применяемых методов бухгалтерского учета организации, включая признаки возможной предвзятости в суждениях руководства.

Существуют практические и юридические ограничения возможностей аудитора по получению аудиторских доказательств. Например:

- Существует возможность того, что руководство или иные лица не смогут предоставить - намеренно или ненамеренно - полную информацию, значимую для подготовки финансовой отчетности, либо информацию, которую запросил аудитор. Следовательно, аудитор не может быть уверен в полноте информации, хотя он провел соответствующие аудиторские процедуры для того, чтобы добиться определенности относительно того, что вся значимая информация была получена.

- Недобросовестные действия могут предполагать сложные и тщательно выстроенные схемы, нацеленные на их сокрытие. Таким образом, аудиторские процедуры, используемые для сбора аудиторских доказательств, могут оказаться неэффективными в выявлении намеренного искажения, которое связано, например, со сговором для фальсификации документации, что может привести к тому, что аудитор будет воспринимать аудиторские доказательства как подлинные, в то время как они таковыми не являются. Аудитор не только не обладает навыками эксперта по установлению подлинности документов, но от него и не ожидают обладания такими навыками.

- Проведение аудита не является проведением официального расследования предполагаемого правонарушения. Следовательно, аудитор не имеет соответствующих юридических полномочий, таких как право проведения обыска, которые могут оказаться необходимыми для проведения такого расследования.

Такие проблемы, как трудность, недостаток времени или высокая стоимость сами по себе не являются оправданием для того, чтобы аудитор отказался от проведения такой аудиторской процедуры, альтернативы которой не существует, или для того, чтобы он довольствовался менее убедительными аудиторскими доказательствами. Выделению достаточного количества времени и ресурсов на проведение аудита способствует надлежащее планирование. Несмотря на это, значимость информации и, следовательно, ее ценность имеют тенденцию уменьшаться с течением времени, и возникает необходимость нахождения баланса между надежностью информации и затратами на ее получение. Это отражено в некоторых концепциях подготовки финансовой отчетности (см., например, "Концептуальную основу подготовки и представления финансовой отчетности" СМСФО). Таким образом, существуют ожидания пользователей финансовой отчетности, что аудитор сформирует мнение о финансовой отчетности в разумные сроки и за разумную цену, что означает признание того факта, что было бы практически неосуществимо пытаться охватить всю информацию, которая может существовать, или исчерпывающе исследовать каждый вопрос, основываясь на допущении, что информация ошибочна или недобросовестно использована, до тех пор, пока не будет доказано обратное.

Следовательно, аудитору необходимо:

- планировать проведение аудита, чтобы он был проведен наиболее эффективным способом;
- направлять больше усилий при проведении аудита на проверку тех областей, в которых, как ожидается, с наибольшей вероятностью могут существовать риски существенного искажения как по причине недобросовестных действий, так и вследствие ошибки, и, следовательно, направлять меньше усилий на проверку остальных областей;

- пользоваться тестированием и иными способами исследования генеральных совокупностей на предмет искажений.

Организации планирования и проведения аудита и требуют от аудитора, помимо прочего:

- иметь обоснование для выявления и оценки рисков существенного искажения на уровне финансовой отчетности и на уровне предпосылок путем выполнения процедур оценки рисков и иных связанных с этим действий;

- применять тестирование и другие способы исследования генеральных совокупностей таким образом, чтобы быть в состоянии получать разумные обоснования для формирования выводов о той или иной генеральной совокупности.

В контексте некоторых предпосылок или предметных областей потенциальное воздействие неотъемлемых ограничений способности аудитора выявлять существенные искажения приобретает особое значение. Такие предпосылки или предметы задания включают в себя следующее:

- недобросовестные действия, особенно недобросовестные действия с участием высшего руководства или путем сговора ;

- существование и полнота отношений связанных сторон и операций;

- случаи несоблюдения законов и нормативных актов.

- будущие события или условия, которые могут повлиять на непрерывность деятельности организации.

В соответствующих Международных стандартах аудита описаны конкретные аудиторские процедуры, призванные оказать помощь в снижении уровня негативного воздействия неотъемлемых ограничений.

Из-за неотъемлемых ограничений аудита существует неустранимый риск того, что некоторые существенные искажения финансовой отчетности не удастся обнаружить, даже если проведение аудита должным образом спланировано и проходит в соответствии с Международными стандартами аудита. Следовательно, последующее обнаружение существенного искажения финансовой отчетности, допущенного вследствие недобросовестных действий или ошибки, само по себе не означает, что аудит не удалось провести в соответствии с Международными стандартами аудита. Однако существование неотъемлемых ограничений аудита не является оправданием того, чтобы аудитор мог довольствоваться менее убедительными аудиторскими доказательствами. Определение того, выполнил ли аудитор задание в соответствии с Международными стандартами аудита, производится на основании того, какие аудиторские процедуры он применил в конкретных обстоятельствах, насколько достаточными и надлежащими оказались собранные в результате аудиторские доказательства, а также насколько соответствующим оказалось аудиторское заключение, основанное на оценке собранных доказательств, в свете достижения основных целей аудитора.

Международные стандарты аудита применимы при проведении аудита в государственном секторе. Однако на обязанности аудитора в государственном секторе могут оказывать воздействие либо поручение на проведение конкретного аудита, либо обязанности организаций государственного сектора, обусловленные законами, нормативными актами или иными источниками права (такими как министерские распоряжения, политические требования правительства или резолюции законодательного органа власти), которые могут охватывать более широкую область применения, чем это предусматривается при аудите финансовой отчетности в соответствии с Международными стандартами аудита. В Международных стандартах аудита эти дополнительные обязанности не рассматриваются. Они могут рассматриваться либо в документах Международной организации высших аудиторских органов или организаций, устанавливающих стандарты на национальном уровне, либо в рекомендациях, разрабатываемых правительственными аудиторскими органами.

Требования Международных стандартов аудита составлены таким образом, чтобы дать возможность аудитору достичь целей, описанных в них, и, таким образом, достичь основных целей аудитора. Следовательно, надлежащее применение аудитором требований Международных стандартов аудита, как ожидается, обеспечит достаточную основу для достижения аудитором его целей. Однако, поскольку обстоятельства аудита претерпевают существенные изменения в различных случаях, и предусмотреть все такие обстоятельства в Международных стандартах аудита невозможно, аудитор отвечает за установление тех аудиторских процедур, которые необходимы для выполнения требований Международных стандартов аудита и достижения целей аудитора. В зависимости от обстоятельств конкретного задания могут возникнуть отдельные вопросы, требующие от аудитора для достижения целей, описанных в Международных стандартах аудита, выполнить дополнительные аудиторские процедуры, помимо предусмотренных Международными стандартами аудита.

13. Достаточное количество надлежащих аудиторских доказательств

От аудитора требуется использовать указанные цели для оценки того, собрано ли достаточное количество надлежащих аудиторских доказательств в контексте основных целей аудитора. Если в результате аудитор приходит к выводу, что аудиторские доказательства недостаточны и не являются надлежащими, то он может применить один или несколько из ниже описанных приемов:

- оценить, собраны ли или будут ли собраны дополнительные соответствующие аудиторские доказательства в результате соблюдения других Международных стандартов аудита;
- расширить объем работ по применению одного или более требований;
- выполнить другие процедуры, которые аудитор посчитает необходимыми в сложившихся обстоятельствах.

В тех случаях, когда в сложившихся обстоятельствах ни один из описанных выше подходов не может считаться ожидаемо осуществимым на практике или вообще возможным, аудитор не сможет собрать достаточное количество надлежащих аудиторских доказательств и должен в соответствии с требованиями Международных стандартов аудита определить воздействие сложившейся ситуации на аудиторское заключение или на свою способность завершить аудит.

В некоторых случаях тот или иной стандарт МСА (и, следовательно, все его требования) может оказаться незначимым в контексте тех или иных обстоятельств. Например, если у организации

нет функции внутреннего аудита, никакие положения стандарта МСА 610 (пересмотренного, 2013 г.)*(26) не являются значимыми.

В рамках значимого МСА могут существовать условные требования. Такое требование будет значимым, когда предусмотренные требованием обстоятельства применяются к ситуации, и условие соблюдается. Обычно условность требования будет либо явной, либо скрытой, например:

- требование видоизменить соответствующее аудиторское мнение, если существуют ограничения области применения, представляет собой явное условное требование;

- требование докладывать лицам, отвечающим за корпоративное управление, о значительных недостатках системы внутреннего контроля, выявленных в ходе аудита, которое зависит от наличия таких выявленных значительных недостатков, также требование собрать достаточное количество надлежащих аудиторских доказательств относительно представления и раскрытия сегментной информации в соответствии с применимой концепцией подготовки финансовой отчетности, которое зависит от того, требуется ли или разрешается ли такое раскрытие информации в соответствии с данной концепцией, представляют собой скрытые условные требования.

В некоторых случаях соответствующее требование может выражаться как условное в зависимости от применимых законов или нормативных актов. Например, от аудитора может потребоваться отказаться от дальнейшего участия в аудите, если возможность отказа предусмотрена применимыми законами или нормативными актами, либо от аудитора может потребоваться совершение определенных действий, за исключением случаев, когда такие действия запрещены законами или нормативными актами. В зависимости от юрисдикции законодательное или нормативное разрешение или запрет могут быть явными или скрытыми.

В МСА 230 устанавливаются требования к документации в тех исключительных обстоятельствах, когда аудитор отступает от выполнения того или иного значимого требования. Международные стандарты аудита не требуют соблюдать требование, которое не является значимым в обстоятельствах конкретного аудита.

Ответ на вопрос о том, достигнута ли та или иная цель, составляет предмет профессионального суждения аудитора. В таком суждении принимаются в расчет аудиторские процедуры, выполненные для соблюдения требований Международных стандартов аудита, и оценка аудитором того, удалось ли собрать достаточное количество надлежащих аудиторских доказательств, и того, следует ли предпринять дополнительные меры для достижения целей, описанных в Международных стандартах аудита, в конкретных обстоятельствах аудита. Следовательно, обстоятельства, способные привести к ситуации, когда цель не достигается, включают такие обстоятельства, которые:

- не дают возможность аудитору выполнить значимые требования того или иного МСА;
- приводят к положению, при котором выполнение аудитором дополнительных аудиторских процедур или сбор дополнительных аудиторских доказательств, необходимость в которых усматривается исходя из применения целей в соответствии с положениями пункта 21, не является практически осуществимым или возможным, например, вследствие ограниченного характера имеющихся аудиторских доказательств.

Аудиторская документация, отвечающая требованиям МСА 230 и конкретным требованиям других значимых МСА, обеспечивает доказательства обоснования аудитором вывода о достижении его основных целей. Хотя аудитор не должен отдельно документировать (в виде, например, списка мероприятий с отметками об их выполнении) достижение каждой отдельной своей цели, документирование того факта, что цель не достигнута, оказывается полезным для оценки аудитором того, помешал ли этот факт ему достичь его основных целей.

Документирование и распространение политики и процедур в малых аудиторских организациях может быть менее формализованным и детальным по сравнению с крупными аудиторскими организациями.

14. Продвижение внутренней корпоративной культуры качества

Руководители аудиторской организации и пример, который они подают, оказывают значительное влияние на внутреннюю корпоративную культуру аудиторской организации. Продвижение внутренней корпоративной культуры, ориентированной на достижение качества, зависит от ясных, последовательных и систематических действий и заявлений представителей всех уровней руководства аудиторской организации, подчеркивающих важность политики и процедур контроля качества аудиторской организации и необходимость требований:

- (а) выполнения работы в соответствии с профессиональными стандартами, а также применимыми правовыми и нормативными требованиями;

- (b) выпуска надлежащих в конкретных обстоятельствах аудиторских заключений.

Такие действия и заявления способствуют поддержанию культуры, в рамках которой признается и вознаграждается работа высокого качества. Эти действия и заявления могут доводиться до сотрудников на обучающих семинарах, совещаниях, во время формальных и неформальных обсуждений, в заявлениях о миссии организации, в информационных внутренних корпоративных изданиях или в служебных записках, и т.п. Они могут быть составной частью внутренней документации и учебных материалов аудиторской организации, а также могут быть учтены в процедурах аттестации партнеров и сотрудников таким образом, чтобы подчеркивать и укреплять позицию организации в отношении первостепенной важности качества и практических способов его достижения.

Особенно важную роль в продвижении внутренней корпоративной культуры, основанной на качестве, играет необходимость признания руководителями аудиторской организации того факта, что стратегия организации подчинена безусловному требованию достижения качества во всех выполняемых организацией заданиях. Продвижение такой внутренней корпоративной культуры включает:

- (а) установление политики и процедур, направленных на решение вопросов оценки результативности, его вознаграждения и карьерного продвижения (включая систему материального поощрения) со стороны аудиторской организации по отношению к ее сотрудникам, демонстрирующих безусловную приверженность организации качеству;
- (б) возложение ответственности на руководство таким образом, чтобы коммерческие соображения не преобладали над вопросами качества выполняемых работ;
- (с) обеспечение достаточных ресурсов для развития, документирования и поддержания политики и процедур контроля качества аудиторской организации.

Достаточный и надлежащий опыт и способности дают возможность лицу или лицам, отвечающим за систему контроля качества аудиторской организации, выявлять и понимать проблематику, связанную с контролем качества, и разрабатывать соответствующие политику и процедуры. Необходимые полномочия позволяют этому лицу или лицам реализовывать данные политику и процедуры.

Кодекс СМСЭБ устанавливает основополагающие принципы профессиональной этики, которые включают:

- (а) честность;
- (б) объективность;
- (с) профессиональную компетентность и должную тщательность;
- (d) конфиденциальность;
- (е) профессиональное поведение.

Письменное подтверждение может быть составлено в бумажной или электронной форме. Получая подтверждение и принимая необходимые меры в ответ на информацию, указывающую на несоблюдение, аудиторская организация демонстрирует сотрудникам важность, актуальность и очевидность вопросов независимости.

В Кодексе СМСЭБ рассматривается угроза, обусловленная знакомством, которая может возникнуть в случае привлечения одних и тех же старших сотрудников организации для выполнения заданий, обеспечивающих уверенность, в течение длительного времени, а также меры предосторожности, которые могут оказаться уместными для нейтрализации таких угроз.

Определение надлежащих критериев для нейтрализации угрозы, обусловленной знакомством, может включать такие вопросы, как:

- характер задания, включая степень, в которой она связана с вопросами, представляющими общественный интерес;
- продолжительность работы старших сотрудников организации в рамках данного задания.

Примеры принимаемых мер предосторожности включают ротацию старших сотрудников организации или требование проведения проверки качества выполнения задания.

В Кодексе СМСЭБ признается, что угроза, обусловленная знакомством, особенно актуальна в контексте аудита финансовой отчетности организаций, ценные бумаги которых допущены к организованному торгам. Для этих случаев аудита Кодекс СМСЭБ требует проведения ротации ключевого партнера по аудиту по истечении заранее установленного срока, обычно не более семи лет, и приводит соответствующие стандарты и указания. Требования национального законодательства могут устанавливать более короткие сроки проведения ротации.

Независимость аудиторов государственного сектора может обеспечиваться мерами законодательного регулирования. Однако угрозы независимости все равно могут существовать, несмотря на меры законодательного регулирования, предназначенные для ее защиты. Поэтому при

разработке соответствующих политики и процедур аудитор организаций государственного сектора может принять во внимание требования, возникающие при оказании услуг государственному сектору, и решать вопросы по нейтрализации угроз независимости в этом контексте.

В государственном секторе порядок назначения и срок полномочий аудитора, являющегося руководителем аудиторского задания, может устанавливаться законодательно. В результате строгое соблюдение требования ротации руководителя аудиторского задания, предусмотренного для организации, ценные бумаги допущены к организованным торгам, может оказаться невозможным. Тем не менее для тех организаций государственного сектора, которые считаются значительными, как это отмечается в пункте A16, общественным интересам может отвечать установление аудиторскими организациями политики и процедур, направленные на соответствие духу требований о проведении ротации руководителя аудиторского задания.

15. Уровень подготовки, возможности и ресурсы

Рассмотрение вопроса о том, обладает ли аудиторская организация должным уровнем подготовки, возможностями и ресурсами для выполнения нового задания от нового или уже имеющегося клиента, предполагает анализ конкретных требований по данному заданию и специализацией, а также знаний и опыта действующих партнеров и персонала всех соответствующих уровней, включая следующие аспекты:

- обладают ли сотрудники организации знанием соответствующих отраслей или предметных областей;
- обладают ли сотрудники организации опытом применения соответствующих нормативных требований или требований к отчетности либо возможностью получить необходимую квалификацию;
- обладает ли аудиторская организация достаточным количеством сотрудников с необходимым уровнем подготовки и способностями;
- есть ли возможность привлечения экспертов в случае необходимости;
- имеются ли, где это применимо, лица, отвечающие критериям и требованиям для выполнения проверки качества выполнения задания;
- в состоянии ли аудиторская организация завершить задание, в срок, установленный для выпуска отчетности.

16. Персонал аудиторской фирмы

Вопросы, связанные с сотрудниками, имеющие отношение к относящимся к кадровым ресурсам политике и процедурам аудиторской организации, включают, например:

- набор персонала;
- оценка результатов работы;
- способности, включая время на выполнение текущих поручений;
- компетентность;
- развитие карьеры;
- продвижение по службе;
- вознаграждение;
- оценку потребностей сотрудников.

Эффективные процессы и процедуры набора помогают аудиторской организации отбирать сотрудников, обладающих честностью, способных повышать свой уровень подготовки и квалификации, необходимые для выполнения работ аудиторской организацией, а также обладающих соответствующими качествами для квалифицированного выполнения работ.

Уровень подготовки можно повышать различными способами, включая следующие:

- профессиональное образование;
- непрерывное профессиональное развитие, включая обучение;
- практический опыт;
- наставничество со стороны более опытных сотрудников, например, других членов аудиторской группы;
- обучение независимости для сотрудников, обязанных соблюдать требование независимости.

Непрерывное поддержание компетентности сотрудников аудиторской организации в значительной степени зависит от надлежащего уровня непрерывного профессионального развития, позволяющего сотрудникам поддерживать свои знания и квалификацию. Эффективная политика и процедуры подчеркивают необходимость непрерывной подготовки для сотрудников всех уровней аудиторской организации и обеспечивают необходимые для этого учебные ресурсы и помощь, дающие возможность сотрудникам развивать и поддерживать необходимый уровень компетентности и квалификации.

Аудиторская организация может воспользоваться услугами стороннего лица надлежащей квалификации, например, когда у организации отсутствуют внутренние технические и учебные ресурсы.

Процедуры оценки результатов работ, вознаграждения и продвижения по службе должны учитывать и поощрять усилия по развитию и поддержанию уровня подготовки и соблюдения принципов этики. Конкретные шаги, которые может предпринять аудиторская организация для развития и поддержания уровня подготовки и соблюдения принципов этики, включают:

- доведение до сотрудников ожиданий аудиторской организации в отношении эффективности работы и приверженности принципам этики;
- обеспечение возможности персонала в получении оценки и консультаций по вопросам работы, достижений и развития карьеры;
- оказание помощи сотрудникам в понимании того, что продвижение на более ответственные должности зависит, среди прочего, от качества работы и приверженности принципам этики и что несоблюдение политики и процедур аудиторской организации может привести к мерам дисциплинарного воздействия.

17. Консультации

Консультации включают проведение на соответствующем профессиональном уровне с лицами внутри или за пределами аудиторской организации, обладающими соответствующими специальной квалификацией.

В ходе консультаций используются соответствующие ресурсы для проведения исследований, а также коллективный опыт и профессиональные знания специалистов аудиторской организации. Консультации способствуют повышению качества и применению профессионального суждения. Признание роли консультаций в политике и процедурах аудиторской организации способствует формированию такой культуры, которая поощряет консультации и ориентирует сотрудников на получение консультаций по сложным и спорным вопросам.

Эффективность консультаций по значимым техническим, этическим и прочим вопросам как в самой аудиторской организации, так и, где это применимо, за ее пределами достигается в тех случаях, когда консультанты:

- получают информацию обо всех значимых фактах, позволяющую им предоставить обоснованную консультацию;
- обладают соответствующим статусом и квалификацией, когда выводы, сделанные по результатам консультаций, надлежащим образом задокументированы и применены на практике.

Достаточно полная и подробная документация по консультациям с другими специалистами, в ходе которых рассматривались сложные или спорные вопросы, помогает понять:

- вопрос, по поводу которой запрашивалась консультация;
- результаты консультации, включая все принятые решения, обоснование этих решений и то, каким образом они были реализованы.

18. Особенности малых организаций

Организация, нуждающаяся во внешней консультации, например, та или иная аудиторская организация, не обладающая надлежащими собственными ресурсами, может воспользоваться консультационными услугами, предоставляемыми:

- другими организациями;
- профессиональными организациями и регулирующими органами;
- коммерческими организациями, оказывающими соответствующие услуги по контролю качества.

Анализ квалификации и возможностей внешнего консультанта до заключения договора на предоставление консультационных услуг позволяет аудиторской организации определить, обладает ли внешний консультант надлежащей квалификацией.

19. Характер, сроки и объем проверки качества выполнения задания .

Заключение по заданию не подписывается до завершения проверки качества выполнения задания. Однако документирование проверки качества выполнения задания может быть завершено уже после даты заключения.

Своевременное проведение проверки качества выполнения задания на соответствующих этапах в ходе выполнения задания позволяет оперативно решать значимые вопросы, и лицо,

осуществляющее проверку качества выполнения задания, может убедиться в этом на дату заключения или до этой даты.

Объем проверки качества выполнения задания может зависеть также от уровня сложности аудита, от того, является ли аудируемое лицо организацией, ценные бумаги которой допущены к организованным торгам, а также от риска того, что может быть выпущено заключение, не являющееся надлежащим в конкретных обстоятельствах. Проведение проверки качества выполнения задания не снижает ответственности руководителя задания.

Перечень дополнительных вопросов для возможного рассмотрения в ходе проверки качества выполнения задания организации, ценные бумаги которой допущены к организованным торгам, которые актуальны для оценки выработанных аудиторской группой по проведению аудита значимых суждений, включает следующее:

- значительные риски, выявленные в ходе выполнения задания, а также меры, принимаемые в ответ на эти риски;
- выработанные суждения, особенно в отношении существенности и значительных рисков;
- значимость и соотношение исправленных и неисправленных искажений, выявленных в ходе выполнения задания;
- вопросы, о которых следует сообщить руководству и лицам, отвечающим за корпоративное управление, а также, если это применимо, иным лицам, таким как регулирующие органы.

Данные вопросы в зависимости от обстоятельств могут рассматриваться в ходе проверки контроля качества аудита и обзорных проверок финансовой отчетности прочих организаций, а также прочих заданий, обеспечивающих уверенность, и заданий по оказанию сопутствующих услуг.

20. Особенности аудиторских организаций государственного сектора

Некоторые организации государственного сектора, несмотря на то, что они не являются организациями, ценные бумаги которых допущены к организованным торгам, как это описано в пункте A16, могут быть достаточно значимыми, что вызывает необходимость проведения проверки качества выполнения задания.

21. Достаточная и надлежащая профессиональная компетентность, опыт и полномочия

Решение вопроса о том, какой уровень профессиональной компетентности, опыта и полномочий считать достаточным и надлежащим, зависит от обстоятельств конкретного задания. Например, лицом, осуществляющим проверку качества выполнения задания по аудиту финансовой отчетности организации, ценные бумаги которой допущены к организованным торгам, вероятнее всего будет лицо с достаточным и надлежащим опытом и полномочиями для того, чтобы выступать в качестве руководителя проверки финансовой отчетности организаций, ценные бумаги которых допущены к организованным торгам.

Руководитель задания может проводить консультации с лицом, осуществляющим проверку контроля качества выполнения задания в ходе выполнения задания, например, для того, чтобы установить, что какое-либо из суждений, выработанных руководителем задания, окажется приемлемым для лица, осуществляющего проверку качества выполнения задания. Такие консультации позволяют избежать выявления расхождений во мнениях на завершающей стадии выполнения задания и не приводят к невозможности лица, осуществляющего проверку качества выполнения задания, выполнять свои обязанности. Если характер и объем консультаций становятся значительными, объективность лица, осуществляющего проверку качества выполнения задания, может оказаться под угрозой, если только аудиторская группа, а также само лицо, осуществляющее проверку контроля качества, не предпримут необходимые меры для обеспечения объективности. В случае, когда это невозможно, для выполнения функций лица, осуществляющего проверку качества выполнения задания, либо лица, оказывающего консультации, может быть назначен другой сотрудник самой организации или стороннее лицо надлежащей квалификации.

Аудиторская организация должна внедрить политику и процедуры, призванные обеспечивать объективность лица, осуществляющего проверку качества выполнения задания. Следовательно, такие политика и процедуры должны предусматривать, что лицо, осуществляющее проверку качества выполнения задания:

- не назначается руководителем задания, если это возможно;
- не принимает участия в выполнении задания в период проведения контроля качества выполнения задания;
- не принимает решений за аудиторскую группу;
- не подвергается влиянию других аспектов, которые могли бы поставить под угрозу объективность ревизора.

В организациях с небольшим количеством партнеров может оказаться практически неосуществимым, чтобы руководитель аудиторского задания не участвовал в выборе лица, осуществляющего проверку качества выполнения задания. В тех случаях, когда индивидуально практикующие специалисты или малые аудиторские организации выявляют необходимость проверки контроля качества выполнения задания, могут быть привлечены на договорной основе сторонние лица надлежащей квалификации. В качестве альтернативы некоторые индивидуально практикующие специалисты или малые аудиторские организации могут счесть целесообразным использовать для проведения проверки качества выполнения задания другие организации. Особенности аудиторских организаций государственного сектора

В государственном секторе назначаемый в установленном законом порядке аудитор (например, Генеральный аудитор или иное лицо, обладающее соответствующей квалификацией и назначаемое от имени и по поручению Генерального аудитора) может выступать в роли, аналогичной той, которую исполняет руководитель аудиторского задания и нести всю полноту ответственности за проведение аудита в государственном секторе. В таких обстоятельствах, если это применимо, выбор лица, осуществляющего проверку качества выполнения задания, осуществляется с учетом требования в независимости от аудируемой организации и способности лица, осуществляющего проверку качества выполнения задания, обеспечить объективную оценку.

Эффективные процедуры способствуют выявлению разногласий во мнениях на ранних стадиях, дают четкие указания по предпринимаемым дальнейшим шагам и требуют документирования принятых решений по разногласиям во мнениях и применения сделанных выводов.

Процедуры по разрешению таких разногласий могут включать проведение консультаций с другим практикующим специалистом или организацией, либо с профессиональной организацией или с органом государственного регулирования.

22. Документация по заданию

Предельные сроки завершения формирования файла по заданию по некоторым особым видам заданий могут устанавливаться законами или нормативными актами. Если предельные сроки законами или нормативными актами не установлены, в случае аудита предельный срок обычно не превышает 60 дней после даты аудиторского заключения.

Когда два или более заключения выпускаются по информации, полученной из одной организации, политика и процедуры аудиторской организации в отношении предельных сроков формирования файла по заданию должны применяться отдельно к каждому отчету, как если бы оно составлялось в рамках отдельного задания. Например, это могут быть случаи, когда аудиторская организация сначала выпускает аудиторское заключение о финансовой информации компонента для целей консолидации группы, а затем аудиторское заключение о той же финансовой информации для обязательной финансовой отчетности.

Соответствующие этические требования устанавливают для сотрудников аудиторской организации обязанность всегда сохранять конфиденциальность информации, содержащейся в документации по заданию, за исключением случаев, когда конкретный клиент предоставил полномочия раскрыть информацию иному лицу, либо когда существует юридическая или профессиональная обязанность по раскрытию информации. Законы или нормативные акты могут накладывать на сотрудников аудиторской организации дополнительные обязанности по сохранению конфиденциальности клиентской информации, особенно, когда это касается персональных данных.

Независимо от того, составлена ли документация по заданию в бумажной форме, в электронной форме или на другом носителе, ее целостность, доступность или возможность отыскания исходных данных может оказаться под угрозой, если документация может быть изменена, дополнена или удалена без ведома аудиторской организации, или если документация может оказаться безвозвратно утрачена или повреждена. Следовательно, средства контроля, которые разрабатывает и внедряет аудиторская организация во избежание несанкционированного изменения или утраты документации по заданию, могут включать меры:

- возможности установления того, когда и кем была создана, изменена или проверена документация по заданию;
- защита целостности информации на всех этапах выполнения задания, в особенности, когда имеет место совместный доступ к информации внутри аудиторской группы, а также когда информация пересылается третьим лицам через Интернет;
- предупреждение внесения несанкционированных изменений в документацию по заданию;

- предоставление доступа к документации по заданию членам аудиторской группы, а также иным уполномоченным лицам в той мере, в какой это необходимо для надлежащего исполнения ими своих обязанностей.

Средства контроля, которые разрабатывает и внедряет аудиторская организация для сохранения конфиденциальности, надежного хранения, целостности, доступности и возможности поиска документации по заданию, могут включать:

- использование членами аудиторской группы пароля для ограничения доступа к электронной документации по заданию и предоставления его только авторизованным пользователям;
- применение надлежащих процедур резервного копирования электронной документации по заданию на соответствующих этапах в ходе выполнения задания;
- использование процедуры предоставления членам аудиторской группы соответствующего доступа к документации по заданию в начале аудиторского задания, работы с ними в ходе выполнения задания, и их упорядочивания по завершении выполнения задания;
- использование процедур по ограничению доступа, обеспечению надлежащей выдачи и конфиденциального хранения печатных копий документации.

По практическим соображениям оригиналы бумажных документов можно сканировать для последующего включения в файл по заданию. В таких случаях процедуры аудиторской организации, призванные обеспечивать целостность, доступность, и возможность поиска документации, могут требовать от членов аудиторских групп:

- создавать сканированные копии, которые отражают все содержание оригиналов бумажных документов, включая рукописные подписи, ссылки и примечания;
- включать сканированные копии в состав дела по заданию и по мере необходимости присваивать им индексы и подтверждать соответствующими подписями;
- обеспечивать при необходимости возможность извлечения и распечатывания отсканированных копий.

Могут существовать правовые, нормативные или иные основания для хранения аудиторской организацией оригиналов бумажных документов, которые были сканированы.

Задачи аудиторской организации по хранению документации по заданию и сроки ее хранения варьируются в зависимости от характера задания и конкретных обстоятельств: например, нужна ли документация по заданию для того, чтобы обеспечить накопление информации по вопросам, которые будут иметь значение для выполнения последующих заданий. Сроки хранения могут также зависеть от прочих факторов, таких как наличие в местном законодательстве или нормативных актах конкретных предписаний по срокам хранения документации по заданиям либо наличие общепринятых сроков хранения документов в данной юрисдикции, в отсутствие конкретных правовых или нормативных требований.

Сроки хранения обычно составляют для документов аудиторских заданий - не менее пяти лет с даты аудиторского заключения или с даты аудиторского заключения о финансовой отчетности группы, если последнее было подписано позднее.

Процедуры, которые устанавливает аудиторская организация для хранения документации по заданию, включают те, которые позволяют обеспечить выполнение требования пункта 47 в течение всего срока хранения, например:

- обеспечить возможность поиска документации по заданию и доступа к ним в течение всего периода хранения, особенно в случае электронной документации, поскольку применяемые информационные технологии с течением времени может модернизироваться или заменяться новой;
- обеспечить в необходимых случаях запись изменений, внесенных в документацию по заданию после завершения формирования соответствующих файлов;
- обеспечить возможность доступа и ознакомления с документами для уполномоченных сторонних лиц для целей контроля качества или для иных целей.

За исключением случаев, прямо оговоренных законами или нормативными актами, документация по заданию является собственностью аудиторской организации. Аудиторская организация может по своему усмотрению раскрывать клиентам отдельные фрагменты или выдержки из документации по заданию при условии, что такое раскрытие не ставит под угрозу обоснованность выполненных процедур или, в случае обеспечительных проверок, независимости аудиторской организации или ее сотрудников.

23. Мониторинг соблюдения требований политики и процедур контроля качества

Целью мониторинга соблюдения требований политики и процедур контроля качества является оценка:

- приверженности профессиональным стандартам и применимым правовым и нормативным требованиям;
- того, была ли система контроля качества разработана надлежащим образом и была ли она эффективно внедрена;
- надлежащего применения политики и процедуры контроля качества, так что выпускаемые организацией или руководителями аудиторских заданий заключения всегда носят надлежащий характер в конкретных обстоятельствах.

Непрерывный анализ и оценка системы контроля качества включают следующие вопросы:

- анализ:
 - последних изменений в профессиональных стандартах и применимых правовых и нормативных требованиях и, если уместно, того, как они отражаются в политике и процедурах аудиторской организации;
 - письменного подтверждения соблюдения политики и процедур по обеспечению независимости;
 - непрерывного повышения квалификации, включая обучение;
 - решений, относящихся к принятию и продолжению отношений с клиентами и выполнению конкретных заданий;
 - определение необходимых мер по устранению недостатков и совершенствованию системы, включая обеспечение обратной связи для изменения политики и процедур аудиторской организации, касающиеся повышение квалификации и обучение;
 - доведение до соответствующих сотрудников организации информации о выявленных недостатках в системе, в степени понимания системы или соблюдения ее требований;
 - последующие меры, принимаемые соответствующими сотрудниками аудиторской организации с целью оперативного внесения необходимых изменений в политику и процедуры контроля качества.

Политика и процедуры в отношении периодичности инспектирования могут, например, устанавливать трехгодичный цикл. Способ организации цикла инспектирования, включая сроки отбора конкретных заданий, зависит от многих факторов, таких как:

- размер аудиторской организации;
- количество и географическое расположение офисов;
- результаты предшествующих процедур мониторинга;
- уровень полномочий как сотрудников, так и офисов (например, уполномочены ли отдельные офисы проводить инспектирование или полномочия на проведение инспектирования есть только у головного офиса);
- характер и сложность организационной структуры и осуществляемой деятельности аудиторской организации;
- риски, связанные с клиентами и заданиями аудиторской организации.

Процесс инспектирования включает выбор отдельных заданий, причем некоторые из них могут быть выбраны без предварительного уведомления группы. При определении объема проводимых инспекций организация может учесть объем или выводы независимой внешней программы инспектирования. Однако независимая внешняя программа инспектирования не является заменой собственной программы мониторинга аудиторской организации.

В случае малых аудиторских организаций возможно, что выполнение процедур мониторинга придется выполнять лицам, которые отвечают за разработку и внедрение политики и процедур контроля качества аудиторской организации, или которые, возможно, участвуют в проведении проверки контроля качества задания по данному заданию. Организация с небольшим числом сотрудников может обратиться к **стороннему лицу надлежащей квалификации** или к другой организации и воспользоваться их услугами для проведения инспекции и прочих процедур мониторинга. Кроме того, аудиторская организация может договориться об объединении ресурсов с другими организациями, для содействия осуществлению мониторинга.

Отчеты о выявленных недостатках лицам, не являющимся руководителями соответствующих проверок, не обязательно должны содержать указание на конкретное рассматриваемое задание, хотя в некоторых случаях такое указание может потребоваться для надлежащего исполнения обязанностей лицами, не являющимися руководителями проверок.

Жалобы и заявления (за исключением явно необоснованных) могут поступать как из самой организации, так и извне. Они могут подаваться сотрудниками организации, ее клиентами или иными третьими лицами. Они могут быть получены членами аудиторской группы или другими сотрудниками организации.

Политика и процедуры, установленные для расследования жалоб и заявлений, могут содержать требования, о том, что партнер, рассматривающий жалобу или заявление:

- обладает достаточным и надлежащим опытом;
- наделен соответствующими полномочиями в аудиторской организации;
- не был задействован при выполнении данного задания.

Партнер, рассматривающий жалобу или заявление, может при необходимости привлекать внутреннего юриста.

В случаях аудиторских организаций с небольшим количеством партнеров может оказаться практически неосуществимым привлечение для надзора за ходом расследований партнера, который бы не участвовал в выполнении данного задания. Такие малые аудиторские организации и индивидуально практикующие специалисты могут для проведения расследований жалоб и заявлений воспользоваться услугами **стороннего лица** надлежащей квалификации или другой организации.

24. Документация системы контроля качества

Форма и содержание документации, подтверждающей функционирование элементов системы контроля качества, является предметом суждения и зависит от ряда факторов, включая следующие:

- размер аудиторской организации и количество офисов;
- характер и сложность организационной структуры и осуществляемой деятельности аудиторской организации.

Например, в крупных организациях для документирования таких вопросов, как подтверждение независимости, оценки результативности и результаты мероприятий по мониторингу, могут использоваться электронные базы данных.

Надлежащая документация по относящимся к мониторингу вопросам включает, например, отражение:

- процедуры мониторинга, включая процедуру отбора выполненных заданий для проведения инспекции;
- результата оценки;
- приверженности профессиональным стандартам и применимым правовым и нормативным требованиям;
- того, была ли система контроля качества разработана надлежащим образом и была ли она эффективно внедрена;
- того, применяются ли надлежащим образом политика и процедуры контроля качества аудиторской организации, так что выпускаемые организацией или руководителями проверок заключения всегда носят надлежащий характер с учетом конкретных обстоятельств;
- идентификации выявленных недостатков, оценки их воздействия и основания для определения того, следует ли принять дополнительные меры, и если да, то какие.

Малые аудиторские организации могут применять менее формализованные методы для документирования систем контроля качества, такие как записи, выполненные вручную, контрольные перечни и формы.

25. Состав аудиторской документации

Аудитор должен включить в аудиторскую документацию:

- (a) выявленные проблемы в отношении соблюдения соответствующих этических требований и сведения как они были разрешены;
- (b) выводы по вопросу соблюдения тех требований независимости, которые применяются к конкретному аудиторскому заданию, а также соответствующие обсуждения с аудиторской организацией, которые поддерживают эти выводы;
- (c) выводы, сделанные по вопросу принятия и продолжения отношений с клиентами, принятия и выполнения определенных заданий;
- (d) характер и объемы консультаций в ходе проведения аудита, а также сделанные на их основе выводы.

Лицо, осуществляющее проверку качества выполнения задания, в результате проверки по конкретному аудиторскому заданию, должно обеспечить документальное подтверждение того, что:

- (а) выполнены все процедуры, требуемые политикой аудиторской организации по проверке качества выполнения задания;
- (б) проверка качества выполнения задания была завершена на дату аудиторского заключения или до этой даты;
- (с) лицу, осуществляющему проверку качества выполнения задания, не известно ни о каких неразрешенных вопросах, которые заставили бы его полагать, что те значимые суждения, которые выработала аудиторская группа, и выводы, к которым она пришла, оказались неправильными.

26. Система контроля качества и роль аудиторских групп

Обязанности аудиторской организации внедрить и поддерживать ее систему контроля качества для аудиторских заданий устанавливаются стандартом МСКК 1 или не менее строгими требованиями национального законодательства. Эта система контроля качества включает политику и процедуры, в которых рассматривается каждый из следующих элементов:

- ответственность руководства за качество внутри аудиторской организации;
- соответствующие этические требования;
- принятие и продолжение отношений с клиентами, принятие и выполнение определенных заданий;
- кадровые ресурсы;
- выполнение задания;
- мониторинг.

Требования национального законодательства, в которых устанавливаются обязанности аудиторской организации внедрить и поддерживать систему контроля качества, рассматриваются как не менее строгие, чем установлены МСКК 1, когда они описывают все перечисленные в настоящем пункте элементы и налагают на аудиторскую организацию обязанности, исполнение которых приводит к достижению тех же целей, что и выполнение требований стандарта МСКК 1.

Доверие к системе контроля качества аудиторской организации

За исключением случаев, когда информация, предоставленная организацией или иными лицами, предполагает обратное, аудиторская группа может положиться на систему контроля качества аудиторской организации, например, в отношении:

- профессиональной компетентности, обеспечиваемой программами подбора персонала и обучения;
- независимости за счет накопления и распространения значимой информации о независимости;
- поддержания отношений с клиентами за счет систем принятия и продолжения отношений;

соблюдения применимых законодательных и нормативных требований за счет процесса мониторинга.

Обязанностью аудиторской организации является установление системы, политики и процедур контроля качества. В соответствии с МСКК 1 у организации есть обязанность внедрить и поддерживать систему контроля качества, обеспечивающую ее разумную уверенность в том, что:

- (а) организация и ее сотрудники соблюдают профессиональные стандарты и применимые законодательные и нормативные требования;
- (б) заключения, выпущенные организацией или руководителями аудиторских заданий, носят надлежащий характер в конкретных обстоятельствах.

В контексте системы контроля качества аудиторской организации аудиторские группы отвечают за внедрение таких процедур контроля качества, которые применимы к конкретному аудиторскому заданию и обеспечивают организацию значимой информацией для функционирования той части системы контроля качества аудиторской организации, которая имеет отношение к независимости.

Аудиторские группы вправе полагаться на систему контроля качества аудиторской организации, за исключением случаев, когда информация, предоставленная организацией или иными лицами, предполагает иной подход.

Цель аудитора состоит в том, чтобы внедрить процедуры контроля качества на уровне проводимого аудиторского задания, обеспечивающие разумную уверенность аудитора в том, что:

- (а) проводимый аудит соответствует профессиональным стандартам и применимым законодательным и нормативным требованиям;

(b) выпущенное аудиторское заключение имеет надлежащий характер в конкретных обстоятельствах.

27. Ответственность руководителя за качество аудита

Принимая на себя ответственность за общее качество по каждому аудиторскому заданию, руководитель задания в своих действиях и соответствующих поручениях членам аудиторской группы подчеркивает:

- (a) важность для качества проверки следующих факторов:
 - (i) выполнения работ таким образом, чтобы всегда соответствовать профессиональным стандартам и применимым законодательным и нормативным требованиям;
 - (ii) безусловного соблюдения требований политики и процедур организации по контролю качества;
 - (iii) выпуска аудиторских заключений, которые всегда носят надлежащий характер в конкретных обстоятельствах;
 - (iv) способности членов аудиторской группы поднимать вопросы, требующие решения, не опасаясь негативных последствий для себя лично;
- (b) то обстоятельство, что качество имеет принципиальное значение при проведении аудита.

28. Соответствующие этические требования

Соблюдение соответствующих этических требований

Кодекс СМСЭБ устанавливает основополагающие принципы профессиональной этики, которые включают:

- (a) честность;
- (b) объективность;
- (c) профессиональную компетентность и должную тщательность;
- (d) конфиденциальность;
- (e) профессиональное поведение.

Угрозы независимости

Руководитель задания может выявить такую угрозу независимости в рамках конкретного аудита, которую не удастся устранить или свести к приемлемо низкому уровню при помощи обычных мер предосторожности. В таком случае в соответствии с требованиями пункта руководитель задания докладывает соответствующему лицу (лицам) в аудиторской организации, чтобы определить необходимые меры, которые могут включать устранение действий или интереса, создающих данную угрозу, или отказа от дальнейшего участия в аудите, если отказ аудитора разрешается применимыми законами или нормативными актами.

Особенности организаций государственного сектора

Независимость аудиторов государственного сектора может обеспечиваться мерами законодательного регулирования. Однако аудитора государственного сектора или аудиторским организациям, выполняющим аудит в государственном секторе от имени назначаемого по закону аудитора, может понадобиться, в зависимости от условий задания на проведение аудита в той или иной юрисдикции, некоторая адаптация их подхода, с тем чтобы содействовать соблюдению требований пункта 11. Например, в тех случаях, когда задание на проведение аудита в организациях государственного сектора не разрешает отказ от аудиторского задания, раскрытие информации в публикуемом отчете о возникновении соответствующих обстоятельств, которые, если бы они возникли в частном секторе, привели бы к необходимости отказа аудитора.

29. Принятие и продолжение отношений с клиентами, принятие и выполнение определенных заданий

Вопросы, которые необходимо проанализировать, в отношении честности клиента включают, например:

- информацию о личности и деловой репутации основных собственников клиента, ключевых членов руководства и лиц, отвечающих за корпоративное управление;
- сведения о характере деятельности данного клиента, включая его практику деловых отношений;
- информацию об отношении основных собственников клиента, ключевых членов ее руководства и лиц, отвечающих за корпоративное управление, к таким вопросам как агрессивное толкование стандартов финансовой отчетности и внутренняя контрольная среда;
- занимает ли клиент агрессивную позицию, нацеленную на снижение вознаграждения аудиторской организации до возможно низкой величины;

- имеются ли признаки необоснованного ограничения в объеме работ;
- имеются ли признаки возможного участия клиента в отмывании денежных средств или иных уголовно наказуемых деяниях;
- причины, по которым предлагается назначить данную аудиторскую организацию, а не повторно назначить предыдущую аудиторскую организацию;
- сведения о личности и деловой репутации связанных сторон.

Объем знаний, которыми будет обладать аудиторская организация относительно честности клиента, обычно будет расти в условиях продолжающихся отношений с этим клиентом.

Источниками информации, полученной аудиторской организацией по этим вопросам, могут быть:

- общение с существующими и предыдущими лицами, которые оказывают или оказывали клиенту профессиональные бухгалтерские услуги, в соответствии с применимыми этическими требованиями, а также обсуждение данных вопросов с прочими третьими лицами;
- запросы сотрудникам других организаций или третьим лицам, таким как банки, юристы и другие организации, работающие в той же отрасли;
- поиск по соответствующим базам данных.

Принятие решения о продолжении отношения с клиентом, предполагает анализ значимых вопросов, возникших в ходе текущего или предшествующего выполнения задания, и их последствий. Например, клиент мог начать расширять свою деятельность в области, в которой у аудиторской организации нет необходимых знаний и опыта.

Политика и процедуры по порядку отказа от выполнения задания или отказа с одновременным разрывом отношений с клиентом отражают следующие вопросы:

- обсуждение с соответствующим руководством клиента, а также с лицами, отвечающими за корпоративное управление, надлежащих мер, которые могла бы принять аудиторская организация на основании соответствующих фактов и обстоятельств;
- если аудиторская организация приходит к выводу, что целесообразно отказаться от выполнения задания, обсуждение с соответствующим руководством клиента, а также с лицами, отвечающими за корпоративное управление, отказа от выполнения задания или отказа с одновременным разрывом отношений с клиентом, а также причин этого отказа;
- рассмотрение вопроса о наличии профессионального, юридического или нормативного требования к аудиторской организации продолжать выполнение задания либо сообщить регулирующим органам об отказе от выполнения задания, или об отказе от выполнения задания или отказе с одновременным разрывом отношений с клиентом, а также о причинах отказа;
- документирование значимых вопросов, консультаций, выводов и оснований для выводов.

МСКК 1 требует от аудиторской организации до принятия предложения о проведении аудита нового клиента, при решении вопроса о целесообразности продолжения уже выполняемого задания, а также при рассмотрении предложения о проведении нового задания уже имеющегося клиента собрать информацию, которая необходима в конкретных обстоятельствах. При определении того, надлежащие ли выводы были сделаны по поводу принятия и продолжения отношений с клиентами, принятия и выполнения определенных заданий, руководителю задания помогает информация о следующих факторах:

- честность основных владельцев, ключевых руководителей и лиц, отвечающих за корпоративное управление аудируемой организации;
- компетентность аудиторской группы для того, чтобы выполнить данное задание, а также наличие у нее необходимых возможностей, включая время и ресурсы;
- возможность соблюдения соответствующих этических требований аудиторской организацией и аудиторской группой;
- значимые вопросы, возникавшие в ходе текущего или предыдущего выполнения аудиторского задания, а также их последствия для продолжения отношений.

Особенности организаций государственного сектора

В государственном секторе назначение аудиторов может происходить в соответствии с процедурами, установленными в законе. Тем не менее информация, собранная в результате описанных процедур, может оказаться ценной для аудиторов государственного сектора при выполнении оценки рисков и при исполнении обязанностей по составлению отчетов.

30. Назначение аудиторских групп

Аудиторская группа включает лицо, применяющее знания специализированной области бухгалтерского учета или аудита, будь то специально нанятое или состоящее в штате аудиторской организации, если таковая имеется, которое выполняет аудиторские процедуры в интересах данного

задания. Однако лицо такой компетентности не входит в число членов аудиторской группы, если единственной формой участия этого лица в этом задании является консультирование.

При оценке того, насколько можно ожидать, что аудиторская группа в целом окажется компетентной и способной, руководитель задания может рассмотреть следующие характеристики данной группы:

- понимание специфики аудиторских заданий подобного характера и сложности, наличие практического опыта в этой области, достигаемые соответствующей профессиональной подготовкой и участием;
- понимание профессиональных стандартов и применимых законодательных и нормативных требований;
- технические знания, включая знание соответствующих информационных технологий и специализированных областей бухгалтерского учета или аудита;
- знание соответствующих отраслей, в которых осуществляет деятельность данный клиент;
- способность формировать профессиональное суждение;
- понимание политики и процедур контроля качества аудиторской организации.

Особенности организаций государственного сектора

В государственном секторе для надлежащего исполнения условий задания на проведение аудита в той или иной юрисдикции могут потребоваться особые навыки, а также дополнительные необходимые знания. Такие знания могут включать понимание особенностей предоставления отчетов, в том числе составление отчетности в интересах законодательного органа или иного органа государственного управления либо для удовлетворения государственного интереса. Свойственный аудиту в государственном секторе более широкий охват может включать, например, некоторые аспекты аудита результативности работы или всестороннюю оценку соблюдения требований законов, нормативных актов и иных источников права, а также предотвращение и обнаружение недобросовестных действий и коррупции.

31. Выполнение задания

Руководство, контроль и проведение

Руководство аудиторской группой включает информирование членов группы по таким вопросам, как:

- их обязанности, включая необходимость соблюдения соответствующих этических требований, а также необходимость планирования и проведения аудита с профессиональным скептицизмом, как того требует стандарт МСА 200;
- обязанности каждого из партнеров в случае, когда для проведения аудита привлекается более одного партнера;
- цели работ, которые необходимо выполнить;
- характер бизнеса аудируемой организации;
- вопросы, связанные с риском;
- проблемы, которые могут возникнуть;
- детальный подход к выполнению данного аудита.

Обсуждение между членами аудиторской группы позволяет менее опытным членам группы задать вопросы более опытным ее членам и таким образом наладить надлежащее профессиональное общение внутри аудиторской группы.

Правильная организация командной работы и обучения помогает менее опытным членам аудиторской группы ясно понять цели порученных работ.

Контроль включает такие мероприятия, как:

- контроль за ходом выполнения аудита;
- анализ компетентности и способностей отдельных членов аудиторской группы, включая понимание того, имеется ли у них достаточное время для выполнения порученных им работ, понимают ли они полученные инструкции, а также того, выполняются ли работы в соответствии с запланированным подходом к конкретному аудиторскому заданию;
- рассмотрение значимых вопросов, возникающих в ходе проводимого аудита, изучение их значимости и внесение соответствующих корректив в изначально запланированный подход;
- выявление вопросов для консультаций или рассмотрения более опытными членами аудиторской группы в ходе выполнения задания.

Обзорные проверки

Обязанности по обзорным проверкам

В соответствии с МСКК 1 политика и процедуры аудиторской организации в части ответственности за обзорные проверки определяются с учетом того, что работа менее опытных членов аудиторской группы проверяется более опытными ее членами.

Обзорная проверка заключается в рассмотрении того, соответствуют ли действительности, например, следующие утверждения:

- работа выполнена в соответствии с профессиональными стандартами и применимыми законодательными и нормативными требованиями;
- значимые вопросы были вынесены на дальнейшее рассмотрение;
- надлежащие консультации имели место, а сделанные на их основе выводы задокументированы и применены;
- существует необходимость пересмотреть характер, сроки и объем выполненной работы;
- выполненная работа поддерживает сделанные выводы и надлежащим образом задокументирована;
- полученные доказательства достаточны и носят надлежащий характер, чтобы поддержать аудиторское заключение;
- цели всех процедур данного аудиторского задания достигнуты.

Обзорная проверка выполненной работы руководителем задания

Своевременные обзорные проверки руководителем задания следующих элементов на соответствующих этапах в ходе проведения аудита позволяют своевременно разрешать значимые вопросы, давая возможность руководителю задания убедиться в этом на дату аудиторского заключения или до этой даты:

- наиболее важные области применения суждений, особенно связанные со сложными или спорными вопросами, выявленными во время проведения конкретного аудита;
- значительные риски;
- прочие области, которые руководитель задания считает важными.

Руководителю задания нет необходимости проверять всю аудиторскую документацию, но он может это сделать. Однако в соответствии с требованиями стандарта МСА 230 руководитель документирует объем и сроки проведенных им обзорных проверок.

Руководитель задания, который принимает руководство заданием в ходе уже ведущегося аудита, может применить процедуры обзорной проверки, как это описано в пункте A18, чтобы проверить уже выполненную на момент изменения в руководстве работу, имея целью принять на себя обязанности руководителя задания.

Специфика задействования в составе аудиторской группы лиц, обладающих знаниями в специализированной области бухгалтерского учета или аудита

В тех случаях, когда в составе аудиторской группы задействовано лицо, обладающее знаниями в той или иной специализированной области бухгалтерского учета или аудита, руководство, контроль и надзор за работой такого члена аудиторской группы могут включать:

- согласование с этим лицом характера, объема и целей выполняемой им работы; а также соответствующего распределения ролей, характера, сроков и объема профессионального общения между ним и остальными членами группы по проведению аудита;
- оценку пригодности результатов работы этого лица, включая значимость и обоснованность его выводов и заключений, а также их согласованность с остальными аудиторскими доказательствами.

Консультации

Эффективность консультаций по значимым техническим, этическим и прочим вопросам как в самой аудиторской организацией, так и, где это применимо, за ее пределами достигается в тех случаях, когда консультанты:

- получают информацию обо всех значимых фактах, позволяющую им предоставить профессиональные рекомендации;
- обладают соответствующими знаниями, статусом и опытом.

Члены аудиторской группы могут счесть целесообразным консультироваться за пределами аудиторской организации, например, когда она испытывает недостаток соответствующих внутрифирменных ресурсов. Они могут воспользоваться консультационными услугами, предоставляемыми другими организациями, профессиональными и регулирующими органами или коммерческими организациями, предоставляющими соответствующие услуги по контролю качества.

Аудиторская организация содействует поддержанию постоянного качества выполнения заданий посредством установления соответствующих политики и процедур. Во многих случаях это достигается посредством применения руководств в печатном или в электронном виде, компьютерных

программ или иных стандартизированных форм документов, а также отраслевых руководств или справочных тематических материалов. В них могут рассматриваться следующие вопросы:

- организация инструктажа аудиторских групп, чтобы добиться понимания членами групп целей их работы;
- процессы, обеспечивающие соблюдение применимых стандартов выполнения заданий;
- процессы осуществления надзора за выполнением задания, обучения персонала и наставничества;
- методы проведения проверки качества выполненной работы, выработанных значимых суждений и формы выпускаемого заключения;
- надлежащее документирование выполненных работ, сроков и объема проверки качества;
- процессы по поддержанию политики и процедур в актуальном состоянии.

Правильная организация командной работы и обучения помогает менее опытным членам аудиторской группы ясно понимать цели порученных работ.

Проверка качества выполнения задания включает анализ рассмотрения следующих вопросов:

- соответствует ли выполненная работа профессиональным стандартам и применимым правовыми и нормативным требованиям;
- поднимались ли значимые вопросы для дополнительного рассмотрения;
- проводились ли надлежащие консультации; задокументированы ли их выводы и приведены в исполнение;
- существует ли необходимость пересмотреть характер, сроки и объем выполненной работы;
- подтверждает ли выполненная работа сделанные выводы, задокументирована ли она надлежащим образом;
- достаточны ли полученные доказательства и подтверждают ли они выводы, сделанные в заключении;
- достигнуты ли цели всех процедур данного задания.

Разработал, утвердил генеральный директор ООО АФ «Стандарт-Аудит»

Дата: 13.02.2017




М.П. Алфёрова О.В.