

## **Тема 8. Международные стандарты аудита, регулирующие качество работы аудиторской организации**

1. Контроль качества работы аудитора (220)
2. Документирование (230)
3. Ответственность аудитора по рассмотрению мошенничества и ошибок в ходе аудита финансовой отчетности (240)

### **1. Контроль качества работы аудитора (220)**

Целью настоящего Международного стандарта аудита (МСА) является установление стандартов и предоставление руководства по контролю качества в отношении:

- а) политики и процедур аудиторской фирмы применительно к аудиторской работе в целом;
- б) процедур, касающихся работы, порученной ассистентам аудитора при проведении отдельного аудита.

Политика и процедуры контроля качества должны быть реализованы как на уровне аудиторской фирмы, так и на уровне отдельных аудитов.

В настоящем МСА следующие термины применяются в указанном ниже значении:

- а) "аудитор" означает лицо, несущее основную ответственность за аудит;
- б) "аудиторская фирма" означает в зависимости от ситуации всех партнеров фирмы, предоставляющей аудиторские услуги, или единоличного практикующего предпринимателя, предоставляющего аудиторские услуги;
- в) "персонал" означает всех партнеров и профессиональный состав, участвующий в аудиторской деятельности фирмы;
- г) "ассистенты аудитора" означают сотрудников, участвующих в проведении отдельного аудита и не являющихся аудиторами.

Аудиторская фирма должна внедрять политику и процедуры контроля качества, призванным обеспечить проведение всех аудитов в соответствии с МСА или применимыми национальными стандартами или практикой.

Характер, временные рамки и объем политики и процедур контроля качества аудиторской фирмы зависят от ряда факторов, таких как размер и характер ее деятельности, ее географический разброс, организационная структура, а также факторов, связанных с соотношением затрат и выгод. Соответственно, политика и процедуры, принятые отдельными аудиторскими фирмами, будут варьироваться, как и объем их документации.

Цели политики контроля качества, которые должны быть приняты аудиторской фирмой, обычно включают следующее:

- а) Профессиональные требования. Персонал фирмы должен придерживаться принципов независимости, порядочности, объективности, конфиденциальности и норм профессионального поведения.
- б) Умения и компетентность. Персонал фирмы должен состоять из сотрудников, владеющих техническими стандартами и придерживающихся их, а также обладающих профессиональной компетентностью, необходимой для выполнения ими обязанностей с должной тщательностью.
- в) Поручение. Аудиторская работа должна быть поручена сотрудникам, имеющим техническую подготовку и опытность, необходимые в данных условиях.
- г) Делегирование полномочий. Необходимо в достаточной мере направлять работу, осуществлять надзор и обзорную проверку работы на всех уровнях, чтобы обеспечить разумную уверенность в том, что выполненная работа соответствует надлежащим

стандартам качества.

д) Консультирование. В случае необходимости в самой фирме и за ее пределами следует проводить консультации со специалистами, обладающими надлежащими экспертными знаниями.

е) Принятие и сохранение клиентов. Необходимо постоянно проводить оценку потенциальных клиентов и обзорную проверку существующих клиентов. При решении вопроса о принятии клиента или о продолжении сотрудничества с ним надо исходить из соображений независимости фирмы, ее способности предоставлять услуги надлежащим образом и порядочности руководства клиента.

ж) Мониторинг. Необходимо проводить постоянный мониторинг адекватности и операционной эффективности политики и процедур контроля качества.

Общую политику и процедуры контроля качества аудиторской фирмы необходимо довести до сведения персонала фирмы так, чтобы обеспечить разумную уверенность в том, что такие политика и процедуры понятны и применяются на практике.

Аудитор должен внедрять те процедуры контроля качества, которые в контексте политики и процедур фирмы являются надлежащими применительно к отдельному аудиту.

Необходимо своевременно проверять следующее:

а) общий план и программу аудита;

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

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

г) финансовую отчетность, предлагаемые аудиторские поправки и предлагаемый аудиторский отчет (заключение).

Процесс обзорной проверки работы по аудиту может включать также (особенно в случае масштабных комплексных аудиторских проверок) требование о том, чтобы персонал, не участвующий в аудите иным образом, выполнил определенные дополнительные процедуры до представления аудиторского отчета (заключения).

## 2. Документирование (230)

Целью настоящего Международного стандарта аудита (МСА) является установление стандартов и предоставление руководства в отношении ведения документации в процессе аудита финансовой отчетности.

Аудитор должен документально оформлять аспекты, которые важны с точки зрения предоставления доказательств, подтверждающих аудиторское мнение, а также доказательств того, что аудит проводился в соответствии с МСА.

Под термином "документация" понимается материал (рабочие документы), подготавливаемый аудитором и для аудитора либо получаемый и сохраняемый аудитором в связи с выполнением аудита. Рабочие документы могут быть представлены в виде данных, зафиксированных на бумаге, фото пленке, в электронном виде или в другой форме хранения информации.

Рабочие документы:

а) помогают при планировании и проведении аудита;

б) помогают при осуществлении надзора и обзорной проверки аудиторской работы;

в) фиксируют аудиторские доказательства, получаемые в результате аудиторской работы, выполняемой с целью подтверждения мнения аудитора.

Аудитор должен составлять рабочие документы в достаточно полной и подробной форме, необходимой для обеспечения общего понимания аудита.

Аудитор должен отражать в рабочих документах информацию о планировании аудиторской работы, характере, временных рамках и объеме выполненных аудиторских процедур, их результатах, а также о выводах, сделанных на основе полученных аудиторских доказательств. В рабочих документах содержится обоснование аудитором всех важных аспектов, по которым необходимо выразить свое субъективное суждение, вместе с выводами аудитора по данным аспектам. В тех случаях, когда требуется рассмотрение сложных принципиальных вопросов или вынесение субъективных суждений, в рабочие документы следует включать соответствующие факты, которые были известны аудитору на момент формулирования выводов.

Объем документации должен определяться исходя из профессионального суждения. На форму и содержание рабочих документов оказывают влияние такие факторы, как:

- характер аудиторского задания;
- форма аудиторского отчета (заключения);
- характер и сложность бизнеса;
- характер и состояние систем бухгалтерского учета и внутреннего контроля субъекта;
- необходимость при определенных обстоятельствах направлять работу ассистентов аудитора, осуществлять надзор и проводить обзорные проверки такой работы;
- конкретные методы и приемы, применяемые в процессе проведения аудита.

Рабочие документы составляются и систематизируются таким образом, чтобы соответствовать определенным обстоятельствам и потребностям аудитора при проведении каждого отдельного аудита. Использование стандартизированных рабочих документов (например, контрольных перечней, образцов писем, стандартной структуры рабочих документов) повышает эффективность их подготовки и проверки. Данные документы способствуют процессу делегирования работы, одновременно предоставляя средства контроля ее качества.

Для повышения эффективности аудита аудитор может использовать графики, аналитическую и иную документацию, подготовленную субъектом. В этих случаях аудитору необходимо убедиться в том, что такие материалы подготовлены надлежащим образом.

Рабочие документы обычно содержат:

- информацию, касающуюся юридической и организационной структуры субъекта;
- выдержки или копии важных юридических документов, соглашений и протоколов;
- информацию об отрасли, экономической и правовой среде, в которой субъект осуществляет свою деятельность;
- доказательства, подтверждающие процесс планирования, включая программы аудита и любые изменения к ним;
- доказательства понимания аудитором систем бухгалтерского учета и внутреннего контроля;
- доказательства, подтверждающие оценку неотъемлемого риска, риска средств контроля и любые корректировки этих оценок;
- доказательства, подтверждающие факт анализа аудитором работы внутреннего аудита и сделанные выводы;
- анализ операций и сальдо счетов;
- анализ наиболее важных коэффициентов и тенденций;
- записи о характере, временных рамках и объеме выполненных аудиторских процедур и результатах таких процедур;
- доказательства, подтверждающие, что работа, выполненная ассистентами аудитора, осуществлялась под надзором и подлежала обзорной проверке;
- указание на то, кто выполнял аудиторские процедуры и когда они были выполнены;
- подробную информацию о процедурах, примененных в отношении компонентов, финансовая отчетность которых проверялась другим аудитором;

- копии сообщений, направленных другим аудиторам, экспертам и третьим лицам и полученных от них;
- копии писем или заметки по аспектам аудита, доведенным до сведения субъекта или обсуждавшимся с ним, включая условия аудиторского задания и существенные недочеты системы внутреннего контроля;
- письменные заявления, полученные от субъекта;
- выводы, сделанные аудитором по важным аспектам аудита, включая то, каким образом исключения и необычные обстоятельства, раскрытые аудитором в ходе выполнения аудиторских процедур, разрешались или трактовались, если таковые имели место;
- копии финансовой отчетности и аудиторского отчета (заключения).

Аудитору необходимо установить надлежащие процедуры для обеспечения конфиденциальности, сохранности рабочих документов, а также для их хранения в течение необходимого периода времени, достаточного с точки зрения практики и соответствия правовым и профессиональным требованиям, предъявляемым к хранению документов.

Рабочие документы являются собственностью аудитора. Хотя часть документов или выдержки из них могут быть предоставлены субъекту по усмотрению аудитора, они не могут служить заменой бухгалтерских записей субъекта.

### **3. Ответственность аудитора по рассмотрению мошенничества и ошибок в ходе аудита финансовой отчетности (240)**

Целью настоящего Международного стандарта аудита (МСА) является установление стандартов и предоставление руководства в отношении ответственности аудитора по рассмотрению случаев мошенничества и ошибок в ходе аудита финансовой отчетности. Хотя основное внимание в настоящем МСА уделяется ответственности аудитора в отношении мошенничества и ошибок, главная ответственность за предотвращение и обнаружение случаев мошенничества и ошибок лежит на лицах, имеющих руководящие полномочия и в руководстве субъекта.

В процессе планирования и выполнения аудиторских процедур, а также при оценке результатов этих процедур и подготовке отчетов (заключений) аудитору необходимо рассмотреть риск существенных искажений финансовой отчетности, возникающих в результате мошенничества или ошибок.

Искажение финансовой отчетности может явиться следствием мошенничества и ошибок. Термин "ошибка" означает непреднамеренное искажение в финансовой отчетности, в том числе упущенные суммы или раскрытия, например:

- ошибочные действия, допущенные при сборе и обработке данных, на основании которых составлялась финансовая отчетность.
- неправильные оценочные значения, возникающие в результате недосмотра или неверной интерпретации фактов.
- ошибки в применении принципов учета, относящихся к точному измерению, признанию, классификации, представлению или раскрытию.

Термин "мошенничество" означает преднамеренное действие, совершенное одним или несколькими лицами из числа руководителей, лиц, наделенных руководящими полномочиями, сотрудников субъекта или третьими лицами с использованием уловок и хитростей для извлечения несправедливых или незаконных выгод. Хотя мошенничество носит более широкий юридический смысл, аудиторы должны интересоваться мошенническими действиями, служащими причиной существенных искажений финансовой отчетности. От аудиторов не требуется дать юридическую квалификацию того, произошло ли в действительности мошенничество. Мошенничество, в которое вовлечены один или более представителей руководства или лиц, наделенных руководящими полномочиями,

называется "мошенничеством руководства", а мошенничество, в котором задействованы только сотрудники субъекта, называется "мошенничеством сотрудников". И в том и в другом случае в сговоре могут участвовать третьи лица.

К мошенничествам, рассматриваемым аудитом, относятся два типа преднамеренных искажений:

а) искажения, возникающие в результате мошеннического составления финансовой отчетности;

б) искажения, возникающие в результате незаконного присвоения активов.

Мошенническое составление финансовой отчетности подразумевает искажения или упущения значений или раскрытий в финансовой отчетности с целью обмана пользователей финансовой отчетности. В качестве мошеннического составления финансовой отчетности могут рассматриваться следующие действия:

- Обман, такой как манипуляция, фальсификация, изменение учетных записей и документов, на основании которых составляется финансовая отчетность.
- Ложное представление или преднамеренное исключение некоторых событий, хозяйственных операций или другой важной информации в финансовой отчетности.
- Преднамеренное нарушение применения принципов учета, относящихся к вопросам точного измерения, признания, классификации, представления и раскрытия.

б) незаконное присвоение активов подразумевает кражу имущества субъекта.

Мнение аудитора о финансовой отчетности основывается на получении разумной уверенности. Таким образом аудит не гарантирует выявления существенных искажений в результате мошенничества или ошибок. Следовательно, если впоследствии в финансовой отчетности обнаруживаются существенные искажения, являющиеся результатом фактов мошенничества или ошибок, то само по себе это не может служить признаком того, что:

а) попытка получить разумную уверенность потерпела неудачу;

б) планирование, выполнение или субъективное суждение были неадекватны;

в) отсутствовали профессиональная компетентность и должная тщательность;

г) не выполнялись МСА.

То, что мошенничество может быть сокрыто, намного усложняет процесс его обнаружения. Тем не менее, используя знания аудитора о бизнесе, аудитор может определить события или условия, дающие возможность, стимул или средство совершить факт мошенничества, либо установить уже свершившийся факт мошенничества. Такие события или условия называются факторами риска мошенничества. Однако может случиться, что эти события сложились в результате других обстоятельств, а не мошенничества. Таким образом, необязательно, что факторы риска мошенничества указывают на существование мошенничества, но они часто имеют место в тех обстоятельствах, когда происходят мошенничества. Наличие факторов риска мошенничества может изменить оценку аудитором неотъемлемого риска или риска средств контроля.

Когда аудитор сталкивается с обстоятельствами, указывающими на возможное наличие существенных искажений финансовой отчетности в результате мошенничества и ошибок, аудитор должен выполнить процедуры для определения наличия существенных искажений в финансовой отчетности. Характер, временные рамки и объем применяемых процедур будут зависеть от субъективного суждения аудитора относительно типа отмеченного мошенничества или ошибки, вероятности его возникновения, и вероятности того, что тот или иной вид мошенничества или ошибки окажут существенное влияние на финансовую отчетность. Обычно аудитору удается применить достаточные процедуры, чтобы подтвердить или рассеять подозрения о существенных искажениях финансовой отчетности в результате мошенничества и ошибок.

Аудитор должен документировать факторы риска мошенничества, обнаруженные в процессе аудиторской оценки и документировать отклик аудитора на данные факторы. Если в ходе проведения аудита были установлены факторы риска мошенничества,

которые заставили аудитора поверить в необходимость дополнительных аудиторских процедур, то он должен документально оформить присутствие таких факторов риска и отклик аудитора на них.

После того, как аудитор установил случай искажения в результате существующего или возможного мошенничества или ошибки, аудитор должен рассмотреть обязанность сообщить об этом руководству клиента, лицам, наделенным руководящими полномочиями, и, в некоторых обстоятельствах, представителям регулирующих или правоохранительных органов.

Определение того, какие аспекты должны быть сообщены лицам, наделенным руководящими полномочиями, относится к вопросам профессионального суждения и зависит от сложившегося взаимопонимания между сторонами в части этих аспектов. Обычно к таким аспектам относятся следующие:

- Вопросы, касающиеся компетентности и порядочности руководства;
- Мошенничество с участием руководства;
- Другие случаи мошенничества, приведшие к существенным искажениям в финансовой отчетности;
- Существенные искажения в результате ошибок;
- Искажения, свидетельствующие о существенных недочетах в средствах внутреннего контроля, в т. ч. в организации или функционировании процесса составления финансовой отчетности субъекта;
- Искажения, которые могут вызвать существенные искажения финансовой отчетности в будущем.

Аудитор должен сообщить лицам, наделенным руководящими полномочиями, о неисправленных в финансовой отчетности искажениях, обобщенных аудитором во время аудита и отнесенных руководством к разряду несущественных как по отдельности, так и в совокупности для финансовой отчетности в целом.

Если аудитор уверен, что искажение является или может быть результатом мошенничества и уже либо определил, что этот факт окажет существенное влияние на финансовую отчетность, либо еще не смог оценить, насколько существенным является этот факт, то он:

- а) должен обсудить этот вопрос и методы дальнейшего расследования с руководством надлежащего уровня, при условии, что этот уровень выше, по меньшей мере, на одну ступень оттого, который занимают лица, вовлеченные в мошенничество, и руководству наивысшего уровня;
- б) если это целесообразно, должен посоветовать руководителю организации обратиться за юридической консультацией.

Аудитор должен сообщить руководству о любых существенных недочетах средств внутреннего контроля в части, относящейся к предотвращению или обнаружению мошенничества или ошибок, привлечших внимание аудитора во время проведения аудиторской проверки. Аудитор должен быть уверен, что лица, наделенные руководящими полномочиями, проинформированы о любых существенных недочетах средств внутреннего контроля, относящейся к предотвращению или обнаружению мошенничества или ошибок, о которых аудитор узнал от руководства или которые аудитор обнаружил во время аудита.

При обнаружении аудитором каких-либо существенных недочетов средств внутреннего контроля, предназначенных для предотвращения или обнаружения мошенничества или ошибок, он сообщает о таких существенных недочетах средств внутреннего контроля руководству.

Если аудитор сомневается в порядочности руководства и лиц, наделенных руководящими полномочиями, то, как правило, в таких случаях аудитор обращается за юридической помощью для определения дальнейшего плана действий.

Если аудитор приходит к выводу о невозможности завершения аудита по причине

искажения в результате мошенничества или подозрения в мошенничестве, то аудитор должен:

а) учесть профессиональную и юридическую ответственность применительно к данным обстоятельствам, в том числе наличие требования для аудитора доложить лицу или лицами, назначившим аудитора или, в некоторых случаях, регулирующим органам;

б) рассмотреть возможность отказа от задания;

в) если аудитор отказывается, то ему следует:

- обсудить с руководством надлежащего уровня и лицами, наделенными руководящими полномочиями, отказ аудитора от задания и причины этого отказа;

- рассмотреть существующие профессиональные и юридические требования для сообщения об отказе аудитора от задания и причинах отказа лицу или лицам, назначившим аудитора или, в некоторых случаях, регулирующим органам.