

МЕЖДУНАРОДНЫЙ СТАНДАРТ АУДИТА 220

«КОНТРОЛЬ КАЧЕСТВА ПРИ ПРОВЕДЕНИИ АУДИТА ФИНАНСОВОЙ ОТЧЕТНОСТИ»

Международный стандарт аудита МСА 220 «Контроль качества при проведении аудита финансовой отчетности» следует рассматривать вместе с МСА 200 «Основные цели независимого аудитора и проведение аудита в соответствии с Международными стандартами аудита».

Введение

Сфера применения настоящего стандарта

1. Настоящий Международный стандарт аудита (МСА) устанавливает особые обязанности аудитора в отношении процедур контроля качества при проведении аудита финансовой отчетности. Стандарт также рассматривает, когда это применимо, обязанности лица, осуществляющего проверку качества выполнения задания. Настоящий МСА следует рассматривать вместе с соответствующими этическими требованиями.

Система контроля качества и роль аудиторских групп

2. Обязанностью аудиторской организации является установление системы, политики и процедур контроля качества. В соответствии с МСКК 1 аудиторская организация несет обязанность по созданию и поддержанию системы контроля качества для получения разумной уверенности в том, что:
 - (a) организация и ее сотрудники соблюдают профессиональные стандарты и применимые законодательные и нормативные требования;
 - (b) заключения, выпущенные организацией или руководителями заданий, носят надлежащий характер в конкретных обстоятельствах¹.

Настоящий стандарт составлен с учетом допущения о том, что на организацию распространяется действие МСКК 1 или не менее строгие требования национального законодательства (см. пункт A1).

3. 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.
4. Аудиторские группы вправе полагаться на систему контроля качества аудиторской организации, за исключением случаев, когда информация, предоставленная организацией или иными лицами, предполагает иной подход (см. пункт A2).

Дата вступления в силу

5. Настоящий стандарт вступает в силу в отношении аудита финансовой отчетности за периоды, начинающиеся 15 декабря 2009 года или после этой даты.

Цель

6. Цель аудитора состоит в том, чтобы внедрить процедуры контроля качества на уровне проводимого аудиторского задания, обеспечивающие разумную уверенность аудитора в том, что:
 - (a) проводимый аудит соответствует профессиональным стандартам и применимым законодательным и нормативным требованиям;
 - (b) выпущенное аудиторское заключение имеет надлежащий характер в конкретных обстоятельствах.

Определения

7. Для целей Международных стандартов аудита следующие термины имеют приведенные ниже значения:

¹ МСКК 1 «Контроль качества в аудиторских организациях, проводящих аудиторские и обзорные проверки финансовой отчетности, а также выполняющих прочие задания, обеспечивающие уверенность, и задания по оказанию сопутствующих услуг», пункт 11.

- (a) руководитель задания² – партнер или иной сотрудник аудиторской организации, который отвечает за задание и его выполнение, а также за выпускаемое от имени аудиторской организации заключение и которому предоставлены, если необходимо, надлежащие полномочия профессиональной организацией, юридическим лицом или органом регулирования;
- (b) проверка качества выполнения задания – процесс, выполненный по состоянию на или до даты заключения и призванный объективно оценить значимые суждения аудиторской группы и ее выводы, сделанные при формулировании заключения. Процесс проверки качества выполнения задания предназначен для аудита финансовой отчетности организаций, ценные бумаги которых допущены к организованным торгам, и других заданий, при их наличии, для которых, как установила аудиторская организация, требуется проверка качества выполнения задания;
- (c) лицо, осуществляющее проверку качества выполнения задания – партнер, иной сотрудник аудиторской организации, стороннее лицо надлежащей квалификации, или группа таких лиц, никто из которых не входит в состав аудиторской группы, с достаточным и надлежащим опытом и полномочиями, позволяющими объективно оценить значимые суждения, которые сделаны аудиторской группой, и выводы, к которым она пришла при формулировании заключения;
- (d) Аудиторская группа – все партнеры и сотрудники, выполняющие конкретное задание, а также любые лица, привлеченные аудиторской организацией или организацией, входящей в сеть, которые выполняют процедуры в рамках данного задания; При этом данный термин не относится к внешним экспертам, привлеченным аудиторской организацией или организацией, входящей в сеть³; Понятие «аудиторская группа» также включает работников службы внутреннего контроля клиента, которые непосредственно участвуют в выполнении аудиторского задания, когда внешний аудитор соблюдает требования МСА 610 (пересмотренного, 2013 г.)⁴.
- (e) аудиторская организация – индивидуально практикующий специалист, партнерство, или корпорация, или другая организация профессиональных бухгалтеров;
- (f) инспектирование – процедуры, предназначенные для обеспечения доказательств соблюдения аудиторскими группами политики и процедур контроля качества, установленных в организации в отношении завершенных заданий;
- (g) организация, ценные бумаги которой допущены к организованным торгам – организация, акции, долевые или долговые инструменты которой котируются или включены в котировальные списки на какой-либо признанной фондовой бирже либо предлагаются к продаже в соответствии с регламентами признанной биржи или иной аналогичной организации;
- (h) мониторинг – процесс, предусматривающий непрерывный анализ и оценку системы контроля качества аудиторской организации, в том числе периодическое инспектирование на выборочной основе завершенных аудиторских заданий, с целью обеспечить аудиторской организации разумную уверенность в том, что ее система контроля качества работает эффективно;
- (i) организация, входящая в сеть – аудиторская организация, которая принадлежит сети.
- (j) сеть – крупная структура, которая:
 - (i) нацелена на сотрудничество;
 - (ii) в явной форме нацелена на извлечение прибыли или разделение затрат либо предусматривает общих владельцев, общий контроль или общих членов руководства, общую внутреннюю политику и процедуры контроля качества, общую бизнес-стратегию, использование общего фирменного наименования или значительной части профессиональных ресурсов;
- (k) партнер – любое физическое лицо, имеющее полномочия возложить на аудиторскую организацию обязательства по оказанию профессиональных услуг;
- (l) персонал – партнеры и сотрудники;

² Под терминами «руководитель задания», «партнер» и «аудиторская организация» в соответствующих случаях следует понимать эквиваленты этих терминов, применяемые в государственном секторе.

³ МСА 620 «Использование работы эксперта аудитора», пункт 6(a), содержит определение термина «эксперт аудитора».

⁴ МСА 610 (пересмотренный, 2013 г.) «Использование работы внутренних аудиторов» устанавливает ограничения на непосредственное участие. Также установлено, что внешнему аудитору может быть запрещено использование непосредственного участия внутренних аудиторов по закону или нормативному акту. Таким образом, использование непосредственного участия разрешено, но имеет ограничения.

- (m) профессиональные стандарты – Международные стандарты аудита и соответствующие этические требования;
- (n) соответствующие этические требования – этические требования, предъявляемые аудиторской группе и лицам, осуществляющим проверку качества выполнения задания, к которым обычно относят части А и Б *Кодекса этики профессиональных бухгалтеров* Совета по международным стандартам этики бухгалтеров (Кодекс СМСЭБ), а также более строгие требования национального законодательства;
- (o) сотрудники – не входящие в состав партнеров нанятые аудиторской организацией профессионалы, включая экспертов;
- (p) стороннее лицо надлежащей квалификации – лицо, которое не является сотрудником организации, обладающее компетенцией и способностями, чтобы действовать в качестве руководителя проекта/задания, например партнер другой организации или сотрудник (с соответствующим опытом), состоящий либо в профессиональном объединении бухгалтеров, члены которого могут проводить аудит и обзорные проверки финансовой информации прошедших периодов или выполнять иные задания, обеспечивающие уверенность, или задания, по оказанию сопутствующих услуг, либо в организации, оказывающей соответствующие услуги по контролю качества.

Требования

Ответственность руководителя за качество аудита

8. Руководитель задания принимает на себя ответственность за общее качество всех аудиторских заданий, на проведение которых он назначен (см. пункт А3).

Соответствующие этические требования

9. На протяжении всего аудита руководитель задания должен сохранять бдительность путем наблюдения и, при необходимости, проведения служебных расследований в отношении доказательств несоблюдения соответствующих этических требований членами аудиторской группы (см. пункты А4–А5).
10. В случаях, когда руководителю задания становится известно через систему контроля качества или из иных источников о фактах, свидетельствующих о несоблюдении аудиторской группой соответствующих этических требований, руководитель задания должен, проведя консультации с другими ответственными лицами в аудиторской организации, определить надлежащие меры реагирования (см. пункт А5).

Независимость

11. Руководитель задания должен прийти к заключению о соблюдении требований независимости, которые применяются к конкретному аудиту. Для этих целей руководитель задания (см. пункт А5):
 - (a) получает соответствующую информацию от аудиторской организации и, где это применимо, от организации, входящей в сеть, для выявления и оценки обстоятельств и отношений, создающих угрозы независимости;
 - (b) оценивает информацию по выявленным, если такие имеются, нарушениям политики и процедур аудиторской организации по обеспечению независимости для определения того, создают ли они угрозу независимости для конкретного аудиторского задания;
 - (c) принимает необходимые меры для устранения таких угроз или для их ослабления до приемлемого уровня путем принятия мер предосторожности или, если сочтет целесообразным, отказывается от дальнейшего проведения этого аудиторского задания, если такой отказ возможен в соответствии с применимыми законами или нормативными актами. Руководитель задания должен немедленно докладывать в организацию о любых случаях, когда он оказывается не в состоянии разрешить ситуацию самостоятельно, с тем чтобы были приняты необходимые меры (см. пункты А6–А7).

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

12. Руководитель задания должен убедиться в том, что выполняются надлежащие процедуры относительно принятия и продолжения отношений с клиентами, принятия и выполнения определенных заданий, а также должен определить, что сделанные в этом отношении выводы носят надлежащий характер (см. пункты А8–А9).
13. Если руководитель задания получает информацию, которая, если бы она была доступна ранее, привела к тому, что аудиторская организация отказалась бы от предложения о проведении аудита, он должен

безотлагательно передать эту информацию в организацию, с тем чтобы организация и руководитель задания могли принять необходимые меры (см. пункт А9).

Назначение аудиторских групп

14. Руководитель задания должен убедиться в том, что аудиторская группа, а также все эксперты аудитора, которые не входят в состав аудиторской группы, совокупно обладают соответствующими знаниями и навыками, чтобы:
 - (a) провести аудит в соответствии с профессиональными стандартами и применимыми законодательными и нормативными требованиями;
 - (b) обеспечить выпуск соответствующего обстоятельствам аудиторского заключения (см. пункты А10–А12).

Выполнение задания

Руководство, контроль и проведение

15. Руководитель задания несет ответственность:
 - (a) за руководство, контроль и проведение задания в соответствии с профессиональными стандартами и применимыми законодательными и нормативными требованиями (см. пункты А13–А15, А20);
 - (b) за соответствие аудиторского заключения обстоятельствам задания.

Обзорные проверки

16. Руководитель задания должен принять на себя ответственность за проведение обзорных проверок в соответствии с политикой и процедурами аудиторской организации по проведению обзорных проверок (см. пункты А16–А17, А20).
17. На дату аудиторского заключения или до этой даты руководитель задания должен путем обзора аудиторской документации и обсуждения с членами аудиторской группы убедиться в том, что собрано достаточное количество надлежащих аудиторских доказательств в поддержку сделанных выводов и для обеспечения выпуска аудиторского заключения (см. пункты А18–А20).

Консультации

18. Руководитель задания должен:
 - (a) нести ответственность за то, чтобы члены аудиторской группы надлежащим образом консультировались по сложным или спорным вопросам;
 - (b) убедиться в том, что члены аудиторской группы во время проведения задания организовали получение необходимых консультаций как внутри аудиторской группы, так и между аудиторской группой и другими специалистами соответствующего уровня внутри организации или за ее пределами;
 - (c) убедиться в том, что характер и объемы этих консультаций, а также выводы, сделанные на их основе, согласованы с теми, кто их предоставил;
 - (d) определить, что выводы, сделанные на основе консультаций, реализованы (см. пункты А21–А22).

Проверка качества выполнения задания

19. При проведении аудита финансовой отчетности организаций, ценные бумаги которых допущены к организованному торгам, а также проведении аудита в иных случаях, когда аудиторская организация определила, что по ним необходима проверка качества выполнения задания, руководитель задания должен:
 - (a) определить, что состоялось назначение лица, ответственного за проверку качества выполнения задания;
 - (b) обсуждать важные вопросы, возникающие в течение проводимого аудита, включая и те, что выявляются на этапе проверки качества выполнения задания, с лицом, осуществляющим такую проверку;
 - (c) не датировать аудиторское заключение до завершения проверки качества выполнения задания (см. пункты А23–А25).

20. Лицо, осуществляющее проверку качества выполнения задания, должно провести объективную оценку значимых суждений, сделанных аудиторской группой, и выводов, полученных при формировании аудиторского заключения. Данная оценка должна включать:
- (a) обсуждение значимых вопросов с руководителем задания;
 - (b) анализ финансовой отчетности и предлагаемого аудиторского заключения;
 - (c) выборочную проверку аудиторской документации в отношении значимых суждений, принятых аудиторской группой, и сделанных ею выводов;
 - (d) оценку выводов, которые сделала аудиторская группа при формулировании аудиторского заключения, и анализ того, является ли предлагаемое аудиторское заключение правильным (см. пункты А26–А28, А30–А32).
21. При проведении аудита финансовой отчетности организаций, ценные бумаги которых допущены к организованным торгам, лицо, ответственное за проверку качества выполнения задания, проводя проверку качества выполнения задания, должно также проанализировать:
- (a) оценку аудиторской группой независимости аудиторской организации в отношении конкретного аудиторского задания;
 - (b) факт наличия или отсутствия в ходе проверки необходимых консультаций по вопросам, вызвавшим расхождения во мнениях, или по иным сложным или спорным вопросам, а также выводы, сделанные по результатам этих консультаций;
 - (c) факт того, отражает ли отобранная для проверки качества выполнения задания аудиторская документация фактически выполненную работу в отношении значимых суждений, а также подтверждает ли она сделанные выводы (см. пункты А29–А32).

Расхождения во мнениях

22. Если внутри аудиторской группы или с лицами, предоставляющими консультации, или, где это применимо, между руководителем задания и лицом, ответственным за качество выполнения задания, возникают расхождения во мнениях, аудиторская группа должна следовать политике и процедурам аудиторской организации по рассмотрению и разрешению расхождений во мнениях.

Мониторинг

23. Эффективная система контроля качества включает те или иные меры мониторинга, призванные обеспечить аудиторскую организацию разумной уверенностью в том, что ее политика и процедуры, относящиеся к системе контроля качества, актуальны, достаточны и функционируют эффективно. Руководитель задания должен анализировать результаты мониторинга аудиторской организацией выполняемых заданий, используя материалы, рассылаемые по внутрифирменным каналам, и, если возможно, материалы других организаций, входящих в сеть, на предмет того, могут ли выявленные и описанные в этих материалах недостатки оказать негативное воздействие на проводимый аудит (см. пункты А33–А35).

Документация

24. В аудиторской документации⁵ аудитор обязан отразить:
- (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 (см. пункт А36).
25. Лицо, осуществляющее проверку качества выполнения задания, в результате проверки по конкретному аудиторскому заданию, должно обеспечить документальное подтверждение того, что:

⁵ МСА 230 «Аудиторская документация», пункты 8–11 и А6.

- (a) выполнены все процедуры, требуемые политикой аудиторской организации по проверке качества выполнения задания;
- (b) проверка качества выполнения задания была завершена на дату аудиторского заключения или до этой даты;
- (c) 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.

Руководство по применению и прочие пояснительные материалы

Система контроля качества и роль аудиторских групп (см. пункт 2)

A1. 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 и принятие и выполнение конкретных 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 (см. пункт 4)

A2. 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, обеспечиваемой путем постепенного накопления и представления требуемых данных;
- сохранения отношений с клиентами посредством систем принятия и продолжения отношений с клиентами;
- соблюдения применимых законодательных и нормативных требований за счет процесса мониторинга.

Ответственность руководителя за качество аудита (см. пункт 8)

A3. 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.

Соответствующие этические требования

Соблюдение соответствующих этических требований (см. пункт 9)

- A4. Кодекс СМСЭБ устанавливает основополагающие принципы профессиональной этики, которые включают:
- (a) честность;
 - (b) объективность;
 - (c) профессиональную компетентность и должную тщательность;
 - (d) конфиденциальность;
 - (e) профессиональное поведение.

Определения «организация», «сеть» и «организация, входящая в сеть» (см. пункты 9–11)

- A5. Определения «организация», «сеть» и «организация, входящая в сеть» в соответствующих этических требованиях могут отличаться от принятых в настоящем Международном стандарте аудита. Например, Кодекс СМСЭБ определяет «организацию» как:
- (a) индивидуально практикующего специалиста, партнерство или корпорацию профессиональных бухгалтеров;
 - (b) организацию, которая контролирует таких лиц через владение, руководство или при помощи иных средств;
 - (c) организацию, которая контролируется такими лицами через владение, руководство или при помощи иных средств.

Кодекс СМСЭБ также содержит рекомендации в отношении таких понятий, как «сеть» и «организация, входящая в сеть».

При соблюдении требований пунктов 9–11 определения, приведенные в соответствующих этических требованиях, применяются в той мере, в какой это необходимо, чтобы истолковать эти этические требования.

Угрозы независимости (см. пункт 11(c))

- A6. 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 11(c) 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

- A7. Независимость аудиторов государственного сектора может обеспечиваться мерами законодательного регулирования. Однако аудиторам 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.

Принятие и продолжение отношений с клиентами, принятие и выполнение определенных заданий (см. пункт 12)

- A8. МСКК 1⁶ 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.
- A8a. Закон, нормативный акт или соответствующие этические требования⁷ могут обязывать аудитора, прежде чем он примет задание, запросить у предшествующего аудитора известную ему информацию в отношении фактов или обстоятельств, о которых, по мнению предшествующего аудитора, аудитору должно быть известно до того, как он примет решение о принятии задания. В некоторых обстоятельствах предшествующий аудитор может быть обязан предоставить предполагаемому новому аудитору по его запросу информацию в отношении выявленного несоблюдения или подозрений в несоблюдении законов и нормативных актов. Например, если предшествующий аудитор отказался от задания в результате выявленного несоблюдения или подозрения в несоблюдении законов и нормативных актов, Кодекс СМСЭБ требует, чтобы предшествующий аудитор по запросу предполагаемого нового аудитора предоставил ему все факты и иную информацию относительно такого несоблюдения, о которых, по мнению предшествующего аудитора, должен знать предполагаемый новый аудитор до того, как он примет решение о согласии на свое назначение для проведения аудита⁸.

Особенности организаций государственного сектора (см. пункты 12–13)

- A9. В государственном секторе назначение аудиторов может происходить в соответствии с процедурами, установленными в законе. Следовательно, некоторые требования и соображения относительно принятия и продолжения отношений с клиентами, принятие и выполнение аудиторских заданий в том виде, как они изложены в пунктах 12–13, A8, могут оказаться неприменимыми. 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.

Назначение аудиторских групп (см. пункт 14)

- A10. Аудиторская группа включает лицо, применяющее знания специализированной области бухгалтерского учета или аудита, будь то специально нанятое или состоящее в штате аудиторской организации, если такая 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. Консультации рассматриваются в пунктах 18, A21–A22.
- A11. При рассмотрении компетентности и необходимых возможностей, которыми должны обладать члены всей рабочей группы, руководитель задания может учесть такие критерии, как:
- 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;

⁶ МСКК 1, пункт 27(a).

⁷ См., например, раздел 210.14 Кодекса СМСЭБ.

⁸ См., например, раздел 225.31 Кодекса СМСЭБ.

- технические знания, включая знание соответствующих информационных технологий и специализированных областей бухгалтерского учета или аудита;
- знание отраслей, в которых клиент осуществляет свою деятельность;
- способность применять профессиональное суждение;
- понимание политики и процедур контроля качества аудиторской организации.

Особенности организаций государственного сектора

A12. 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.

Выполнение задания

Руководство, контроль и проведение (см. пункт 15(a))

A13. 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 200⁹;
- 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 возникать;
- 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.

A14. Правильная организация командной работы и обучения помогает менее опытным членам аудиторской группы ясно понять цели порученных работ.

A15. 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 (см. пункт 16)

⁹ МСА 200 «Основные цели независимого аудитора и проведение аудита в соответствии с Международными стандартами аудита», пункт 15.

А16. 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.¹⁰

А17. 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 (см. пункт 17)

А18. 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 230¹¹ руководитель документирует объем и сроки проведенных им обзорных проверок.

А19. Руководитель задания, который принимает руководство заданием в ходе уже введшегося аудита, может применить процедуры обзорной проверки, как это описано в пункте А18, 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 (см. пункты 15–17)

А20. 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 (см. пункт 18)

А21. 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;

¹⁰ МСКК 1, пункт 33.

¹¹ МСА 230, пункт 9(с).

- обладают соответствующими знаниями, статусом и опытом.

A22. 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.

Проверка качества выполнения задания

Завершение проверки качества выполнения задания до даты аудиторского заключения (см. пункт 19(с))

A23. МСА 700 (пересмотренный) требует оформлять аудиторское заключение не ранее той даты, по состоянию на которую аудитор собрал достаточное количество надлежащих аудиторских доказательств, на которых основывается соответствующее аудиторское мнение о финансовой отчетности.¹² В случаях проведения аудита финансовой отчетности организаций, ценные бумаги которых допущены к организованным торгам, или соответствия того или иного аудиторского задания критериям проведения проверки качества выполнения задания, такая проверка помогает аудитору определить, собрано ли достаточное количество надлежащих аудиторских доказательств.

A24. Своевременное проведение проверки качества выполнения задания на соответствующих этапах в ходе проведения аудита позволяет оперативно разрешать значимые вопросы, и лицо, ответственное за проведение проверки качества выполнения задания, может убедиться в этом на дату аудиторского заключения или до этой даты.

A25. Завершение проверки качества выполнения задания означает выполнение лицом, ответственным за проведение проверки качества выполнения задания, требований пунктов 20–21 и, где это применимо, пункта 22. Документальное оформление проверки качества выполнения задания может быть завершено уже после даты аудиторского заключения, в ходе окончательного формирования файла по результатам аудита. Требования и рекомендации на эту тему содержатся в МСА 230¹³.

Характер, сроки и объем проверки качества выполнения задания (см. пункт 20)

A26. Сохранение бдительности в отношении изменений в обстоятельствах позволяет руководителю задания выявлять ситуации, в которых необходимо провести проверку качества выполнения задания, несмотря на то, что в начале выполнения конкретного аудиторского задания необходимость в такой проверке отсутствовала.

A27. Объем проверки качества выполнения задания может зависеть, например, от уровня сложности аудита, от того, является ли аудируемое лицо организацией, ценные бумаги которой допущены к организованным торгам, а также от риска того, что аудиторское заключение может оказаться неверным в конкретных обстоятельствах. Проведение проверки качества выполнения задания не снижает уровня ответственности руководителя задания за данный аудит и его выполнение.

A28. В случае применения МСА 701¹⁴ выводы, сделанные аудиторской группой при формировании аудиторского заключения, включают определение:

- ключевых вопросов аудита, подлежащих включению в аудиторское заключение;
- ключевых вопросов аудита, о которых не будет сообщено в аудиторском заключении в соответствии с пунктом 14 МСА 701, если они имеются;
- если применимо, в зависимости от конкретных фактов и обстоятельств организации и аудита, того, что ключевые вопросы аудита, информацию о которых следует сообщить в аудиторском заключении, отсутствуют.

Кроме того, проверка предлагаемого аудиторского заключения в соответствии с пунктом 20(b) включает рассмотрение формулировки, предлагаемой для включения в раздел «Ключевые вопросы аудита».

¹² МСА 700 (пересмотренный) «Формирование мнения и составление заключения о финансовой отчетности», пункт 49.

¹³ МСА 230, пункты 14–16.

¹⁴ МСА 701 «Информирование о ключевых вопросах аудита в аудиторском заключении».

Проверка качества выполнения задания организаций, ценные бумаги которых допущены к организованным торгам (см. пункт 21)

A29. Перечень дополнительных вопросов для возможного рассмотрения в ходе проверки качества выполнения задания по аудиту организации, ценные бумаги которой допущены к организованным торгам, актуальных для оценки выработанных аудиторской группой значимых суждений, включает:

- значительные риски, выявленные в ходе проведения проверки в соответствии с МСА 315 (пересмотренным)¹⁵, а также меры, принимаемые в ответ на эти риски в соответствии с МСА 330¹⁶, включая оценку аудиторской группой риска недобросовестных действий и аудиторские процедуры в ответ на оцененный риск в соответствии с МСА 240¹⁷;
- выработанные суждения, особенно в отношении существенности и значительных рисков;
- значительность и соотношение исправленных и неисправленных искажений, выявленных в ходе аудита;
- вопросы, о которых следует сообщить руководству и лицам, отвечающим за корпоративное управление, а также, где это применимо, третьим лицам, таким как регулирующие органы.

Эти дополнительные вопросы в зависимости от обстоятельств могут также оказаться предметом рассмотрения в ходе проверки качества выполнения задания по аудиту финансовой отчетности прочих организаций.

Особенности малых организаций (см. пункты 20–21)

A30. Помимо аудита финансовой отчетности организаций, ценные бумаги которых допущены к организованным торгам, проведение проверки качества выполнения задания требуется и в тех случаях, когда в соответствии с критериями, установленными самой организацией, те или иные аудиторские задания подпадают под необходимость проведения проверки качества выполнения задания. В некоторых случаях ни одно из выполняемых организацией аудиторских заданий может не отвечать критериям, которые означали бы, что она подпадает под необходимость проведения такой проверки.

Особенности организаций государственного сектора (см. пункты 20–21)

A31. В государственном секторе назначаемый в установленном законом порядке аудитор (например, генеральный ревизор или иное лицо, обладающее соответствующей квалификацией и назначаемое представлять генерального ревизора) может выступать в роли, аналогичной по составу обязанностей роли руководителя задания с основополагающими обязанностями по проведению аудита в государственном секторе. В таких обстоятельствах, где это применимо, выбор лица, осуществляющего проверку качества выполнения задания, предполагает учет потребности в независимости от аудируемой организации и способности лица, осуществляющего проверку качества выполнения задания, обеспечить объективность оценки.

A32. Организации, ценные бумаги которых допущены к организованным торгам, упоминаемые в пунктах 21 и A29, в государственном секторе не столь распространены. Однако могут встречаться и иные организации государственного сектора, значительные по размеру, сложности или значимые в силу задействованных аспектов общественного интереса, которые вследствие упомянутых выше обстоятельств охватывают широкий круг заинтересованных сторон. В качестве примеров можно привести государственные корпорации и организации жилищно-коммунального хозяйства. Продолжающиеся преобразования внутри самого государственного сектора могут также приводить к появлению значительных организаций новых типов. Не существует раз и навсегда установленных объективных критериев, на основании которых можно было бы определить степень значительности. Тем не менее аудиторы государственного сектора оценивают, какие организации могут оказаться достаточно значительными, чтобы подпадать под необходимость проведения проверки качества выполнения задания.

Мониторинг (см. пункт 23)

A33. МСКК 1¹⁸ требует от аудиторской организации выработать те или иные меры мониторинга, призванные обеспечить организацию разумной уверенностью в том, что ее политика и процедуры, относящиеся к системе контроля качества, актуальны, адекватны и функционируют эффективно.

¹⁵ МСА 315 (пересмотренный) «Выявление и оценка рисков существенного искажения посредством изучения организации и ее окружения».

¹⁶ МСА 330 «Аудиторские процедуры в ответ на оцененные риски».

¹⁷ МСА 240 «Обязанности аудитора в отношении недобросовестных действий при проведении аудита финансовой отчетности».

¹⁸ МСКК 1, пункт 48.

- А34. При анализе сложностей, которые в состоянии оказать негативное воздействие на проводимый аудит, руководитель задания может учесть меры, принятые аудиторской организацией для исправления ситуации, которые он считает достаточными в контексте конкретного аудиторского задания.
- А35. Тот или иной недостаток в системе контроля качества аудиторской организации не обязательно указывает на то, что конкретное аудиторское задание было выполнено не в соответствии с профессиональными стандартами и применимыми правовыми и нормативными требованиями или что аудиторское заключение было неверным.

Документация

Документация по консультациям (см. пункт 24(d))

- А36. Документация по консультациям с другими специалистами, в ходе которых рассматривались сложные или спорные вопросы, которая является достаточно полной и подробной, помогает понять:
- саму проблему, по поводу которой запрашивалась консультация;
 - результаты консультации, включая любые принятые решения, обоснование этих решений и то, каким образом они были выполнены.