

**International Auditing and
Assurance Standards Board®**

**СБОРНИК МЕЖДУНАРОДНЫХ
СТАНДАРТОВ КОНТРОЛЯ
КАЧЕСТВА, АУДИТА,
ОБЗОРНЫХ ПРОВЕРОК,
ПРОЧИХ ЗАДАНИЙ,
ОБЕСПЕЧИВАЮЩИХ
УВЕРЕННОСТЬ, И ЗАДАНИЙ ПО
ОКАЗАНИЮ СОПУТСТВУЮЩИХ
УСЛУГ**

**Издание 2015 года
Том III**

International Federation of Accountants®
529 Fifth Avenue
New York, New York 10017 USA

Настоящее издание опубликовано International Federation of Accountants (IFAC®). Миссия IFAC заключается в служении интересам общества, для чего она предпринимает следующие действия: участвует в разработке высококачественных стандартов и указаний; оказывает содействие в принятии и внедрении высококачественных стандартов и указаний; участвует в создании авторитетных профессиональных аудиторских организаций и собственно аудиторских организаций, обеспечении высокого качества практики профессиональных бухгалтеров и поддержании важности их деятельности во всем мире; а также выражает мнения по вопросам, представляющим общественный интерес. Настоящее издание можно скачать для личного пользования или приобретения только с сайта International Auditing and Assurance Standards Board® (IAASB®): www.iaasb.org.

International Standards on Auditing, International Standards on Assurance Engagements, International Standards on Review Engagements, International Standards on Related Services, International Standards on Quality Control, International Auditing Practice Notes, предварительные варианты документов, консультационные документы и прочие публикации IAASB издаются IFAC, и IFAC принадлежит авторские права на них.

IAASB и IFAC не несут ответственность за убытки, понесенные каким-либо лицом в результате совершения определенных действий или воздержания от совершения определенных действий на основании материалов, содержащихся в настоящей публикации, будь то убытки, возникшие в результате небрежности или иных причин.

'International Auditing and Assurance Standards Board', 'International Standards on Auditing', 'International Standards on Assurance Engagements', 'International Standards on Review Engagements', 'International Standards on Related Services', 'International Standards on Quality Control', 'International Auditing Practice Notes', 'International Federation of Accountants', 'IAASB', 'ISA', 'ISAE', 'ISRE', 'ISRS', 'ISQC', 'IAPN', 'IFAC', логотип IAASB и логотип IFAC являются товарными знаками и знаками обслуживания IFAC в США и других странах.

Copyright © декабрь 2015 года International Federation of Accountants (IFAC). Все права защищены. На воспроизведение, хранение, передачу или иное подобное использование настоящего документа требуется письменное разрешение IFAC. Электронный адрес для обращений: permissions@ifac.org.

ISBN: 978-1-60815-312-1

Перевод на русский язык настоящего *Сборника Международных стандартов контроля качества, аудита, обзорных проверок, прочих заданий, обеспечивающих уверенность, и заданий по оказанию сопутствующих услуг (Тома I, II и III), издание 2015 года* International Auditing and Assurance Standards Board (IAASB), опубликованного International Federation of Accountants (IFAC) в декабре 2015 года на английском языке, выполнен Фондом «Национальная организация по стандартам финансового учета и отчетности» (Фонд НСФО) в августе 2016 года. Процесс перевода *Сборника Международных стандартов контроля качества, аудита, обзорных проверок, прочих заданий, обеспечивающих уверенность, и заданий по оказанию сопутствующих услуг (Тома I, II и III), издание 2015 года* прошел проверку IFAC, а сам перевод был выполнен в соответствии с «Заявлением о политике – Положением по переводу и воспроизведению стандартов, изданных IFAC». Утвержденным текстом *Сборника Международных стандартов контроля качества, аудита, обзорных проверок, прочих заданий, обеспечивающих уверенность, и заданий по оказанию сопутствующих услуг (Тома I, II и III), издание 2015 года*, является текст, опубликованный IFAC на английском языке.

Текст на английском языке *Сборника Международных стандартов контроля качества, аудита, обзорных проверок, прочих заданий, обеспечивающих уверенность, и заданий по оказанию сопутствующих услуг (Тома I, II и III), издание 2015 года* © 2015 год, International Federation of Accountants (IFAC). Все права защищены.

Текст на русском языке *Сборника Международных стандартов контроля качества, аудита, обзорных проверок, прочих заданий, обеспечивающих уверенность, и заданий по оказанию сопутствующих услуг (Тома I, II и III), издание 2015 года* © 2016 год, International Federation of Accountants (IFAC). Все права защищены.

Оригинальное название: *Handbook of International Quality Control, Auditing, Review, Other Assurance, and Related Services Pronouncements (Volumes I, II, and III), 2015 Edition* ISBN: 978-1-60815-250-6”

Опубликовано:



**ПРИЛОЖЕНИЕ К СБОРНИКУ МЕЖДУНАРОДНЫХ
СТАНДАРТОВ КОНТРОЛЯ КАЧЕСТВА, АУДИТА И
ОБЗОРНЫХ ПРОВЕРОК, ПРОЧИХ ЗАДАНИЙ,
ОБЕСПЕЧИВАЮЩИХ УВЕРЕННОСТЬ, И ЗАДАНИЙ ПО
ОКАЗАНИЮ СОПУТСТВУЮЩИХ УСЛУГ**

ЧАСТЬ III

СОДЕРЖАНИЕ

	Страницы
КАЧЕСТВО АУДИТА	
Концепция качества аудита: ключевые элементы, формирующие среду для обеспечения качества аудита.....	1–90
КОНЦЕПЦИЯ ЗАДАНИЙ, ОБЕСПЕЧИВАЮЩИХ УВЕРЕННОСТЬ	
Международная концепция заданий, обеспечивающих уверенность.....	91–136

КОНЦЕПЦИЯ КАЧЕСТВА АУДИТА: КЛЮЧЕВЫЕ ЭЛЕМЕНТЫ, ФОРМИРУЮЩИЕ СРЕДУ ДЛЯ ОБЕСПЕЧЕНИЯ КАЧЕСТВА АУДИТА

Цели в отношении Концепции качества аудита Совета по международным стандартам аудита и заданий, обеспечивающих уверенность (IAASB)

Цели Концепции качества аудита включают в себя:

- повышение осведомленности об основных элементах качества аудита;
- стимулирование основных заинтересованных сторон к поиску способов повышения качества аудита;
- развитие диалога между основными заинтересованными сторонами по данному вопросу.

IAASB надеется, что Концепция будет способствовать соответствующим обсуждениям и повлечет за собой принятие мер, направленных на дальнейшее повышение качества аудита.

Аудиторы обязаны соблюдать все применимые стандарты аудита и контроля качества, принятые в их организациях, а также этические и прочие нормативные требования. Концепция не предназначена для того, чтобы заменить данные стандарты, равно как и для того, чтобы установить дополнительные стандарты или требования относительно выполнения аудиторских заданий.

Введение

Финансовая информация должна быть уместной, своевременной и надежной для того, чтобы отвечать потребностям пользователей. Национальные законы и нормативные акты, а также заинтересованные лица организации часто требуют проведения внешнего аудита отдельных элементов финансовой информации организации, чтобы пользователи могли убедиться, что в такой информации можно быть уверенными. Однако для того, чтобы внешний аудит мог выполнить свою задачу, необходимо дать пользователям проаудированной финансовой отчетности четко понять, что аудитор работал с соблюдением соответствующих стандартов и ему удалось провести качественный аудит.

Термин «качество аудита» часто используется в обсуждениях заинтересованных сторон, а также в информационном взаимодействии регулирующих органов, органов, устанавливающих стандарты, аудиторских и прочих организаций, при проведении исследований и разработке политики в данной сфере. Качество аудита – это сложное понятие, и, как указано в Приложении 1, на данный момент не существует его четкого определения, которое имело бы всеобщее признание.

По этой причине Совет по международным стандартам аудита и заданий, обеспечивающих уверенность (IAASB) разработал Концепцию качества аудита (Концепция), описывающую исходные параметры, а также параметры процесса и результаты, оказывающие влияние на качество аудита финансовой отчетности на уровне отдельного аудиторского задания, аудиторской организации и на уровне страны в целом. Концепция также подчеркивает значимость взаимодействия между заинтересованными сторонами и важность других факторов внешней среды.

IAASB убежден, что такая Концепция служит общественным интересам, поскольку она направлена на то, чтобы:

- стимулировать национальные аудиторские организации, международные сети аудиторских организаций и профессиональные бухгалтерские организации к поиску способов повышения качества аудита и улучшения информационного взаимодействия по вопросу качества аудита;
- повысить уровень осведомленности о важных элементах качества аудита и понимания этих элементов среди заинтересованных сторон;
- способствовать тому, чтобы заинтересованные стороны признали приоритетное значение ряда факторов в вопросе повышения качества аудита. Например, Концепция может быть использована для информирования лиц, отвечающих за корпоративное управление, чтобы тем самым стимулировать их к осознанию своей роли в этом процессе;
- способствовать установлению соответствующих стандартов как на международном, так и на национальном уровне. Например, IAASB

намеревается использовать Концепцию при пересмотре Международного стандарта контроля качества (МСКК) 1¹, а также Международных стандартов аудита (МСА). Также Концепция может быть использована Советом по международным стандартам этики для бухгалтеров (СМСЭБ) и Советом по международным образовательным стандартам в области финансового учета и отчетности (IAESB) при рассмотрении вопроса о внесении улучшений в их официальные документы;

- способствовать развитию диалога и установлению более тесных рабочих взаимоотношений между IAASB и основными заинтересованными сторонами, а также между самими основными заинтересованными сторонами;
- стимулировать проведение академических исследований по данной теме;
- помочь студентам, изучающим аудит, лучше понять основы профессии, которую они стремятся получить.

¹ Международный стандарт контроля качества (МСКК) 1 *«Контроль качества в аудиторских организациях, проводящих аудит и обзорные проверки финансовой отчетности, а также выполняющих прочие задания, обеспечивающие уверенность, и задания по оказанию сопутствующих услуг».*

СОДЕРЖАНИЕ

	Страница
Обзор.....	5
1 Исходные параметры.....	10
2 Параметры процесса.....	13
3 Результаты.....	14
4 Основные виды взаимодействия в системе финансовой отчетности	21
5 Факторы внешней среды.....	28
Приложение 1. Трудности определения качества аудита	
Приложение 2. Атрибуты качества, связанные с исходными параметрами, а также параметрами процесса	

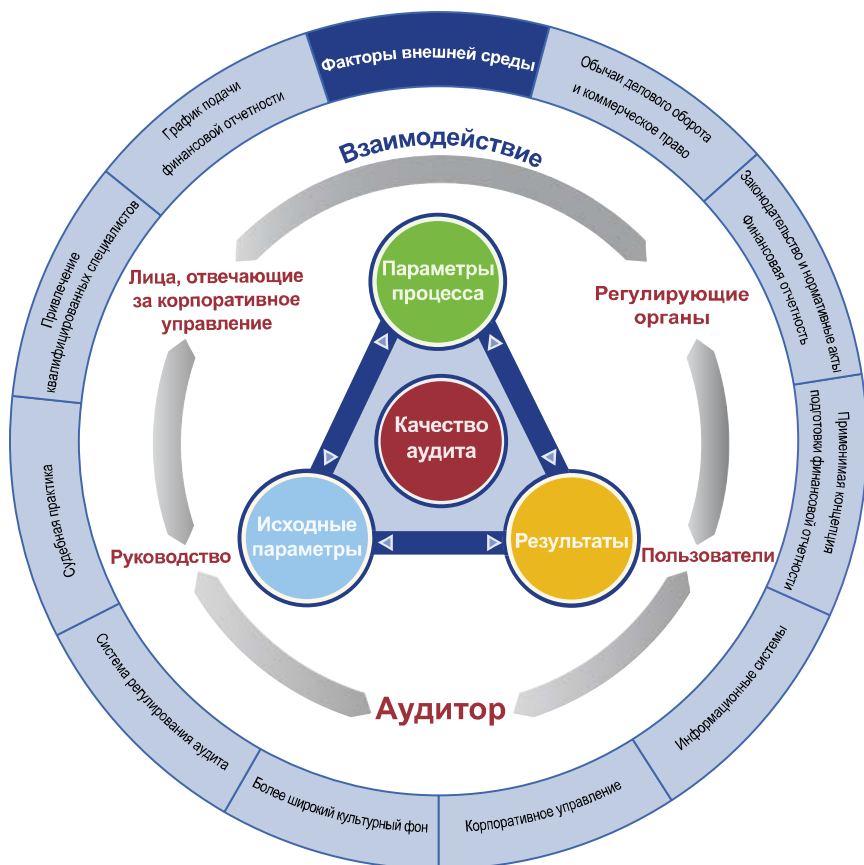
Обзор

1. Термин «**качество аудита**» включает ряд основных элементов, обеспечивающих условия для того, чтобы добиться максимальной вероятности проведения качественного аудита на постоянной основе.
2. Целью аудита финансовой отчетности является формирование аудитором мнения о финансовой отчетности на основе полученных достаточных надлежащих аудиторских доказательств относительно присутствия в финансовой отчетности существенных искажений и предоставление заключения согласно полученным результатам. Таким образом, **качественный аудит**, вероятнее всего, обеспечит аудиторская группа, которая:
 - придерживается надлежащих ценностей, этических норм и подходов;
 - достаточно квалифицирована, опытна и располагает достаточным временем для выполнения аудиторской работы;
 - применяет строгие процедуры аудита и контроля качества, соответствующие требованиям законодательства, нормативно-правовых актов и применимых стандартов;
 - предоставляет своевременные и полезные отчеты;
 - надлежащим образом взаимодействует с заинтересованными сторонами.
3. Ответственность за проведение качественного аудита финансовой отчетности лежит на аудиторе. Однако качество аудита будет несравненно выше, если аудитору будет оказана поддержка и будет налажено надлежащее взаимодействие между всеми участниками процесса подготовки финансовой отчетности.
4. Концепция направлена на повышение осведомленности о ключевых элементах качества аудита, она побуждает тем самым аудиторов, аудиторские организации и другие заинтересованные стороны к критическому анализу своей деятельности, чтобы определить, какие дополнительные меры можно принять для повышения качества аудита в их специфической среде.
5. Концепция применяется при проведении аудита любых организаций независимо от их размера, характера и сложности их деятельности. Она также применяется ко всем аудиторским организациям независимо от размера, включая аудиторские организации, входящие в сеть или ассоциацию. Однако атрибуты качества аудита, описанные в настоящей Концепции, различаются по значимости и по-разному влияют на качество выполнения задания.

6. Аудиторы обязаны соблюдать все применимые стандарты аудита и контроля качества, действующие в отношении аудиторских организаций, а также этические и прочие нормативные требования. В частности, в МСКК 1² описываются обязанности организации в отношении системы контроля качества проводимого ею аудита. Концепция при этом не заменяет данные стандарты, равно как и не устанавливает дополнительные стандарты или процедурные требования относительно выполнения аудиторских заданий.
7. Несмотря на то, что на качество конкретного аудиторского задания будут оказывать влияние исходные параметры, а также параметры процесса, результаты и различные виды взаимодействия, описанные в настоящей Концепции, сама по себе Концепция качества аудита недостаточна для целей оценки качества конкретного задания. Причиной этого является необходимость детального рассмотрения таких вопросов, как характер, сроки, а также объем аудиторских доказательств, собранных в ответ на риски существенного искажения в конкретной организации, надлежащий характер примененных аудиторских суждений и соблюдение соответствующих стандартов.
8. В Концепции выделяются следующие элементы:
 - a. исходные параметры;
 - b. параметры процесса;
 - c. результаты;
 - d. основные виды взаимодействия в системе финансовой отчетности;
 - e. факторы внешней среды.

² МСКК 1 требует от аудиторских организаций создать и поддерживать систему контроля качества с целью получения разумной уверенности в том, что как организация в целом, так и ее персонал соблюдают профессиональные стандарты и применимые законодательные и нормативные требования и что заключения, подготовленные организацией или руководителями заданий, несут надлежащий характер в данных обстоятельствах.

Наглядно Концепцию можно изобразить следующим образом:



Исходные параметры

9. Исходные параметры подразделяются на следующие группы:
 - a. ценности, этические нормы и подходы аудиторов, на которые в свою очередь оказывает влияние корпоративная культура, принятая в аудиторской организации;
 - b. знания, навыки и опыт аудиторов, включая время, выделенное им для проведения аудита.
10. В рамках этих исходных параметров атрибуты качества аудита в свою очередь делятся на те, которые применяются непосредственно:
 - a. на уровне аудиторского задания;
 - b. на уровне аудиторской организации и, таким образом, опосредованно ко всем фактам проведения аудита;

- с. на национальном уровне (юрисдикции) и, таким образом, опосредованно ко всем аудиторским организациям этой страны и проводимому ими аудиту.
11. В Приложении 2 подробнее описываются атрибуты качества, относящиеся к этим исходным параметрам на уровне задания, организации и на национальном уровне.
12. На исходные параметры качества аудита влияют условия, в которых он проводится, взаимодействие с ключевыми заинтересованными сторонами и получаемые результаты. Например, законы и нормативные акты (условия) могут требовать подготовки конкретных отчетов (результаты), которые будут предопределять необходимые для задания навыки (исходные параметры).

Параметры процесса

13. То, насколько строго будут соблюдаться процедуры аудита и контроля качества, будет влиять на качество аудита. В Приложении 2 подробнее описаны атрибуты качества, относящиеся к данным параметрам на уровне отдельного задания, аудиторской организации, а также национальном уровне.

Результаты

14. Результаты включают отчеты и другую официальную информацию, которая готовится и представляется одной стороной другой, а также результаты, возникающие в процессе аудита, которые, как правило, незаметны для внешних по отношению к аудируемой организации лиц. Например, результаты могут включать улучшения в практике подготовки финансовой отчетности организации или внутреннего контроля за подготовкой финансовой отчетности, которые могут возникнуть в результате аудита.
15. Состав результатов аудита часто определяется внешними условиями, включая законодательные требования. При этом некоторые заинтересованные лица могут в большей степени влиять на характер результатов, а некоторые – в меньшей. Так, для таких заинтересованных лиц, как инвесторы организаций, зарегистрированных на фондовой бирже, наиболее важным результатом будет аудиторское заключение.

Основные виды взаимодействия в процессе подготовки финансовой отчетности

16. Хотя каждое отдельное заинтересованное лицо в системе финансовой отчетности играет важную роль в обеспечении высокого качества отчетности, то, каким образом осуществляется взаимодействие между заинтересованными лицами, может также оказывать определенное

влияние на качество аудита. Такое взаимодействие, как формальное, так и неформальное, зависит от внешних условий, в которых проводится аудит, и предопределяет динамичную взаимосвязь между исходными параметрами и результатами. Например, обсуждения между аудитором и комитетом по аудиту организации, ценные бумаги которой допущены к организованным торгам, на стадии планирования могут оказать влияние на то, какие специализированные навыки (исходные параметры) потребуются и какова будет форма и содержание аудиторского заключения для лиц, отвечающих за корпоративное управление (результаты). Или же, если речь идет о частной организации, более тесное сотрудничество в ходе аудита может быть установлено с собственниками бизнеса. Это позволит сторонам чаще общаться на неформальном уровне, что также будет способствовать более качественному аудиту.

Факторы внешней среды

17. Существует также ряд факторов внешней среды, таких как законы и нормативные акты и корпоративное управление, которые способны повлиять на характер и качество финансовой отчетности, а значит, прямо или косвенно на качество аудита. Во всех применимых случаях аудиторы учитывают данные факторы и принимают соответствующие меры при определении того, какие способы лучше всего использовать для получения достаточных надлежащих аудиторских доказательств.

1. Исходные параметры

1. Качественный аудит предполагает, чтобы аудиторы:
 - придерживались надлежащих ценностей, этических норм и подходов;
 - обладали достаточными знаниями, навыками и опытом и располагали достаточным временем для выполнения аудиторской работы.
2. Ключевые атрибуты, оказывающие влияние на качество аудита, описаны ниже. Они применяются на уровне аудиторского задания, аудиторской организации, а также национальном ³ уровне (или уровне юрисдикции). Каждый атрибут и уровень, на котором он применяется, описан в отдельном разделе.
- 1.1 **Ценности, этические нормы и подходы – уровень задания** (см. пункты 2–16 Приложения 2)
3. Руководитель аудита⁴ отвечает за аудиторское задание и, следовательно, несет непосредственную ответственность за качество аудита. Но кроме того, что он несет ответственность за проведение аудита, руководитель аудита играет решающую роль в обеспечении того, чтобы аудиторская группа демонстрировала в работе ценности, этические нормы и подходы, необходимые для проведения качественного аудита.

Ключевые атрибуты:

- аудиторская группа осознает, что аудит выполняется в интересах широкой общественности, и понимает, как важно соблюдать этические требования⁵;

³ Юрисдикция может быть больше или меньше страны. В некоторых регионах мира отдельные аспекты регулирования аудита затрагивают целый ряд стран. В других отдельные аспекты аудита регулируются на уровне более мелких единиц, таких как штаты или провинции.

⁴ В контексте аудита государственного сектора термины «заказчик», «аудиторское задание», «руководитель аудита» и «аудиторская организация» должны пониматься как эквивалентные им понятия из аудита государственного сектора, определения которых даны в Международном стандарте высших органов финансового контроля (ISSAI) 40 «Контроль качества в высших органах финансового контроля» (раздел 7).

⁵ Кодекс этики профессиональных бухгалтеров, выпускаемый Советом по международным стандартам этики для бухгалтеров, выделяет пять основных этических принципов профессиональных бухгалтеров: честность, объективность, профессиональная компетентность и должная тщательность, конфиденциальность и профессиональное поведение.

- аудиторская группа проявляет объективность и честность;
- аудиторская группа независима;
- аудиторская группа проявляет профессиональную компетентность и должную тщательность;
- аудиторская группа сохраняет профессиональный скептицизм.

1.2 **Ценности, этические нормы и подходы – уровень аудиторской организации** (см. пункты 17–32 Приложения 2)

4. Культура аудиторской организации оказывает значительное влияние на ценности, этические нормы и подходы партнеров по аудиту и других членов аудиторской группы, поскольку среда, в которой группа работает, может существенно влиять на мышление партнеров и сотрудников, а значит, и на то, каким образом они исполняют свои обязанности. Хотя аудит направлен на защиту общественных интересов, аудиторские организации часто являются коммерческими структурами. Культура любой организации будет важным фактором при определении того, насколько ее партнеры и сотрудники соблюдают общественные интересы, одновременно реализуя коммерческие цели организации.
5. Ключевыми атрибутами, необходимыми для создания культуры, в которой качество аудита представляет важную ценность, являются:
 - существование системы корпоративного управления, создающей надлежащую позицию руководства и нацеленной на защиту независимости аудиторской организации;
 - поощрение определенных личностных характеристик за счет систем оценки и вознаграждения, ориентированных на обеспечение качества аудита;
 - отсутствие влияния финансовых соображений при принятии решений и совершении действий, способных отрицательно сказаться на качестве аудита;
 - осознание аудиторской организацией важности создания для партнеров и сотрудников возможностей непрерывного профессионального развития и получения доступа к высококачественной поддержке по техническим вопросам аудита;
 - поощрение в аудиторской организации консультирования по сложным вопросам;
 - наличие эффективных систем принятия и продолжения отношений с клиентами.

1.3 Ценности, этические нормы и подходы – уровень страны (см. пункты 33–40 Приложения 2)

6. Деятельность национальных органов регулирования в сфере аудита оказывает значительное влияние на культуру организации и, таким образом, ценности, этические нормы и подходы партнеров по аудиту и других членов аудиторской группы. Ключевые атрибуты качества включают в себя:

- установление этических требований, четко очерчивающих этические принципы, а также конкретные требования, применимые в тех или иных случаях;
- активную деятельность регулирующих органов, национальных органов, устанавливающих стандарты, и профессиональных бухгалтерских организаций, направленную на разъяснение этических принципов и обеспечение последовательного применения требований;
- обмен между аудиторскими организациями информацией, важной для принятия решений относительно сотрудничества с клиентом.

1.4 Знания, навыки, опыт и время – уровень задания (см. пункты 41–58 Приложения 2)

7. Руководитель аудита отвечает за то, чтобы аудиторская группа обладала всеми надлежащими навыками и располагала достаточным временем для получения достаточных надлежащих аудиторских доказательств до подготовки аудиторского мнения.

8. Ключевые атрибуты качества включают в себя:

- наличие у партнеров и сотрудников необходимых профессиональных качеств;
- понимание партнерами и сотрудниками деятельности организации клиента;
- формирование партнерами и сотрудниками обоснованных профессиональных суждений;
- активное участие руководителя аудита в оценке рисков, планировании, надзоре и проверке выполняемой работы;
- наличие достаточного опыта у сотрудников, выполняющих более детальную аудиторскую работу на местах, надлежащее руководство их работой, контроль и проверка ее результатов, а также наличие необходимой преемственности между сотрудниками;

- наличие у партнеров и сотрудников достаточного времени для проведения эффективного аудита;
- наличие взаимодействия между руководителем аудита, а также другими опытными членами аудиторской группы и руководством, а также лицами, отвечающими в организации клиента за корпоративное управление.

1.5 Знания, навыки, опыт и время – уровень аудиторской организации (см. пункты 59–70 Приложения 2)

9. Политика и процедуры аудиторской организации оказывают влияние на знания и опыт, требуемые от руководителя аудита и других членов аудиторской группы, а также время, имеющееся у них для выполнения необходимой аудиторской работы. Ключевые атрибуты качества включают в себя:
- наличие у партнеров и сотрудников достаточного времени для решения сложных вопросов, возникающих в процессе аудита;
 - надлежащая структура аудиторских групп;
 - партнерами и старшими членами аудиторской группы в отношении менее опытных сотрудников осуществляется своевременная оценка их работы, наставничество и обучение в процессе работы;
 - наличие достаточных возможностей для обучения партнеров по аудиту и сотрудников по вопросам аудита, бухгалтерского учета и, если уместно, специализированным отраслевым вопросам.

- 1.6 **Знания, навыки, опыт и время – национальный уровень** (см. пункты 71–80 Приложения 2)
10. Деятельность на национальном уровне также может оказывать влияние на необходимую квалификацию auditors. Ключевые атрибуты качества включают в себя:
- наличие эффективных механизмов лицензирования аудиторских организаций и частных auditors;
 - четкая формулировка требований к обучению и предоставление необходимых ресурсов для эффективного обучения;
 - наличие возможностей информирования auditors по актуальным вопросам и проведения тренингов для них по новым нормативным требованиям в сфере бухгалтерского учета, аудита и другим;
 - укрепление репутации аудиторской профессии с целью привлечения и удержания специалистов, обладающих нужными качествами.

2. **Параметры процесса**

11. Качественный аудит предполагает использование auditors строгих процедур аудита и контроля качества, соответствующих законам, нормативным актам и применимым стандартам.
- 2.1 **Процесс аудита и контроля качества – уровень задания** (см. пункты 81–93 Приложения 2)
12. Аудит должен выполняться в соответствии со стандартами аудита с использованием процедур контроля качества аудиторской организации, соответствующих МСКК 1. Они закладывают основу для упорядоченного подхода к управлению рисками, планированию, выполнению аудиторских процедур и, в итоге, выражению аудиторского мнения. В некоторых случаях методология и внутренняя политика и процедуры аудиторской организации содержат более конкретные указания относительно того, кто выполняет те или иные действия, какие требования к консультированию внутри аудиторской организации применимы и какие форматы документации должны использоваться.
13. Хотя стандарты аудита и методология аудиторской организации определяют форму процесса аудита, то, каким образом данный процесс реализуется на практике, зависит от конкретного аудиторского задания. Ключевые атрибуты качества включают в себя:

- соблюдение аудиторской группой стандартов аудита, соответствующих законов и нормативных актов, а также процедур контроля качества аудиторской организации;
- надлежащее использование аудиторской группой информационных технологий;
- эффективное взаимодействие с другими лицами, участвующими в аудите;
- наличие надлежащих договоренностей с руководством организации клиента, способствующих проведению эффективного и результативного аудита.

2.2 Процесс аудита и контроля качества – уровень аудиторской организации (см. пункты 94–111 Приложения 2)

14. Политика и процедуры аудиторской организации оказывают влияние на процесс аудита. Ключевыми атрибутами, способствующими качеству аудита, являются:

- адаптация методологии аудита в соответствии с изменениями в профессиональных стандартах и результатами внутренних обзорных проверок в рамках контроля качества и внешнего инспектирования;
- включение в методологию аудита требования о применении членами аудиторской группы профессионального скептицизма и вынесении надлежащих профессиональных суждений;
- включение в методологию требования об эффективном надзоре и проверке выполняемой аудиторской работы;
- включение в методологию требования о подготовке надлежащей аудиторской документации;
- внедрение строгих процедур контроля качества, мониторинг качества аудита и принятие соответствующих мер;
- проведение при необходимости эффективных проверок качества выполнения задания.

2.3 Процесс аудита и контроля качества – национальный уровень (см. пункты 112–119 Приложения 2)

15. Деятельность национальных органов регулирования в сфере аудита оказывает влияние на процесс аудита.

16. Совет по международным стандартам аудита и заданий, обеспечивающих уверенность (IAASB) выпускает Международные стандарты аудита. Совет по международным стандартам этики для

бухгалтеров (IESBA) устанавливает высококачественные стандарты этики для профессиональных бухгалтеров, выпуская свой тщательно проработанный и предназначенный для международного применения Кодекс этики профессиональных бухгалтеров. Совет по международным образовательным стандартам в области финансового учета и отчетности (IAESB) разрабатывает и совершенствует программы обучения профессиональных бухгалтеров, охватывающие технические, а также профессиональные навыки, ценности, этические нормы и подходы профессиональных бухгалтеров, которые закрепляются в Международных стандартах образования для профессиональных бухгалтеров. Эти стандарты используются во многих странах. Ключевые атрибуты качества включают в себя:

- внедрение стандартов аудита и других стандартов, четко обозначающих цели и конкретные требования, применимые в тех или иных случаях;
- анализ соответствующих атрибутов качества аудита как в аудиторских организациях, так и при выполнении конкретных аудиторских заданий со стороны органов, отвечающих за внешнее инспектирование аудита;
- наличие эффективных систем расследования случаев ненадлежащего проведения аудита и принятие дисциплинарных мер при необходимости.

3. Результаты

17. Различные заинтересованные лица получают различные результаты по итогам аудита. Данные результаты чаще всего оцениваются с точки зрения их полезности и своевременности и рассматриваются как один из аспектов качества аудита. Они также могут:

- способствовать более глубокому анализу качества аудита. Например, отчеты, подготовленные регулирующими органами в сфере аудита, могут давать информацию о недостатках, выявленных в результате инспектирования;
- непосредственно влиять на качество аудита. Например, при наличии установленной обязанности готовить отчеты по конкретному вопросу, например, эффективности системы внутреннего контроля, данные отчеты могут способствовать более эффективной работе в этой области.

18. Некоторые заинтересованные лица, особенно руководство, лица, отвечающие за корпоративное управление, и некоторые регулирующие органы больше других осведомлены об исходных параметрах качества аудита, а потому лучше других могут оценить его, по крайней мере до

определенной степени. Результаты, подготовленные этими заинтересованными лицами, например информация, предоставленная комитетом по аудиту, могут дать внешним пользователям важную информацию о качестве аудита.

19. Соответствующие результаты могут включать:

Уровень	Результаты
<p>3.1 Уровень задания</p>	<p>Со стороны аудитора</p> <p>3.1.1 Аудиторское заключение для пользователей проаудированной финансовой отчетности</p> <p>3.1.2 Аудиторское заключение для лиц, отвечающих за корпоративное управление</p> <p>3.1.3 Аудиторское заключение для руководства</p> <p>3.1.4 Аудиторское заключение для органов финансового и пруденциального надзора</p> <p>Со стороны организации</p> <p>3.1.5 Проаудированная финансовая отчетность</p> <p>3.1.6 Отчеты лиц, отвечающих за корпоративное управление, включая комитеты по аудиту</p> <p>Со стороны регулирующих органов в сфере аудита</p> <p>3.1.7 Предоставление регулирующим органом информации по конкретным фактам проведенного аудита</p>

<p>3.2 Уровень аудиторской организации и страны</p>	<p>Со стороны аудиторской организации</p> <p>3.2.1 Отчеты о прозрачности деятельности</p> <p>3.2.2 Годовые и прочие отчеты</p> <p>Со стороны регулирующих органов в сфере аудита</p> <p>3.2.3 Обзор результатов инспектирования аудиторской организации</p>
--	---

3.1 Результаты – уровень задания

3.1.1 *Аудиторское заключение для пользователей проаудированной финансовой отчетности*

20. Главным результатом аудита является аудиторское мнение, цель которого дать пользователям уверенность в том, что проаудированная финансовая отчетность является надежной. Для большинства пользователей отсутствие модифицированного аудиторского мнения является важным сигналом относительно надежности финансовой информации. Значимость этого сигнала может зависеть от ряда факторов, в том числе от репутации аудиторской организации⁶, проводившей аудит, а также от оценки эффективности примененного процесса аудита.
21. Аудиторское заключение дает аудитору возможность предоставить пользователям дополнительную информацию о проделанной работе и вопросах, привлечших его внимание, а значит, и о качестве выполненного аудита. Однако не всегда аудиторы пользуются этой возможностью, и на протяжении уже многих лет происходит стандартизация заключений. В обычной ситуации, если только аудитор не выражает модифицированного мнения, информация о проделанной работе и полученных результатах им не предоставляется.

⁶ Репутация аудиторской организации специально не рассматривается в рамках настоящей Концепции, поскольку не является элементом качества аудита, а, скорее, представляет собой результат регулярного выполнения аудита на высоком уровне. Существует ряд факторов, влияющих на репутацию аудиторской организации, включая ее размер, маркетинговую деятельность и степень, в которой на нее могут оказать негативное влияние судебные разбирательства или действия регулирующих органов.

22. Помимо предоставления дополнительной информации в аудиторском заключении, полезность заключения может быть увеличена также за счет предоставления дополнительных подтверждений по различным вопросам в соответствии с требованиями законов или нормативных актов. В некоторых случаях такие подтверждения могут быть предоставлены и без увеличения объема аудита (например, подтверждение, что руководство организации обеспечило аудитора всей необходимой информацией и предоставило все требуемые разъяснения), тогда как в других может потребоваться увеличение объема проводимого аудита (например, если необходимо подтверждение эффективности системы внутреннего контроля за подготовкой финансовой отчетности).
23. Больше информации об аудите, как правило, предоставляют аудиторы организаций государственного сектора либо в своем главном заключении, либо в дополнительном отчете, открытом для общего доступа. Кроме того, аудиторы организаций государственного сектора иногда выполняют свою работу в ситуации, когда у граждан имеется доступ к официальным документам. Подобная информационная свобода может приводить к раскрытию аудитором организаций государственного сектора более детальной информации о проводимом аудите, например информации относительно бизнес-рисков организации или системы внутреннего контроля.
- 3.1.2 *Аудиторское заключение для лиц, отвечающих за корпоративное управление*
24. Стандарты аудита обычно требуют от аудитора своевременно доводить до сведения лиц, отвечающих за корпоративное управление, информацию по определенным вопросам. Например, Международные стандарты аудита⁷ требуют информировать о следующем:
- обязанностях аудитора;
 - планируемом объеме и сроках проведения аудита;
 - угрозах для объективности аудитора и принятых в связи с этим мерах предосторожности;
 - значимых вопросах, выявленных в ходе аудита.
25. Подобные вопросы часто освещаются в письменных заключениях для лиц, отвечающих за корпоративное управление. Однако требования стандартов аудита, как предполагается, должны способствовать более широким обсуждениям между аудиторами и лицами, отвечающими за

⁷ МСА 260 «Информационное взаимодействие с лицами, отвечающими за корпоративное управление».

корпоративное управление. При рассмотрении вопроса качества аудита лица, отвечающие за корпоративное управление, скорее всего, будут оценивать значимость и своевременность как письменных заключений, так и менее формального информационного взаимодействия.

26. В том, что касается качества и полезности информационного взаимодействия, для лиц, отвечающих за корпоративное управление, будет особенно важно:
- предоставление аудитором непредвзятого мнения об исполнении руководством организации своих обязанностей по подготовке финансовой отчетности;
 - анализ принятой в организации практики подготовки финансовой отчетности, включая функционирование системы внутреннего контроля;
 - подготовка рекомендаций по улучшению процесса подготовки финансовой отчетности организации;
 - предоставление информации, способствующей эффективному исполнению лицами, отвечающими за корпоративное управление, обязанностей в области корпоративного управления.

3.1.3 *Аудиторское заключение для руководства*

27. Аудитор в ходе аудита часто взаимодействует с руководством. Значительная часть такого информационного взаимодействия носит неформальный характер, однако по усмотрению аудитора или запросу руководства аудитор может также оформить свои наблюдения в виде письменного заключения. В этом случае руководство, скорее всего, будет учитывать субъективно воспринимаемую им ценность и своевременность таких заключений при рассмотрении вопроса качества аудита в целом.
28. Помимо вопросов, связанных с финансовой отчетностью, руководство может обращать особое внимание также на следующее:
- анализ и рекомендации по улучшению отдельных областей деятельности и систем организации;
 - наблюдения по вопросам, касающимся регулирования;
 - глобальный взгляд на значительные отраслевые вопросы и тенденции.
29. Руководству, в особенности малых организаций, где ресурсы ограничены, могут быть важны рекомендации аудитора по бизнесу. В этом случае аудитор должен отдавать себе отчет в том, что возможно возникновение угрозы независимости.

3.1.4 *Аудиторское заключение для органов финансового и пруденциального надзора*

30. Национальные законы или нормативные акты могут требовать от аудитора информационного взаимодействия с органами финансового или пруденциального надзора либо на постоянной основе, либо в определенных обстоятельствах. Национальные требования варьируются, однако могут, например, включать:
- предоставление подтверждений в отношении определенных аспектов процесса подготовки финансовой отчетности, в частности системы внутреннего контроля;
 - сообщение сведений, которые, по мнению регулирующих органов, являются для них существенными;
 - сообщение сведений о неправомерных действиях, включая подозрения в легализации денежных средств, полученных преступным путем.
31. В этом случае регулирующие органы, скорее всего, будут субъективно учитывать воспринимаемую ими ценность и своевременность таких заключений при рассмотрении вопроса качества аудита в целом.

3.1.5 *Проаудированная финансовая отчетность*

32. Проверка достоверности данных повышает надежность процесса подготовки финансовой отчетности и, вероятнее всего, приводит к улучшению его качества. Например, в результате аудита руководство может принять решение внести изменения в предварительную версию финансовой отчетности. Такие изменения могут носить количественный или качественный характер (например, разъяснение раскрываемой информации в примечаниях к финансовой отчетности). Хотя такие изменения могут быть незаметны для пользователей, они, скорее всего, заключают, что был проведен качественный аудит, если в их руках окажется, по их мнению, финансовая отчетность высокого качества. Верно и обратное: столкнувшись с финансовой отчетностью, содержащей арифметические ошибки, несоответствия и малопонятную информацию, они – при отсутствии аудиторского заключения с оговоркой – сочтут, что аудит был проведен некачественно.
33. В некоторых юрисдикциях организации обязаны внести исправления в проаудированную финансовую отчетность, если обнаружится, что она содержит существенные искажения. Необходимость сделать это может в зависимости от причин таких исправлений привести к тому, что пользователи сочтут, что аудит был проведен ненадлежащим образом.

3.1.6 *Отчеты лиц, отвечающих за корпоративное управление, включая комитеты по аудиту*

34. В ряде стран лица, отвечающие за корпоративное управление, а в особенности комитеты по аудиту организаций, ценные бумаги которых допущены к организованным торгам, имеют определенные обязанности, касающиеся надзора за деятельностью аудитора или аспектов процесса аудита, причем степень такого надзора может различаться. Хотя пользователи, вероятно всего, сочтут, что активное участие эффективно функционирующих комитетов по аудиту будет иметь положительное влияние на качество аудита, на практике существует значительный разброс в части того, в каком объеме комитеты по аудиту раскрывают информацию относительно выполнения своих обязанностей пользователям.
35. Раскрытие информации о деятельности комитетов по аудиту могло бы быть более полным, что способствовало бы как фактическому качеству аудита, так и его субъективному восприятию пользователями. В некоторых странах сейчас активно рассматривается вопрос о включении в годовые отчеты большего количества информации о деятельности комитетов по аудиту в связи с внешним аудитом.

3.1.7 *Предоставление регулирующими органами информации по конкретным фактам проведения аудита*

36. В некоторых странах регулирующие органы в сфере аудита предоставляют доступ к результатам инспектирования отдельных фактов проведения аудита комитетам по аудиту, хотя обычно такая информация является закрытой.

3.2 **Результаты – на уровне аудиторской организации и на национальном уровне**

3.2.1 *Отчеты о прозрачности деятельности*

37. Аудиторские организации могут предоставлять общую информацию по качеству аудита. В ряде стран установлены требования по предоставлению аудиторскими организациями отчетов о прозрачности деятельности, которые содержат информацию о системах корпоративного управления и контроля качества таких организаций⁸.

⁸ Например, для стран-участниц ЕС Директивой об обязательном аудите предусмотрено требование к организациям, проводящим аудит общественно значимых организаций, по ежегодному раскрытию определенной информации о юридической структуре аудиторских организаций, сети, членами которой они являются, систем корпоративного управления и контроля качества, финансовой информации, а также информации о порядке расчета вознаграждения партнеров.

Обеспечение общедоступности указанной информации может способствовать формированию у пользователей проаудированной финансовой отчетности, не имеющих прямого отношения к процессу аудита, представления о характеристиках отдельных аудиторских организаций и о факторах, определяющих качество аудита в таких организациях. Если ключевые заинтересованные стороны не имеют возможности непосредственно оценить качество аудита, эта информация может помочь организациям в выборе новой аудиторской организации.

38. Отчеты о прозрачности деятельности также дают аудиторским организациям возможность выделять себя из числа конкурентов за счет указания на отдельные аспекты своих политик и подхода к проведению аудита, тем самым конкурируя по критериям качества аудита. Например, обнародование информации о процессах и практике аудиторской организации в части контроля качества, обеспечения соблюдения принципа независимости, а также информации о системе корпоративного управления явно способствует тому, чтобы все работники такой организации придерживались обязательств, принятых на себя организацией.

3.2.2 *Годовые и прочие отчеты*

39. Некоторые аудиторские организации выпускают годовые отчеты. Годовые отчеты предоставляют таким аудиторам возможность описать ключевые показатели эффективности в отношении контроля качества и инициативы, направленные на их повышение. Подобная информация может помочь им в определении своих конкурентных преимуществ по качеству аудита.
40. Кроме того, аудиторские организации государственного сектора могут выпускать другие отчеты, содержащие обобщенные выводы относительно ряда выполненных ими аудиторских заданий, а также общие недостатки в части корпоративного управления, бухгалтерского учета и представления отчетности. В таких отчетах могут быть приведены рекомендации относительно внесения поправок в общие положения законов и нормативных актов относительно государственных организаций.

3.2.3 *Обобщенное представление о результатах инспектирования аудиторских организаций*

41. Во многих странах регулирующие органы в сфере аудита ежегодно отчитываются о результатах инспектирования аудиторских организаций. Уровень детализации таких отчетов может различаться. В одних странах в отчетах приводится сводное описание результатов

проведенного аудита всех аудиторских организаций, в других отчеты публикуются по отдельным аудиторским организациям.

42. Публикация отчетов по результатам инспектирования отдельных аудиторских организаций может сыграть немаловажную роль в повышении качества аудита, в том числе в отношении восприятия качества аудита основными заинтересованными сторонами (особенно инвесторами и пользователями аудиторских заключений). Целесообразность публичного обнародования регулируемыми органами в сфере аудита отчетов по отдельным аудиторским организациям имеет как сторонников, так и противников. Одни полагают, что прозрачность результатов проверок, проводимых в отношении отдельных аудиторских организаций, способствует выполнению своих обязанностей лицами, отвечающими за корпоративное управление, и положительно сказывается на качестве аудита, поскольку организации заинтересованы в демонстрации ежегодного улучшения качества своей работы. Другие считают, что публичная отчетность по результатам работы отдельных аудиторских организаций может привести к тому, что аудиторские организации будут более активно защищать свои позиции в ответ на обнародование результатов проверок в ущерб качеству аудита.

4. **Основные виды взаимодействия в процессе подготовки финансовой отчетности**

43. В своем отчете за 2008 год под названием «Система финансовой отчетности: *перспективы и направления*»⁹ Международная федерация бухгалтеров (IFAC) описывает процесс подготовки финансовой отчетности как «совокупность людей и процессов, задействованных в подготовке, одобрении, аудите, анализе и использовании финансовой отчетности».
44. Международная федерация бухгалтеров отметила, что все составляющие данного процесса должны иметь высокое качество и быть тесно связаны друг с другом, – это обязательное условие подготовки финансовой отчетности высокого качества. Хотя каждое отдельное звено в цепи предоставления услуг играет важную роль в обеспечении высокого качества отчетности, характер связей между ними или то, каким образом осуществляется взаимодействие между этими звеньями, может также оказывать определенное влияние на качество аудита.
45. Именно благодаря этим связям, включая официальное и неофициальное взаимодействие, участники системы финансовой отчетности могут

⁹ Отчет доступен по ссылке: web.ifac.org/media/publications/9/financial-reporting-supply/financial-reporting-supply.pdf.

- воздействовать на поведение и представления других участников и таким образом способствовать повышению качества аудита. Характер и границы этого взаимодействия определяются как целями вовлеченных в него лиц, так и контекстом самого взаимодействия.
46. Виды взаимодействия, описание которых приведено ниже, относятся к категории индивидуального взаимодействия. Вместе с тем качество аудита может выиграть от совместных встреч аудитором и основных заинтересованных сторон, проводимых с целью обсуждения вопросов, имеющих отношение к качеству аудита.

47. Некоторые из наиболее значимых видов взаимодействия¹⁰ в отношении качества аудита представлены ниже.



4.1 Виды взаимодействия между аудиторами и руководством¹¹

48. Руководство отвечает за подготовку финансовой отчетности и за функционирование системы внутреннего контроля в целях обеспечения достоверности, доступности и своевременности предоставления информации для подготовки финансовой отчетности. Кроме того, руководство несет ответственность за обеспечение соответствия финансовой отчетности применимой концепции подготовки финансовой отчетности и, при необходимости, за достоверное представление соответствующих операций и событий.

¹⁰ Данный раздел посвящен только внешнему взаимодействию, то есть взаимодействию за рамками аудиторской группы. Информация о видах взаимодействия в рамках аудиторской группы представлена в Разделе 1: «Исходные параметры».

¹¹ Во многих малых организациях практически нет разницы между руководством и лицами, отвечающими за корпоративное управление. Обе функции будет выполнять руководитель-собственник.

49. Предоставление полного и своевременного доступа к требуемой информации и возможности взаимодействия с соответствующими лицами как в самой организации, так и за ее пределами способствует получению аудитором аудиторских доказательств. Открытый и конструктивный диалог помогает аудитору выявлять, оценивать и принимать соответствующие меры в ответ на риски существенного искажения, особенно в отношении сложных и нестандартных операций или вопросов, сопряженных со значимыми суждениями или неопределенностью. В отсутствие сотрудничества и открытого диалога эффективное проведение аудита представляется маловероятным.
50. Для повышения качества аудита аудитору рекомендуется на раннем этапе аудита обсудить с руководством объем требуемой информации и согласовать сроки ее предоставления. Кроме того, аудитор с высокой долей вероятности обсудит с руководством свои замечания, возникающие в ходе аудита, с целью получения от руководства своевременных разъяснений или проведения дополнительного анализа, если такой необходим.
51. Открытый и конструктивный диалог между аудиторами и руководством также способствует созданию обстановки, в которой руководство может получить от аудиторов ценные сведения по следующим вопросам:
- возможное улучшение практики подготовки финансовой отчетности организации;
 - возможное совершенствование системы внутреннего контроля за подготовкой финансовой отчетности;
 - новые требования к финансовой отчетности;
 - отраслевые перспективы;
 - наблюдения по юридическим и нормативно-правовым вопросам.
52. Открытые и конструктивные отношения между аудитором и руководством следует отличать от фамильярности, которая может возникнуть, если аудиторы в течение года проводят слишком много времени с одним и тем же клиентом по аудиту. Для обеспечения высокого качества аудита крайне важно, чтобы аудиторы сохраняли профессиональный скептицизм и объективность, а также демонстрировали готовность поставить под сомнение достоверность предоставляемой им информации.
- 4.2 **Виды взаимодействия между аудиторами и лицами, отвечающими за корпоративное управление**
53. Лица, отвечающие за корпоративное управление, несут ответственность за осуществление надзора за стратегическими направлениями

организации и за исполнение ею обязательств по представлению отчетности. К таким обязанностям относится надзор за составлением финансовой отчетности организации. В организациях, зарегистрированных на фондовой бирже, и других крупных организациях основной объем работы по осуществлению контроля за процессом подготовки финансовой отчетности организации часто выполняет комитет по аудиту.

54. В выполнении этих обязанностей лицам, отвечающим за корпоративное управление, может помочь эффективное двустороннее взаимодействие с аудиторами. В частности, лица, отвечающие за корпоративное управление, могут воспользоваться рекомендациями аудитора по таким вопросам, как риски организации клиента, связанные с финансовой отчетностью, основные аспекты финансовой отчетности, по которым руководство выносит суждения, а также представление о качестве процесса подготовки финансовой отчетности организации, включая недостатки ее службы внутреннего финансового контроля. Данные сведения помогут лицам, отвечающим за корпоративное управление, сделать вывод о достоверности представления информации в финансовой отчетности, особенно если у аудитора имеются опасения, которые не были сняты руководством.
55. Аудитор должен довести до сведения лиц, отвечающих за корпоративное управление (включая комитет по аудиту, если такой имеется) вопросы планирования аудита и значимые вопросы, выявленные в ходе аудита. Иногда информационное взаимодействие становится более эффективным, если хотя бы одна встреча или часть встречи проходит без представителей руководства. Для малых организаций характерно более регулярное и менее официальное информационное взаимодействие между аудитором и лицами, отвечающими за корпоративное управление.
56. Лица, отвечающие за корпоративное управление, также способны влиять на качество аудита посредством:
- консультирования по таким вопросам, как риски финансовой отчетности и направления деятельности, требующие особого внимания с точки зрения аудита;
 - оценки достаточности выделенных ресурсов службы аудита для эффективного проведения аудита и соразмерности стоимости услуг по проведению аудита;
 - учета вопросов, связанных с соблюдением принципа независимости, и оценки способа решения данных вопросов;
 - критической оценки аудитором действий руководства в ходе проведения аудита, в частности, в отношении оценки риска

недобросовестных действий, расчетных оценок и допущений руководства, а также выбора учетной политики;

- создания обстановки, в которой руководство не демонстрирует своего нежелания подвергнуться критической оценке аудиторов и не будут слишком активно защищать свои позиции при обсуждении затруднительных или спорных вопросов.

4.3 Виды взаимодействия между аудиторами и пользователями финансовой отчетности

57. Нормативно-правовая база ряда стран предусматривает определенные формы взаимодействия между пользователями отчетности и аудиторами. Например, в некоторых странах предложения по назначению, повторному назначению или замене аудитора организации требуют одобрения акционеров такой организации на общем собрании. Кроме того, акционеры могут быть наделены правом в рамках общего собрания задавать аудиторам вопросы по любым значимым аспектам аудита. Подобные формы взаимодействия могут создать аудиторам дополнительную мотивацию в части проведения качественного аудита.

58. Кроме того, пользователям могут потребоваться обоснования для изучения вопроса о смене аудитора. Получить такие обоснования гораздо проще, если информация о причинах смены аудитора является общедоступной и предоставляется своевременно.

59. Аудиторы организаций государственного сектора часто напрямую взаимодействуют с первичными пользователями финансовой отчетности. Аудиторы нередко выступают с презентациями, в которых представлены выявленные ими факторы, перед законодательными или исполнительными органами (в отношении государственных ведомств государственных организаций), а также предоставляют им:

- объективную и политически нейтральную информацию о деятельности и практике организации в части подготовки финансовой отчетности;
- конструктивные и своевременные рекомендации относительно выполнения (в том числе в части экономии ресурсов) и соблюдения соответствующих поручений и полномочий.

Подобные презентации могут расширить представление аудиторов об ожиданиях первичных пользователей финансовой отчетности, а также предоставить первичным пользователям возможность оценки качества проведенного аудита.

60. Представители аудиторской профессии, в частности профессиональные бухгалтерские организации, могут в то или иное время проводить

форумы, конференции и другие встречи и обсуждения на высшем уровне, в ходе которых аудиторы могут взаимодействовать с группами пользователей финансовой отчетности в целях обсуждения вопросов, касающихся качества аудита.

4.4 **Виды взаимодействия между аудиторами и регулируемыми органами**

61. Существуют различные виды регулирующих органов, которые могут оказывать воздействие на проведение аудита: это органы, регулирующие операции на финансовых рынках, деятельность участников финансовых рынков и порядок составления финансовой отчетности (органы финансового регулирования); органы, регулирующие деятельность определенных видов организаций, таких как банки и страховые организации (органы пруденциального надзора); органы, осуществляющие непосредственный надзор за некоторыми аудиторскими организациями (регулирующие органы в сфере аудита). В некоторых странах существует ряд органов финансового и пруденциального надзора, которым выгодно согласовывать свои действия в части качества аудита.

4.4.1 *Органы финансового и пруденциального надзора*

62. Органы финансового и пруденциального надзора и аудиторы во многих отношениях характеризуются взаимодополняющими аспектами, хотя направленность таких аспектов может отличаться. В связи с этим грамотный обмен информационными ресурсами указанных сторон может способствовать усовершенствованию процесса нормативно-правового регулирования и повышению качества аудита.
63. Аудит важен для органов финансового и пруденциального надзора. Подобные регулирующие органы часто требуют проведения аудита финансовой отчетности определенных организаций и периодически расширяют объем аудита, дополняя его такими направлениями, как оценка эффективности системы внутреннего финансового контроля организации. Кроме того, такие регулирующие органы иногда предъявляют к аудиторам требование об обеспечении уверенности в данных по определенным вопросам.
64. Помимо формальных обязанностей по подготовке отчетных материалов, органы финансового и пруденциального надзора могут пожелать получить представление о вопросах, доводимых до сведения аудитора в ходе проведения аудита. В случае регулирующих органов банковского контроля к числу таких вопросов могут относиться следующие:
- информация, указывающая на невыполнение одного из требований лицензии на ведение банковской деятельности;

- информация, которая может указывать на существенное нарушение законов и нормативных актов;
 - существенные неблагоприятные изменения в отношении рисков банковской деятельности и вопросов, связанных с допущением о непрерывности деятельности.
65. Органы финансового и пруденциального надзора часто владеют информацией, которая, будь она известна аудиторам, могла бы повлиять на объем аудита, а также на выводы и мнение аудитора.

4.4.2 Регулирующие органы в сфере аудита¹²

66. Деятельность учрежденных во многих странах независимых регулирующих органов в сфере аудита, к задачам которых относится инспектирование деятельности аудиторских организаций и отдельных фактов проведенного аудита, позволяет повысить качество аудита и сделать его более прозрачным для пользователей финансовой отчетности.
67. Открытое взаимодействие между аудиторскими организациями и регулируемыми органами в сфере аудита способствует повышению эффективности работы регулирующих органов. Более того, четкое и однозначное доведение до сведения аудиторских организаций результатов инспектирования фактов проведенного аудита позволит им получить более точное представление об основных причинах выявленных недостатков и принять соответствующие ответные меры.
68. Способствовать глобальному повышению качества аудита может диалог между регулируемыми органами в сфере аудита в различных странах, нацеленный на обеспечение последовательности применения подходов к инспектированию¹³.

¹² В государственном секторе сложилась такая ситуация: аудиторы организаций государственного сектора, как правило, не подчинены внешнему надзору со стороны регулирующих органов. Они отвечают перед парламентом, законодательными или аналогичными органами, которые могут в то или иное время заинтересоваться качеством аудиторской деятельности.

¹³ В международном масштабе обмен знаниями и координации деятельности регулирующих органов в сфере аудита способствует работа Международного форума независимых регуляторов аудита (IFIAR). В документе «Основные принципы деятельности независимых регуляторов аудита» IFIAR указано, что «разработанные принципы применяются для поддержки сотрудничества между регулируемыми органами и обеспечения последовательности применения принятых подходов в области надзора за деятельностью аудиторов.» Дополнительная информация о работе форума представлена на его сайте по адресу: www.ifiar.org.

4.5 Виды взаимодействия между руководством и лицами, отвечающими за корпоративное управление

69. На качестве и надежности процесса подготовки финансовой отчетности положительно сказывается активное обязательство организации действовать честно и добросовестно. Такая корпоративная культура, устанавливаемая и поощряемая лицами, отвечающими за корпоративное управление, в сотрудничестве с представителями высшего руководства, содействует разработке и сохранению соответствующих учетной политики и процессов, а также открытому обмену информацией, которая необходима для подготовки финансовой отчетности высокого качества.
70. Для достижения поставленной цели лица, отвечающие за корпоративное управление, полагаются на прозрачные и конструктивные отношения с руководством в части оказания им содействия в выполнении своей обязанности по осуществлению надзора за процессом подготовки финансовой отчетности. Выполнение этой задачи требует готовности руководства обсуждать с лицами, отвечающими за корпоративное управление, следующие вопросы:
- выявленные и потенциально значимые вопросы, связанные с финансовой отчетностью и регулированием;
 - допущения, положенные в основу значимых суждений относительно бухгалтерского учета, использованных в ходе подготовки финансовой отчетности;
 - области усовершенствования процесса подготовки финансовой отчетности.
71. Если у аудитора имеются опасения относительно отношений между руководством и лицами, отвечающими за корпоративное управление, то аудитор должен обратить повышенное внимание на значительные недостатки, ошибки, характерные для процесса подготовки финансовой отчетности, а также на риски недобросовестных действий. Аудитору также важно попытаться понять причины недостатков таких отношений, поскольку характер аудиторских процедур в ответ на выявленные риски зависит от сложившихся обстоятельств. Например, аудиторские процедуры в ситуации, когда лица, отвечающие за корпоративное управление, не уверены в честности руководства, будут отличаться от процедур, выполняемых в случае наличия у руководства сомнений относительно профессиональной компетенции лиц, отвечающих за корпоративное управление.
72. В исключительных случаях, когда аудитор серьезно обеспокоен отношениями между руководством и лицами, отвечающими за корпоративное управление, он должен оценить возможность

проведения действенного и эффективного аудита, а также проанализировать целесообразность продолжения отношений с данным клиентом.

4.6 Виды взаимодействия между руководством и регулирующими органами

73. Степень взаимодействия между органами финансового регулирования и руководством по вопросам финансовой отчетности определяется в зависимости от страны и отраслевой принадлежности. Некоторые органы финансового регулирования разрабатывают и применяют концепции подготовки финансовой отчетности и могут задавать руководству вопросы относительно различных аспектов финансовой отчетности. Подобные меры могут привести к тому, что руководство будет поднимать данные вопросы перед аудитором, что может в будущем отразиться на качестве аудита. Кроме того, в некоторых секторах, например в банковском, органы пруденциального надзора могут напрямую осуществлять надзорную деятельность, предполагающую взаимодействие с руководством. Аудитор формирует представление о данных видах взаимодействия, поскольку они являются источником соответствующей информации и субъективных оценок.

4.7 Виды взаимодействия между руководством и пользователями финансовой отчетности

74. Помимо собственно подготовки финансовой отчетности, руководство может взаимодействовать с пользователями, особенно с инвесторами, некоторыми другими способами, в том числе посредством обнародования пресс-релизов о значимых операциях и событиях, а также посредством проведения встреч с аналитиками и других встреч с инвесторами. Взаимодействие между руководством и пользователями позволяет расширить представление пользователей о финансовой отчетности. Кроме того, двунаправленное взаимодействие, например, в форме встреч между руководством и инвесторами может создать руководству дополнительную мотивацию в части подготовки более качественной финансовой отчетности.

75. В целом такие пользователи, как институциональные инвесторы, способны повысить значимость качества аудита за счет проявления активного интереса к совместному с руководством изучению таких вопросов, по которым аудитор занимает публичную позицию, например, посредством внесения модификаций в мнение аудитора или предоставления акционерам отчета по соответствующим аспектам.

4.8 Виды взаимодействия между лицами, отвечающими за корпоративное управление, и регулируемыми органами

76. Как и в случае с руководством, степень взаимодействия между органами финансового регулирования и лицами, отвечающими за корпоративное управление, зависит от страны и отраслевой принадлежности.
77. Хотя в настоящее время объем взаимодействия между регулируемыми органами в сфере аудита и лицами, отвечающими за корпоративное управление, относительно невелик, потенциал такого взаимодействия существует. Например, в ряде стран регулирующие органы в сфере аудита предоставляют или требуют предоставления аудиторами выводов, полученных в ходе инспектирования отдельных фактов проведенного аудита, лицам, отвечающим за корпоративное управление в соответствующих организациях. Более того, инспекторы по оценке качества аудита могут в рамках инспектирования обратиться к лицам, отвечающим за корпоративное управление, чтобы узнать их мнение о качестве отдельных фактов проведенного аудита.

4.9 Виды взаимодействия между лицами, отвечающими за корпоративное управление, и пользователями финансовой отчетности

78. В ряде стран лица, отвечающие за корпоративное управление, включая комитеты по аудиту (если такие имеются), имеют определенные обязанности, касающиеся надзора за деятельностью аудиторов или аспектов процесса аудита. Восприятие пользователями качества аудита будет, с высокой долей вероятности, формироваться с учетом активного участия комитета по аудиту, деятельность которого характеризуется высоким качеством и прозрачностью. Вместе с тем степень доведения до сведения пользователей лицами, отвечающими за корпоративное управление, информации об исполнении своих обязанностей может существенно различаться.

4.10 Виды взаимодействия между регулируемыми органами и пользователями финансовой отчетности

79. Количество стран, в которых в рамках независимого надзора за проведением аудита осуществляется внешнее инспектирование качества аудита, постепенно увеличивается. Как правило, регулирующие органы в сфере аудита публично отчитываются о результатах своей деятельности в обобщенном виде, на основании чего пользователи могут составить общее представление о качестве аудита. Некоторые надзорные органы публично отчитываются о своих выводах, сделанных относительно отдельных аудиторских организаций, что позволяет пользователям получить более конкретную информацию.

5. Факторы внешней среды

80. Окружение, в котором осуществляется подготовка финансовой отчетности и проводится аудит, зависит от страны. Для некоторых стран характерны относительно неофициальные правила ведения бизнеса и сравнительно менее разработанное коммерческое право. В таких странах финансовая отчетность для внешних пользователей может носить ограниченный характер, а связанные с ней ожидания пользователей невысоки. Такое окружение усложняется по мере развития государства и, в частности, расширения границ деятельности коммерческих организаций и возникновения необходимости получения финансирования на рынках капитала. Значимость финансовой отчетности повышается, а ожидания пользователей относительно сроков ее подготовки и надежности постепенно растут. Это в свою очередь приводит к развитию нормативно-правовой базы, расширению требований к финансовой отчетности и к совершенствованию процессов корпоративного управления.
81. Взятые в совокупности, данные факторы внешней среды могут отразиться на характере и качестве финансовой отчетности и прямо или косвенно повлиять на качество аудита. В тех случаях, когда это уместно, аудиторы учитывают данные факторы и принимают соответствующие меры при определении того, какие способы лучше всего использовать для получения достаточных надлежащих аудиторских доказательств.
82. К числу факторов внешней среды относятся следующие:



5.1 Нормы ведения бизнеса и коммерческое право

83. Степень формализации ведения бизнеса во многом определяется национальными обычаями и традициями, а также нормами коммерческого права. Например, в некоторых странах существует традиция, согласно которой организации заключают сделки с другими сторонами на неформальной основе, полагаясь на существующие между ними доверительные отношения. В других странах торговые партнеры в основном привлекают связанные стороны, такие как организации, принадлежащие членам семей руководства или подконтрольные государству.
84. Нормы коммерческого права определяют степень формальности совершения сделок коммерческими организациями. В частности, договорное право определяет момент возникновения прав и обязательств в процессе совершения сделки. В странах с менее развитыми нормами коммерческого права руководство может испытывать определенные сложности в части заявления требований в связи с правом собственности и оценки достаточности резервов для исполнения обязательств.

85. В некоторых случаях условия сделок могут быть недостаточно однозначными или незафиксированными, а изменения в договорные положения могут вноситься в устной форме. В подобных обстоятельствах сложно четко выделить обязательства сторон, а эффективность систем внутреннего контроля будет снижена, что создает предпосылки для недобросовестных действий и коррупции. Характерное для таких случаев отсутствие надлежащей документации представляет существенные трудности для лиц, отвечающих за корпоративное управление, в части формирования представления об экономической сущности операций и определения того, отражены ли они в бухгалтерском учете надлежащим образом и в полном объеме.
86. Отношение к необходимости соблюдения налоговых требований также варьируется. В некоторых странах руководство старается минимизировать налоговые обязательства за счет переноса выставления счетов на более поздние сроки, даже если соответствующие обязательства уже исполнены. В других странах организации создают несколько комплектов данных бухгалтерского учета: один комплект для отражения экономического положения, а другой – для отражения налогового статуса, что может создавать некоторую путаницу. Подобные обстоятельства могут привести к определенным сложностям и обусловить необходимость создания резервов на случай возникновения непредвиденных налоговых обязательств, в результате чего возникает значительная неопределенность в части оценки и расчетов.

5.2 **Законы и нормативные акты, касающиеся финансовой отчетности**

87. Законы и нормативные акты, касающиеся финансовой отчетности, как правило, принимаются в ответ на необходимость подотчетности организаций своим акционерам. Для организаций, ценные бумаги которых допущены к организованным торгам и которые характеризуются дистанцией между собственниками и руководством, предусмотрены нормативные акты и требования по раскрытию финансовой отчетности, направленные на защиту интересов акционеров, не имеющих доступа к внутренней финансовой информации. В свою очередь степень нормативно-правового регулирования и требований по раскрытию финансовой отчетности ниже для других организаций, для которых характерно участие заинтересованных сторон в ведении бизнеса и наличие у них доступа к внутренней информации.
88. Помимо выполнения общей функции концептуальной основы ведения бизнеса, законы и нормативные акты могут напрямую воздействовать на характер и объем информации, отражаемой в финансовой

отчетности, которая предоставляется определенным группам заинтересованных сторон, особенно если такие законы и нормативные акты реализуются и применяются надлежащим образом. В подобных случаях законы и нормативные акты могут успешно применяться для решения следующих задач:

- определение обязанностей руководства в связи с подготовкой финансовой отчетности;
- обеспечение применения к руководству штрафных санкций за недобросовестное составление финансовой отчетности;
- стимулирование к выполнению требований, предъявляемых к финансовой отчетности, за счет реализации механизмов контроля и принудительного исполнения;
- установление обязательств руководства по полноценному сотрудничеству с аудиторами, включая предоставление аудиторам всей необходимой информации и возможностей;
- применение к руководству штрафных мер за предоставление аудиторам недостоверной информации.

89. Однако даже самые строгие положения законов и нормативных актов не способны полностью устранить недостаточно уважительное отношение к соблюдению установленных требований и искоренить все формы неэтичного ведения бизнеса. Следовательно, существуют определенные ограничения степени воздействия нормативно-правовой базы на действия руководства.

5.3 Применимая концепция подготовки финансовой отчетности

90. Концепция подготовки финансовой отчетности является важнейшим фактором качества финансовой отчетности. Четкая и однозначная концепция помогает руководству принимать решения в области бухгалтерского учета и обеспечивает последовательность применения соответствующих стандартов. Вместе с тем излишне усложненная концепция подготовки финансовой отчетности может затруднить формирование у руководства представления о требованиях к бухгалтерскому учету и осуществление лицами, отвечающими за корпоративное управление, эффективного контроля за процессом подготовки финансовой отчетности.

91. Подобные затруднения могут усугубляться частыми изменениями требований к финансовой отчетности и раскрытию информации, что может (по крайней мере в краткосрочной перспективе) увеличить вероятность непоследовательного применения соответствующих стандартов различными организациями.

92. Характер и сложность концепции подготовки финансовой отчетности также могут повлиять на восприятие качества аудита. Некоторые считают, что концепция подготовки финансовой отчетности, основанная исключительно на принципах, дает руководству слишком большую свободу действий по учету операций способом, отвечающим целям руководства, что затрудняет критическую оценку деятельности руководства аудиторами. Другие же полагают, что чрезмерный ориентир на правила означает применение подхода, состоящего в строгом применении установленных требований к финансовой отчетности, что может затруднить аудиторам формирование представления о сущности операций и оценку достоверности представления информации в финансовой отчетности.
93. Последние несколько лет финансовая отчетность всё больше ориентирована на обеспечение потребностей пользователей в получении финансовой информации, которая более уместна, даже если такая информация является более субъективной и менее надежной. Это, в частности, привело к появлению тенденции к расширенному использованию оценок справедливой стоимости и других расчетных значений, что в свою очередь означает значительную неопределенность оценки. Раскрытие информации о базовых допущениях и неопределенности оценки (например, анализ чувствительности) является неотъемлемой частью достоверного представления соответствующих сумм в финансовой отчетности. Но некоторые раскрываемые сведения носят качественный характер, например стратегии хеджирования и управления рисками. В результате некоторые подвергают сомнению аудируемость такой финансовой информации, поскольку она объективно в меньшей степени поддается проверке, чем такие статьи финансовой отчетности, как денежные средства. Проблемными с точки зрения аудита областями являются следующие:
- обеспечение выделения представителями высшего звена аудиторской группы достаточного времени на руководство, осуществление надзора и обзорную проверку качества аудиторских работ вместо того, чтобы тратить несоразмерное количество времени на решение задач, связанных со сложностью вопросов учета;
 - сбор необходимой информации и вынесение надлежащих суждений, если решения в отношении признания, оценки и раскрытия информации могут в значительной степени опираться на применение руководством профессионального суждения при выполнении соответствующих требований к финансовой отчетности, особенно если они предполагают использование допущений, вероятности, прогнозных ожиданий или комплексных моделей;

- подтверждение намерений руководства, особенно если руководство ранее не сталкивалось с аналогичными обстоятельствами, если применимая концепция подготовки финансовой отчетности предусматривает альтернативные способы учета в зависимости от предполагаемых действий организации (например, предназначена ли инвестиция для торговли или для удержания до срока погашения);
- подтверждение справедливой стоимости финансовых инструментов, если для них отсутствует активный рынок и оценка основана на ненаблюдаемых исходных параметрах; в таких случаях расчеты справедливой стоимости могут предусматривать использование комплексных моделей и допущений, основанных на существенных профессиональных суждениях, часто требующих наличия специализированных знаний;
- как правило, концепции подготовки финансовой отчетности не содержат требований и указаний по получению руководством и документальному оформлению надлежащих доказательств для подтверждения своих суждений в области бухгалтерского учета.

94. Степень потребности в оценочных значениях, предполагающих значительную неопределенность оценки, с высокой долей вероятности будет определяться отраслевой принадлежностью организации и ее экономическим окружением в целом.

- Некоторые организации имеют относительно короткий цикл деловой активности, а их товары или услуги производятся и реализуются достаточно быстро. Для таких организаций характерна довольно тесная взаимосвязь между прибылью и денежными средствами. В других организациях цикл деловой активности более продолжителен, в связи с чем существует потребность в дополнительном использовании расчетных показателей.
- Некоторые организации, например банки, активно торгуют финансовыми инструментами, тогда как другие делают это лишь эпизодически.
- В периоды неблагоприятных экономических условий могут потребоваться расчетные значения стоимости возможной продажи и резервов на обесценение. В подобных обстоятельствах возможно повышение степени риска, связанного с допущением о непрерывности деятельности торговых партнеров, а также самой организации.

5.4 Информационные системы

95. Для подготовки качественной финансовой отчетности необходимы надежные информационные системы. В некоторых юрисдикциях действуют специальные юридические требования и стандарты, касающиеся системы бухгалтерского учета и других систем организации, а также средств внутреннего контроля за этими системами. Однако во многих других юрисдикциях подобные требования и стандарты отсутствуют. Также могут существовать специальные законы или иные нормативные акты, регулирующие вопросы анализа аудитором информационных систем в своей работе, но даже если они отсутствуют, характер и качество информационных систем организации будут влиять на характер и объемы получаемых аудиторских доказательств, а также сроки их получения.
96. Деятельность малых организаций иногда характеризуется меньшей сложностью, при этом у них мало источников дохода и операций. В таких случаях, как правило, используются простые системы бухгалтерского учета, основанные на относительно менее сложных технологиях, причем иногда возможности формальных средств внутреннего контроля могут быть ограничены.
97. Во многих организациях функционируют надежные и хорошо контролируемые базовые системы бухгалтерского учета, но для удовлетворения требований, предъявляемых к финансовой отчетности, всё чаще нужна дополнительная информация, особенно для включения в примечания к финансовой отчетности. Часто для получения информации о таких вопросах, как справедливая стоимость активов и нефинансовые ключевые показатели эффективности, приходится совершать специальные действия или обращаться к системам, которые обычно не являются составной частью системы бухгалтерского учета. Такая информация может подвергаться менее надежному контролю, чем информация из систем бухгалтерского учета, и это может повлиять на общее качество финансовой отчетности.
98. Информационные системы, как правило, компьютеризированы. Хотя компьютерные системы обычно обрабатывают информацию без ошибок, в них могут происходить системные сбои и возникать проблемы, связанные с безопасностью и непрерывностью работы. Для налаживания эффективного корпоративного управления внутренние аудиторы часто должны обеспечить уверенность лиц, отвечающих за корпоративное управление, или руководства (в зависимости от ситуации) в надежности информационных систем организации.
99. Важность информационных систем выходит за рамки подготовки финансовой отчетности – организации становятся более зависимыми от сложных систем и лежащих в их основе технологий. Например:

- многие производители используют автоматизированные процессы для управления производственными операциями в рамках системы «точно в срок»;
- многие организации розничной торговли используют автоматизированные системы отслеживания запасов и сбыта;
- некоторые организации розничной торговли ведут деятельность только через сеть Интернет;
- большинство финансовых организаций и телекоммуникационных организаций, а также многие важные организации государственного сектора используют автоматизированные системы для быстрого и точного совершения и обработки больших объемов операций, часто имеющих международный масштаб.

100. Сбои в работе автоматизированных систем организаций, зависящих от использования информационных технологий, могут привести к существенным затратам, а в исключительных случаях – даже к банкротству.

5.5 Корпоративное управление

101. Несмотря на существование детальных требований в рамках применимой концепции подготовки финансовой отчетности, качество финансовой отчетности зависит от заинтересованности руководства в раскрытии точной и надежной финансовой информации и наличии у него соответствующих знаний и навыков.

102. Контроль за деятельностью руководства со стороны лиц, отвечающих за корпоративное управление, формирует определенные ожидания в отношении поведения и создает мотивацию для выполнения руководством своих обязанностей. Хорошая практика корпоративного управления может оказать положительное влияние на надежность подготавливаемой организацией финансовой информации.

103. Во многих организациях, особенно более крупных, существуют комитеты по аудиту – они могут способствовать укреплению корпоративного управления, особенно в тех случаях, когда члены комитета не зависят от руководства и обладают надлежащим уровнем финансовой грамотности. Различия в уровне корпоративного управления могут повлиять на подход к аудиту, а также на процесс взаимодействия с руководством и лицами, отвечающими за корпоративное управление.

104. Эффективное корпоративное управление в равной степени необходимо и малым организациям, хотя формат их собственности может означать, что формальные структуры корпоративного управления для них не

- столь уместны, а комитеты по аудиту создаются не так часто. Во многих малых организациях практически нет разницы между руководством и лицами, отвечающими за корпоративное управление: обе функции выполняет руководитель-собственник.
105. Оценка качества финансовой отчетности организации пользователями, вероятно, возрастет, если они сочтут, что члены комитета по аудиту независимы от руководства и обладают необходимым уровнем финансовой грамотности. Уверенность пользователей также, вероятно, увеличится, если они будут проинформированы (возможно, в годовом отчете) о действиях, предпринятых комитетом по аудиту, о рассмотренных им основных вопросах и о причинах сделанных им выводов.
106. Многие более крупные организации создают в рамках своих структур корпоративного управления и внутреннего контроля службу внутреннего аудита. Хотя задачи и функции службы внутреннего аудита многообразны, обычно они включают проверку достоверности информации и консультирование с целью оценки и повышения эффективности процессов корпоративного управления, а также управления рисками и внутреннего контроля в организации. Лица, отвечающие за корпоративное управление, могут осуществлять контроль за службой внутреннего аудита и, вероятно, будут заинтересованы в обеспечении надлежащего взаимодействия между внешним аудитором и службой внутреннего аудита.
107. В том, что касается внешнего аудита, основополагающее значение имеет позиция руководителей организации, как правило, ее директоров. Некоторые из них могут считать, что внешний аудит необходим только потому, что таковы требования регулирующих органов, поэтому затраты на него следует свести к минимуму. Другие могут расценивать аудит как строгий процесс, позволяющий им быть уверенными в достоверности опубликованной финансовой информации, а также дающий им возможность получить ценные комментарии от знающего независимого наблюдателя в отношении рисков, стоящих перед организацией, ее контрольной среды и процесса подготовки финансовой отчетности. Лица, отвечающие за корпоративное управление организации, могут оказать положительное влияние на качество аудита, проявляя активный интерес к работе аудитора и принимая необходимые меры в тех случаях, когда они считают, что надлежащее качество не было обеспечено.
108. В более крупных организациях, особенно в организациях, ценные бумаги которых допущены к организованным торгам, часто создаются комитеты по аудиту, осуществляющие контроль за взаимоотношениями между организацией и аудитором. Это может включать назначение аудитора, оценку независимости аудитора, включая предоставление

сопутствующих аудиту услуг, и одобрение стоимости услуг по проведению аудита. Если комитеты по аудиту заинтересованы в повышении качества аудита, а не в минимизации затрат, они помогают обеспечить выделение на аудит достаточного объема надлежащих ресурсов.

109. В обязанности некоторых комитетов по аудиту также входит непосредственная оценка качества аудита в рамках процесса повторного назначения аудиторов или при рассмотрении стоимости услуг по проведению аудита. Эффективность такой оценки будет более высокой, если для комитета по аудиту разработан формальный процесс и критерии для описания отдельных аспектов качества аудита. На оценку комитетом по аудиту качества аудита будет влиять взаимодействие с аудитором (см. пункты 53–56) и, в частности, оценка проявленного профессионального скептицизма.
110. Обычно существует взаимосвязь между качеством аудита и количеством ресурсов, использованных в ходе его проведения, и это, как правило, находит отражение в стоимости аудиторских услуг. Однако низкая стоимость этих услуг никогда не может служить оправданием для выделения недостаточного объема ресурсов на проведение аудита и получения недостаточного количества аудиторских доказательств надлежащего характера. Важно, чтобы комитеты по аудиту проверяли, достаточно ли времени запланировано на проведение аудита. Это приобретает особое значение в тех случаях, когда стоимость аудиторских услуг обсуждается непосредственно с руководством. Руководство часто оказывает большое влияние на определение стоимости аудиторских услуг, при этом его представление о качестве аудита может отличаться от точки зрения комитета по аудиту.

5.6 Культурные факторы более общего характера

111. Особенности национальной культуры могут оказывать непосредственное влияние на установки и действия всех заинтересованных сторон, вовлеченных в процесс подготовки финансовой отчетности, а также могут опосредованно затрагивать характер и объем требований к ведению бухгалтерского учета и применимых законов и нормативных актов.
112. В число культурных факторов входят:
- а. отношение к власти: разные общества характеризуются разным уровнем неравенства (так называемая «дистанцированность от власти»), и это может влиять на то, как более молодые люди взаимодействуют с людьми более старшего возраста и наоборот;
 - б. неприятие неопределенности: люди по-разному относятся к неопределенности, и это может влиять на их стремление всё

структурировать и на их реакцию на неструктурированные ситуации;

- c. коллективное поведение: та мера, в какой общество ожидает от отдельных людей коллективных или самостоятельных действий;
- d. прозрачность: надлежащее, по мнению общества, соотношение между прозрачностью и конфиденциальностью.

113. Подобные культурные особенности, вероятно, будут влиять на объективность и профессиональный скептицизм, а также на то, как отдельные лица работают вместе, формируют суждения и взаимодействуют друг с другом.

114. Различия в обычаях делового оборота и культурных факторах могут создавать практические сложности как для международных организаций, так и для их аудиторов. Руководство группы может принять решение о выработке специальных мер для смягчения последствий таких сложностей за счет внедрения и обеспечения функционирования эффективных средств контроля за финансовой отчетностью на уровне группы. Подобные меры могут включать:

- согласованную политику и процедуры во всех странах, где работает группа;
- программы, действующие на уровне группы, например кодексы поведения и программы по предупреждению недобросовестных действий;
- оценку внутренними аудиторами точности и полноты финансовой информации, полученной от компонентов;
- централизованный контроль за деятельностью и финансовыми результатами компонентов;
- регулярные визиты руководства группы с целью налаживания взаимодействия;
- направление персонала в командировки.

Понимание различий в обычаях делового оборота и культурных факторов более общего характера помогает аудитору группы планировать и проводить аудит группы в разных юрисдикциях.

5.6.1 *Отношение к власти*

115. В некоторых культурах существует широкий разрыв в распределении власти между людьми, входящими в иерархию, что, вероятно, будет оказывать влияние на поведение и взаимодействие между людьми. Так, в некоторых культурах может считаться неуважительным, если менее опытные сотрудники оспаривают точку зрения более старших коллег.

Чрезмерно почтительное отношение к лицам, наделенным властными полномочиями, может повлиять как на готовность менее опытных бухгалтеров организации ставить под сомнение действия своих руководителей, так и на рабочую обстановку в коллективе, работающем над заданием.

116. Аудит – это процесс, предполагающий совместную работу членов аудиторской группы и четкое информационное взаимодействие между всеми элементами ее структуры как в восходящем, так и в нисходящем направлении. Для такой работы также требуется умение сохранять профессиональный скептицизм. В сообществах, где существует большой разрыв в распределении полномочий, у менее опытных аудиторов могут возникнуть сложности с непосредственным обращением к лицам, наделенным полномочиями. В таких ситуациях аудиторы могут принять решение о более тщательной проверке документации вместо настойчивого направления запросов напрямую руководству.

5.6.2 *Неприятие неопределенности*

117. Некоторые сообщества более, чем другие, допускают неопределенность. Это может повлиять на отношение к принятию рисков и уровень консерватизма. Консерватизм, вероятно, будет влиять на стратегии руководства в сфере ведения бизнеса и его внутреннее поведение, а также на суждения относительно бухгалтерского учета, формируемые при подготовке финансовой отчетности.
118. Кроме того, неприятие неопределенности, вероятно, будет влиять на оценку рисков аудиторами и на объем доказательств, определяемых ими как достаточные и надлежащие.

5.6.3 *Коллективное поведение*

119. В некоторых сообществах большое социальное значение придается коллективному поведению, например верности государству, работодателю или семье. В таких обстоятельствах более вероятно то, что отдельные лица будут придерживаться групповых норм и порядка действий. В других обществах ценится индивидуальная точка зрения и позиция; хотя это может способствовать поддержанию профессионального скептицизма, это также, вероятно, приведет к большему разнообразию поведенческих реакций и результатов.

5.6.4 *Прозрачность*

120. Еще одним аспектом культуры, способным повлиять на финансовую отчетность и эффективность взаимодействия аудитора с руководством, является мера ожидаемой секретности или конфиденциальности в ходе хозяйственной деятельности. Из-за недостаточной открытости или

прозрачности со стороны руководства аудиторам может быть сложнее понять необходимые аспекты деятельности организации с целью надлежащего выявления и оценки рисков существенного искажения финансовой отчетности.

5.7 Регулирование аудиторской деятельности

121. Регулирование аудиторской деятельности предполагает выдачу аудиторским организациям и индивидуальным аудиторам лицензий на проведение аудита, установление стандартов, проверку качества аудита, а также принятие дисциплинарных мер в случае несоблюдения стандартов и ненадлежащего проведения аудита. На уровне страны эти функции, как правило, выполняются независимыми регулирующими органами или профессиональными бухгалтерскими организациями либо и теми, и другими.
122. Нормативно-правовые акты, а также стандарты аудита и этики создают основу для многих аспектов регулирования. Хотя аудиторские и этические стандарты принимаются на уровне страны, при разработке национальных стандартов всё чаще используются международные стандарты, принимаемые Советом по международным стандартам аудита и заданий, обеспечивающих уверенность (IAASB) и Советом по международным стандартам этики для бухгалтеров (IESBA).
123. Требования стандартов аудита и других аналогичных стандартов наиболее эффективны, если они надлежащим образом обеспечены возможностью принудительного исполнения. Это предполагает придание стандартам необходимого правового статуса, инспектирование аудита, расследование заявлений о фактах ненадлежащего проведения аудита и, при необходимости, принятие дисциплинарных мер.
124. На уровне страны инспектирование аудита (экспертная оценка) обычно проводится другой аудиторской организацией, профессиональной бухгалтерской организацией, которой иногда делегируются полномочия регулирующим органом, или независимыми органами, регулирующими аудиторскую деятельность. Всё чаще в законах и нормативных актах предусматривается, что инспектирование аудита организаций, ценные бумаги которых допущены к организованным торгам, а иногда аудита и других общественно значимых организаций проводится независимым органом, регулирующим аудиторскую деятельность.
125. Инспектирование аудита – важный механизм для оценки соблюдения аудиторами стандартов аудита, а также, в зависимости от полномочий, других аспектов качества аудита. Меры, предпринятые аудиторскими организациями с целью устранения недочетов, выявленных в ходе инспектирования аудита, могут способствовать повышению качества

аудита. Значимые результаты инспектирования аудита за определенный промежуток времени необходимо фиксировать и передавать органам, устанавливающим стандарты.

126. Результаты инспектирования аудита часто публикуются. Публикация результатов инспектирования аудита позволит повысить осведомленность заинтересованных сторон относительно вопросов качества аудита.
127. Эффективные дисциплинарные меры не только побуждают аудиторские организации соблюдать применимые стандарты, но и придают другим заинтересованным сторонам уверенность в качестве аудита. Чтобы дисциплинарные меры были эффективными, у лиц, отвечающих за расследование и исполнение дисциплинарных функций, должны быть четкие полномочия и достаточные ресурсы для выполнения своей работы.

5.8 Судебная практика

128. Помимо прямых затрат, понесенных в ходе проведения аудита, от аудиторской организации может потребоваться возместить обратившейся в суд стороне убытки, возникшие в результате ненадлежащего проведения аудита. Риск судебного разбирательства и его влияние на качество аудита зависят от конкретной страны.
129. Некоторые считают, что риск судебного разбирательства будет способствовать повышению качества аудита, поскольку он будет заставлять аудитора свести вероятность ненадлежащего проведения аудита к минимуму. Другие полагают, что риск судебного разбирательства будет оказывать неблагоприятное влияние на качество аудита, способствуя формальному подходу, а не готовности искать инновационные подходы к устранению аудиторского риска, а также отталкивая талантливых специалистов от выбора или сохранения профессии аудитора.

5.9 Привлечение в профессию

130. Аудит – сложный вид интеллектуальной деятельности, требующий применения здравого суждения, наличия пытливого ума, а также значительного объема специальных знаний в сфере бизнеса, финансовой отчетности и собственно аудита. Хотя специализированные учебные заведения стремятся дать аудиторам все необходимые знания, на эффективность обучения будут неизбежно влиять способности студентов.
131. Во многих странах ряды начинающих аудиторов пополняются в основном за счет выпускников университетов, выбравших в качестве специальности бухгалтерский учет и деловое администрирование.

Учеба в университете может дать им как необходимые знания, так и надлежащие этические ориентиры.

132. Для обеспечения качества аудита важно нанимать как аудиторов достойных специалистов. Необходимо как можно раньше информировать потенциальных работников о привлекательных характеристиках профессии бухгалтера. Однако в разных странах профессия аудитора имеет разную степень привлекательности, поскольку на нее влияют такие факторы, как репутация и статус профессии, а также более очевидные факторы, такие как сопоставимые уровни вознаграждения и представления о вероятной интенсивности труда. В случае дефицита достаточно квалифицированных потенциальных работников с подбором достойных кандидатов могут возникнуть сложности.

5.10 Сроки подготовки финансовой отчетности

133. Сроки, в течение которых должен быть завершен аудит, могут оказывать влияние на процессы подготовки финансовой отчетности и способ утверждения финансовой отчетности руководством и лицами, отвечающими за корпоративное управление. Появление во многих юрисдикциях режимов подготовки отчетности в сокращенные сроки также ограничивает возможность аудитора выполнять детальные операции после окончания периода подготовки отчетности. В связи с этим для аудиторов возрастает необходимость доверять системам внутреннего контроля и выполнять аудиторские процедуры до окончания периода.
134. На сроки подготовки финансовой информации также влияет необходимость организаций, ценные бумаги которых допущены к организованным торгам, обнародовать прогнозы по прибыли или предварительные результаты деятельности на довольно раннем этапе. В некоторых юрисдикциях перед обнародованием такой информации требуется ее согласование аудитором или выполнение с ней аудитором определенных действий. Преимуществом такой ситуации является то, что аудитор может проверить финансовые результаты до обнародования информации, но из-за этого сроки еще больше сокращаются.
135. Сроки подготовки отчетности в случае аудита малых организаций могут быть менее жесткими, чем для организаций, ценные бумаги которых допущены к организованным торгам, что позволяет аудитору использовать доказательства, полученные в результате событий и операций после отчетной даты. Более того, малые организации не так часто публикуют прогнозы по прибыли до завершения аудита. Однако малые организации нередко предоставляют банкам и другим поставщикам капитала не проверенную аудиторами годовую, месячную или квартальную финансовую отчетность.

Приложение 1

Трудности определения качества аудита

1. Термин «качество аудита» часто используется в обсуждениях заинтересованных сторон, в сообщениях регулирующих органов, органов, устанавливающих стандарты, аудиторских и прочих организаций, при проведении исследований и разработке политики. Качество аудита – сложное понятие, и на данный момент не существует четкого определения, которое имело бы всеобщее признание.
2. Цель аудита – повысить степень уверенности предполагаемых пользователей в финансовой отчетности. Это достигается за счет сбора аудиторскими достаточных надлежащих аудиторских доказательств с целью выражения мнения относительно того, подготовлена ли финансовая отчетность во всех существенных аспектах в соответствии с применимой концепцией подготовки финансовой отчетности. Часто это мнение содержит информацию о том, что финансовая отчетность «во всех существенных аспектах достоверно отражает» или «дает правдивое и достоверное представление» о финансовом положении организации по состоянию на конец периода, а также о ее результатах и денежных потоках за период в соответствии с применимой концепцией подготовки финансовой отчетности.
3. Хотя в национальных законах и стандартах бухгалтерского учета содержатся критерии «достоверного представления», многие аспекты процесса подготовки финансовой отчетности и, следовательно, аудита финансовой отчетности предполагают применение профессионального суждения.
4. Стандарты аудита служат важной основой, обеспечивающей качество аудита. Так, в Международных стандартах аудита, подготовленных Советом по международным стандартам аудита и заданий, обеспечивающих уверенность, описываются цели¹ аудитора и

¹ См. МСА 200 «*Основные цели независимого аудитора и проведение аудита в соответствии с Международными стандартами аудита*», пункт 11:

При проведении аудита финансовой отчетности перед аудитором стоят следующие основные цели:

- (а) получить разумную уверенность в том, что финансовая отчетность не содержит существенных искажений вследствие недобросовестных действий или ошибки, что позволит аудитору выразить мнение относительно того, подготовлена ли финансовая

устанавливаются минимальные требования. Однако большинство требований, содержащихся в Международных стандартах аудита, либо создают основу для формирования суждений в ходе аудита, либо нуждаются в выработке профессионального суждения для их надлежащего применения.

5. Поэтому аудит – это такой вид деятельности, где компетентные лица, опираясь на свой опыт и придерживаясь принципов честности, объективности и профессионального скептицизма, имеют возможность формировать надлежащие профессиональные суждения, которые подтверждаются фактами и обстоятельствами задания. Кроме того, для аудитора важны такие качества, как настойчивость и упорство, чтобы обеспечить внесение необходимых изменений в финансовую отчетность, а в тех случаях, когда такие изменения не вносятся, – включение в аудиторское заключение надлежащей оговорки.
6. Помимо того, что отдельные аспекты финансовой отчетности являются предметом суждения, существует ряд факторов, усложняющих описание и оценку качества аудита, а именно:
 - наличие или отсутствие существенных искажений в проаудированной финансовой отчетности дает лишь частичное представление о качестве аудита;
 - все аудиторские задания разные, и вопрос о том, какие аудиторские доказательства будут достаточными и надлежащими для подтверждения мнения аудитора, в некоторой степени является предметом суждения;
 - разные заинтересованные стороны имеют разные представления о качестве аудита;
 - доступна ограниченная информация о выполненной работе и результатах аудита.

Наличие или отсутствие существенных искажений в проаудированной финансовой отчетности дает лишь частичное представление о качестве аудита

7. Учитывая цель аудита, наличие в финансовой отчетности существенных искажений, которые не были выявлены в ходе аудита, может указывать

отчетность во всех существенных аспектах в соответствии с применимой концепцией подготовки финансовой отчетности;

- (b) предоставить заключение о финансовой отчетности и довести до сведения соответствующих лиц, как указано в Международных стандартах аудита, вопросы, которые привлекли внимание аудитора.

на ненадлежащее проведение аудита. Однако отсутствие в финансовой отчетности существенных искажений не может само по себе служить единственной мерой качества аудита, поскольку финансовая отчетность могла вообще не содержать существенных искажений, которые можно было бы обнаружить.

8. Даже существование необнаруженных существенных искажений в проаудированной финансовой отчетности необязательно может свидетельствовать о низком качестве аудита, поскольку аудит призван обеспечить разумную, а не абсолютную уверенность в том, что финансовая отчетность не содержит существенных искажений. Разница между абсолютной и разумной уверенностью особенно важна в тех случаях, когда искажения являются результатом недобросовестных действий, скрытых с помощью подлога, сговора и умышленного представления недостоверных сведений.
9. Модель аудита отражает неотъемлемые ограничения, присущие аудиту, и призвана обеспечить разумную, а не абсолютную уверенность, а это говорит о возможности существования необнаруженных существенных искажений. Если существенные искажения, не обнаруженные в ходе аудита, будут выявлены впоследствии, может быть сложно определить, из-за чего они не были обнаружены: из-за общей модели аудита или из-за недостатков качества конкретного факта проведенного аудита.
10. Концептуально «достаточные надлежащие аудиторские доказательства» и «разумная уверенность» тесно взаимосвязаны. Ни одному из этих понятий нельзя дать точное определение, но оба необходимо учитывать в контексте применимых стандартов и сложившейся практики.

Все аудиторские задания разные, и вопрос о том, какие аудиторские доказательства будут достаточными и надлежащими для подтверждения мнения аудитора, в некоторой степени является предметом суждения

11. Не существует двух абсолютно одинаковых организаций, поэтому аудиторские процедуры и необходимые суждения будут непременно различаться. Следовательно, вопрос о том, что будет считаться «достаточными надлежащими аудиторскими доказательствами», в некоторой степени является предметом профессионального суждения, отражающего размеры, характер и уровень сложности организации, отрасль и нормативно-правовую среду, в которой она ведет свою деятельность, а также оценку аудитором рисков наличия существенных искажений в подготовленной руководством финансовой отчетности.
12. Аудиторские организации, как правило, являются коммерческими, при этом прибыльность аудиторской организации обычно зависит от соотношения платы, полученной за оказанные аудиторские услуги, и

затрат, понесенных в ходе сбора достаточных надлежащих аудиторских доказательств. Это может создать у третьих лиц ощущение, что, невзирая на применение аудиторских стандартов и этических требований, аудиторские организации могут быть заинтересованы в ограничении объемов выполняемой работы в краткосрочной перспективе, признавая при этом, что в более долгосрочной перспективе необходимо поддерживать высокое качество аудита, чтобы защитить репутацию аудиторской организации и избежать судебных исков и неблагоприятных мер со стороны регулирующих органов. Кроме того, в отношении государственного сектора можно заметить, что, хотя аудиторские организации государственного сектора не являются коммерческими организациями, бюджетные ограничения могут создать для них дополнительные сложности с точки зрения обеспечения надлежащего объема выполняемой работы.

Разные заинтересованные стороны имеют разные представления о качестве аудита

13. Разные заинтересованные стороны имеют разные представления о качестве аудита. Этот факт сам по себе не удивителен, поскольку уровень их непосредственного участия в аудите и доступа к информации, касающейся аудита, сильно различается, при этом разные заинтересованные стороны придают разное значение ценности аудита.
14. В организациях, ценные бумаги которых допущены к организованным торгам, заинтересованные стороны имеют доступ только к связанной с аудитом информации, которая была доведена до всеобщего сведения. В других же организациях заинтересованные стороны часто могут иметь прямой доступ к аудиторам и получать как официальные, так и неофициальные информационные сообщения, оказывающие непосредственное влияние на их представления о качестве аудита.
15. Некоторые пользователи финансовой отчетности могут считать, что высокое качество аудита предполагает получение как можно большего количества аудиторских доказательств и постановку как можно большего количества вопросов перед руководством. Если рассматривать качество аудита только с этой точки зрения, можно предположить, что качество аудита будет тем выше, чем больше ресурсов как в количественном, так и в качественном выражении выделяется на аудит.
16. Руководство может быть заинтересовано в ограничении затрат на аудит, завершении аудита в кратчайший срок и уменьшении вмешательства в текущую деятельность организации. Если рассматривать качество аудита с этой точки зрения, руководство может предложить свести к минимуму выделяемые на аудит ресурсы.

17. Если объединить эти две разные точки зрения, получится, что качественный аудит – это результативный аудит, выполняемый эффективно, своевременно и за разумную плату. Однако слова «результативный», «эффективно», «своевременно» и «разумный» характеризуются субъективностью толкования. У лиц, отвечающих за корпоративное управление, включая комитеты по аудиту, часто есть все необходимые возможности, чтобы рассматривать подобные вопросы. По этой причине во многих странах в обязанности комитетов по аудиту входит оценка качества аудита и утверждение (либо рекомендация для утверждения) выбранного аудитора и стоимости аудиторских услуг.

Доступна ограниченная информация о выполненной работе и результатах аудита

18. Многие услуги являются относительно прозрачными для тех, для кого они выполняются, и пользователи могут напрямую оценить их качество. Однако многие заинтересованные стороны, включая акционеров организаций, ценные бумаги которых допущены к организованным торгам, или поставщиков финансирования для любых организаций, как правило, не имеют подробной информации о работе, выполненной в ходе аудита, а также о выявленных и решенных проблемах. Поэтому пользователи финансовых отчетов, находящиеся за пределами аудируемой организации, часто не могут напрямую оценить качество аудита.
19. Информация о работе аудитора и его замечаниях может быть представлена в заключении или отчете аудитора. Однако многие аудиторские заключения и отчеты имеют стандартизированную форму, и в них, как правило, не приводится информация о работе аудитора и его замечаниях, кроме относительно необычных случаев, когда аудитор выражает модифицированное мнение.
20. Пользователи обращались с вопросом, не следует ли включать больше информации в заключения и отчеты аудиторов, в Совет по международным стандартам аудита и заданий, обеспечивающих уверенность. В ответ на эти обращения Совет предложил внести изменения в структуру, формулировки и содержание аудиторского заключения, причем для аудита организаций, ценные бумаги которых допущены к организованным торгам, было предложено добавить в заключение ключевые вопросы аудита. Совет надеется, что изменения аудиторского заключения и, в частности, включение в него ключевых вопросов аудита дадут пользователям финансовой отчетности полезную информацию, которая позволит им лучше понимать те вопросы, которые, с профессиональной точки зрения аудитора, имели наибольшее значение в ходе аудита.

21. Совет надеется, что программа внесения изменений в заключения и отчеты аудиторов позволит пользователям получить лучшее представление о качестве аудита, особенно в тех случаях, когда есть возможность дополнительно обсудить этот вопрос с комитетами по аудиту или аудитором. Тем не менее Совет признает, что такая дополнительная информация неизбежно будет представлять собой относительно небольшую часть от общего объема информации, которая известна аудитору и которая может быть необходима для лучшей оценки качества аудита.

Приложение 2

Атрибуты качества, связанные с исходными параметрами, а также параметрами процесса

1. В настоящем Приложении приводится дополнительное описание атрибутов качества, связанных с исходными параметрами, а также параметрами процесса. Эти атрибуты качества применяются на уровне аудиторского задания, на уровне аудиторской организации и на уровне страны (или юрисдикции).

Исходные параметры

- 1.1 **Ценности, этические нормы и подходы – уровень задания**
2. Ключевые атрибуты:
 - аудиторская группа осознает, что аудит выполняется в интересах широкой общественности, и понимает, как важно соблюдать этические требования;
 - аудиторская группа проявляет объективность и честность;
 - аудиторская группа независима;
 - аудиторская группа проявляет профессиональную компетентность и должную тщательность;
 - аудиторская группа сохраняет профессиональный скептицизм.
- 1.1.1 *Аудиторская группа осознает, что аудит выполняется в интересах широкой общественности, и понимает, как важно соблюдать этические требования*
3. Аудиторская группа нацелена на проведение аудита в интересах имеющих отношение к организации заинтересованных сторон и широкой общественности. Характер и уровень общественного интереса, вероятно, будет разным в зависимости от характера организации. Однако при проведении аудита любой организации аудиторская группа должна в надлежащей мере привлекать руководство, уверенно выражать свою точку зрения и доводить работу со сведениями до формирования надлежащих выводов.

1.1.2 *Аудиторская группа проявляет объективность и честность*

4. Принцип объективности обязывает аудиторов не поступаться своим профессиональным или деловым суждением вследствие предвзятости, конфликта интересов или ненадлежащего влияния других лиц.¹
5. В частности, аудиторы должны быть объективны потому, что многие важные аспекты, связанные с подготовкой финансовой отчетности, предполагают применение суждения. С определенностью могут быть измерены лишь немногочисленные позиции, включаемые в финансовую отчетность, при этом многие позиции предполагают оценку и, следовательно, применение суждения. Аудиторы должны проявлять объективность при оценке суждений руководства с целью уменьшения риска умышленного или непреднамеренного существенного искажения финансовой отчетности вследствие предвзятости руководства.
6. Честность – это качество, которым должны обладать все лица, действующие в общественных интересах. Важно, чтобы аудиторская группа действовала честно и это было видно со стороны, а для этого необходимо обладать не только порядочностью, но и целым рядом сопутствующих качеств, включая справедливость, беспристрастность и смелость.

1.1.3 *Аудиторская группа независима*

7. Независимость необходима для защиты отдельных членов аудиторской группы или аудиторской организации от влияния, которое может отрицательно сказаться на их профессиональных суждениях. Кроме того, независимость помогает им действовать честно, проявлять объективность и сохранять профессиональный скептицизм. Это также необходимо для недопущения возникновения настолько значимых фактов или обстоятельств, что разумное и хорошо информированное третье лицо может счесть, что честность, объективность или профессиональный скептицизм аудиторской организации или члена аудиторской группы были нарушены.
8. Угрозы независимости аудитора могут представлять:
 - финансовая заинтересованность, существующая между аудитором и аудируемой организацией. Наличие финансовой заинтересованности в аудируемом лице может привести к угрозе личной заинтересованности;

¹ Кодекс этики профессиональных бухгалтеров, выпущенный *Советом по международным стандартам этики для бухгалтеров* (Кодекс СМСЭБ), пункт 120.1.

- деловые отношения между аудитором и аудируемой организацией. Тесные деловые взаимоотношения между аудируемой организацией и аудиторской организацией либо членом аудиторской группы или его ближайшим родственником могут привести к угрозе личной заинтересованности или к угрозе запугивания;
 - оказание аудируемым лицам иных, чем аудит, услуг. Традиционно сложилось так, что аудиторские организации оказывают аудируемым лицам целый ряд неаудиторских услуг в соответствии с имеющимися у них навыкам и знаниям. Однако оказание неаудиторских услуг может создать угрозу нарушения независимости. Чаще всего это приводит к возникновению угрозы самоконтроля, личной заинтересованности и заступничества;
 - партнеры и сотрудники могут полагать, что их вознаграждение и даже продолжение работы в аудиторской организации зависят от сохранения аудируемого клиента, что создает угрозу близкого знакомства или личной заинтересованности;
 - ситуации, когда бывший член аудиторской группы или партнер аудиторской организации начал работать в аудируемой организации на должности, позволяющей ему оказывать значительное влияние на подготовку данных бухгалтерского учета и финансовой отчетности. Чаще всего это приводит к возникновению угрозы близкого знакомства, личной заинтересованности и запугивания;
9. Угроза близкого знакомства также может возникнуть в случае привлечения к выполнению аудиторского задания одного и того же руководящего состава на протяжении длительного периода. Однако накопленные ранее знания об организации и ее хозяйственной деятельности, вероятно, будут благоприятно влиять на качество аудита, поскольку это будет способствовать лучшей оценке аудитором рисков и принятию им более адекватных ответных мер. Это также может привести к повышению эффективности и большей ценности рекомендаций по оптимизации отдельных аспектов хозяйственной деятельности организации.
10. Потенциальную пользу для качества аудита необходимо сопоставлять с угрозами для независимости аудитора, которые могут возникнуть вследствие хорошей осведомленности руководящего состава об организации и ее деятельности в результате участия в аудите на протяжении ряда лет. С целью снижения этой угрозы Кодекс СМСЭБ требует, чтобы ключевые партнеры по аудиту общественно значимых организаций менялись (подвергались ротации) через семь лет, а в

некоторых странах этические или нормативно-правовые требования устанавливают более короткий период ротации. Существует мнение, что представление о независимости аудиторов улучшится, если, кроме ротации руководителей аудита, периодически будет меняться и сама аудиторская организация. Другие полагают, что сохранение одной и той же аудиторской организации, вероятно, помогает аудиторам лучше понимать деятельность и системы организации и способствует принятию более эффективных мер по снижению риска существенного искажения финансовой отчетности, а также повышению эффективности аудита.

11. Анализ угроз и мер предосторожности одинаково важен для определения независимости при проведении аудита организаций как государственного, так и частного сектора. Однако некоторые из видов потенциальных угроз могут различаться. Так, для аудиторов организаций государственного сектора меньше вероятность наличия прямой финансовой заинтересованности в аудируемых ими организациях.
12. Аудитор часто рассматривается как ценный консультант организации по вопросам бизнеса и налогообложения, и часто ему приходится напрямую общаться с высшим руководством, что приводит к его хорошей осведомленности о ходе хозяйственной деятельности организации. Это дает аудитору хорошие знания как о процессе подготовки финансовой отчетности в организации-клиенте, так и об отрасли, в которой эта организация работает, но эти знания также могут рассматриваться как угроза независимости аудитора.
 - 1.1.4 *Аудиторская группа проявляет профессиональную компетентность и должную тщательность*
13. Требование проявлять профессиональную компетентность и должную тщательность распространяется на всех членов аудиторской группы и предполагает:
 - приобретение и поддержание на должном уровне профессиональных знаний и навыков;
 - тщательное, внимательное и своевременное исполнение своих обязанностей;
 - добросовестное выполнение своих обязанностей в соответствии с применимыми техническими и профессиональными стандартами.

1.1.5 *Аудиторская группа сохраняет профессиональный скептицизм*

14. Профессиональный скептицизм – это подход к работе, предполагающий умение ставить вопросы с целью надлежащего понимания организации, ее деятельности и окружения, в котором она работает. Это понимание, наряду с более общими знаниями и опытом работы в сфере бизнеса, позволяет аудитору оценить риски существенного искажения информации в финансовой отчетности организации, оценить достаточность и надлежащий характер аудиторских доказательств и сделать надлежащие выводы.
15. Профессиональный скептицизм – важный аспект профессионального суждения аудитора в отношении планирования и проведения аудита, а также оценки его результатов. Если аудиторы не будут готовы поставить под сомнение предпосылки, использованные руководством, включая те случаи, когда руководство обращалось к эксперту, они не будут выполнять роль сдерживающего фактора в отношении недобросовестных действий и не смогут с уверенностью сделать вывод о том, что финансовая отчетность организации представлена достоверно в соответствии с концепцией подготовки финансовой отчетности.
16. Требование сохранять профессиональный скептицизм распространяется на всех членов аудиторской группы и предполагает:
- пытливый ум и готовность поставить под сомнение предпосылки, использованные руководством;
 - критическую оценку информации и объяснений, полученных в ходе выполнения своей работы;
 - стремление понять заинтересованность руководства в возможном искажении финансовой отчетности;
 - непредвзятость;
 - критическую оценку суждений других членов аудиторской группы;
 - готовность подвергать сомнению действия и решения руководства и упорство в доведении своей работы до формирования соответствующего вывода;
 - повышенное внимание к доказательствам, которые не соответствуют другим полученным доказательствам или ставят под сомнение надежность документов и ответов на запросы.

1.2 **Ценности, этические нормы и подходы – уровень аудиторской организации**

17. Ключевые атрибуты:

- существование системы корпоративного управления, создающей надлежащую позицию руководства и нацеленной на защиту независимости аудиторской организации;
- поощрение определенных личностных характеристик за счет систем оценки и вознаграждения, ориентированных на обеспечение качества аудита;
- отсутствие влияния финансовых соображений при принятии решений и совершении действий, способных отрицательно сказаться на качестве аудита;
- осознание аудиторской организацией важности создания для партнеров и сотрудников возможностей непрерывного профессионального развития и получения доступа к высококачественной поддержке по техническим вопросам аудита;
- поощрение в аудиторской организации консультирования по сложным вопросам;
- наличие эффективных систем принятия и продолжения отношений с клиентами.

1.2.1 *Существование системы корпоративного управления, создающей надлежащую позицию руководства и нацеленной на защиту независимости аудиторской организации*

18. Важно, чтобы в аудиторской организации была надежная внутренняя система корпоративного управления, которая защищала бы направленность аудита на служение общественным интересам и позволяла бы избежать отрицательного влияния коммерческих интересов аудиторской организации на качество аудита, например, за счет ненадлежащего продвижения других направлений деятельности (таких как налогообложение, корпоративные финансы и консалтинг) в ущерб качеству аудита.
19. Руководство аудиторской организации играет важную роль в формировании культуры, в которой осознается значение аудита для общественных интересов и значимость качества аудита в этом отношении, включая необходимость избегать ситуаций, которые могли бы поставить под сомнение объективность или независимость аудиторской организации. Регулярное информирование об ожидаемых вариантах поведения создает в аудиторской организации надлежащую среду, в которой, в частности, поощряется соблюдение принципов, лежащих в основе распространяющихся на аудиторов этических требований.

20. Индивидуальные аудиторы напрямую контролируют культуру, формируемую в их организации, а в малых и средних аудиторских организациях небольшое количество партнеров может оказывать самое непосредственное влияние на исходные параметры, такие как система корпоративного управления, консультирование и мероприятия по мониторингу. В зависимости от ситуации это может расцениваться либо как достоинство, либо как недостаток среды небольшой аудиторской организации.
- 1.2.2 *Поощрение определенных личностных характеристик за счет систем оценки и вознаграждения, ориентированных на обеспечение качества аудита*
21. Системы оценки и вознаграждения могут способствовать формированию и развитию необходимых личностных характеристик и стереотипов поведения, включая честность, объективность, профессиональную компетентность и должную тщательность. Это предполагает включение этих характеристик в число критериев, учитываемых при подборе персонала, в процессы повышения в должности и выплаты вознаграждений, а также в программы обучения с использованием надлежащих концепций развития профессиональных качеств.
22. Концепции развития профессиональных качеств могут быть разработаны с учетом сфер компетентности из Международных образовательных стандартов, поскольку это способствовало бы гармонизации концепций, используемых разными аудиторскими организациями.
23. Аудиторская организация регулярно оценивает соответствие профессиональных качеств своих партнеров и сотрудников концепциям, разработанным с целью обеспечения качества аудита. Это позволяет аудиторским организациям гарантировать, что партнеры и сотрудники не будут наказаны за твердую позицию по вопросам аудита, даже если это может поставить под угрозу взаимоотношения с клиентом. Сделанные выводы используются для обоснования решений, принимаемых по вопросам повышения в должности и выплаты вознаграждений, а также других действий, которые могут быть предприняты аудиторскими организациями в тех случаях, когда результаты работы партнеров или сотрудников не отвечают ожидаемым стандартам.

- 1.2.3 *Отсутствие влияния финансовых соображений при принятии решений и совершении действий, способных отрицательно сказаться на качестве аудита*
24. Финансовые соображения как на уровне аудиторской организации (например, финансовая цель, которую ставит перед собой организация для достижения рентабельности аудита, а также готовность инвестировать в обучение и вспомогательные системы для аудита), так и на уровне задания (например, соотношение между платой за аудиторские услуги и затратами на выполненные работы) не должны мешать проведению надежного аудита, отвечающего общественным интересам.
25. Кроме того, не следует в ущерб качеству аудита:
- стремиться к получению аудиторских заданий и сохранению аудируемых клиентов, особенно за счет нереально низкой стоимости услуг;
 - активно предлагать неаудиторские услуги организациям, для которых аудиторская организация проводит аудит;
 - сокращать затраты (в том числе за счет уменьшения количества партнеров и сотрудников) в подразделении аудита (например, в период экономического спада).
- 1.2.4 *Осознание аудиторской организацией важности создания для партнеров и сотрудников возможностей непрерывного профессионального развития и получения доступа к высококачественной поддержке по техническим вопросам аудита*
26. Для проведения аудита необходимы знания по целому ряду специальных вопросов, включая стандарты финансовой отчетности, аудита и этики, а также законы и нормативные акты в области корпоративного и налогового права. Аудиторским организациям важно иметь техническую поддержку, чтобы помогать партнерам и сотрудникам быть в курсе последних изменений в этих сферах и оказывать им содействие по сложным вопросам.
27. Качество аудита также повысится, если будет разработана информационная инфраструктура, позволяющая аудиторской организации обосновывать аудиторские суждения (например, посредством создания баз данных, касающихся конкретной сферы деятельности и отрасли), выявлять и надлежащим образом решать проблемы, связанные с независимостью, а также планировать и эффективно реализовывать ротацию партнеров по аудиторским заданиям.

28. Размеры аудиторских организаций и доступная им техническая поддержка могут существенно различаться. Для малых аудиторских организаций с небольшим числом сотрудников и клиентской базой, характеризующейся относительно небольшой сложностью операций, вполне возможно разработать относительно простую политику и процедуры контроля качества. Однако у малых аудиторских организаций могут возникнуть сложности с точки зрения консультирования, так что им, возможно, придется привлекать сторонних консультантов, обладающих необходимыми техническими знаниями и опытом, либо обращаться за технической поддержкой в местные организации профессиональных бухгалтеров.

1.2.5 Поощрение в аудиторской организации консультирования по сложным вопросам

29. Во всех аудиторских организациях, включая индивидуальных аудиторов, важно формировать культуру, поощряющую консультирование. Во время проведения аудита часто приходится принимать сложные решения и формировать сложные суждения. Сотрудники обсуждают соответствующие вопросы с членами аудиторской группы и с руководителем аудита. Руководители аудита обсуждают сложные решения и суждения с другими партнерами либо с техническими специалистами и тщательно оценивают полученные рекомендации. Для обеспечения эффективного функционирования этого процесса важно поощрять консультирование, а также следить за тем, чтобы у лиц, участвующих в этом процессе, было достаточно времени на решение возникающих проблем должным образом.

30. В случае ограниченности внутренних ресурсов указанные лица могут использовать сторонние технические ресурсы, обращаясь в свои профессиональные бухгалтерские организации, другие аудиторские организации, с которыми у них есть связи, либо в располагающие необходимыми ресурсами сторонние организации.

1.2.6 Наличие эффективных систем принятия и продолжения отношений с клиентами.

31. Важно, чтобы перед принятием аудиторского задания, а впоследствии ежегодно аудиторские организации оценивали, компетентны ли они выполнять соответствующее задание и располагают ли они необходимыми для этого возможностями и ресурсами. Это предполагает оценку того, может ли аудиторская организация соблюдать соответствующие этические требования.

32. Хотя аудиторы должны сохранять профессиональный скептицизм, проведение аудита также предполагает определенный уровень доверия руководству. Недостаточно честному руководству нельзя доверять по

определению. По этой причине хорошие системы принятия и продолжения отношений с клиентами оценивают наличие информации, которая позволила бы предположить, что руководство является недостаточно честным, чтобы можно было провести качественный аудит. Следовательно, надежные системы принятия и продолжения отношений с клиентами играют важную роль, помогая аудиторской организации избегать заданий, по которым высока вероятность недобросовестных или противозаконных действий, и таким образом сохранять репутацию организации, проводящей качественный аудит.

1.3 Ценности, этические нормы и подходы – уровень страны

33. Ключевые атрибуты:

- установление этических требований, четко очерчивающих этические принципы, а также конкретные требования, применимые в тех или иных случаях;
- активная деятельность регулирующих органов, национальных органов, устанавливающих стандарты, и профессиональных бухгалтерских организаций, направленная на разъяснение этических принципов и обеспечение последовательного применения требований;
- обмен между аудиторскими организациями информацией, важной для принятия решений относительно сотрудничества с клиентом.

1.3.1 *Установление этических требований, четко очерчивающих этические принципы, а также конкретные требования, применимые в тех или иных случаях*

34. Этические требования могут быть установлены законом или иными нормативными актами либо предписаны профессиональными бухгалтерскими организациями. Международная федерация бухгалтеров требует от своих членов, чтобы они принимали меры по принятию и внедрению в своих юрисдикциях Кодекса СМСЭБ, а также оказывали содействие в его применении, в зависимости от обязанностей организаций-членов в соответствующих странах. В некоторых странах Кодекс СМСЭБ дополняется национальными требованиями, при этом аудиторские организации и аудиторы организаций государственного сектора могут по своему выбору устанавливать для своих партнеров и сотрудников более высокие требования.

35. Этические требования не могут охватить все возможные ситуации. Поэтому аудиторы изучают как сами требования, так и лежащие в их основе фундаментальные принципы, чтобы понимать, как применять их на практике. Понять, как применять эти принципы, можно в процессе

внутреннего информационного взаимодействия в аудиторской организации, в процессе наставничества и обучения на рабочем месте, а также в процессе наблюдения за работой более опытных сотрудников.

36. Кодекс СМСЭБ устанавливает следующие основополагающие принципы профессиональной этики, которые должны соблюдать аудиторы.²

- Честность – открытость и порядочность во всех профессиональных и деловых взаимоотношениях. Честность также предполагает добросовестность и правдивость.³
- Объективность – недопущение отказа от профессиональных и деловых суждений вследствие предвзятого отношения, конфликта интересов или ненадлежащего влияния других лиц.
- Профессиональная компетентность и должная тщательность – поддержание профессиональных знаний и навыков на уровне, необходимом для обеспечения получения клиентом или работодателем компетентных профессиональных услуг с учетом последних изменений в практике, законодательстве и методах работы, а также добросовестное выполнение своих обязанностей в соответствии с применимыми техническими и профессиональными стандартами.
- Конфиденциальность – соблюдение конфиденциальности информации, полученной в результате профессиональных и деловых отношений, и, следовательно, неразглашение любой такой информации третьим лицам без надлежащих на то полномочий, если отсутствует законное или профессиональное право или обязанность раскрыть такую информацию, а также неиспользование такой информации в личных целях профессионального бухгалтера или третьих лиц.
- Профессиональное поведение – соблюдение соответствующих законов и нормативных актов и несвершение действий, дискредитирующих профессию.

37. Кроме того, в Кодексе СМСЭБ содержатся дополнительные требования в отношении независимости аудиторов и описывается подход, которого следует придерживаться аудиторам в том числе с целью:

- выявления угроз нарушения независимости;

² Кодекс СМСЭБ, пункт 100.5.

³ Кодекс СМСЭБ, раздел 110.1.

- оценки значительности выявленных угроз;
 - принятия при необходимости мер предосторожности для устранения угроз или снижения их до приемлемого уровня.
38. В Кодексе СМСЭБ указывается, что, если аудиторы устанавливают, что надлежащие меры предосторожности для устранения угроз или снижения их до приемлемого уровня отсутствуют или не могут быть приняты, профессиональный бухгалтер должен устранить обстоятельства или отношения, создающие соответствующие угрозы независимости, либо отказаться от аудиторского задания на этапе его принятия, либо прекратить выполнение аудиторского задания⁴. Кодекс СМСЭБ признает, что в некоторых ситуациях созданная угроза будет настолько значительной, что никакие меры предосторожности не смогут снизить ее до приемлемого уровня, – в таком случае аудиторы запрещается проводить аудит.
- 1.3.2 *Активная деятельность регулирующих органов, национальных органов, устанавливающих стандарты, и профессиональных бухгалтерских организаций, направленная на разъяснение этических принципов и обеспечение последовательного применения требований*
39. Рекомендации, обучение и поддержка со стороны регулирующих органов, национальных органов, устанавливающих стандарты, профессиональных бухгалтерских организаций и других лиц способствуют последовательному применению этических требований и лежащих в их основе принципов. Это может включать в себя публикацию таких материалов, как ответы на часто задаваемые вопросы, организацию презентаций и семинаров.
- 1.3.3 *Обмен между аудиторскими организациями информацией, важной для принятия решений относительно сотрудничества с клиентом*
40. Аудиторским организациям приходится принимать решения о начале работы с новым или о продолжении сотрудничества с существующим клиентом. Если у аудиторских организаций возникают сомнения относительно практики подготовки финансовой отчетности или честности руководства аудируемого клиента, они могут принять решение не продолжать отношения с этим клиентом. В такой ситуации важно, чтобы другие аудиторские организации, приглашенные к участию в тендере на проведение аудита, были об этом осведомлены.

⁴ Кодекс СМСЭБ, пункт 290.7. Однако аудиторы организаций государственного сектора, как правило, не имеют возможности отказаться от выполнения аудиторских заданий.

1.4 Знания, навыки, опыт и время – уровень задания

41. Ключевые атрибуты:

- наличие у партнера и сотрудников необходимых профессиональных качеств;
- понимание партнерами и сотрудниками деятельности организации клиента;
- формирование партнерами и сотрудниками обоснованных профессиональных суждений;
- активное участие руководителя аудита в оценке рисков, планировании, надзоре и проверке выполняемой работы;
- наличие достаточного опыта у сотрудников, выполняющих более детальную аудиторскую работу на местах, надлежащее руководство их работой, контроль и проверка ее результатов, а также наличие необходимой преемственности между сотрудниками;
- наличие у партнеров и сотрудников достаточного времени для проведения эффективного аудита;
- наличие взаимодействия между руководителем аудита и другими опытными членами аудиторской группы и руководством, а также лицами, отвечающими в организации клиента за корпоративное управление.

1.4.1 *Наличие у партнера и сотрудников необходимых профессиональных качеств*

42. Нельзя ожидать одинакового уровня знаний и опыта от всех членов аудиторской группы, но руководитель аудита обязан обеспечить, чтобы группа в целом обладала необходимыми знаниями и навыками, а для выполнения задач конкретного задания при необходимости привлекались сторонние специалисты или эксперты. Так, может понадобиться экспертная оценка по следующим вопросам:

- оценка сложных финансовых инструментов, земельных участков и зданий, нематериальных активов, приобретенных активов и принятых обязательств по результатам сделок по объединению бизнеса, а также активов, которые могли обесцениться;
- актуарный расчет обязательств, связанных с договорами страхования или планами выплаты вознаграждений работникам;
- оценка запасов нефти и газа;

- оценка обязательств по осуществлению природоохранных мероприятий и затрат на ликвидацию загрязнений;
 - интерпретация договоров, законов и нормативных актов;
 - анализ сложных или нетипичных вопросов соблюдения налогового законодательства;
 - информационные системы организации, особенно если организация считается зависящей от использования информационных технологий.
43. Экспертную оценку можно получить внутри аудиторской организации либо обратиться к сторонним источникам. В случае привлечения специалистов или экспертов важно обеспечить, как и в случае с другими членами аудиторской группы, надлежащее руководство их работой, контроль и проверку ее результатов.
44. Надлежащее развитие профессиональных знаний и навыков начинается с первоначальной профессиональной подготовки будущего профессионального бухгалтера.⁵ Затем, чтобы получить специализацию, позволяющую выполнять обязанности аудитора, профессиональный бухгалтер продолжает свое профессиональное развитие и приобретает дополнительный опыт работы в области аудита. Чтобы всегда соответствовать ожиданиям клиентов и общества, аудиторы должны стремиться к постоянному развитию профессиональной компетентности и обучению на протяжении всей жизни.⁶

⁵ Сферы компетентности и результаты обучения для начинающего профессионального бухгалтера приводятся в Международных образовательных стандартах IES 2 «Первоначальное профессиональное развитие – техническая компетентность», IES 3 «Первоначальное профессиональное развитие – профессиональные навыки» и IES 4 «Первоначальное профессиональное развитие – профессиональные ценности, этические нормы и подход», а сферы компетентности и результаты обучения для руководителя проекта приводятся в IES 8 «Профессиональное развитие для руководителей проектов, отвечающих за аудит финансовой отчетности».

⁶ В настоящее время Совет по международным образовательным стандартам в области финансового учета и отчетности ведет работу по пересмотру стандарта IES 8. В пересмотренном стандарте, вероятно, будет учтена потребность аудитора в постоянном повышении компетентности за счет определения результатов обучения и установления требования непрерывного профессионального развития в тех сферах, которые необходимы для руководителей проектов, отвечающих за аудит финансовой отчетности.

1.4.2 *Понимание партнерами и сотрудниками деятельности организации клиента*

45. Хорошее понимание организации, ее деятельности и отрасли, в которой она работает, играет ключевую роль в способности аудитора оценить риски существенного искажения информации в финансовой отчетности с целью проведения надлежащих аудиторских процедур и оценки полученных результатов. Это также необходимо для сохранения профессионального скептицизма и способности формировать надлежащие суждения в отношении аудита.
46. Знание отрасли, включая понимание соответствующих нормативных актов и вопросов бухгалтерского учета, может оказаться особенно важным для клиентов из таких отраслей, как сектор финансовых услуг. Тем не менее важно следить за тем, чтобы области знаний аудитора не были слишком узкими и не мешали ему замечать более общие аспекты. Аудиторы могут приобрести общие знания в сфере бизнеса в ходе выполнения неаудиторских заданий, а также в процессе работы с клиентами из разных отраслей. Это позволяет им абстрагироваться от особенностей деятельности конкретной организации и воспользоваться своими более общими знаниями о вопросах ведения бизнеса, рисках и системах контроля.
47. Аудит малых организаций часто проводится на местах опытными сотрудниками, работающими с конкретной организацией уже на протяжении нескольких лет. Такие сотрудники, как правило, хорошо знают деятельность организации, но их объективность и профессиональный скептицизм могут оказаться под угрозой.

1.4.3 *Формирование партнерами и сотрудниками обоснованных профессиональных суждений*

48. Опираясь на свой опыт и такие ценности, как честность, объективность и профессиональный скептицизм, аудиторы формируют профессиональные суждения, которые подтверждаются фактами и обстоятельствами задания.
49. Для формирования обоснованных суждений от партнеров и сотрудников может потребоваться:
- выявление проблемы;
 - применение знаний в области бизнеса, финансового учета и отчетности, а также информационных технологий;
 - изучение вопроса и анализ различных перспектив;
 - оценка альтернатив в свете соответствующих фактов и обстоятельств;

- оценка того, был ли использован подходящий процесс для получения вывода и существуют ли достаточные надлежащие аудиторские доказательства, которые его подкрепляют;
- получение консультаций при необходимости;
- документальное оформление полученного вывода и его обоснования.

1.4.4 *Активное участие руководителя аудита в оценке рисков, планировании, надзоре и проверке выполняемой работы*

50. Поскольку руководители аудита несут ответственность за выполнение задания, важно, чтобы они принимали непосредственное участие в планировании аудита, оценке полученных доказательств и формировании окончательных выводов.
51. В то время как значительные объемы более детальной аудиторской работы могут быть делегированы менее опытным сотрудникам, доступность руководителей аудита позволяет им своевременно предоставлять необходимую информацию по мере проведения аудита.
52. Некоторые считают, что от всех организаций необходимо требовать раскрытия в аудиторском заключении имени руководителя аудита, так как в этом случае руководитель аудита будет сильнее чувствовать личную ответственность, поскольку именно он в итоге отвечает за проведение аудита. Во многих юрисдикциях такое требование уже существует, как правило, в форме необходимости проставления личной подписи. Другие полагают, что такое требование не будет влиять на чувство ответственности руководителя аудита. Потенциальные сложности, связанные с существованием такого требования, включают кажущееся снижение ответственности аудиторской организации и возможность усиления юридической ответственности руководителя аудита в отдельных юрисдикциях.
- 1.4.5 *Наличие достаточного опыта у сотрудников, выполняющих более детальную аудиторскую работу на местах, надлежащее руководство их работой, контроль и проверка ее результатов, а также наличие необходимой преемственности между сотрудниками*
53. Многие, особенно более крупные, аудиторские организации имеют иерархическую структуру, которая часто описывается как «пирамида», при этом состав многих рабочих групп, формируемых для выполнения отдельных заданий, отражает эту структуру. Это повышает вероятность того, что значительный объем более детальной аудиторской работы будет выполняться на местах относительно неопытными сотрудниками, даже более того – многие из них могут продолжать обучение на получение квалификации в области бухгалтерского учета. Однако для

формирования сотрудниками обоснованных профессиональных суждений, как правило, требуется опыт.

54. Привлечение год за годом одних и тех же сотрудников к проведению аудита, вероятно, поможет им лучше понять деятельность и системы организации, поэтому руководство и лица, отвечающие за корпоративное управление, часто относятся к этому положительно. Некоторые считают, что это может способствовать принятию эффективных мер в ответ на риски существенного искажения финансовой отчетности, а также проведению эффективного аудита. Однако слишком длительное участие в проведении аудита может привести к потере профессионального скептицизма и угрозе нарушения независимости аудитора.
55. Во многих странах для аудиторов организаций государственного сектора установлены фиксированные лимиты в отношении сумм, которые они могут тратить на кадровые ресурсы. Также могут существовать нормативные акты, затрагивающие вопросы найма сотрудников и регулирующие размер выплачиваемой им заработной платы. Из-за этого у некоторых аудиторских организаций могут быть сложности с привлечением и удержанием достаточного количества первоклассных сотрудников, необходимых для последовательного обеспечения высокого качества аудита.

1.4.6 *Наличие у партнеров и сотрудников достаточного времени для проведения эффективного аудита*

56. У партнеров и сотрудников часто есть и другие обязанности, помимо аудита одной организации, при этом для проведения аудита могут быть установлены сжатые сроки. Чтобы обеспечить наличие адекватного количества ресурсов для сбора достаточных надлежащих аудиторских доказательств и для надлежащего взаимодействия с руководством и лицами, отвечающими за корпоративное управление, необходимо планирование.
57. Аудиторские организации, как правило, являются коммерческими, при этом на прибыльность аудиторской организации влияет соотношение платы, полученной за оказанные аудиторские услуги, и затрат, понесенных в ходе сбора достаточных надлежащих аудиторских доказательств. В рамках аудиторской организации руководители аудита, как правило, отвечают за доходность проводимого ими аудита, и, если размер платы за аудиторские услуги ограничивается руководством клиента, это может вынудить аудиторскую группу изменить характер и сроки проведения аудиторских процедур или

сократить объемы тестирования. Это в свою очередь создает потенциальную угрозу для качества аудита.⁷

1.4.7 *Наличие взаимодействия между руководителем аудита и другими опытными членами аудиторской группы и руководством, а также лицами, отвечающими в организации клиента за корпоративное управление*

58. Важно, чтобы высшее руководство организации клиента и лица, отвечающие за корпоративное управление в этой организации, могли при необходимости связаться с руководителем аудита. Регулярное взаимодействие позволяет руководителю аудита быть в курсе изменений, происходящих в деятельности организации, а также своевременно поднимать вопросы, связанные с аудитом.

1.5 **Знания, навыки, опыт и время – уровень аудиторской организации**

59. Ключевые атрибуты:

- наличие у партнеров и сотрудников достаточного времени для решения сложных вопросов, возникающих в процессе аудита;
- надлежащая структура аудиторских групп;
- партнерами и старшими членами аудиторской группы в отношении менее опытных сотрудников осуществляется своевременная оценка их работы, наставничество и обучение в процессе работы;
- наличие достаточных возможностей для обучения партнеров по аудиту и сотрудников по вопросам аудита, бухгалтерского учета и, если уместно, специализированным отраслевым вопросам.

1.5.1 Наличие у партнеров и сотрудников достаточного времени для решения сложных вопросов, возникающих в процессе аудита

60. Партнеры и старшие сотрудники, как правило, работают над несколькими аудиторскими заданиями, сроки проведения которых часто в той или иной мере совпадают. Это может привести к тому, что в отдельные периоды работа может быть особенно напряженной. Кроме того, партнеры и сотрудники аудиторской организации часто оказывают клиентам сопутствующие аудиту услуги или выполняют другую работу. Важно, чтобы при распределении обязанностей аудиторские организации, насколько это возможно, предвидели возможные

⁷ В этических требованиях (например, в пункте 240.2 Кодекса СМСЭБ) часто описывается эта угроза и содержатся требования в отношении ее оценки и принятия, если уместно, мер предосторожности.

конфликты, связанные с совпадением сроков, и управляли ими. Для снижения риска чрезмерной загруженности отдельных партнеров и сотрудников, руководство аудиторской организации должно активно отслеживать уровни рабочей нагрузки.

1.5.2 *Надлежащая структура аудиторских групп*

61. Распределение кадровых ресурсов осуществляется с учетом рисков. Существует опасность, что наиболее компетентные партнеры и сотрудники будут назначаться для работы с самыми крупными и наиболее престижными клиентами аудиторской организации, в результате чего они не будут участвовать в проведении аудита для других клиентов, у которых риски существенного искажения финансовой отчетности могут быть более высокими.
62. Надлежащее распределение ресурсов способствует тому, что аудит проводят рабочие группы, имеющие необходимый опыт и время. Это предполагает назначение для выполнения задания партнеров и старших сотрудников, располагающих как надлежащими знаниями отрасли клиента и применяемой клиентом концепции подготовки финансовой отчетности, так и достаточным временем для проведения качественного аудита.
63. Распределение ресурсов предполагает сбор аудиторской организацией информации:
 - о знаниях, навыках и опыте;
 - предполагаемом времени занятости;
 - периодах оказания услуг – с целью содействия соблюдению этических требований, например, в отношении ротации партнеров по аудиту.
64. В некоторых странах отсутствует требование проведения обязательного аудита малых организаций. Это может означать, что в таких странах малым и средним аудиторским организациям, имеющим небольшое количество клиентов, сложно сохранять партнеров и сотрудников, обладающих необходимыми знаниями и опытом в области аудита.

1.5.3 *Партнерами и старшими членами аудиторской группы в отношении менее опытных сотрудников осуществляется своевременная оценка их работы, наставничество и обучение в процессе работы*

65. Применяемый аудиторской организацией процесс оценки – важный аспект для развития индивидуальных способностей. Хотя качество аудита сложно измерить, оно, вероятно, улучшится, если ему уделяется особое внимание при оценке работы как партнеров, так и рядовых сотрудников. Это можно использовать для того, чтобы поощрять

- применение обоснованных аудиторских суждений, включая консультирование с другими специалистами по сложным вопросам.
66. Полезно разграничивать проведение периодической оценки результатов работы сотрудников и организацию наставничества и обучения в процессе работы. В то время как оценка может использоваться в качестве меры, помогающей выявить важный навык или профессиональное качество, нуждающиеся в улучшении, наставничество и обучение в процессе работы могут использоваться для того, чтобы помочь специалисту развить этот навык или качество. Наставничество и обучение в процессе работы, вероятно, окажутся наиболее полезными с точки зрения развития основных личностных характеристик, таких как честность, объективность, тщательность, профессиональный скептицизм и упорство, а также с точки зрения содействия менее опытным сотрудникам в работе с неизвестными им сферами аудита.
67. Для эффективного наставничества требуются дополнительные навыки, знания и опыт, так что количество специалистов, обладающих необходимыми качествами, в аудиторских организациях ограничено. У этих лиц могут быть и другие обязанности. Важно, чтобы аудиторские организации использовали стимулирующие меры, побуждающие более опытных сотрудников выделять необходимое время на эффективное выполнение этой важной роли по развитию сотрудников, а также оценивали достижение поставленных целей в рамках специального процесса оценки.
- 1.5.4 *Наличие достаточных возможностей для обучения партнеров по аудиту и сотрудников по вопросам аудита, бухгалтерского учета и, если уместно, специализированным отраслевым вопросам*
68. Специализированные учебные заведения стремятся дать аудиторам необходимые знания в процессе первоначального профессионального развития, включающего обучение техническим и профессиональным навыкам, ценностям, этическим нормам и подходам, а также приобретение практического опыта, а в дальнейшем аудиторы должны соблюдать требования в отношении непрерывного профессионального развития.
69. Аудиторские организации обеспечивают обучение техническим аспектам аудита, а также требованиям своих методологий его проведения. Кроме того, аудиторские организации обеспечивают получение аудиторами необходимого практического опыта, включая

стажеров в рабочие группы, выполняющие аудиторскую работу.⁸ Очень важно дополнять обучение техническим аспектам аудита приобретением практического опыта, поскольку формальное обучение – лишь часть процесса, в ходе которого аудиторы приобретают навыки и опыт.

70. Профессиональные бухгалтерские организации, являющиеся членами Международной федерации бухгалтеров, устанавливают требования, касающиеся непрерывного профессионального развития, а программы развития, используемые аудиторскими организациями, разрабатываются таким образом, чтобы обеспечивать профессиональную компетентность специалистов в области аудита. Такие программы часто охватывают целый ряд аспектов, касающихся деятельности аудиторской организации в целом, включая управление проектами, информационные технологии и коммуникативные навыки. Важно, чтобы аудиторские организации осознавали значимость профессионального развития и выделяли достаточно времени и ресурсов на обучение вопросам аудита и бухгалтерского учета, включая, если уместно, специализированные отраслевые вопросы, чтобы развить у аудиторов технические навыки, необходимые для обеспечения качества аудита.

1.6 Знания, навыки, опыт и время – уровень страны

71. Ключевые атрибуты:

- наличие эффективных механизмов лицензирования аудиторских организаций и частных аудиторов;
- четкая формулировка требований к обучению и предоставление необходимых ресурсов для эффективного обучения;
- наличие возможностей информирования аудиторов по актуальным вопросам и проведения тренингов для них по новым нормативным требованиям в сфере бухгалтерского учета, аудита и другим;
- укрепление репутации аудиторской профессии с целью привлечения и удержания специалистов, обладающих нужными качествами.

⁸ В пунктах 54 и 59 Международного образовательного стандарта IES 8 устанавливаются требования относительно практического опыта профессиональных аудиторов.

- 1.6.1 *Наличие эффективных механизмов лицензирования аудиторских организаций и частных аудиторов*
72. Аудит – это деятельность в интересах общества, осуществляемая лицами с соответствующей квалификацией в надлежащих условиях. Чтобы эти характеристики соблюдались, как правило, разрабатываются национальные механизмы выдачи аудиторским организациям или частным аудиторам лицензий на проведение аудита. Часто уполномоченный орган ведет реестр одобренных аудиторских организаций и частных аудиторов. Как правило, при определенных обстоятельствах власти имеют право отозвать лицензию.
- 1.6.2 *Четкая формулировка требований к обучению и предоставление необходимых ресурсов для эффективного обучения*
73. В число критериев, которые должны быть выполнены для получения лицензии, обычно входят требования к обучению в форме как первоначального, так и непрерывного профессионального развития. Четкая формулировка требований к обучению и предоставление необходимых ресурсов для обеспечения эффективности обучения способствуют повышению качества аудита.
74. В основе профессиональных качеств, обеспечивающих качество аудита, лежат профессиональные навыки, описанные в Международных образовательных стандартах. Эти профессиональные качества развиваются за счет теоретического обучения в сочетании с приобретением практического опыта и наставничеством со стороны других специалистов аудиторской организации. Международные образовательные стандарты разработаны для организаций – членов Международной федерации бухгалтеров, на которых может лежать обязанность проводить теоретическое обучение, но не распространяются напрямую на аудиторские организации, которые обеспечивают получение практического опыта и наставничество. Если и образовательные, и аудиторские организации будут использовать одинаковую концепцию развития профессиональных качеств, это будет способствовать повышению качества аудита.
- 1.6.3 *Наличие возможностей информирования аудиторов по актуальным вопросам и проведения тренингов для них по новым нормативным требованиям в сфере бухгалтерского учета, аудита и другим*
75. Помимо обучения, направленного на первоначальное профессиональное развитие аудитора, важным фактором в повышении качества аудита являются действующие в стране надлежащие механизмы для обеспечения непрерывного профессионального развития. Непрерывное профессиональное развитие необходимо для того, чтобы более опытные аудиторы продолжали развивать свои

навыки и знания в области аудита и были в курсе изменений в сфере бухгалтерского учета и нормативно-правового регулирования.

76. Непрерывное профессиональное развитие особенно актуально в случае внесения существенных изменений в требования, касающиеся финансовой отчетности и аудита. Это дает возможность проинформировать аудиторов о новых технических требованиях, объяснить цели таких изменений и помочь им понять, как учесть новые требования в своей работе эффективным с точки зрения затрат образом.

1.6.4 *Укрепление репутации аудиторской профессии с целью привлечения и удержания специалистов, обладающих нужными качествами*

77. Профессиональные качества партнеров по аудиту и сотрудников – важный фактор, обеспечивающий качество аудита. Несмотря на большую значимость обучения, некоторые из необходимых качеств в какой-то мере являются врожденными. Поэтому к работе аудиторами важно привлекать лиц, обладающих нужными качествами.

78. На выбор профессии аудитора, вероятно, будут оказывать влияние несколько факторов, включая:

- статус аудитора как профессии в определенной стране;
- представления о возможностях карьерного роста и вознаграждения;
- характер работы, включая ее роль в отношении интересов общества;
- качество предоставляемого обучения.

79. Те же самые факторы, вероятно, будут влиять на принятие решения о дальнейшей работе аудитором и о серьезной карьере в сфере аудита. В некоторых странах наблюдается тенденция к уходу большого количества бухгалтеров из аудиторских организаций, в частности, в производственные организации. Несмотря на возможное благоприятное влияние этой тенденции на финансовую отчетность, она может ограничить число опытных специалистов, доступных для аудиторских организаций, и, таким образом, поставить под угрозу качество аудита.

80. Статус профессии аудитора в той или иной стране также может влиять на отношение к аудиторам и, следовательно, на эффективность выполняемых аудитом функций. В странах, где профессия аудитора не считается престижной или аудиторы не наделены надлежащими полномочиями, аудиторы будут занимать более слабую позицию относительно руководства. В таких обстоятельствах аудиторы с меньшей вероятностью будут задавать руководству вопросы в отношении значимых аспектов или настаивать на своей позиции по

значимым вопросам, выявленным в ходе аудита. Однако в тех странах, где эта профессия уважаема или аудиторы наделяются надлежащими полномочиями за счет соответствующих механизмов, аудиторам будет легче сохранять профессиональный скептицизм и эффективно проводить аудит.

Параметры процесса

1.7 Процесс аудита и процедуры контроля качества – уровень задания

81. Ключевые атрибуты:

- соблюдение аудиторской группой стандартов аудита, соответствующих законов и нормативных актов, а также процедур контроля качества аудиторской организации;
- надлежащее использование аудиторской группой информационных технологий;
- эффективное взаимодействие с другими лицами, участвующими в аудите;
- наличие надлежащих договоренностей с руководством организации клиента, способствующих проведению эффективного и результативного аудита.

1.7.1 *Соблюдение аудиторской группой стандартов аудита, соответствующих законов и нормативных актов, а также процедур контроля качества аудиторской организации*

82. Стандарты аудита играют основополагающую роль в обеспечении качества аудита и доверия пользователей к аудиту. Международные стандарты аудита разработаны для того, чтобы помочь аудитору получить разумную уверенность, и требуют, чтобы аудитор применял профессиональное суждение и сохранял профессиональный скептицизм в ходе планирования и проведения аудита, а также, помимо прочего:

- выявлял и оценивал риски существенного искажения вследствие как недобросовестных действий, так и ошибки в результате изучения организации и ее окружения, включая систему внутреннего контроля организации;
- получал достаточные надлежащие аудиторские доказательства относительно наличия существенных искажений посредством разработки и применения надлежащих мер в ответ на указанные риски;
- формировал мнение относительно финансовой отчетности исходя из выводов, сделанных на основе аудиторских доказательств.

83. Международные стандарты аудита требуют готовить документацию, которой будет достаточно для того, чтобы опытный аудитор, ранее не имевший отношения к данному заданию, мог понять характер, сроки и объем выполненных процедур, результаты этих процедур, возникшие значимые вопросы и полученные выводы. Эта документация подтверждает действия, выполненные с целью контроля качества как членами аудиторской группы до завершения аудита, так и другими лицами, проверяющими качество выполненной работы.
84. Национальные законы и нормативные акты часто требуют от аудиторов соблюдения стандартов аудита. Однако стандарты аудита определяют не все аспекты процесса аудита, поэтому аудиторские организации обычно разрабатывают методологии, содержащие более подробные описания. Но даже в пределах структуры, созданной стандартами аудита и методологиями аудиторских организаций, у аудиторской группы есть возможность выбрать, какая конкретно аудиторская работа будет выполняться, как она будет вестись на практике и какими будут характер и сроки взаимодействия с руководством. Порядок выполнения работы на практике может быть важным фактором как с точки зрения эффективности, так и с точки зрения результативности.

1.7.2 *Надлежащее использование аудиторской группой информационных технологий*

85. Более активное использование и усложнение компьютерных информационных систем дают аудиторам возможность более эффективно и результативно собирать аудиторские доказательства, например, благодаря использованию автоматизированных способов аудита, включая контрольные считывания файлов и использование результатов тестирования. Преимущество этих способов заключается в более широком охвате операций и средств контроля. Однако иногда использование таких способов требует привлечения специалистов, а это может отнимать много времени, особенно в первые годы применения таких способов.
86. Используемые аудиторскими организациями информационные платформы влияют на способы проведения аудита и отражения выполненной аудиторами работы в записях. Все активнее разрабатывается аудиторское программное обеспечение, помогающее аудиторским группам применять разработанную аудиторской организацией методологию. Несмотря на повышение эффективности и оптимизацию процессов контроля качества, с использованием такого программного обеспечения связаны следующие риски для качества аудита:
- чрезмерное внимание уделяется неукоснительному использованию аудиторского программного обеспечения вместо

поощрения учета уникальных характеристик аудируемой организации;

- новые сотрудники тратят слишком много времени на обучение работе с аудиторским программным обеспечением, вместо того чтобы изучать принципы проведения аудита.

87. Хотя удаленная проверка аудиторской работы партнерами и опытными сотрудниками может привести к сокращению благоприятных возможностей для наставничества и обучения в процессе работы, у нее есть и потенциальные преимущества:

- более эффективная проверка аудиторской работы, когда члены аудиторской группы работают на нескольких объектах или в разных часовых поясах;
- более эффективный способ проведения дополнительных проверок аудиторской работы после выполнения первоначальных проверок.

88. Кроме того, информационные технологии оказывают влияние на способы взаимодействия аудиторов внутри аудиторской группы, а также с руководством организации клиента и лицами, отвечающими за корпоративное управление. Так, всё активнее используется электронная почта и другие инструменты автоматизации профессиональных услуг. Хотя электронная почта в целом увеличивает возможности для взаимодействия, особенно в международном масштабе, использование этого инструмента может иметь ограничения. В частности, в ходе обмена информацией по электронной почте может быть меньше возможностей для получения полезных аудиторских доказательств, чем в ходе более продуктивного взаимодействия в форме открытых обсуждений с руководством. В зависимости от ситуации, при использовании электронной почты руководству может быть легче предоставлять неточные или неполные ответы на вопросы аудитора или вести себя менее откровенно, если у него есть для этого мотивы.

1.7.3 *Эффективное взаимодействие с другими лицами, участвующими в аудите*

89. У большинства крупных организаций есть подразделения, дочерние организации, совместные предприятия или объекты инвестиций, учитываемые по методу долевого участия (компоненты), при этом часто аудит одного или нескольких компонентов проводится не командой аудитора группы, а другими аудиторскими группами. Если между командой аудитора группы и аудиторами компонентов отсутствует эффективное взаимодействие, существует риск неполучения командой аудитора группы достаточных надлежащих аудиторских доказательств для обоснования мнения аудитора группы. Четкое и своевременное

информирование аудитора компонента о требованиях команды аудитора группы формирует основу для эффективного двустороннего информационного взаимодействия между ними.⁹

90. В число других лиц, участвующих в аудите, могут входить специалисты и эксперты (например, специалисты по информационным технологиям) или, если речь идет о группе, аудиторы компонентов. Если в аудите участвуют другие лица, важно, чтобы:
- аудиторская группа наладила с ними четкое информационное взаимодействие относительно работы, которую необходимо выполнить;
 - эти другие лица предоставляли четкую информацию о результатах выполненной работы;
 - аудиторская группа определила, что выполненная работа соответствует поставленным целям и надлежащим образом учитывает полученные результаты.
91. Во многих крупных организациях есть служба внутреннего аудита. Эффективное взаимодействие между внешними и внутренними аудиторами имеет большое значение как для эффективности, так и для результативности аудита. Так, служба внутреннего аудита, скорее всего, будет располагать ценной информацией о деятельности и бизнес-рисках организации, которая будет полезна для изучения организации аудитором, для оценки им рисков, а также для других аспектов аудита.
92. Руководство группы обычно ожидает, что аудитор группы будет эффективно координировать работу, выполняемую в отношении компонентов. Существует мнение, что этому может способствовать проведение аудита компонентов одной аудиторской организацией или аудиторскими организациями, входящими в одну сеть или ассоциацию аудиторских организаций. Поэтому большое значение может иметь география деятельности аудиторской организации и, следовательно, ее способность покрывать аудиторскими процедурами дочерние организации и другие компоненты группы. Другие считают, что участие в аудите группы нескольких разных аудиторских организаций дает возможность рассмотреть ряд точек зрения о рисках организации и надлежащих аудиторских процедур в ответ на выявленные риски.

⁹ См. МСА 600 «Особенности аудита финансовой отчетности группы (включая работу аудиторов компонентов)», пункт A57.

- 1.7.4 *Наличие надлежащих договоренностей с руководством организации клиента, способствующих проведению эффективного и результативного аудита*
93. Руководство может быть заинтересовано в завершении аудита в кратчайший срок и сведении к минимуму вмешательства в текущую деятельность организации. Следующие меры могут повысить эффективность и результативность процесса аудита:
- тщательное планирование, включая, если уместно, согласование с руководством информационных потребностей и графика работы аудитора;
 - своевременное взаимодействие с руководством для решения вопросов, выявленных в ходе аудита;
 - стремление соблюдать согласованные сроки выполнения работ и сроки подготовки отчетности;
 - стремление избегать по мере возможности направления разными членами аудиторской группы идентичных запросов руководству по одному и тому же вопросу.

1.8 **Процесс аудита и процедуры контроля качества – уровень аудиторской организации**

94. Ключевые атрибуты:
- адаптация методологии аудита в соответствии с изменениями в профессиональных стандартах и результатами внутренних обзорных проверок в рамках контроля качества и внешнего инспектирования;
 - включение в методологию аудита требования о применении членами аудиторской группы профессионального скептицизма и вынесении надлежащих профессиональных суждений;
 - включение в методологию требования об эффективном надзоре и проверке выполняемой аудиторской работы;
 - включение в методологию требования о подготовке надлежащей аудиторской документации;
 - внедрение строгих процедур контроля качества, мониторинг качества аудита и принятие соответствующих мер;
 - проведение при необходимости эффективных проверок качества выполнения задания.

1.8.1 *Адаптация методологии аудита в соответствии с изменениями в профессиональных стандартах и результатами внутренних обзорных проверок в рамках контроля качества и внешнего инспектирования*

95. Важно, чтобы используемая аудиторской организацией методология проведения аудита не оставалась статичной, а развивалась вслед за изменениями в профессиональных стандартах и условиях ведения бизнеса, а также чтобы методология и инструменты проведения аудита постоянно и своевременно совершенствовались по результатам внутренних проверок и инспектирования регулирующими органами.
96. Чтобы продемонстрировать готовность к постоянному совершенствованию, аудиторская организация может провести причинно-следственный анализ по результатам внутренних и внешних проверок с целью выявления любых системных проблем и принятия соответствующих ответных мер, направленных на оптимизацию используемых методологий и процессов.

1.8.2 *Включение в методологию аудита требования о применении членами аудиторской группы профессионального скептицизма и вынесении надлежащих профессиональных суждений*

97. Большинство аудиторских организаций используют методологии для оказания сотрудникам содействия в проведении эффективного и результативного аудита, а также для организации процессов контроля качества. Эти методологии иногда предполагают использование аудиторского программного обеспечения, помогающего принимать решения и создающего электронную рабочую документацию, которую можно изучать удаленно.
98. Такие методологии могут представлять собой эффективный механизм для обеспечения последовательного соблюдения стандартов аудита и для проверки, все ли необходимые этапы процесса аудита были выполнены. Кроме того, методологии помогают в работе с документацией, а если они имеют электронную форму – в быстром обмене информацией, в том числе со специалистами в удаленных территориальных подразделениях.
99. Однако существует риск, что включение в методологии аудита большого количества предписаний будет иметь отрицательные последствия для других элементов качества аудита. Методологии предписывающего характера могут разрабатываться при наличии угрозы судебных разбирательств или в тех случаях, когда подходы к регулированию и инспектированию деятельности аудитора слишком ориентированы на строгое соблюдение требований. Примеры риска для качества аудита:

- Если делается слишком сильный акцент на соблюдении методологии преимущественно предписывающего характера, существует риск того, что недостаточно внимания будет уделяться адаптации опытными сотрудниками конкретных аудиторских процедур к определенным обстоятельствам и рассмотрению ими вопроса о необходимости выполнения дальнейших процедур.
- Если уделяется чрезмерное внимание процессу, в соответствии с которым проводится аудит, это может отвлечь внимание от формирования опытными партнерами по аудиту и сотрудниками важных суждений.
- Слишком сильное ограничение свободы действий сотрудников может подорвать мотивацию этих лиц и заставить их отказаться от продолжения карьеры в аудите.
- Существует вероятность дистанцирования и партнеров, и сотрудников от аудируемой организации.

1.8.3 *Включение в методологию требования об эффективном надзоре и проверке выполняемой аудиторской работы*

100. Значительные объемы более детальной аудиторской работы могут выполняться относительно менее опытными сотрудниками. В таких ситуациях очень важно, чтобы их работа, выполняемая как на территории клиента, так и в других местах, включая работу, выполняемую в соответствии с практикой офшоринга, курировалась и проверялась опытными сотрудниками, менеджером и партнерами.

101. Некоторые современные методологии дают возможность проводить удаленную проверку рабочей документации в электронной форме, что позволяет эффективно обмениваться вопросами, выявленными в ходе аудита, и решать их, особенно когда речь идет о работе в разных странах и часовых поясах. Однако удаленная проверка не всегда может быть эффективным средством для оценки того, тщательно ли сотрудники провели аудит и продемонстрировали ли они надлежащий уровень профессионального скептицизма, а также для развития навыков и профессиональных качеств менее опытных сотрудников.

1.8.4 *Включение в методологию требования о подготовке надлежащей аудиторской документации*

102. Аудиторская документация выполняет ряд функций, в том числе:

- помогает аудиторской группе планировать и проводить аудит;

- помогает членам аудиторской группы, выполняющим функции надзора, осуществлять непосредственное руководство аудитом и контроль за его проведением;
- позволяет аудиторской группе нести ответственность за свою работу;
- позволяет вести запись вопросов, сохраняющих значимость для будущих аудиторских заданий;
- позволяет проводить внутрифирменные обзорные проверки и инспектирование в связи с контролем качества, а также стороннее инспектирование в соответствии с применимыми нормативно-правовыми и иными требованиями.

103. Документирование обоснований для формирования значимых аудиторских суждений, вероятно, повысит тщательность и, следовательно, качество таких суждений. Процесс документирования выявленных вопросов и того, как они были решены, вероятно, повысит качество мыслительного процесса аудитора и обоснованность сделанных выводов.

1.8.5 *Внедрение строгих процедур контроля качества, мониторинг качества аудита и принятие соответствующих мер*

104. Внедрение процедур контроля качества необходимо, чтобы обеспечить уверенность аудиторской организации в том, что:

- аудиторская организация соблюдает профессиональные стандарты, требования применимого законодательства и нормативные требования;
- заключения, выдаваемые аудиторской организацией или руководителями аудита, являются надлежащими в сложившихся обстоятельствах.¹⁰

105. Процедуры контроля качества будут включать мониторинг и принятие в случае необходимости корректирующих мер. Проведение аудита предполагает соблюдение стандартов, а также внутренней политики и процедур аудиторской организации. Аудит также предполагает принятие сложных решений и формирование суждений сотрудниками, имеющими разный опыт и иногда работающими в условиях дефицита времени.

¹⁰ Международный стандарт контроля качества (МСКК) 1, выпущенный Советом по международным стандартам аудита и заданий, обеспечивающих уверенность, определяет те действия, в отношении которых аудиторские организации должны разрабатывать политику и процедуры для достижения этой цели.

106. Мониторинг качества аудита в аудиторской организации – важное мероприятие, позволяющее выявлять возникающие риски и возможности и обеспечивать соблюдение стандартов и надлежащее поведение партнеров и сотрудников.
107. Некоторые аудиторские организации ведут свою деятельность в международном масштабе через сеть аудиторских организаций. Входящие в сеть организации часто используют одинаковые методологии, а также политику и процедуры в сфере контроля и мониторинга качества. Некоторые сети также разрабатывают единые указания в отношении ценностей, этических норм и подходов и используют программы, нацеленные на расширение знаний и опыта партнеров и сотрудников.
108. В отношении аудита могут проводиться не только внутренние процессы мониторинга качества, но и внешние обзорные проверки. Результаты таких обзорных проверок (включая инспектирование независимыми регулирующими органами) дают важную обратную связь, которая приводит к принятию мер, способствующих повышению качества аудита.
109. Важно, чтобы аудиторские организации, помимо устранения любых недостатков, обнаруженных в ходе выполнения отдельных аудиторских заданий, принимали надлежащие меры для решения системных проблем, выявленных в ходе как внутренних, так и внешних мероприятий по мониторингу.
- 1.8.6 *Проведение при необходимости эффективных проверок качества выполнения задания*
110. Проверки качества выполнения задания позволяют дать объективную оценку значимых суждений, сформированных аудиторской группой, и выводов, сделанных при подготовке аудиторского заключения. Они должны проводиться в отношении аудита организаций, ценные бумаги которых допущены к организованным торгам, и других аудиторских заданий, в отношении которых аудиторская организация считает их проведение надлежащим, например в отношении аудита общественно значимых организаций.
111. Эффективная проверка качества выполнения задания предполагает обсуждение значимых вопросов и выводов, проверку отдельных документов, относящихся к заданию, а также обзорную проверку финансовой отчетности. Подобные проверки качества должны выполняться лицами, располагающими необходимым опытом, полномочиями и временем. Чтобы проверки качества выполнения задания проводились своевременно и давали возможность аудиторской группе принять надлежащие меры по их результатам, необходимо

наладить эффективное взаимодействие между партнером, отвечающим за проверку качества, и руководителем аудита.

1.9 Процесс аудита и процедуры контроля качества – уровень страны

112. Ключевые атрибуты:

- внедрение стандартов аудита и других стандартов, четко обозначающих цели и конкретные требования, применимые в тех или иных случаях;
- анализ соответствующих атрибутов качества аудита как в аудиторских организациях, так и при выполнении конкретных аудиторских заданий со стороны органов, отвечающих за внешнее инспектирование аудита;
- наличие эффективных систем расследования случаев ненадлежащего проведения аудита и принятие дисциплинарных мер при необходимости.

1.9.1 *Внедрение стандартов аудита и других стандартов, четко обозначающих цели и конкретные требования, применимые в тех или иных случаях*

113. Требования к аудиту и иные требования могут быть установлены законом или иными нормативными актами либо предписаны национальной профессиональной бухгалтерской организацией. Важно, чтобы такие требования были качественно проработаны и чтобы были ясны цели, на достижение которых они направлены. Международные стандарты аудита, выпущенные Советом по международным стандартам аудита и заданий, обеспечивающих уверенность, содержат цели, требования, руководство по применению и прочие пояснительные материалы.

114. В предназначенном для международного применения тщательно проработанном Кодексе этики профессиональных бухгалтеров Совета по международным стандартам этики для бухгалтеров содержатся высококачественные стандарты этики для профессиональных бухгалтеров. Совет по международным образовательным стандартам в области финансового учета и отчетности разрабатывает и совершенствует программы обучения профессиональных бухгалтеров, охватывающие технические, а также профессиональные навыки, ценности, этические нормы и подходы профессиональных бухгалтеров, выпуская Международные образовательные стандарты. Эти стандарты используются во многих странах.

115. Важно, чтобы стандарты пересматривались на основе комментариев, полученных по результатам их внедрения и использования. Однако

разрабатывающим стандарты органам следует помнить о том влиянии, которое может оказать регулярный пересмотр стандартов на обучение аудиторов и внедрение этих стандартов в практику. Международная федерация бухгалтеров требует от своих членов, чтобы они принимали меры по принятию и внедрению в своих юрисдикциях Международных стандартов аудита, Кодекса этики профессиональных бухгалтеров и Международных образовательных стандартов, а также оказывали содействие в их применении, в зависимости от обязанностей организаций-членов в соответствующих странах. В некоторых странах в Международные стандарты аудита вносятся изменения или дополнения, чтобы учесть национальные требования.

- 1.9.2 *Анализ соответствующих атрибутов качества аудита как в аудиторских организациях, так и при выполнении конкретных аудиторских заданий со стороны органов, отвечающих за внешнее инспектирование аудита*
116. Внешнее инспектирование аудита дает возможность оценить соблюдение аудиторами стандартов аудита, а также (в зависимости от полномочий) других аспектов качества аудита. Меры, принимаемые аудиторскими организациями на основании выводов, полученных в ходе инспектирования, могут способствовать повышению эффективности аудита, а в случае публикации результатов инспектирования – привести к лучшей осведомленности заинтересованных сторон относительно вопросов качества аудита. Результаты внешнего инспектирования аудита за определенный промежуток времени необходимо анализировать и передавать органам, устанавливающим стандарты.
- 1.9.3 *Наличие эффективных систем расследования случаев ненадлежащего проведения аудита и принятие дисциплинарных мер при необходимости*
117. Проводить расследования и принимать дисциплинарные меры могут профессиональные бухгалтерские организации. Однако, как и в случае с инспектированием аудита, в отношении организаций, ценные бумаги которых допущены к организованным торгам, и других общественно значимых организаций эти функции всё чаще выполняются независимыми органами, регулирующими аудиторскую деятельность.
118. С выявлением случаев ненадлежащего проведения аудита могут возникнуть сложности, особенно принимая во внимание тот факт, что значительная часть работы аудитора предполагает формирование суждений, а содержащиеся в законах и нормативных актах критерии иногда являются нечеткими и сложными для приведения в исполнение. Эффективность дисциплинарных мер повышается, если установлены

четкие критерии того, что считается ненадлежащим проведением аудита.

119. Кроме того, в распоряжении властей должен быть ряд санкций, включая полномочия на отзыв лицензии у аудиторских организаций и частных аудиторов при определенных обстоятельствах. Несмотря на то, что такие меры могут быть уместны в исключительных случаях, эффективность процесса регулирования будет выше, если в случае выявления менее серьезных проблем будут доступны более соразмерные санкции, например штрафы и принудительная переподготовка.

МЕЖДУНАРОДНАЯ КОНЦЕПЦИЯ ЗАДАНИЙ, ОБЕСПЕЧИВАЮЩИХ УВЕРЕННОСТЬ

Настоящая измененная «Международная концепция заданий, обеспечивающих уверенность» заменит существующую «Международную концепцию заданий, обеспечивающих уверенность» в момент вступления в силу Международного стандарта заданий, обеспечивающих уверенность (МСЗОУ) 3000 (пересмотренного) «Задания, обеспечивающие уверенность, отличные от аудита и обзорной проверки финансовой информации прошедших периодов».

СОДЕРЖАНИЕ

	Пункт
Введение	1–4
Этические принципы и стандарты контроля качества	5–9
Описание видов заданий, обеспечивающих уверенность	10–11
Задания по подтверждению и задания по непосредственной оценке	12–13
Задания, обеспечивающие разумную уверенность, и задания, обеспечивающие ограниченную уверенность	14–16
Сфера применения Концепции	17–19
Отчеты по заданиям, отличным от заданий, обеспечивающих уверенность	20–21
Обязательные условия принятия задания, обеспечивающего уверенность	22–25
Элементы задания, обеспечивающего уверенность	26
Отношения между тремя сторонами задания.....	27–38
Оцениваемый предмет задания	39–41
Критерии.....	42–49
Доказательства	50–82
Заключение или отчет по заданию, обеспечивающему уверенность	83–92
Прочие сведения	93–95
Ненадлежащее использование имени практикующего специалиста	96
Приложение 1. Стандарты, выпущенные Советом по международным стандартам аудита и заданий, обеспечивающих уверенность (IAASB), и их взаимосвязь друг с другом и с Кодексом этики профессиональных	

бухгалтеров Совета по международным стандартам этики для бухгалтеров
(Кодексом СМСЭБ)

Приложение 2. Задания по подтверждению и задания по непосредственной
оценке

Приложение 3. Стороны задания, обеспечивающего уверенность

Приложение 4. Классификация информации об оцениваемых предметах
задания

Введение

1. Цель настоящей Концепции состоит исключительно в обеспечении понимания элементов и целей задания, обеспечивающего уверенность, и заданий, к которым применяются Международные стандарты аудита (МСА), Международные стандарты обзорных проверок (МСОП) и Международные стандарты заданий, обеспечивающих уверенность (МСЗОУ) (далее – Стандарты заданий, обеспечивающих уверенность).
2. Настоящая Концепция не принадлежит к числу упомянутых Стандартов и, следовательно, не устанавливает никаких требований (или базовых принципов либо основных процедур) в отношении выполнения аудита, обзорных проверок или иных заданий, обеспечивающих уверенность¹. Таким образом, в заключении или отчете по заданию, обеспечивающему уверенность, не может быть указано, что задание выполнялось в соответствии с настоящей Концепцией, а должны упоминаться соответствующие Стандарты заданий, обеспечивающих уверенность. Стандарты заданий, обеспечивающих уверенность, содержат цели, требования, руководство по применению и прочие пояснительные материалы, вводную часть и определения, соответствующие настоящей Концепции, при этом сами Стандарты применяются при выполнении аудита, обзорных проверок и иных заданий, обеспечивающих уверенность. В Приложении 1 приводится информация о сфере применения документов, изданных Советом по международным стандартам аудита и заданий, обеспечивающих уверенность (IAASB), и взаимосвязи этих стандартов друг с другом и с *Кодексом этики профессиональных бухгалтеров*, выпущенным Советом по международным стандартам этики для бухгалтеров (Кодексом СМСЭБ).
3. Настоящая Концепция задает систему ориентиров для:
 - (a) практикующих специалистов при выполнении заданий, обеспечивающих уверенность;
 - (b) иных лиц, имеющих отношение к заданиям, обеспечивающим уверенность, включая предполагаемых пользователей заключения или отчета по заданию, обеспечивающему уверенность, и лиц, привлекающих практикующего специалиста (заказчиков задания);
 - (c) IAASB при разработке Стандартов заданий, обеспечивающих уверенность, Отчетов о практике и иных материалов.

¹ См. Предисловие к Сборнику международных стандартов контроля качества, аудита и обзорных проверок, прочих заданий, обеспечивающих уверенность, и заданий по оказанию сопутствующих услуг.

4. Далее представлен общий обзор настоящей Концепции:

- *Введение:* Настоящая Концепция рассматривает задания, обеспечивающие уверенность, выполняемые практикующими специалистами.
- *Описание заданий, обеспечивающих уверенность:* В настоящем разделе описываются задания, обеспечивающие уверенность, и разъясняются различия между заданиями по непосредственной оценке и заданиями по подтверждению, а также между заданиями, обеспечивающими разумную и ограниченную уверенность.
- *Сфера применения Концепции:* В данном разделе разъясняются различия между заданиями, обеспечивающими уверенность, и иными заданиями, такими как задания по консультированию.
- *Обязательные условия принятия задания, обеспечивающего уверенность:* В данном разделе изложены обязательные условия, на которых практикующий специалист принимает задание, обеспечивающее уверенность.
- *Элементы задания, обеспечивающего уверенность:* В данном разделе определяются и рассматриваются пять элементов, из которых состоит задание, обеспечивающее уверенность: отношения между тремя сторонами задания, оцениваемый предмет задания, критерии, доказательства и заключение или отчет по заданию, обеспечивающему уверенность. В этом разделе разъясняются важные различия между заданиями, обеспечивающими разумную и ограниченную уверенность. В нем также рассматриваются, например, значительные различия между оцениваемыми предметами заданий, обеспечивающих уверенность, обязательные характеристики пригодных критериев, роль риска и существенности в заданиях, обеспечивающих уверенность, и то, как следует формировать выводы по заданиям, обеспечивающим разумную и ограниченную уверенность.
- *Прочие сведения:* В данном разделе рассматриваются обязанности практикующего специалиста по сообщению информации, отличной от заключения или отчета по заданию, обеспечивающему уверенность, документация и последствия ассоциированности практикующего специалиста с оцениваемым предметом задания или информацией о предмете задания.

Этические принципы и стандарты контроля качества

5. Контроль качества в аудиторских организациях, выполняющих задания, обеспечивающие уверенность, а также соблюдение этических принципов, включая требования независимости, получили широкое признание и как представляющие большой общественный интерес, и как неотъемлемая составляющая высокого качества заданий, обеспечивающих уверенность. Такие задания выполняются в соответствии со Стандартами заданий, обеспечивающих уверенность, которые основываются на следующем:
- (a) на членов рабочей группы и лицо, осуществляющее проверку качества выполнения задания, если такое лицо было назначено по данному заданию, распространяются положения частей А и Б Кодекса СМСЭБ, касающиеся заданий, обеспечивающих уверенность, иные профессиональные или нормативно-правовые требования, которые являются как минимум не менее строгими;
 - (b) практикующий специалист, выполняющий задание, является членом аудиторской организации, на которую распространяются требования МСКК 1² или иные профессиональные или нормативно-правовые требования, касающиеся ответственности аудиторской организации за собственную систему контроля качества, которые являются как минимум не менее строгими, чем требования МСКК 1.

Кодекс СМСЭБ

6. Частью А Кодекса СМСЭБ установлены следующие основополагающие принципы, обязательные для соблюдения практикующим специалистом:
- (a) честность;
 - (b) объективность;
 - (c) профессиональная компетентность и должная тщательность;
 - (d) конфиденциальность;
 - (e) профессиональное поведение.
7. В Части А также изложены концептуальные основы, которые профессиональные бухгалтеры должны применять для выявления угроз несоблюдения основополагающих принципов, оценки значительности

² Международный стандарт контроля качества (МСКК) 1 «Контроль качества в аудиторских организациях, проводящих аудит и обзорные проверки финансовой отчетности, а также выполняющих прочие задания, обеспечивающие уверенность, и задания по оказанию сопутствующих услуг».

выявленных угроз и применения при необходимости мер предосторожности, направленных на устранение таких угроз или их снижение до приемлемого уровня.

8. В Части Б Кодекса СМСЭБ описывается порядок применения практикующими профессиональными бухгалтерами концептуальных основ, изложенных в Части А, включая независимость, в определенных ситуациях. Кодекс СМСЭБ определяет независимость как независимость мышления и независимость поведения. Независимость обеспечивает возможность сформировать вывод по заданию, обеспечивающему уверенность, без влияния любых факторов, которые могли бы дискредитировать этот вывод. Независимость усиливает способность поступать честно, быть объективным и проявлять профессиональный скептицизм.

МСКК 1

9. МСКК 1 посвящен обязанностям аудиторской организации по внедрению и поддержанию собственной системы контроля качества в отношении заданий, обеспечивающих уверенность. Соблюдение МСКК 1 требует от аудиторской организации, помимо прочего, внедрения и поддержания системы контроля качества, которая включает политику и процедуры по каждому из следующих элементов, а также требует документального оформления собственной политики и процедур и доведения их до сведения работников аудиторской организации:

- (a) ответственность руководства за качество в самой аудиторской организации;
- (b) соответствующие этические требования;
- (c) принятие и продолжение отношений с клиентами, принятие и выполнение конкретных заданий;
- (d) кадровые ресурсы;
- (e) выполнение задания;
- (f) мониторинг.

Описание заданий, обеспечивающих уверенность

10. Задание, обеспечивающее уверенность, – задание, в рамках которого целью практикующего специалиста является получение достаточных надлежащих доказательств для формирования вывода, призванного повысить степень уверенности предполагаемых пользователей (за исключением ответственной стороны) в результате оценки или измерения оцениваемого предмета задания с использованием критериев.

11. Результатом оценки или измерения оцениваемого предмета задания является информация, получаемая при применении критериев к оцениваемому предмету задания. Например:

- финансовая отчетность (результат) является итогом измерения финансового положения, финансовых результатов деятельности и денежных потоков (оцениваемый предмет задания) с применением принципов концепции подготовки финансовой отчетности (критерии);
- отчет об эффективности системы внутреннего контроля (результат) является итогом оценки эффективности процессов внутреннего контроля организации (оцениваемый предмет задания) с применением соответствующих критериев;
- показатели эффективности деятельности конкретной организации (результат) являются итогом измерения различных аспектов результатов деятельности (оцениваемый предмет задания) с применением соответствующих методик измерения (критерии);
- отчет о выбросах парниковых газов (результат) является итогом измерения выбросов организацией парниковых газов (оцениваемый предмет задания) с применением протоколов признания, измерения и представления (критерии);
- отчет о соблюдении требований (результат) является итогом оценки соблюдения организацией (оцениваемый предмет задания), например, законов и нормативных актов (критерии).

Термин «информация о предмете задания» используется для обозначения результата оценки или измерения оцениваемого предмета задания с использованием критериев. Именно в отношении информации о предмете задания практикующий специалист собирает достаточные надлежащие доказательства, на которых основывается его вывод.

Задания по подтверждению и задания по непосредственной оценке

12. В заданиях по подтверждению сторона, отличная от практикующего специалиста, измеряет или оценивает оцениваемый предмет задания с использованием критериев. Сторона, отличная от практикующего специалиста, также зачастую представляет полученную информацию о предмете задания в отчете или заявлении. Кроме того, в некоторых случаях практикующий специалист может представить информацию о предмете задания в своем заключении или отчете по заданию, обеспечивающему уверенность. Вывод практикующего специалиста указывает, содержит ли информация о предмете задания существенные искажения (см. также пункт 85).

13. В ходе задания по непосредственной оценке практикующий специалист оценивает или измеряет оцениваемый предмет задания с использованием критериев. Кроме того, практикующий специалист применяет навыки и методы обеспечения уверенности для получения достаточных надлежащих доказательств о результате оценки или измерения оцениваемого предмета задания с использованием критериев. Практикующий специалист может получать такие доказательства одновременно с оценкой или измерением оцениваемого предмета задания, а также может получать их до или после такой оценки или измерения. В рамках задания по непосредственной оценке в выводе практикующего специалиста описывается полученный результат оценки или измерения оцениваемого предмета задания с использованием критериев, а сам вывод формируется на основе оцениваемого предмета задания и критериев. В рамках некоторых заданий по непосредственной оценке вывод практикующего специалиста представляет собой информацию о предмете задания или является ее частью (см. также Приложение 2).

Задания, обеспечивающие разумную уверенность, и задания, обеспечивающие ограниченную уверенность

14. В рамках задания, обеспечивающего разумную уверенность, практикующий специалист снижает риск, присущий заданию, до приемлемо низкого уровня с учетом имеющихся обстоятельств с целью формирования вывода. Вывод практикующего специалиста выражается в форме, которая передает его мнение о результате оценки или измерения оцениваемого предмета задания с использованием критериев.
15. В рамках задания, обеспечивающего ограниченную уверенность, практикующий специалист снижает риск, присущий данному заданию, до приемлемого уровня с учетом имеющихся обстоятельств (но такой риск выше, чем в задании, обеспечивающем разумную уверенность) с целью формирования вывода в форме, которая передает, не привлекая ли внимание практикующего специалиста вопрос или вопросы, на основании которых он мог бы полагать, что информация о предмете задания содержит существенные искажения. Характер, сроки и объем процедур, выполняемых в рамках задания, обеспечивающего ограниченную уверенность, меньше, чем для задания, обеспечивающего разумную уверенность, однако они планируются таким образом, чтобы обеспечить уровень уверенности, который практикующий специалист на основании своего профессионального суждения сочтет значимым. Для того чтобы считаться значимым, уровень уверенности, полученный практикующим специалистом, должен способствовать повышению уверенности предполагаемых

пользователей в информации о предмете задания до степени явно большей, чем незначительная.

16. Для всего диапазона заданий, обеспечивающих ограниченную уверенность, понятие «значимая уверенность» может варьироваться от просто чуть более высокого уровня уверенности, призванного способствовать повышению уверенности предполагаемых пользователей в информации о предмете задания, причем степень такой уверенности явно нельзя назвать незначительной, до уровня чуть ниже разумной. Понятие «значимая уверенность» применительно к конкретному заданию представляет собой суждение в пределах такого диапазона, которое зависит от обстоятельств задания, в том числе информационных потребностей всех предполагаемых пользователей в целом, критериев и оцениваемого предмета задания. В отдельных случаях последствия получения предполагаемыми пользователями ненадлежащего вывода могут быть столь значительными, что практикующему специалисту для получения уровня уверенности, которая в конкретных обстоятельствах будет значимой, потребуется выполнить задание, обеспечивающее разумную уверенность.

Сфера применения Концепции

17. Не все задания, которые выполняют практикующие специалисты, являются заданиями, обеспечивающими уверенность. В числе других наиболее часто выполняемых заданий, отличных от описанных выше в пункте 10 (и, следовательно, не входящих в сферу применения настоящей Концепции):

- задания, входящие в сферу применения Международных стандартов сопутствующих услуг (МССУ), такие как задания по выполнению согласованных процедур и задания по компиляции³;
- составление налоговой декларации без представления вывода об уровне уверенности;
- задания⁴ по консультированию, такие как управленческое и налоговое консультирование.

³ МССУ 4400 «Задания по выполнению согласованных процедур в отношении финансовой информации» и МССУ 4410 (пересмотренный) «Задания по компиляции».

⁴ В ходе выполнения задания по консультированию практикующий специалист использует технические навыки, теоретические знания, результаты наблюдений, практический опыт и знание особенностей консультационного процесса. Задания по консультированию подразумевают аналитический процесс, который обычно представляет собой сочетание действий, связанных с постановкой цели, поиском фактов, идентификацией проблем или возможностей, оценкой альтернатив, подготовкой рекомендаций; этот процесс включает план действий, информирование о результатах, а также иногда внедрение и последующий контроль. Отчеты в случае их подготовки обычно составляются в форме повествования (в развернутом виде). Работа, как правило, выполняется исключительно для клиента и в его интересах.

18. Задание, обеспечивающее уверенность, может быть частью более крупного задания, например, когда задание по консультированию в рамках приобретения бизнеса содержит требование получить уверенность в отношении информации прошедших периодов или прогнозной финансовой информации. В таких случаях данная Концепция применима только к части задания, обеспечивающей уверенность.
19. С учетом положений настоящей Концепции перечисленные ниже задания, которые могут соответствовать описанию в пункте 10, не считаются заданиями, обеспечивающими уверенность:
- (a) задания, связанные с дачей свидетельских показаний в ходе судебных разбирательств по вопросам бухгалтерского учета, аудита, налогообложения или по иным вопросам;
 - (b) задания по подготовке профессиональных мнений, точек зрения или формулировок, из которых пользователь может получить определенную уверенность, если выполнены все следующие условия:
 - (i) указанные мнения, точки зрения или формулировки не являются существенными для задания в целом;
 - (ii) использование любого подготовленного письменного отчета четко ограничено кругом указанных в нем предполагаемых пользователей;
 - (iii) согласно письменной договоренности с такими предполагаемыми пользователями задание не является заданием, обеспечивающим уверенность;
 - (iv) в отчете практикующего специалиста задание не обозначено как задание, обеспечивающее уверенность.

Отчеты по заданиям, отличным от заданий, обеспечивающих уверенность

20. При подготовке отчета по заданию, которое не является в соответствии с настоящей Концепцией заданием, обеспечивающим уверенность, практикующий специалист четко обозначает отличие данного отчета от заключения или отчета по заданию, обеспечивающему уверенность. С тем чтобы не вводить пользователей в заблуждение, в отчете, который не является заключением или отчетом по заданию, обеспечивающему уверенность, не следует, например:

Характер и объем работы определяются соглашением между практикующим специалистом и клиентом. Любая услуга, соответствующая определению задания, обеспечивающего уверенность, является не заданием по консультированию, а заданием, обеспечивающим уверенность.

- неявно указывать на его соответствие настоящей Концепции или Стандартам заданий, обеспечивающих уверенность;
 - ненадлежащим образом использовать слова «уверенность», «аудит» или «обзорная проверка»;
 - включать заявление, которое можно ошибочно принять за вывод, основанный на достаточных надлежащих доказательствах, который призван повысить степень уверенности предполагаемых пользователей в результате оценки или измерения оцениваемого предмета задания с использованием критериев в оцениваемом предмете задания.
21. Практикующий специалист и ответственная сторона могут договориться о применении принципов настоящей Концепции к заданию, в котором нет других предполагаемых пользователей, кроме ответственной стороны, но выполнены все остальные требования соответствующих Стандартов заданий, обеспечивающих уверенность. В таких случаях отчет практикующего специалиста должен содержать заявление о том, что использовать его может только ответственная сторона.

Обязательные условия принятия задания, обеспечивающего уверенность

22. Для решения о принятии или продолжении задания, обеспечивающего уверенность, имеют значение следующие обязательные условия:
- (a) функции и обязанности соответствующих сторон (то есть в зависимости от обстоятельств ответственной стороны, лица, выполняющего количественную или качественную оценку, и заказчика задания) являются пригодными в конкретных обстоятельствах; и
 - (b) заданию присущи все следующие характеристики
 - (i) оцениваемый предмет задания является надлежащим;
 - (ii) критерии, которые, как полагает практикующий специалист, будут применяться при подготовке информации о предмете задания, являются пригодными в конкретных обстоятельствах и обладают характеристиками, описанными в пункте 44;
 - (iii) критерии, которые, как полагает практикующий специалист, будут применяться при подготовке информации о предмете задания, будут известны предполагаемым пользователям;

- (iv) практикующий специалист полагает, что ему удастся получить доказательства, необходимые для обоснования своего вывода;
 - (v) вывод практикующего специалиста в форме, предусмотренной либо для задания, обеспечивающего разумную уверенность, либо для задания, обеспечивающего ограниченную уверенность, должен быть включен в письменный отчет;
 - (vi) наличие разумной цели; в случае задания, обеспечивающего ограниченную уверенность, практикующий специалист ожидает, что сможет добиться значимого уровня уверенности.
23. Для разных видов заданий, обеспечивающих уверенность, оцениваемые предметы задания могут быть различными. В некоторых случаях оцениваемый предмет задания может требовать применения специализированных знаний и навыков, помимо тех, которыми обычно обладает отдельно взятый практикующий специалист. При этом важно, чтобы практикующий специалист удостоверился в том, что лица, которые совместно будут выполнять задание, обладают соответствующими компетентностью и возможностями (см. также пункт 31).
24. Если задание не может быть потенциально принято в качестве задания, обеспечивающего уверенность, заказчик задания может обеспечить возможность определить другое задание, которое сможет удовлетворить информационные потребности предполагаемых пользователей. Например:
- (a) если критерии, которые, как полагает практикующий специалист, будут применяться, не являются пригодными, задание, обеспечивающее уверенность, которое удовлетворяет остальным обязательным условиям, перечисленным в пункте 22, все же может выполняться, если:
 - (i) практикующий специалист может идентифицировать один или более аспектов оцениваемого предмета задания, в отношении которого или которых эти критерии являются пригодными. В таких случаях практикующий специалист может выполнить задание, обеспечивающее уверенность, в отношении именно такого аспекта оцениваемого предмета задания. В этом случае в заключении или отчете по заданию, обеспечивающему уверенность, может потребоваться пояснить, что он не относится ко всему оцениваемому предмету задания; или можно выбрать или разработать

- (ii) альтернативные критерии, которые будут пригодными для оцениваемого предмета задания;
 - (b) заказчик задания может предложить выполнить задание, которое не является заданием, обеспечивающим уверенность, такое как задание по консультированию или задание по выполнению согласованных процедур.
25. После принятия задания, обеспечивающего уверенность, не следует заменять его заданием, отличным от обеспечивающего уверенность, или заменять задание, обеспечивающее разумную уверенность, заданием, обеспечивающим ограниченную уверенность, без достаточных на то оснований. Изменение обстоятельств, влияющее на требования предполагаемых пользователей, или непонимание в отношении характера задания могут стать основанием для запроса о замене задания. В случае такой замены принимаются во внимание доказательства, полученные до замены. Невозможность получить достаточные надлежащие доказательства для формирования вывода по заданию, обеспечивающему разумную уверенность, не является достаточным основанием для замены задания, обеспечивающего разумную уверенность, заданием, обеспечивающим ограниченную уверенность.

Элементы задания, обеспечивающего уверенность

26. В данном разделе рассматриваются следующие элементы задания, обеспечивающего уверенность:
- (a) отношения между тремя сторонами задания, а именно между практикующим специалистом, ответственной стороной и предполагаемыми пользователями;
 - (b) надлежащий оцениваемый предмет задания;
 - (c) пригодные критерии;
 - (d) достаточные надлежащие доказательства;
 - (e) письменное заключение или отчет по заданию, обеспечивающему уверенность, в надлежащей форме, предусмотренной для заданий, обеспечивающих разумную или ограниченную уверенность.

Отношения между тремя сторонами задания

27. В любом задании, обеспечивающем уверенность, участвуют по меньшей мере три независимые стороны – практикующий специалист, ответственная сторона и предполагаемые пользователи. В зависимости от конкретных обстоятельств отдельную функцию может осуществлять

также лицо, выполняющее количественную или качественную оценку, или заказчик задания (см. также Приложение 3).

28. Ответственная сторона и предполагаемые пользователи могут представлять как разные организации, так и одну и ту же организацию. Пример, иллюстрирующий последнее: при двухуровневой структуре совета директоров наблюдательный совет может потребовать обеспечить уверенность в информации, которую предоставляет исполнительный орган организации. Отношения между ответственной стороной и предполагаемыми пользователями необходимо рассматривать в контексте каждого конкретного задания; они могут отличаться от отношений в рамках традиционно определяемых сфер ответственности. Например, высшее руководство организации (предполагаемый пользователь) может привлечь практикующего специалиста для выполнения задания, обеспечивающего уверенность, в отношении конкретного аспекта деятельности организации, входящего в сферу непосредственной ответственности руководства нижестоящего уровня (ответственная сторона), но конечную ответственность за который несет именно высшее руководство;

Практикующий специалист

29. Практикующий специалист – лицо или лица, выполняющие задание (как правило, это руководитель задания, или другие члены рабочей группы либо в соответствующих случаях аудиторская организация) с применением навыков и методов обеспечения уверенности с целью получить разумную или ограниченную уверенность (в зависимости от обстоятельств) в том, что информация о предмете задания не содержит существенных искажений⁵. В рамках задания по непосредственной оценке практикующий специалист как оценивает, так и измеряет оцениваемый предмет задания с использованием критериев и применяет навыки и методы обеспечения уверенности с целью получить разумную или ограниченную уверенность (в зависимости от обстоятельств) в том, что результат оценки или измерения не содержит существенных искажений.
30. Если компетентный практикующий специалист, который не является практикующим профессиональным бухгалтером, примет решение заявить о соблюдении того или иного Стандарта заданий, обеспечивающих уверенность, важно понимать, что такие Стандарты содержат требования, отражающие исходные допущения, которые перечислены в пункте 5 и относятся к Кодексу СМСЭБ и МСКК 1, или

⁵ Под терминами «руководитель задания», «партнер» и «аудиторская организация» в соответствующих случаях следует понимать эквиваленты этих терминов, применяемые в государственном секторе.

иные профессиональные или нормативно-правовые требования, которые являются как минимум не менее строгими.

31. Практикующий специалист не принимает задание, если предварительное знание имеющихся обстоятельств указывает на то, что в случае принятия задания этические требования в части компетентности выполнены не будут. В некоторых случаях выполнение указанных требований может обеспечить использование практикующим специалистом результатов работы привлеченного им эксперта.
32. Кроме того, практикующему специалисту необходимо иметь возможность участвовать в работе привлеченного им эксперта и других практикующих специалистов в области обеспечения уверенности в объеме, достаточном для принятия ответственности за вывод по заданию, обеспечивающему уверенность, в отношении информации о предмете задания, а также для получения доказательств, необходимых для формирования вывода о том, будет ли работа такого эксперта или иного практикующего специалиста в области обеспечения уверенности соответствовать его целям.
33. Практикующий специалист несет ответственность только за сформированный вывод по заданию, обеспечивающему уверенность, при этом использование результатов работы, выполненной привлеченным им экспертом или иными специалистами в области заданий, обеспечивающих уверенность, не уменьшает объем такой ответственности. Тем не менее, если практикующий специалист, опираясь на результаты работы, выполненной привлеченным им экспертом, и соблюдая требования соответствующих Стандартов заданий, обеспечивающих уверенность, приходит к выводу, что работа такого эксперта соответствует его целям, он может принять в качестве надлежащих доказательств результаты работы эксперта в этой области или его выводы.

Ответственная сторона

34. Ответственной стороной является сторона, ответственная за оцениваемый предмет задания. В ходе задания по подтверждению ответственная сторона часто также является лицом, выполняющим количественную или качественную оценку. Ответственная сторона может являться либо не являться стороной, привлекающей практикующего специалиста для выполнения задания, обеспечивающего уверенность (заказчиком задания).

Предполагаемые пользователи

35. Предполагаемыми пользователями являются физическое лицо (физические лица), или организация (организации), или группа

- (группы) указанных лиц, которые, как полагает практикующий специалист, будут использовать подготовленное им заключение или отчет по заданию, обеспечивающему уверенность. Ответственная сторона может быть одним из предполагаемых пользователей, но не единственным.
36. В некоторых случаях в число предполагаемых пользователей могут входить лица, отличные от адресатов заключения или отчета по заданию, обеспечивающему уверенность. Практикующий специалист может не иметь возможности установить всех лиц, которые будут знакомиться с заключением или отчетом по заданию, обеспечивающему уверенность, особенно если круг лиц, которые будут иметь доступ к заключению или отчету, очень широк. В таких случаях, особенно если существует вероятность того, что потенциальные пользователи будут заинтересованы в получении информации о разных аспектах оцениваемого предмета задания, круг предполагаемых пользователей может быть ограничен основными заинтересованными сторонами, имеющими общие и значительные интересы. Предполагаемых пользователей можно идентифицировать разными способами, например по согласованию между практикующим специалистом и ответственной стороной или заказчиком задания либо на основании закона или нормативных актов.
37. Предполагаемые пользователи или их представители могут принимать непосредственное участие в определении требований к заданию вместе с практикующим специалистом и ответственной стороной или с заказчиком задания (если он не является ответственной стороной). При этом независимо от участия иных лиц и в отличие от задания по выполнению согласованных процедур (которое подразумевает подготовку не вывода, а именно отчета об обнаруженных фактах по результатам выполнения процедур, согласованных с заказчиком задания и любыми соответствующими третьими сторонами):
- (a) практикующий специалист несет ответственность за определение характера, сроков и объема процедур;
 - (b) практикующему специалисту может потребоваться провести дополнительные процедуры, если его внимание привлечет информация, значительно отличающаяся от той, на основе которой определялись планируемые процедуры.
38. В некоторых случаях предполагаемые пользователи (например, банки и регулирующие органы) требуют соответствующую сторону или соответствующие стороны провести задание, обеспечивающее уверенность, с учетом конкретной цели. Когда в ходе заданий используются критерии, установленные для конкретной цели, заключение или отчет по заданию, обеспечивающему уверенность,

включает заявление, привлекающее внимание читателей к указанному обстоятельству. Кроме того, практикующий специалист может счесть целесообразным указать, что его заключение или отчет по заданию, обеспечивающему уверенность, предназначен только для конкретных пользователей. В зависимости от обстоятельств задания, это может быть достигнуто путем ограничения на распространение или использование заключения или отчета по заданию, обеспечивающему уверенность. Использование заключения или отчета по заданию, обеспечивающему уверенность, может быть ограничено в случае, когда он предназначен только для указанных предполагаемых пользователей или для определенной цели, однако отсутствие ограничения в отношении конкретного пользователя или конкретной цели само по себе не означает, что юридическую ответственность перед таким пользователем или в связи с такой целью несет практикующий специалист. Факт возникновения юридической ответственности будет определяться обстоятельствами конкретного задания и законодательством соответствующей юрисдикции.

Оцениваемый предмет задания

39. Оцениваемые предметы задания могут быть разнообразными, например:
- финансовые результаты деятельности или финансовое состояние в прошедших периодах (например, финансовое положение, финансовые результаты деятельности и движение денежных средств в прошедших периодах), в отношении которых информацией о предмете задания могут являться признание, оценка, представление и раскрытие информации в финансовой отчетности;
 - финансовые результаты деятельности или финансовое состояние в будущих периодах (например, прогнозные финансовое положение, финансовые результаты деятельности и движение денежных средств), в отношении которых информацией о предмете задания могут являться признание, оценка, представление и раскрытие информации в финансовом прогнозе или плане;
 - нефинансовые результаты деятельности или нефинансовое положение (например, результаты деятельности организации), в отношении которых информацией о предмете задания могут являться ключевые показатели эффективности и результативности;

- физические характеристики (например, мощность объекта), в отношении которых информацией о предмете задания может являться техническая спецификация;
- системы и процессы (например, система внутреннего контроля или ИТ-система организации), в отношении которых информацией о предмете задания может являться заявление об их эффективности;
- организация работы (например, корпоративное управление, соблюдение нормативных требований, практика работы с кадровыми ресурсами), в отношении которых информацией о предмете задания может являться заявление о соблюдении установленных требований или заявление об эффективности.

В Приложении 4 приводится классификация видов возможных оцениваемых предметов задания (с примерами).

40. Разные оцениваемые предметы задания обладают разными характеристиками, в числе которых степень, в которой информация о таких предметах является качественной или количественной, объективной или субъективной, относится к прошедшим периодам или является прогнозной, относится к определенному моменту или периоду времени. Такие характеристики влияют:

- (a) на точность, с какой оцениваемый предмет задания может быть измерен или оценен с использованием установленных критериев;
- (b) убедительность имеющихся доказательств.

В заключении или отчете по заданию, обеспечивающему уверенность, могут быть выделены характеристики, которые имеют для предполагаемых пользователей особую значимость.

41. На надлежащий характер оцениваемого предмета задания не влияет уровень уверенности, то есть, если оцениваемый предмет задания не является приемлемым для задания, обеспечивающего разумную уверенность, он также не является приемлемым и для задания, обеспечивающего ограниченную уверенность, и наоборот. Надлежащий оцениваемый предмет задания поддается идентификации и может быть последовательно измерен или оценен с применением установленных критериев, благодаря чему в отношении полученной информации о предмете задания могут быть выполнены процедуры для получения достаточных надлежащих доказательств для обоснования вывода о полученной разумной или ограниченной уверенности (в зависимости от обстоятельств).

Критерии

42. Критерии представляют собой контрольные показатели, используемые для оценки или измерения оцениваемого предмета задания. Критерии могут быть формальными. Так, например, для подготовки финансовой отчетности критериями могут быть Международные стандарты финансовой отчетности или Международные стандарты финансовой отчетности общественного сектора; при подготовке отчетов в отношении операционной эффективности системы внутреннего контроля критерии могут базироваться на установленной концепции внутреннего контроля или индивидуальных специально разработанных целях внутреннего контроля, а при подготовке отчетов о соблюдении установленных требований критериями могут служить применимое законодательство, нормативные документы или договор. Примерами менее формальных критериев являются внутренний кодекс поведения или согласованный уровень эффективности работы (например, количество заседаний того или иного комитета в течение года).
43. Для достаточно последовательной оценки или измерения оцениваемого предмета задания необходимо использовать критерии, пригодные в контексте профессионального суждения. Без системы ориентиров, которые задают пригодные критерии, любой вывод подвержен разным интерпретациям и неверному пониманию. Пригодные критерии зависят от контекста, то есть уместны в обстоятельствах только конкретного задания. Даже для одного и того же оцениваемого предмета задания могут существовать разные критерии, что может стать причиной применения разных подходов к его измерению или оценке. Так, например, одним из критериев, которые лицо, выполняющее количественную или качественную оценку, может выбрать для измерения такого оцениваемого предмета задания, как степень удовлетворенности покупателя, является количество претензий, поданных покупателями и разрешенных в пользу покупателей. В то же время другое лицо, выполняющее количественную или качественную оценку, может в качестве критерия выбрать количество повторных покупок, совершенных покупателем в течение трех месяцев после первоначальной. Кроме того, критерии могут быть приемлемыми при одних обстоятельствах задания, но не быть таковыми при других обстоятельствах задания. Так, например, подготовка отчетов для государственных или регулирующих органов может требовать использования определенного набора критериев, однако эти критерии могут быть непригодны для более широкой группы пользователей.
44. Пригодным критериям присущи следующие характеристики:
- (а) уместность: результатом применения уместных критериев является информация о предмете задания, которая способствует принятию решения предполагаемыми пользователями;

- (b) полнота: критерии являются полными, если информация о предмете задания, подготовленная в соответствии с такими критериями, отражает все важные факторы, которые, как это обоснованно можно предположить, могли бы повлиять на решения, принимаемые предполагаемыми пользователями на основе такой информации; полнота критериев подразумевает, при необходимости, наличие контрольных показателей для представления и раскрытия информации;
 - (c) надежность: надежными считаются критерии, которые при применении в аналогичных обстоятельствах разными практикующими специалистами позволяют выполнить достаточно последовательную оценку или измерение оцениваемого предмета задания, включая при необходимости представление и раскрытие информации;
 - (d) нейтральность: результатом применения нейтральных критериев является получение непредвзятой информации о предмете задания, надлежащей в имеющихся обстоятельствах;
 - (e) понятность: результатом применения понятных критериев является получение информации о предмете задания, которая понятна предполагаемым пользователям.
45. Неопределенные описания ожиданий или суждений на основании опыта какого-либо лица не представляют собой приемлемые критерии.
46. Относительная значимость каждой из перечисленных выше характеристик при оценке пригодности критериев для конкретного задания является предметом профессионального суждения. На пригодность критериев не влияет уровень уверенности, то есть, если критерии не являются пригодными для задания, обеспечивающего разумную уверенность, они также не являются пригодными и для задания, обеспечивающего ограниченную уверенность, и наоборот. Критерии могут быть установлены законом или нормативными актами либо устанавливаться уполномоченными или признанными организациями экспертов в рамках установленной прозрачной процедуры (установленные критерии). Другие критерии могут разрабатываться специально для цели подготовки информации о предмете задания с учетом конкретных обстоятельств задания. От того, являются ли критерии установленными или специально разработанными, зависит работа, которую необходимо выполнить с целью оценки их пригодности для конкретного задания. Например, в отсутствие признаков, которые свидетельствовали бы об обратном, считается, что установленные критерии являются пригодными, если они применимы для удовлетворения информационных потребностей предполагаемых пользователей.

47. Критерии должны быть доступны предполагаемым пользователям, чтобы они могли понять, как проводились оценка или измерение оцениваемого предмета задания. Критерии становятся доступными для предполагаемых пользователей при помощи одного или нескольких из перечисленных ниже способов:
- (a) путем размещения в открытом доступе;
 - (b) путем включения в явной форме в представление информации о предмете задания;
 - (c) путем включения в явной форме в заключение или отчет по заданию, обеспечивающему уверенность;
 - (d) путем использования общепринятых критериев, например критерия измерения времени в часах и минутах.
48. Критерии также могут быть известны и только для конкретных предполагаемых пользователей, например условия договора или критерии, принятые отраслевым объединением, которые предназначены только для предполагаемых пользователей, представляющих конкретную отрасль, поскольку применение таких критериев ограничено конкретной целью (см. также пункт 38).
49. В рамках задания практикующий специалист сам определяет пригодность критериев.

Доказательства

50. Задания, обеспечивающие уверенность, планируются и выполняются с применением профессионального скептицизма с целью получить в контексте задания достаточные надлежащие доказательства в отношении отраженного результата оценки или измерения оцениваемого предмета задания с использованием критериев. При рассмотрении существенности, риска, присущего заданию, и объема и качества имеющихся доказательств в процессе планирования и выполнения задания, особенно при определении характера, сроков и объема процедур, требуется применение профессионального суждения.

Профессиональный скептицизм

51. Профессиональный скептицизм подразумевает повышенное внимание к таким факторам, как:
- (a) доказательство, противоречащее другим полученным доказательствам;
 - (b) информация, ставящая под сомнение надежность документов и ответов на запросы, которые используются в качестве доказательств;

- (с) обстоятельства, которые обуславливают необходимость выполнения дополнительных процедур, помимо тех, которые предусмотрены соответствующими Стандартами заданий, обеспечивающих уверенность;
 - (d) признаки, которые могут указывать на возможные искажения.
52. Практикующему специалисту необходимо сохранять профессиональный скептицизм на протяжении всего задания с целью, например, снизить такие риски, как:
- недооценка необычных обстоятельств;
 - чрезмерные обобщения при подготовке выводов из аудиторских наблюдений;
 - использование ненадлежащих допущений при определении характера, сроков и объема аудиторских процедур и оценке их результатов.
53. Профессиональный скептицизм необходим для критической оценки доказательств. Это означает, что практикующий специалист подвергает сомнению противоречивые доказательства и надежность документов и ответов на запросы. Это также предполагает анализ достаточности и надлежащего характера доказательств, полученных с учетом имеющихся обстоятельств.
54. Если в рамках задания не предполагается получение уверенности в подлинности документов, данные и эти документы могут считаться подлинными, за исключением случаев, когда у практикующего специалиста есть основание предполагать обратное. Тем не менее практикующий специалист изучает надежность информации, которая будет использоваться в качестве доказательства.
55. Практикующий специалист принимает во внимание подтверждение честности и добросовестности лиц, предоставляющих доказательства, которое было им получено в прошлых периодах. Тем не менее убежденность в добросовестности и честности лиц, предоставляющих доказательства, не избавляет практикующего специалиста от необходимости сохранять профессиональный скептицизм.

Профессиональное суждение

56. При организации надлежащего выполнения задания, обеспечивающего уверенность, важнейшая роль отводится профессиональному суждению. Причина состоит в том, что толкование соответствующих этических требований и стандартов заданий, обеспечивающих уверенность, и принятие обоснованных решений, необходимых на протяжении всего задания, невозможны без применения к фактам и

обстоятельствам соответствующих знаний и опыта. Особенно необходимо применение профессионального суждения при принятии решений по следующим вопросам:

- существенность и риски, присущие заданию;
 - характер, сроки и объем процедур, применяемых для выполнения требований соответствующих Стандартов заданий, обеспечивающих уверенность, и получения доказательств;
 - оценка того, собрано ли достаточное количество надлежащих доказательств, а также того, следует ли предпринять дополнительные меры для достижения целей соответствующих Стандартов заданий, обеспечивающих уверенность; в частности, в случае выполнения задания, обеспечивающего ограниченную уверенность, профессиональное суждение необходимо при оценке факта получения значимого уровня уверенности;
 - в случае задания по непосредственной оценке – применение критериев к оцениваемому предмету задания, а если практикующий специалист выбирает или разрабатывает критерии – их выбор или разработка; в случае задания по подтверждению – оценка таких суждений, вынесенных другими лицами;
 - подготовка надлежащих выводов на основе полученных доказательств.
57. Отличительная особенность профессионального суждения, которое ожидается от практикующего специалиста, состоит в том, что оно вырабатывается практикующим специалистом, чья профессиональная подготовка, квалификация сами по себе уже оказывают помощь в выработке навыков и умений, необходимых для формирования разумных суждений.
58. Применение профессионального суждения в каждом конкретном случае основывается на тех фактах и обстоятельствах, которые известны практикующему специалисту. Проведение консультаций по трудным или спорным вопросам в процессе выполнения задания как в рамках рабочей группы, так и с участием членов аудиторской группы и иных специалистов соответствующего уровня внутри аудиторской организации или вне ее призвано оказать помощь практикующему специалисту в выработке информированных и разумных суждений.
59. Можно оценить профессиональное суждение на основании того, отражает ли оно грамотное применение принципов обеспечения уверенности и принципов измерения или оценки, а также того, соответствует ли и согласуется ли оно с известными практикующему специалисту вплоть до даты выдачи им заключения или отчета по

заданию, обеспечивающему уверенность, конкретными фактами и обстоятельствами.

60. Профессиональное суждение должно применяться на протяжении всего задания. Профессиональное суждение не может использоваться для того, чтобы оправдать решения, которые в остальном не поддерживаются фактами и обстоятельствами конкретного задания или достаточным количеством надлежащих аудиторских доказательств.

Достаточность и надлежащий характер доказательств

61. Достаточность и надлежащий характер доказательств взаимосвязаны. Достаточность является мерой количества доказательств. Количество необходимых доказательств зависит от оценки рисков искажения (чем выше оцениваемые риски, тем больше доказательств может быть необходимо), а также от качества таких доказательств (чем выше качество доказательств, тем меньше их потребуется). Однако сбор большего количества доказательств не может компенсировать их низкое качество (см. также пункты 81–82).
62. Надлежащий характер является мерой качества доказательств, то есть их уместности и надежности для подтверждения выводов, на которых основано аудиторское мнение, на которых основывается мнение практикующего специалиста.
63. Надежность доказательств испытывает на себе влияние их источника и их характера и зависит от конкретных обстоятельств, при которых получены доказательства. Надежность различных видов доказательств можно обобщить, однако из этих обобщений существуют важные исключения. Даже если доказательства получены из внешних источников, могут существовать обстоятельства, влияющие на надежность полученных доказательств. Например, доказательства, полученные из внешнего источника, могут оказаться ненадежными, если такой источник является неосведомленным или необъективным. Учитывая возможность существования исключений, полезными могут быть следующие обобщения относительно надежности доказательств:
- доказательства более надежны, если они получены из внешних по отношению к соответствующей стороне источников (соответствующих сторон);
 - доказательства, собранные из внутренних источников, являются более надежными, если соответствующие средства контроля эффективны;
 - доказательства, полученные самим практикующим специалистом (например, наблюдение за применением средства контроля), представляются более надежными по сравнению с

доказательствами, полученными косвенным путем или на основании умозаключений (например, на основании запроса о применении средства контроля);

- доказательства являются более надежными, если они оформлены документально, то есть существуют на бумажном, электронном или ином носителе (например, письменный протокол заседания, который велся во время такого заседания, более надежен по сравнению с представленным впоследствии устным отчетом об обсуждавшихся на заседании вопросах).
64. Как правило, больше уверенности дают непротиворечивые доказательства, полученные из разных источников или отличающиеся по характеру, чем отдельные доказательства, рассматриваемые независимо друг от друга. Кроме того, получение доказательств из разных источников или отличных по характеру доказательств может способствовать подтверждению других доказательств или выявлению отдельных ненадежных доказательств. Если доказательства, полученные из одного источника, противоречат доказательствам, полученным из другого источника, необходимо определить, какие дополнительные процедуры необходимы для устранения такого несоответствия.
65. При получении достаточных надлежащих доказательств обычно сложнее получить уверенность в отношении информации о предмете задания за период, чем в отношении этой же информации на определенный момент. Кроме того, выводы в отношении процессов обычно ограничиваются периодом, за который выполнялось задание; практикующий специалист не представляет вывод о том, будет ли процесс продолжать функционировать таким же образом в будущем.
66. Факт того, получены или нет достаточные надлежащие доказательства, на которых практикующий специалист основывает свой вывод, является вопросом профессионального суждения, которое предполагает рассмотрение соотношения между затратами на получение доказательств и полезностью полученной информации. При оценке количества и качества доказательств, в том числе при оценке их достаточности и надлежащего характера, для обоснования заключения или отчета по заданию, обеспечивающему уверенность, практикующий специалист использует профессиональное суждение и проявляет профессиональный скептицизм.

Существенность

67. Существенность учитывается при планировании и выполнении задания, обеспечивающего уверенность, в том числе при определении характера, сроков и объема процедур и при оценке информации о

предмете задания на предмет отсутствия искажений. Профессиональные суждения о существенности формируются с учетом имеющихся обстоятельств, при этом на них не влияет уровень уверенности, то есть для одних и тех же предполагаемых пользователей и для одной и той же цели существенность для задания, обеспечивающего разумную уверенность, идентична существенности для задания, обеспечивающего ограниченную уверенность, поскольку в основе существенности лежат информационные потребности предполагаемых пользователей.

68. Искажения, включая пропуски, считаются существенными, если они в отдельности или в совокупности способны, как это можно обоснованно предположить, повлиять на соответствующие решения, принимаемые предполагаемыми пользователями на основе информации о предмете задания. Определение существенности является предметом профессионального суждения практикующего специалиста и зависит от того, как практикующий специалист понимает общие информационные потребности всех предполагаемых пользователей в целом. Если целью задания не является удовлетворение специфических информационных потребностей конкретных пользователей, потенциальное влияние искажений на таких пользователей, чьи информационные потребности могут значительно различаться, обычно не учитывается.
69. Существенность рассматривается в контексте качественных и, если применимо, количественных факторов. Относительная важность количественных и качественных факторов при анализе существенности в рамках конкретного задания является предметом профессионального суждения.
70. Существенность относится к информации, которая отражается в заключении или отчете по заданию, обеспечивающему уверенность. Таким образом, если в объем задания входят отдельные, но не все аспекты информации о предмете задания, существенность рассматривается в отношении только той части информации о предмете задания, которая входит в объем задания.

Риск, присущий заданию

71. Информация о предмете задания может быть ненадлежащим образом представлена в контексте оцениваемого предмета задания и критериев и в связи с этим может быть искажена, возможно, существенно. Это происходит, когда информация о предмете задания не отражает надлежащим образом применение критериев при оценке или измерении оцениваемого предмета задания.
72. Риск, присущий заданию, – риск того, что практикующий специалист представит ошибочный вывод в тех случаях, когда информация о

предмете задания содержит существенные искажения. Риск, присущий заданию, не включает бизнес-риски практикующего специалиста, такие как риски потерь в результате судебных разбирательств, негативных публикаций в прессе или иных событий, возникающих в связи с конкретной информацией о предмете задания.

73. Снижение риска, присущего заданию, до нуля возможно в крайне редких случаях либо может потребовать значительных затрат, поэтому разумная уверенность меньше, чем абсолютная уверенность, что обусловлено влиянием таких факторов, как:
- использование выборочного тестирования;
 - ограничения, присущие системе внутреннего контроля;
 - тот факт, что большинство доступных практикующему специалисту доказательств являются скорее убедительными, чем неопровержимыми;
 - использование профессионального суждения при сборе и оценке доказательств и формировании выводов на основе таких доказательств;
 - в некоторых случаях – характеристики оцениваемого предмета задания при измерении или оценке с использованием критериев.
74. В целом риск, присущий заданию, может быть представлен следующими компонентами, хотя не все из этих компонентов обязательно будут присутствовать или будут значимыми для всех заданий, обеспечивающих уверенность:
- (a) риски, на которые практикующий специалист не имеет прямого влияния, включающие в свою очередь:
- (i) подверженность информации о предмете задания существенному искажению до изучения любых связанных средств контроля, применяемых соответствующей стороной или соответствующими сторонами (неотъемлемый риск);
 - (ii) риск того, что существенное искажение информации о предмете задания не будет своевременно предотвращено или выявлено и исправлено системой внутреннего контроля соответствующей стороны или соответствующих сторон (риск средств контроля);
- (b) риски, на которые практикующий специалист имеет прямое влияние, включающие в свою очередь:

- (i) риск того, что в результате выполнения процедур практикующим специалистом не будет обнаружено существенное искажение (риск необнаружения);
 - (ii) в случае выполнения задания по непосредственной оценке – риски, связанные с оценкой или измерением практикующим специалистом оцениваемого предмета задания с использованием критериев (риск измерения или оценки).
75. Степень, в какой каждый из указанных компонентов относится к заданию, зависит от обстоятельств задания, в частности:

- характера оцениваемого предмета задания и информации о предмете задания. Так, например, концепция риска средств контроля может оказаться более полезной, если оцениваемый предмет задания относится к подготовке информации о деятельности организации, а не к информации об эффективности средств контроля или о физическом состоянии;
- того, выполняется задание, обеспечивающее разумную уверенность, или задание, обеспечивающее ограниченную уверенность. Например, при выполнении заданий, обеспечивающих ограниченную уверенность, практикующий специалист может принять решение получать доказательства способами, отличными от тестирования средств контроля.
- того, выполняется задание по непосредственной оценке или задание по подтверждению. В то время как для заданий по подтверждению уместна концепция риска средств контроля, для заданий по непосредственной оценке более уместной представляется концепция риска измерения или оценки.

Анализ рисков является, скорее, вопросом профессионального суждения, чем областью, поддающейся точному измерению.

Характер, сроки и объем процедур

76. Для получения разумной или ограниченной уверенности обычно используется комплекс процедур. Процедуры могут включать:

- инспектирование;
- наблюдение;
- подтверждение;
- пересчет;
- повторное выполнение;

- аналитические процедуры;
- запрос.

Для каждого задания определяются индивидуальные характер, сроки и объем процедур. Для многих заданий, обеспечивающих уверенность, теоретически возможно неограниченное разнообразие процедур, однако на практике сложно их сформулировать четко и однозначно.

77. Задание, обеспечивающее разумную уверенность, и задание, обеспечивающее ограниченную уверенность, предусматривают применение навыков и методов обеспечения уверенности, а также сбор достаточных надлежащих доказательств в ходе итеративного, систематического процесса выполнения задания, который подразумевает получение понимания оцениваемого предмета задания и иных имеющихся обстоятельств.
78. Задание, обеспечивающее разумную уверенность, подразумевает:
- (а) выявление и оценку рисков существенного искажения информации о предмете задания на основе понимания оцениваемого предмета задания и иных обстоятельств задания;
 - (б) разработку и проведение процедур для целей принятия мер в ответ на оцененные риски и получения разумной уверенности для обоснования вывода практикующего специалиста;
 - (в) оценку достаточности и надлежащего характера доказательств, полученных в рамках задания, и, если необходимо в обстоятельствах задания, попытку получить дополнительные доказательства.
79. При выполнении задания, обеспечивающего ограниченную уверенность, характер, сроки и объем процедур по сбору достаточных надлежащих доказательств являются более ограниченными по сравнению с заданием, обеспечивающим разумную уверенность. Стандарт заданий, обеспечивающих уверенность, применимый к определенному оцениваемому предмету задания, может, например, предусматривать получение достаточных надлежащих доказательств по конкретному виду задания, обеспечивающего ограниченную уверенность, в основном за счет выполнения аналитических процедур и запросов. Однако в отсутствие подобных стандартов для других видов заданий, обеспечивающих ограниченную уверенность, основными процедурами сбора достаточных надлежащих доказательств могут быть не только аналитические процедуры и запросы, но и иные процедуры, состав которых будет варьироваться в зависимости от обстоятельств задания, в частности в зависимости от оцениваемого предмета задания и информационных потребностей предполагаемых пользователей и заказчика задания с учетом соответствующих временных ограничений

и ограничений в ресурсах. Определение характера, сроков и объема процедур является предметом профессионального суждения и для каждого задания выполняется индивидуально.

80. Задание, обеспечивающее ограниченную уверенность, подразумевает:
- (a) выявление областей, в которых вероятность искажения информации о предмете задания является высокой, на основе понимания оцениваемого предмета задания и иных обстоятельств задания;
 - (b) разработку и проведение процедур для рассмотрения этих областей и получения ограниченной уверенности для обоснования вывода практикующего специалиста;
 - (c) разработку и проведение дальнейших процедур для получения дополнительных доказательств, если практикующему специалисту станет известно о вопросе или вопросах, на основании которых он полагает, что информация о предмете задания может быть существенно искажена.

Объем и качество имеющихся доказательств

81. На объем или качество имеющихся доказательств влияют:
- (a) характеристики оцениваемого предмета задания и информации о предмете задания. Например, если информация о предмете задания является больше ориентированной на будущее, чем относящейся к прошедшим периодам, можно ожидать получения менее объективных доказательств (см. пункт 40);
 - (b) другие обстоятельства, например, когда доказательства, которые, как это можно обоснованно предположить, могли существовать, но отсутствуют по причине, в частности, сроков назначения практикующего специалиста, политики организации в области хранения документов, неадекватных информационных систем или ограничений, наложенных ответственной стороной.
- Обычно имеющиеся доказательства являются скорее убедительными, чем неопровержимыми.
82. Немодифицированный вывод не является уместным ни для задания, обеспечивающего разумную уверенность, ни для задания, обеспечивающего ограниченную уверенность, если:
- (a) обстоятельства не позволяют практикующему специалисту получить доказательства, необходимые для снижения риска, присущего заданию, до приемлемого уровня; или

- (b) одна из сторон задания налагает ограничение, которое не позволяет практикующему специалисту получить доказательства, необходимые для снижения риска, присущего заданию, до приемлемого уровня.

Заключение или отчет по заданию, обеспечивающему уверенность

83. Практикующий специалист формирует вывод на основе полученных доказательств и представляет письменное заключение или отчет, содержащий четко сформулированный вывод по заданию, обеспечивающему уверенность, в отношении информации о предмете задания. Стандарты заданий, обеспечивающих уверенность, устанавливают базовые элементы заключений или отчетов по заданиям, обеспечивающим уверенность.
84. По результатам задания, обеспечивающего разумную уверенность, вывод практикующего специалиста выражается в позитивной форме, которая передает мнение практикующего специалиста о результате оценки или измерения оцениваемого предмета задания.
85. Примеры выводов, выражаемых в форме, уместной для задания, обеспечивающего разумную уверенность:
- когда вывод выражается на основе оцениваемого предмета задания и применимых критериев, используется следующая формулировка: «По нашему мнению, организация соблюдала во всех существенных аспектах требования законодательства XYZ»;
 - когда вывод выражается на основе информации о предмете задания и применимых критериев, используется следующая формулировка: «По нашему мнению, финансовая отчетность отражает достоверно во всех существенных аспектах финансовое положение организации по состоянию на [дата], а также финансовые результаты ее деятельности и движение денежных средств за год, закончившийся на указанную дату, в соответствии с концепцией XYZ»;
 - когда вывод выражается на основе заявления, сделанного соответствующей стороной, используется следующая формулировка: «По нашему мнению, заявление [название соответствующей стороны] о том, что организация соблюдала требования законодательства XYZ, во всех существенных аспектах является достоверным» или «По нашему мнению, заявление [название соответствующей стороны] о том, что ключевые показатели деятельности представлены в соответствии с критериями XYZ, во всех существенных аспектах является достоверным».

В рамках задания, предусматривающего подготовку вывода непосредственно в отношении предмета задания, вывод практикующего специалиста формулируется на основе оцениваемого предмета задания и критериев.

86. По результатам задания, обеспечивающего ограниченную уверенность, вывод практикующего специалиста выражается в форме, которая передает, не привлекли ли внимание практикующего специалиста вопрос или вопросы, на основании которых он мог бы полагать, что информация о предмете задания содержит существенные искажения, например: «По результатам выполненных процедур и на основании полученных доказательств наше внимание не привлекли никакие факты, которые дали бы нам основания полагать, что организация не соблюдала во всех существенных аспектах требования законодательства XYZ».
87. С целью обеспечить эффективное информирование предполагаемых пользователей практикующий специалист может выбрать краткую или развернутую форму заключения или отчета. Заключение или отчеты в краткой форме обычно содержат лишь базовые элементы. Заключение или отчеты в развернутой форме содержат иную информацию и разъяснения, которые не влияют на вывод практикующего специалиста. Помимо базовых элементов, заключения или отчеты в развернутой форме могут содержать подробное описание условий задания, использовавшихся критериев, вопросов, которые привлекли внимание практикующего специалиста в отношении отдельных аспектов задания, подробную информацию об образовании и опыте практикующего специалиста и иных лиц, привлекавшихся к выполнению задания, раскрытие информации об уровнях существенности и в некоторых случаях рекомендации. Решение о включении любой такой информации принимается в зависимости от ее значимости для удовлетворения информационных потребностей предполагаемых пользователей.
88. Вывод практикующего специалиста должен быть четко отделен от информации или разъяснений, которые не влияют на вывод практикующего специалиста, в число которых входят разделы «Важные обстоятельства», «Прочие сведения», вопросы, которые привлекли внимание практикующего специалиста в отношении отдельных аспектов задания, рекомендации или дополнительная информация, включенная в заключение или отчет по заданию, обеспечивающему уверенность. Используемые формулировки должны однозначно указывать, что разделы «Важные обстоятельства», «Прочие сведения», а также вопросы, которые привлекли внимание практикующего специалиста в отношении отдельных аспектов задания, рекомендации

или дополнительная информация не должны отвлекать внимание от вывода практикующего специалиста.

89. Практикующий специалист выражает модифицированный вывод в следующих ситуациях:
- (a) если, по профессиональному суждению практикующего специалиста, существует ограничение объема и влияние данного обстоятельства может быть существенным. В таких случаях практикующий специалист выражает вывод с оговоркой или отказывается от вывода. В некоторых случаях практикующий специалист рассматривает возможность отказа от задания;
 - (b) если, по профессиональному суждению практикующего специалиста, информация о предмете задания существенно искажена. В таких случаях практикующий специалист выражает вывод с оговоркой или отрицательный вывод. При выполнении заданий по непосредственной оценке, в которых вывод практикующего специалиста представляет собой информацию о предмете задания, если практикующий специалист придет к выводу о том, что часть или весь оцениваемый предмет задания не соответствует во всех существенных аспектах установленным критериям, такой вывод также будет считаться выводом с оговоркой или, в зависимости от ситуации, отрицательным выводом.
90. Вывод с оговоркой выражается, если влияние или возможное влияние того или иного обстоятельства не является настолько существенным и всеобъемлющим, чтобы требовать отрицательного вывода или отказа от вывода.
91. Если после принятия задания выяснится, что одно обязательное условие принятия задания, обеспечивающего уверенность, или более не выполнены, практикующий специалист обсуждает данный вопрос с соответствующей стороной (соответствующими сторонами) и устанавливает:
- (a) можно ли решить этот вопрос, чтобы удовлетворить требования практикующего специалиста;
 - (b) целесообразно ли продолжать задание;
 - (c) нужно ли упомянуть это обстоятельство в заключении или отчете по заданию, обеспечивающему уверенность, и, если да, в какой форме.
92. Если после принятия задания выяснится, что некоторые или все критерии представляются непригодными или часть или весь оцениваемый предмет задания для задания, обеспечивающего

уверенность, выбран неверно, практикующий специалист рассматривает возможность отказа от задания, при условии что такой отказ предусмотрен применимым законодательством или нормативными актами. Если практикующий специалист принял решение продолжить задание, он выражает:

- (a) вывод с оговоркой или отрицательный вывод – в зависимости от того, насколько существенным или всеобъемлющим является обстоятельство, в случаях если, по профессиональному суждению практикующего специалиста, непригодные критерии или ненадлежащий оцениваемый предмет задания могут ввести предполагаемых пользователей в заблуждение;
- (b) вывод с оговоркой или отказ от вывода в иных случаях – в зависимости от того, насколько, по профессиональному суждению практикующего специалиста, существенным или всеобъемлющим является обстоятельство.

Прочие сведения

Прочие обязанности по сообщению информации

93. Практикующий специалист решает в соответствии с условиями задания и иными обстоятельствами задания, привлек ли его внимание какой-либо факт, информацию о котором необходимо довести до сведения ответственной стороны, лица, выполняющего количественную или качественную оценку, заказчика задания, лиц, отвечающих за корпоративное управление, или иных лиц.

Документация

94. Документация по заданию обеспечивает фиксацию оснований для подготовки заключения или отчета по заданию, обеспечивающему уверенность, если она подготовлена своевременно, является достаточной и надлежащей для того, чтобы опытный практикующий специалист, ранее не имевший отношения к заданию, мог понять следующее:
- (a) характер, сроки и объем выполненных процедур для соблюдения Стандартов заданий, обеспечивающих уверенность, и применимых законодательных и нормативных требований;
 - (b) результаты выполненных процедур и полученные доказательства;
 - (c) значимые вопросы, возникшие в ходе задания, сделанные по ним выводы и значимые профессиональные суждения, использованные при формировании этих выводов.

95. Документация по заданию отражает, каким образом практикующий специалист рассматривал любое несоответствие между выявленной им информацией и окончательным выводом в отношении того или иного значимого вопроса.

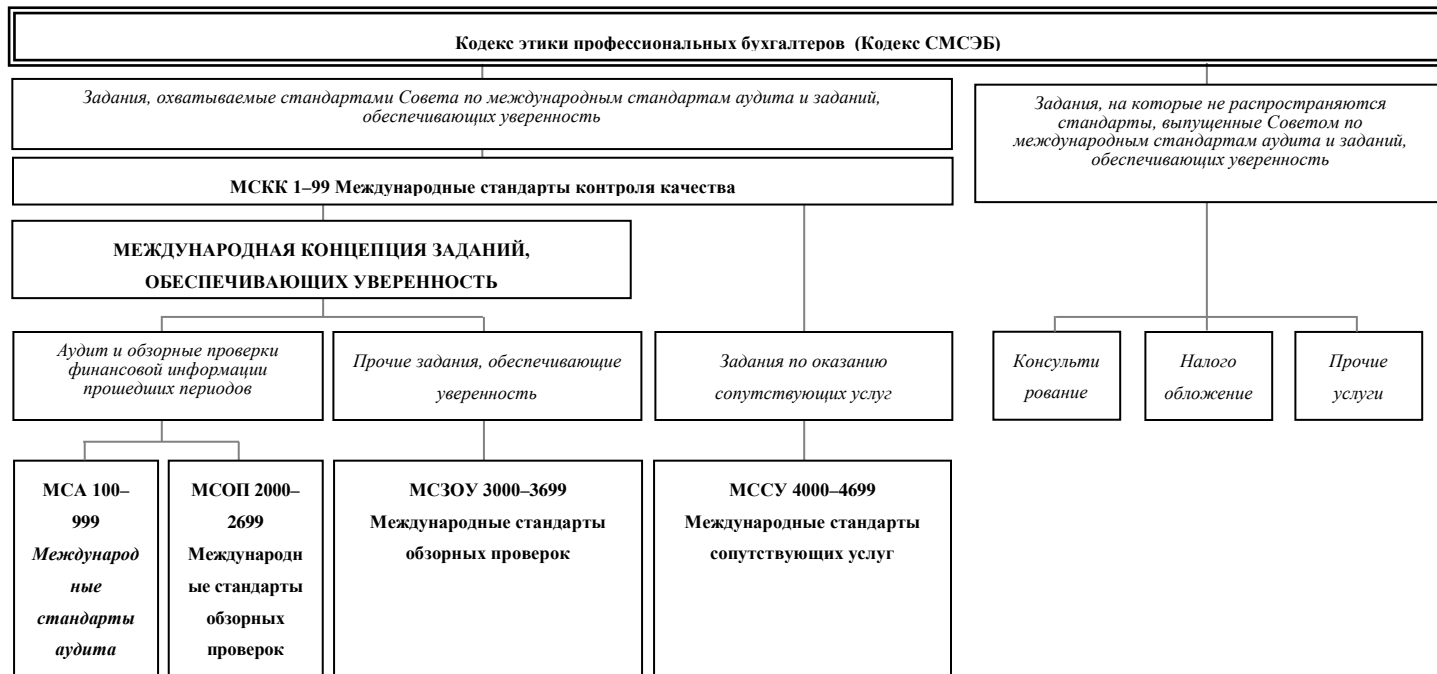
Ненадлежащее использование имени практикующего специалиста

96. Практикующий специалист ассоциируется с оцениваемым предметом задания или с информацией о предмете задания, если подготавливает отчет по информации об оцениваемом предмете задания или дает согласие на использование своего имени в профессиональной связи с оцениваемым предметом задания или соответствующей информацией о предмете задания. При отсутствии подобной ассоциированности третьи лица не могут считать, что практикующий специалист несет какую-либо ответственность. Если практикующему специалисту становится известно, что какая-либо сторона ненадлежащим образом использует его имя в связи с оцениваемым предметом задания или соответствующей информацией о предмете задания, он обязан потребовать от такой стороны прекратить подобные действия. Практикующий специалист также рассматривает, какие другие меры могут потребоваться, например информирование любых известных сторонних пользователей о ненадлежащем использовании его имени или получение юридической консультации.

Приложение 1

Стандарты, выпущенные Советом по международным стандартам аудита и заданий, обеспечивающих уверенность (IAASB), и их взаимосвязь друг с другом и с Кодексом этики профессиональных бухгалтеров Совета по международным стандартам этики для бухгалтеров (Кодексом СМСЭБ)

Данное Приложение иллюстрирует сферу применения стандартов, выпущенных Советом по международным стандартам аудита и заданий, обеспечивающих уверенность, и их взаимосвязь друг с другом и с *Кодексом этики профессиональных бухгалтеров*, опубликованным Советом по международным стандартам этики для бухгалтеров.



Приложение 2

Задания по подтверждению и задания по непосредственной оценке

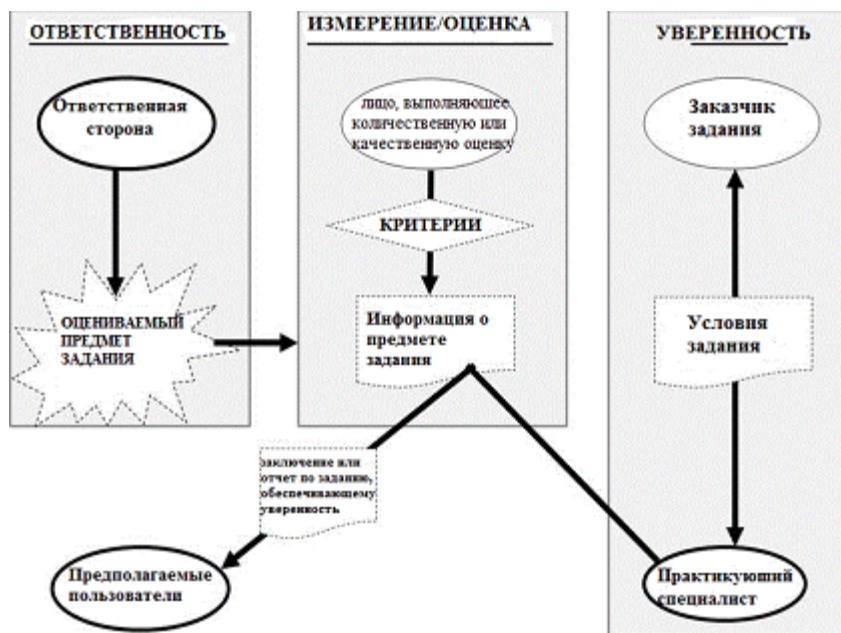
В данном Приложении рассматриваются различия между заданием по подтверждению и заданием по непосредственной оценке.

1. В рамках задания по подтверждению лицо, выполняющее количественную или качественную оценку, которым не является практикующий специалист, оценивает или измеряет оцениваемый предмет задания с использованием критериев, результатом такой оценки является информация о предмете задания. Информация о предмете задания может быть ненадлежащим образом представлена в контексте оцениваемого предмета задания и критериев и в связи с этим может быть искажена, возможно, существенно. Функция практикующего специалиста в ходе выполнения задания по подтверждению заключается в получении достаточных надлежащих доказательств для представления вывода о том, содержит ли информация о предмете задания, подготовленная лицом, выполняющим количественную или качественную оценку, существенные искажения.
2. В ходе выполнения задания по непосредственной оценке практикующий специалист оценивает или измеряет оцениваемый предмет задания с использованием критериев и представляет полученную информацию о предмете задания в составе заключения или отчета по заданию, обеспечивающему уверенность, или в качестве приложения к нему. В рамках задания по непосредственной оценке в выводе практикующего специалиста описывается полученный результат количественной или качественной оценки предмета задания с использованием критериев. В отдельных заданиях по непосредственной оценке вывод практикующего специалиста представляет собой информацию о предмете задания или является ее частью. В зависимости от оцениваемого предмета задания:
 - (a) результат оценки или измерения, проведенных в ходе задания по непосредственной оценке, может быть аналогичен отчету или заявлению, подготовленным лицом, выполняющим количественную или качественную оценку, в ходе задания по подтверждению. Однако в иных обстоятельствах результат, то есть информация о предмете задания, может быть отражен в описании вопросов, которые привлекли внимание практикующего специалиста, и оснований для вывода практикующего специалиста в развернутом заключении или отчете по заданию, обеспечивающему уверенность;

- (b) практикующий специалист может использовать данные, собранные или скомпилированные другими лицами. Например, данные могут быть получены из информационной системы, внедренной ответственной стороной.
3. Помимо оценки или измерения оцениваемого предмета задания, в ходе задания по непосредственной оценке практикующий специалист также применяет навыки и методы обеспечения уверенности для получения достаточных надлежащих доказательств для представления вывода о том, содержит ли информация о предмете задания существенные искажения. Практикующий специалист может получать такие доказательства непосредственно в процессе оценки или измерения оцениваемого предмета задания, а также может получать их до или после такой оценки.
4. Ценность задания по непосредственной оценке определяется сочетанием следующих факторов:
- (a) независимость практикующего специалиста от оцениваемого предмета задания, заказчика задания, предполагаемых пользователей и ответственной стороны, хотя практикующий специалист не является независимым от информации о предмете задания, поскольку он занимался ее подготовкой;
 - (b) навыки и методы обеспечения уверенности, применяемые при оценке или измерении оцениваемого предмета задания, в результате чего происходит накопление доказательств того же объема и качества, что и для задания по подтверждению. Именно получение достаточных надлежащих доказательств является главным отличием задания по непосредственной оценке от задания по компиляции. Пример, иллюстрирующий данное утверждение: если практикующий специалист компилирует отчетность о выбросах парниковых газов организации, он, например, не тестирует калибровку контрольных устройств. Однако в ходе задания по непосредственной оценке практикующий специалист, при необходимости, либо настраивает контрольные устройства в рамках процесса измерения, либо тестирует калибровку контрольных устройств, выполненную другими лицами, в том же объеме, что и для задания по подтверждению.

Приложение 3

Стороны задания, обеспечивающего уверенность



1. В любом задании, обеспечивающем уверенность, участвуют по меньшей мере три стороны – ответственная сторона, практикующий специалист и предполагаемые пользователи. В зависимости от обстоятельств задания отдельную функцию могут выполнять также лицо, выполняющее количественную или качественную оценку, или заказчик задания.
2. На приведенной выше диаграмме показано, как перечисленные функции сторон связаны с заданием, обеспечивающим уверенность:
 - (a) ответственная сторона отвечает за оцениваемый предмет задания;
 - (b) лицо, выполняющее количественную или качественную оценку, использует критерии для оценки или измерения оцениваемого предмета задания, результатом чего является информация о предмете задания;

- (с) заказчик задания согласовывает условия задания с практикующим специалистом;
- (d) практикующий специалист получает достаточные надлежащие доказательства для формирования вывода, предназначенного для повышения степени уверенности предполагаемых пользователей, за исключением ответственной стороны, к информации о предмете задания;
- (е) предполагаемые пользователи принимают решения на основе информации о предмете задания. Предполагаемыми пользователями являются физическое лицо (физические лица), или организация (организации), или группа (группы) указанных лиц, которые, как полагает практикующий специалист, будут использовать подготовленное им заключение или отчет по заданию, обеспечивающему уверенность. В некоторых случаях в число предполагаемых пользователей могут входить лица, отличные от перечисленных выше получателей заключения или отчета по заданию, обеспечивающему уверенность.
3. В отношении указанных функций можно сделать следующие замечания:
- в каждом задании, обеспечивающем уверенность, помимо практикующего специалиста, есть еще, как минимум, ответственная сторона и предполагаемые пользователи;
 - практикующий специалист не может быть ответственной стороной, заказчиком задания или предполагаемым пользователем;
 - в ходе задания по непосредственной оценке практикующий специалист также выступает в роли лица, выполняющего количественную или качественную оценку;
 - в ходе задания по подтверждению лицом, выполняющим количественную или качественную оценку, может являться ответственная сторона или какое-либо иное лицо, но не практикующий специалист;
 - в случае если практикующий специалист оценивал или измерял оцениваемый предмет задания с использованием критериев, задание представляет собой задание по непосредственной оценке; другая сторона, принимающая на себя ответственность за оценку или измерение, например, ответственная сторона, прилагающая к информации о предмете задания заявление, подтверждающее, что она принимает ответственность за эту информацию, не может заменить такое задание заданием по подтверждению;

- ответственной стороной может являться заказчик задания;
- во многих заданиях по подтверждению ответственная сторона может являться также лицом, выполняющим количественную или качественную оценку, и заказчиком задания; примером является ситуация, когда организация привлекает практикующего специалиста для выполнения задания, обеспечивающего уверенность, в отношении подготовленного ею отчета о своей деятельности в области устойчивого развития. Примером того, когда не лицо, выполняющее количественную или качественную оценку, является ответственной стороной, является ситуация, когда практикующий специалист привлекается для выполнения задания, обеспечивающего уверенность, в отношении отчета о деятельности частной организации в области устойчивого развития, который подготовила государственная организация;
- в ходе задания по подтверждению лицо, выполняющее количественную или качественную оценку, обычно предоставляет практикующему специалисту письменное заявление в отношении информации о предмете задания. В некоторых случаях практикующий специалист может оказаться не в состоянии получить такое заявление, например, когда лицом, выполняющим количественную или качественную оценку, не является заказчик задания;
- ответственной стороной может быть кто-либо из предполагаемых пользователей, при этом он может быть не единственной ответственной стороной;
- ответственная сторона, лицо, выполняющее количественную или качественную оценку, и предполагаемые пользователи могут представлять как разные организации, так и одну и ту же организацию. Для иллюстрации последнего утверждения можно привести следующий пример: при двухуровневой структуре совета директоров наблюдательный совет может потребовать обеспечить уверенность в информации, которую предоставляет правление организации. Отношения между ответственной стороной, лицом, выполняющим количественную или качественную оценку, и предполагаемыми пользователями необходимо рассматривать в контексте каждого конкретного задания – они могут отличаться от отношений в рамках традиционно определяемых сфер ответственности. Например, высшее руководство организации (предполагаемый пользователь) может привлечь практикующего специалиста для выполнения задания, обеспечивающего уверенность, в отношении конкретного аспекта деятельности организации,

входящего в сферу непосредственной ответственности руководства нижестоящего уровня (ответственная сторона), но конечную ответственность за который несет именно высшее руководство;

- предполагаемым пользователем может быть заказчик задания, который не является одновременно и ответственной стороной.
4. Вывод практикующего специалиста может быть сформулирован на основе:
- оцениваемого предмета задания и применимых критериев;
 - информации о предмете задания и применимых критериев; или
 - заявления, сделанного соответствующей стороной.
5. Практикующий специалист и ответственная сторона могут договориться о применении к заданию принципов Стандартов заданий, обеспечивающих уверенность, если кроме ответственной стороны иных предполагаемых пользователей нет, но выполнены все остальные требования Стандартов заданий, обеспечивающих уверенность. В таких случаях отчет практикующего специалиста содержит заявление об ограничении использования такого отчета только ответственной стороной.

Приложение 4

Классификация информации об оцениваемых предметах задания

В таблице приводится классификация диапазона возможных оцениваемых предметов задания с примерами. Для некоторых категорий примеры отсутствуют, поскольку выполнение заданий, обеспечивающих уверенность, в отношении таких категорий представляется маловероятным. Эта классификация не является исчерпывающей, категории не обязательно являются взаимоисключающими, а некоторые оцениваемые предметы задания или информация о предмете задания могут содержать компоненты из более чем одной категории, например, интегрированная отчетность и отчетность о корпоративной социальной ответственности, вероятно, будут содержать информацию о прошедших периодах и прогнозную информацию, а также финансовую и нефинансовую информацию. Кроме того, в одних случаях в качестве примера приводится информация о предмете задания, в других – оцениваемый предмет задания или только указание на характер вопроса, в решении которого такая информация может оказаться полезной (в зависимости от того, что будет более значимым в имеющихся обстоятельствах).

Информация		Информация прошедших периодов	Прогнозная информация
Финансовая информация	Результаты	Финансовая отчетность, подготовленная в соответствии с приемлемой концепцией ее подготовки	● Прогнозное движение денежных средств
	Финансовое положение		● Прогнозное финансовое положение
Нефинансовая информация	Результаты использования ресурсов / рациональное использование ресурсов	<ul style="list-style-type: none"> ● Отчет о выбросах парниковых газов ● Отчет об устойчивом развитии ● Ключевые показатели эффективности (КПЭ, КРІ) ● Отчет об эффективном 	● Ожидаемое сокращение выбросов в результате использования новой технологии или объемы парниковых газов, которые предполагается задерживать благодаря высаженным деревьям

Информация		Информация прошедших периодов	Прогнозная информация
		<p>использовании ресурсов</p> <ul style="list-style-type: none"> • Отчет о рациональном использовании ресурсов • Отчетность о корпоративной социальной ответственности 	<ul style="list-style-type: none"> • Заявление о том, что запланированные действия приведут к рациональному использованию ресурсов
	Состояние	<ul style="list-style-type: none"> • Описание системы или процесса, внедренных на определенный момент • Физические характеристики, например размер арендованного имущества 	
Системы / процессы	Описание	<ul style="list-style-type: none"> • Описание системы внутреннего контроля 	
	Структура	<ul style="list-style-type: none"> • Структура средств контроля в обслуживающей организации 	<ul style="list-style-type: none"> • Структура средств контроля, разработанных для будущего производственного процесса
	Функционирование / результативность	<ul style="list-style-type: none"> • Операционная эффективность процедур найма и обучения персонала 	
Отдельные аспекты организационной работы	Соблюдение установленных требований	<ul style="list-style-type: none"> • Соблюдение организацией ограничительных условий по 	

Информация		Информация прошедших периодов	Прогнозная информация
		кредитным договорам или определенных законодательных или нормативных требований	
	Организация работы персонала	<ul style="list-style-type: none"> Оценка эффективности работы комитета по аудиту 	
	Прочее	<ul style="list-style-type: none"> Пригодность программного обеспечения для намеченного использования 	



**International
Federation
of Accountants®**

529 Fifth Avenue, New York, NY 10017
T +1 (212) 286-9344 F +1(212) 286-9570
www.ifac.org
ISBN: 978-1-60815-312-1