

№ 3  
2009 год

ВЕ  
ДО  
МОС  
ТИ

Азизовские



## НОВЫЕ СТАНДАРТЫ АУДИТОРСКОЙ ДЕЯТЕЛЬНОСТИ\*

Е.А. МИЗИКОВСКИЙ, доктор экономических наук, профессор  
ННГУ им. Н.И. Лобачевского,

М.А. ШТЕФАН, кандидат экономических наук, старший преподаватель  
Государственный университет — Высшая школа экономики (Нижегородский филиал)

**Приводятся основные положения федерального правила (стандарта) аудиторской деятельности № 34 «Контроль качества услуг в аудиторских организациях», утвержденного постановлением Правительства Российской Федерации от 22.07.08 г. № 557.**

Правило (стандарт) аудиторской деятельности № 34 «Контроль качества услуг в аудиторских организациях» (далее — Стандарт) принят в качестве дополнения к правилу (стандарту) аудиторской деятельности (далее — ПСАД) № 7 «Внутренний контроль качества аудита» с целью установления единых требований к системе качества аудиторских услуг (Стандарт). Положения Стандарта являются обязательными как для аудиторских организаций, так и для индивидуальных аудиторов, если иное не вытекает из существа их деятельности.

Основное назначение системы контроля качества услуг (заданий) в

аудиторских организациях — обеспечение разумной уверенности в том, что (п. 2 Стандарта):

■ аудит и сопутствующие аудиту услуги осуществляются согласно требованиям действующего законодательства и внутренних стандартов аудиторской деятельности;

■ заключения и иные отчеты, выданные аудиторской организацией, соответствуют условиям конкретных заданий.

Другими словами, цель создания системы контроля качества аудиторских услуг (заданий) заключается в уменьшении величины аудиторского риска — риска выражения ошибочного мнения по итогам аудита (п. 3

\* Окончание. Начало см. в № 2 за 2009 г.



ПСАД № 8 «Оценка аудиторских рисков и внутренний контроль, осуществляемый аудируемым лицом»).

Для достижения названных целей аудиторская организация должна выполнить действия в определенной последовательности.

**Этап 1. Разработка принципов и процедур контроля качества услуг.** С помощью этих принципов и процедур оцениваются: выполнение обязанностей руководства аудиторской организации по обеспечению качества оказываемых услуг; соблюдение этических требований; принятие на обслуживание нового клиента и продолжение сотрудничества; кадровая работа; выполнение задания; мониторинг; документирование (п. 6 Стандарта).

Перечень принципов и процедур зависит от масштаба организации, способа организации ее деятельности, участия в группе взаимосвязанных аудиторов и других факторов (п. 4 Стандарта).

**Этап 2. Документальное оформление принципов и процедур контроля качества услуг.** Это осуществляется путем издания соответствующего распорядительного документа (пп. 7, 8 Стандарта).

**Этап 3. Доведение принципов и процедур контроля качества услуг до сведения всех сотрудников аудиторской организации.** Работники должны осознавать цели этих принципов и процедур, их обязательность к исполнению. Они также должны понимать, что несут персональную ответственность за качество оказываемых услуг. Для поощрения работников следует разработать соответствующую систему (п. 7 Стандарта).

Рассмотрим основные принципы и процедуры системы контроля качества.

### **Обязанности руководства аудиторской организации по обеспечению качества оказываемых услуг**

Согласно п. 8 Стандарта ответственность за систему контроля качества услуг в аудиторских организациях несет руководство, под которым в соответствии с п. 5 Стандарта понимаются лица, обладающие полномочиями заключать договоры на осуществление аудита и сопутствующий аудиту услуг от имени аудиторской организации.

Руководство аудиторской организации вправе назначить лицо, ответственное за функционирование системы контроля качества при условии, что оно обладает достаточным надлежащим опытом и профессиональной компетентностью (п. 11 Стандарта).

Действия и распоряжения руководства аудиторской организации должны признавать обеспечение качества услуг *первостепенной задачей*, поддерживать культуру производства, в которой ценится и поощряется высококачественная работа. Информация об этих действиях и распоряжениях должна быть доступна работникам аудиторской организации, под которыми в соответствии с п. 5 Стандарта понимаются руководители и специалисты аудиторской организации.

Источниками информации являются семинары, совещания, формальные и неформальные беседы, внутренние отчеты, информационные сообщения, методические материалы и т.д. (п. 9 Стандарта).

### **Соблюдение этических требований**

Согласно п. 15 Стандарта принципы и процедуры контроля аудиторских услуг качества должны обес-

печивать разумную (высокую, но не абсолютную) уверенность в том, что ее работники и иные лица (эксперты, привлекаемые к проверке, работники сетевых организаций и др.) соблюдают необходимые этические требования. Перечень этических принципов аудита определен ПСАД № 1 «Цель и основные принципы аудита финансовой (бухгалтерской) отчетности» и Кодексом этики аудиторов России: независимость, объективность, честность, добросовестность, профессиональная компетентность, конфиденциальность и профессиональное поведение.

Наиболее существенным среди названных принципов по праву считается **принцип независимости**, так как аудит по определению представляет собой независимую проверку бухгалтерской (финансовой) отчетности аудируемого лица в целях выражения мнения о достоверности такой отчетности (п. 3 Федерального закона от 30.12.08 г. № 307-ФЗ «Об аудиторской деятельности»). Поэтому аудиторская организация должна разработать принципы и процедуры, позволяющие согласно Стандарту:

- доводить требования, касающиеся независимости, до сведения работников аудиторской организации и иных лиц, которые должны соблюдать такие требования, выявлять обстоятельства и отношения, создающие угрозы независимости, а также принимать соответствующие действия для устранения таких угроз или сведения их до приемлемого уровня путем принятия надлежащих мер предосторожности либо (если необходимо) отказа от выполнения задания (п. 15);

- обеспечивать разумную уверенность в том, что любые случаи нарушения независимости будут выявлены и аудиторской организацией будут приняты соответствующие меры по их устранению (п. 17).

Работники аудиторской организации должны предоставлять **письменное подтверждение** соблюдения установленных принципов и процедур независимости на бумажном или электронном носителе (пп. 19, 20 Стандарта).

Особое внимание при создании системы контроля качества услуг необходимо уделить разработке принципов и процедур в отношении угрозы «привычности» — некачественного оказания аудиторских услуг в результате назначения одних и тех же работников на одно и то же задание в течение длительного времени. Не секрет, что длительное общение аудитора с одним и тем же клиентом способствует возникновению дружеских, приятельских отношений между ними, что может рассматриваться как опасность несоблюдения независимости. Поэтому в аудиторской организации должны действовать принципы и процедуры, которые установят:

- критерии, позволяющие своевременно распознать возникшую угрозу «привычности», требующую принятия соответствующих мер безопасности для ее сведения до приемлемого уровня (п. 21 Стандарта);

- меры безопасности, необходимые для сведения угрозы «привычности» до приемлемого уровня, например периодическая ротация работников, осуществляющих руководство аудитом или иным заданием на разных уровнях (не реже одного раза в 7 лет), и обязательная обзорная проверка качества выполнения задания (п. 22 Стандарта).

### **Принятие на обслуживание нового клиента и продолжение сотрудничества**

При заключении договора на проведение аудита или оказание сопутствующих аудиту услуг аудиторские орга-



низации в соответствии со Стандартом должна иметь разумную уверенность в наличии у нее необходимых возможностей, времени и ресурсов для выполнения задания по договору, в честности руководства клиента, в соблюдении этических принципов. Для получения достаточной информации по данным вопросам требуется установить надлежащие принципы и процедуры (п. 23).

Например, *при оценке честности руководства потенциального клиента* аудиторская организация должна учитывать в том числе (п. 25):

- личность и деловую репутацию основных собственников потенциального клиента, его руководства, аффилированных лиц, представителей собственника;

- характер хозяйственных операций клиента, включая его деловую практику;

- информацию об отношении основных собственников потенциального клиента, его руководства, представителей собственника к контрольной среде или вопросу неадекватного толкования нормативных правовых актов по бухгалтерскому учету;

- проявления ненадлежащего ограничения объема аудита;

- признаки того, что клиент занимается легализацией (отмыванием) доходов, полученных преступным путем, или другой криминальной деятельностью;

- причины назначения данной аудиторской организации и неназначения предшествующего аудитора.

Источниками информации в связи с этим являются общение с аудиторской организацией, оказывающей услуги потенциальному клиенту в текущем периоде или в предшествующие периоды, обсуждение с другими третьими сторонами; запросы в адрес третьих сторон — банков, организаций, оказы-

вающих клиенту юридические услуги, и др. (п. 26).

*При оценке возможностей, профессиональной компетентности, временных рамок и ресурсов аудиторской организации* следует проанализировать (п. 27):

- знания работников в конкретной отрасли или области;

- опыт применения требований нормативных правовых актов Российской Федерации или возможность быстрого приобретения необходимых навыков и знаний;

- наличие достаточного для выполнения задания количества работников, владеющих необходимыми знаниями и обладающих соответствующей профессиональной компетентностью;

- возможность привлечения сторонних экспертов;

- способность аудиторской организации выполнить задание в установленные сроки.

Если аудиторская организация в ходе выполнения перечисленных процедур контроля качества услуг убеждается в отсутствии у нее необходимых возможностей, времени и ресурсов для выполнения задания по договору или получает информацию, ставящую под сомнение честность руководства клиента либо соблюдение этических принципов, то она должна оценить (п. 30):

- профессиональную и юридическую ответственность, применимую к данным обстоятельствам;

- возможность отказа от выполнения задания или одновременно от выполнения задания и от дальнейшего сотрудничества с клиентом.

### Кадровая работа

Для надлежащего качественного выполнения услуг аудиторская организация должна обладать достаточным количеством сотрудников, владеющих

необходимыми знаниями и опытом, соблюдающих этические принципы аудита. Согласно ст. 18 Закона № 307-ФЗ в аудиторской организации достаточно трех аудиторов, работающих на основании трудового договора.

В соответствии с п. 33 Стандарта необходимо разработать принципы и процедуры контроля по следующим элементам кадровой работы:

- найм работников;
- оценка результатов выполнения работы;
- профессиональные навыки работников;
- компетентность;
- профессиональный рост;
- оплата труда;
- оценка потребностей работников.

При приеме на работу особое внимание следует уделять честности претендентов, их стремлению развивать свою профессиональную компетентность посредством постоянного профессионального обучения. Аудиторская организация, в свою очередь, должна обеспечить возможность сотрудникам сохранять и приумножать знания, совершенствовать навыки путем проведения обучающих семинаров в соответствующих образовательных центрах и (или) внутри аудиторской группы, путем передачи опыта от более опытных аудиторов менее опытным. Если внутренние возможности для обучения отсутствуют, то организация вправе воспользоваться услугами сторонних компетентных лиц, обладающих соответствующей квалификацией (п. 35 Стандарта).

Естественно, что стремление сотрудников к развитию и поддержанию профессиональной компетентности должно поощряться, например, путем назначения работников на более ответственные должности. При несоб-

людении принципов и процедур контроля качества следует применять меры дисциплинарной ответственности.

**Навыки и профессиональная компетентность** аудиторов включает:

- понимание заданий;
- практический опыт выполнения аналогичных по характеру и сложности заданий;
- знание федеральных правил (стандартов) аудиторской деятельности, а также требований нормативных правовых актов Российской Федерации;
- технические знания, в том числе знание соответствующих информационных технологий;
- знание отрасли, в которой клиент осуществляет свою деятельность;
- способность формировать профессиональное суждение;
- понимание принципов и процедур контроля качества, установленных в аудиторской организации.

Осуществление процедур оценки перечисленных знаний и умений помогает при назначении аудиторских групп и определении уровня надзора за аудиторами в ходе выполнения аудита (п. 41 Стандарта).

### Выполнение задания

Основными обязанностями индивидуальных аудиторов и аудиторских организаций являются соблюдение действующего законодательства при осуществлении своей деятельности и подготовка аудиторского заключения в срок, установленный договором. За некачественное выполнение своих обязанностей аудиторы несут ответственность, предусмотренную действующим законодательством. Поэтому при разработке системы контроля качества аудиторские организации должны установить принципы и процедуры, обеспечивающие разумную уверенность в том, что (п. 42 Стандарта):



- задания выполняются в соответствии с федеральными правилами (стандартами) аудиторской деятельности и требованиями нормативных правовых актов Российской Федерации;

- аудиторские заключения и иные отчеты, выданные аудиторской организацией, соответствуют условиям конкретного задания.

Фактически аудиторские организации должны разработать принципы и процедуры, функционирующие на постоянной основе и позволяющие обеспечивать качественное выполнение заданий. Особенно важны руководства и методические рекомендации, рассматривающие:

- порядок принятия аудиторской группой задания;

- порядок надзора за выполнением задания, обучения работников и инструктажа;

- порядок проведения обзорной проверки качества выполнения задания.

Аудиторским организациям в обязательном порядке необходимо осуществлять инструктаж, с тем чтобы члены аудиторской группы четко *осознавали цели и задачи полученного задания* (п. 44 Стандарта), знали об ответственности за некачественное оказание услуг и несоблюдение действующего законодательства.

**Надзор за выполнением задания, обучение работников и их инструктаж** по ходу выполнения работы возлагаются на более опытных членов аудиторской группы, которые (п. 45 Стандарта):

- на постоянной основе наблюдают за ходом выполнения задания;

- оценивают навыки и профессиональную компетентность каждого члена аудиторской группы, наличие у него времени, достаточного для выполнения задания, понимание данных ему инструкций, а также соответствие его работы запланированному подходу;

- решают текущие вопросы, возникающие в ходе выполнения задания, оценивают их значимость и в случае необходимости осуществляют изменение запланированного подхода, т.е. пересматривают содержание плана и программы аудита;

- выявляют сложные и спорные вопросы, по которым необходимо получить конкретные консультации.

Консультации можно получать как внутри аудиторской организации (от более опытных сотрудников), так и от сторонних компетентных лиц, обладающих соответствующими знаниями и опытом (других аудиторских организаций, от профессиональных аудиторских объединений и т.д.) (п. 48 Стандарта). Результаты консультаций, включая все принятые решения, основания этих решений и способы их применения, на практике следует документально оформить.

Если в ходе консультирования рабочая группа и консультант не пришли к общему мнению относительно спорной ситуации, то аудиторская организация не вправе выдать аудиторское заключение (отчет) до устранения данных разногласий (п. 54 Стандарта).

Согласно п. 56 Стандарта **обзорные проверки качества выполнения задания** необходимо осуществлять при аудите общественно значимых хозяйствующих субъектов. Основные вопросы, изучаемые при обзорной проверке (п. 61 Стандарта):

- независимость аудиторской организации с учетом конкретного задания;

- величина рисков, выявленных в ходе выполнения задания, и соответствующие процедуры для их снижения;

- суждения в отношении существенности в аудите и значимых рисков;



- консультации по сложным или спорным вопросам либо при расхождении мнений, а также выводы, сделанные по результатам этих консультаций;

- значимость исправленных и неисправленных искажений, выявленных в ходе выполнения задания;

- обстоятельства, информация о которых должна быть доведена до сведения руководства, представителей собственника или иных лиц аудируемого лица;

- соответствие выбранных для анализа рабочих документов аудитора выполненной работе, послужившей основой для формирования значимых суждений и сделанных выводов;

- соответствие аудиторского заключения или иного отчета условиям конкретного задания.

Кроме того, аудиторская организация вправе разработать дополнительные критерии, при возникновении которых необходимо проводить обзорные проверки.

Перед осуществлением обзорной проверки необходимо установить следующие параметры:

1. **Характер, временные рамки и объем** обзорных проверок в зависимости от сложности задания и величины аудиторского риска. Как правило, процесс обзорной проверки сводится к обсуждению работы с руководителем аудиторской проверки (иного задания), обзору финансовой (бухгалтерской) информации, анализу аудиторского заключения (иного отчета) на его соответствие условиям конкретного задания, выборочному анализу рабочих документов аудитора, связанных со значимыми суждениями и выводами, сделанными аудиторской группой.

2. Критерии и требования, предъявляемые к **лицам, осуществляющим обзорную проверку** качества выполнения задания. Лица, осуществляющие

обзорную проверку, должны обладать соответствующей квалификацией, опытом и полномочиями, быть независимыми и объективными по отношению к аудиторской группе.

3. Требования к **документальному оформлению** результатов обзорной проверки. Рабочие документы, составленные по итогам обзорной проверки, должны подтверждать, что:

- все процедуры, установленные в аудиторской организации, были выполнены в полном объеме и предшествовали выдаче аудиторского заключения (иного отчета);

- лицу, осуществляющему проведение обзорной проверки качества выполнения задания, не стало известно о не решенных в ходе выполнения задания вопросах, которые могли бы привести его к выводу о том, что сформированные аудиторской группой значимые суждения и выводы являются ненадлежащими.

Заметим, что обзорная проверка качества выполнения задания предназначена для снижения риска выдачи неверного аудиторского заключения (иного отчета). Однако ее проведение не снижает ответственности руководителя аудиторской проверки или иного задания (п. 60 Стандарта).

### Мониторинг

Система контроля качества аудиторских услуг должна быть надежной и эффективной, обеспечивающей разумную уверенность в том, что ее принципы и процедуры уместны, адекватны и соблюдаются на практике. Для достижения этой цели используется непрерывный мониторинг системы контроля качества, включающий текущий (постоянный) анализ и оценку данной системы, а также периодические выборочные инспекции выполненных заданий.



**Ответственность за мониторинг** системы контроля качества услуг должна быть возложена на руководящих сотрудников аудиторской организации или других лиц, обладающих достаточным опытом и полномочиями (п. 72 Стандарта). Лица, осуществляющие мониторинг, не должны участвовать как в выполнении самого задания, так и в обзорной проверке качества его выполнения (п. 75 Стандарта).

**Оценка системы контроля качества** согласно п. 73 Стандарта охватывает, в частности, следующие вопросы:

- учет аудиторской организацией изменений в действующем законодательстве, касающихся принципов и процедур системы контроля качества;
- внесение изменений в систему контроля качества с целью ее улучшения;
- доведение до сведения работников аудиторской организации недостатков, выявленных в системе контроля качества услуг.

Выборочные инспекции должны проводиться не реже, чем раз в 3 года (п. 74 Стандарта), при этом выборка может осуществляться без уведомления об этом выполнявших задания аудиторских групп (п. 75 Стандарта). Аудиторская организация вправе установить меньший срок инспекционного цикла.

При выявлении существенных недостатков в системе контроля качества услуг в ходе мониторинга необходимо подготовить соответствующие **рекомендации по их устранению**. Примером таких рекомендаций согласно пп. 79, 80 Стандарта являются:

- принятие мер в отношении отдельного задания или конкретного работника;
- сообщение выводов лицам, ответственным за непрерывное профессиональное обучение;

- внесение изменений в принципы и процедуры контроля качества;

- применение дисциплинарных мер воздействия к лицам, не соблюдающим принципы и процедуры аудиторской организации, особенно к тем, кто делает это систематически;

- получение юридической консультации о дальнейших действиях аудиторской организации.

Результаты мониторинга системы контроля качества услуг сообщаются руководителям аудиторской организации не реже одного раза в год, при этом названия аудиторских заданий, как правило, не упоминаются (пп. 81, 82 Стандарта).

### Документирование

Все принципы и процедуры контроля качества аудиторских услуг (заданий), разработанные в аудиторской организации, в обязательном порядке должны быть документированы, т.е. **зафиксированы в рабочих документах аудита** с учетом требований положений ПСАД № 2 «Документирование аудита».

В соответствии с п. 91 Стандарта порядок документирования определяется аудиторской организацией самостоятельно с учетом таких факторов, как масштаб деятельности аудиторской организации; количество ее подразделений; уровень полномочий, делегированных работникам и подразделениям аудиторской организации; характер и сложность аудиторской практики. Все рабочие документы должны храниться в течение времени, достаточного для оценки соответствующими лицами соблюдения принципов и процедур контроля за качеством аудиторских услуг (п. 93 Стандарта). Установленный п. 13 ПСАД № 2 срок хранения документов составляет не менее 5 лет. ■