

# ВОПРОСЫ КАЧЕСТВА АУДИТОРСКИХ УСЛУГ

**СВЕТЛАНА ЛУЗГИНА,**

консультант отдела аттестации и контроля Главного управления  
регулирования бухгалтерского учета, отчетности и аудита Минфина

**С 1 июля 2020 года на территории Беларуси в качестве технических нормативных правовых актов введены международные стандарты аудиторской деятельности.**

**Среди них – Концепция качества аудита (Концепция) Совета по международным стандартам аудита и заданий, обеспечивающих уверенность (IAASB).**

**П**онятие «аудит качества» сложное и многогранное. Концепция включает элементы, обеспечивающие условия для того, чтобы достичь максимальной вероятности проведения качественного аудита на постоянной основе. К таким элементам относятся:

- исходные данные (обеспечение аудиторскими соблюдения ценностей, этических норм, наличие достаточных знаний и опыта, времени для выполнения работы);
- параметры процесса (строгое соблюдение аудиторских процедур и процедур внутренней оценки качества);
- результаты (своевременные и полезные аудиторские отчеты);
- виды взаимодействия (между заинтересованными сторонами: аудитором, руководством клиента, пользователями отчетности, регулятором);
- внешняя среда (соблюдение соответствующих законов и нормативных актов, актов локального корпоративного управления, способных повлиять на характер и качество бухгалтерской и (или) финансовой отчетности (далее – отчетность), а значит, прямо или косвенно – на качество аудита).

Обеспечив совокупность мер и конкретных процедур, которые направлены на выполнение всех элементов, аудитор может быть разумно убежден в том, что оказываемые им услуги качественные.

Концепция IAASB заложена в основу и международных стандартов, и **национальных правил аудиторской деятельности.**

В соответствии со ст. 15 Закона Республики Беларусь от 12.07.2013 № 56-З «Об аудиторской деятельности» аудитор обязан качественно оказывать аудиторские и профессиональные услуги и, следовательно, выполнить все необходимые аудиторские процедуры должным образом.

При этом договорная цена за оказываемые аудиторские услуги никоим образом не должна влиять на объем выполняемых работ и качество аудита.

Сознательно заключая договор с низкой стоимостью услуг, которая не компенсирует расходы на выполнение задания, **аудитор должен быть готов к двум вариантам возможных последствий.**

1. Аудитор осознает финансовый результат от оказания услуг по договору (убыток), выполняет работы должным образом, соблюдая законодательство об аудиторской деятельности, со-

храняет свою репутацию, успешно проходит внешнюю оценку качества, которая будет проводиться Аудиторской палатой, и продолжает заниматься аудиторской деятельностью.

2. Аудитор осознает убыток, сознательно ищет маневры по сокращению своих затрат на выполнение работ для получения прибыли по результатам оказания услуг, сознательно не выполняет все или некоторые аудиторские процедуры и (или) процедуры внутренней оценки качества аудита, тем самым нарушая требования законодательства об аудиторской деятельности. По результатам внешней оценки качества, проводимой Аудиторской палатой, деятельность такого аудитора может быть приостановлена, либо он будет исключен из аудиторского реестра и в дальнейшем не сможет оказывать аудиторские услуги на территории Беларуси.

Внешнюю оценку качества работы аудиторов может осуществить только Аудиторская палата в соответствии с Инструкцией, утв. постановлением Минфина от 18.10.2019 № 59 (далее – постановление № 59).

С целью объективной и справедливой внешней оценки качества работы аудиторов к членам

правления Аудиторской палаты выдвигались требования соответствия необходимым квалификациям и наличию определенного опыта.

Самое важное доказательство, которое аудитор может предоставить Аудиторской палате в подтверждение качества оказанных им аудиторских услуг, – оформленные в ходе аудита **рабочие документы**.

Выполняя аудиторские процедуры в ходе оказания услуг, аудиторы должны оформить рабочие документы так, чтобы любому проверяющему было понятно:

- что аудировалось;
- почему;
- каким образом (какая аудиторская процедура выполнялась, как осуществлялись выборки элементов к тестированию);
- что обнаружено;
- какие сделаны выводы;
- какие приняты решения.

Требования к составлению рабочей документации в связи с проведением аудита установлены национальными правилами аудиторской деятельности «Документирование аудита», утв. постановлением Минфина от 04.08.2000 № 81 (НПАД 81).

Приведем некоторые примеры аудиторских процедур, которые должным образом не оформлены рабочими документами и не могут доказать, что аудит проведен качественно.

### ПРИМЕР 1

По результатам аудита резерва по сомнительным долгам в рабочих документах аудитора содержится вывод о том, что существенных ошибок не обнаружено. Вместе с тем эти рабочие документы не содержат:

- аналитических данных клиента по анализу дебиторов;

- пересчета суммы резерва по алгоритму, утвержденному в учетной политике;

- аудиторских процедур, направленных на подтверждение полноты созданного резерва;

- документального подтверждения дебиторами существенных сумм задолженности;

- аудиторских процедур, направленных на подтверждение сроков просрочки дебиторской задолженности, и т.п.

Такие рабочие документы, безусловно, вызывают сомнения в том, что аудит резерва по сомнительным долгам проводился.

Рабочая документация в ходе аудита, не составленная или составленная в объеме, форме и содержании, не позволяющих понять проделанную работу, обоснованность выводов, принятых решений и сформированного аудиторского мнения, – это грубое нарушение (абз. 8 ч. 2 п. 51 постановления № 59).

### ПРИМЕР 2

В качестве доказательства проведения аудита основных средств представлен рабочий документ, в котором:

- указан неверный аудируемый период;

- итоговая сумма аналитических и (или) синтетических данных учета не совпадает с показателем аудируемой отчетности;

- выбор объектов для выполнения аудиторских процедур, направленных на подтверждение их стоимости и физического наличия, не обоснован;

- выявленные ошибки не прокомментированы и не отражены в отчете по результатам аудита либо в сводке неисправленных искажений, и т.п.

Такой рабочий документ, безусловно, не позволяет понять

проделанную работу аудитором (грубое нарушение) и свидетельствует о некачественном аудите статьи отчетности либо вообще об отсутствии процедуры аудита основных средств.

### ПРИМЕР 3

В ходе внешней оценки установлено, что рабочие документы подготовлены после даты выпуска аудиторского заключения.

Возможностей доказать данный факт достаточно – от прямых до совокупности косвенных доказательств:

- дата создания электронного файла и/или его автор;

- дата получения исходной информации от клиента;

- несовпадение выводов в рабочем документе с информацией в отчете по результатам аудита либо аудиторском заключении;

- отсутствие информации о совокупных данных, из которых производилась выборка;

- необоснованный объем выборки, несоответствие результатов выборки методу отбора;

- «недооформленность» рабочего документа из-за прерывания связи с клиентом или увольнения аудитора;

- опрос заказчика и т.п.

В совокупности данные факты могут свидетельствовать о том, что аудиторское заключение заведомо выпущено до завершения процесса получения аудиторских доказательств, что является грубым нарушением требований законодательства об аудиторской деятельности (абз. 4 ч. 2 п. 51 постановления № 59).

Разрешенные действия на заключительном этапе подготовки рабочей документации в течение 60 дней с даты подписания аудиторского заключения установлены п. 18 НПАД 81.

Если рабочие документы дополнялись либо изменялись, необходимо в соответствии с п. 20 НПАД 81 задокументировать:

- причины изменения или дополнения рабочей документации;
- влияние этих изменений на аудиторские выводы по данному аудиту;
- кто и когда внес изменения в рабочую документацию, а также кто и когда их проверил.

#### ПРИМЕР 4

Правилом внутренней оценки качества аудиторской организации установлено, что все аудиторские задания в отношении общественно значимых клиентов до момента выпуска аудиторского заключения проверяются независимым аудитором, не принимавшим участия в аудите.

При этом доказательством выполнения правила внутренней оценки качества в отношении таких аудиторских заданий являются:

- подпись независимого аудитора в копии отчета по результатам аудита;
- утверждение о проведении дополнительной проверки качества выполненной работы одним предложением в отдельном документе без документирования процедуры проведения такой проверки.

Такое оформление внутренней оценки качества работы не доказывает факта того, что независимый аудитор осуществлял дополнительный контроль и убедился в достаточности полученных аудиторских доказательств аудиторами, выполнявшими аудиторское задание.

Для убеждения в качественной работе на уровне аудиторской организации, аудитора, осуществляющего деятельность в качестве ИП (аудиторы–ИП), необходимо четкое системное представ-

ление внутренних правил аудиторской деятельности и процедур к ним с документальным подтверждением их выполнения.

И аудиторские организации, и аудиторы–ИП в равной степени должны соблюдать законодательство об аудиторской деятельности.

Заказчик аудиторских услуг детально оценить качество аудита не сможет, т.к. большинство элементов Концепции качества реализуется на внутрифирменном уровне.

Изъятие рабочей документации у аудитора может производиться только уполномоченными органами в случаях и порядке, установленном законодательством. Предоставление аудиторской рабочей документации заказчику по его требованию законодательством не установлено. Это внутренние документы аудитора.

Вместе с тем заказчик аудиторских услуг может предпринять меры профилактического характера:

- серьезно подойти к выбору аудитора;
- руководствоваться при закупках аудиторских услуг постановлением Совета Министров от 28.12.2019 № 936 «О вопросах закупок товаров (работ, услуг), аттестации и подтверждения квалификации аудиторов», которое является обязательным для определенных организаций с 1 января 2020 года, и методическими рекомендациями Аудиторской палаты по оценке и сравнению предложений участников закупок, включая формирование нестоимостных критериев оценки участников. В настоящее время методические рекомендации находятся на согласовании с наблюдательным советом по аудиторской деятельности, по-

сле чего будут размещены в открытом доступе на официальном сайте Аудиторской палаты;

- согласовать с аудитором период и сроки проведения аудита;
- назначить сотрудника, ответственного за коммуникацию с аудитором, предварительно ознакомив его с общими подходами к аудиту;
- регулярно получать от данного сотрудника либо напрямую от аудитора информацию о стадии выполнения работ;
- перед началом оказания услуг получить от исполнителя информацию об общей стратегии аудита, включая установленный уровень существенности;
- обсудить с аудитором вопросы учета, требующие пристального внимания и более детальной проверки;
- проинформировать аудитора об организации внутренней контрольной среды; определение неэффективных либо неуместных средств контроля в значимых областях учета требует более детальных аудиторских процедур;
- провести встречу (очно или заочно) с аудитором по окончании работ (до получения отчета по результатам аудита), поинтересоваться объемом проделанной работы и трудностями, с которыми столкнулся аудитор;
- внимательно читать отчет по результатам аудита на стадии согласования, задавать вопросы и т.д.

При этом у заказчиков аудиторских услуг существуют и обязанности: не вмешиваться в процесс оказания аудиторских услуг и не предпринимать действий, направленных на сокрытие (ограничение доступа) информации, запрашиваемой аудитором. К тому же наличие сведений, составляющих коммерческую тайну, не может являться основанием для отказа в предоставлении информации. ■