

Разъяснения
аудиторским организациям, сведения о которых внесены Банком России
в реестр аудиторских организаций, оказывающих аудиторские услуги
общественно значимым организациям на финансовом рынке, по
организации работы
в рабочей группе при оказании аудиторских услуг

Настоящие *Разъяснения аудиторским организациям по организации работы в рабочей группе при оказании аудиторских услуг* (далее – Разъяснения) подготовлены на основе обобщения Комитетом аудиторских организаций на финансовом рынке практики оказания аудиторских услуг на финансовом рынке в соответствии с п. 5 части 3 ст. 17.3 Федерального закона «Об аудиторской деятельности» в части, касающейся участия в оказании аудиторских услуг руководителя аудита и иных членов рабочей (аудиторской) группы, не обладающих квалификационными аттестатами аудитора.

Настоящие разъяснения об участии в оказании аудиторских услуг иных членов рабочей (аудиторской) группы, не обладающих квалификационными аттестатами аудитора, должны применяться с учетом положения масштабируемости, в зависимости от организационной структуры аудиторской организации, распределения функций, обязанностей и полномочий, установленных в рамках системы управления, характера и обстоятельств заданий и ресурсов, которые будут выделены рабочим группам.

1. Общие положения

1.1. Разъяснения могут использоваться аудиторскими организациями для целей распределения функций между членами рабочих групп, а также разработки и внедрения политики и процедур в отношении персонала в соответствии с Международным стандартом управления качеством 1 «Управление качеством в аудиторских организациях, проводящих аудит или обзорные проверки финансовой отчетности, а также выполняющих прочие задания, обеспечивающие уверенность, или задания по оказанию сопутствующих услуг» (далее – МСК 1).

1.2. Разъяснения разработаны в соответствии с требованиями Федерального закона от 30.12.2008 № 307-ФЗ «Об аудиторской деятельности» (далее также - «Закон № 307-ФЗ»), МСА и с учетом Рекомендаций аудиторским организациям, индивидуальным аудиторам, аудиторам по проведению аудита годовой бухгалтерской отчетности организаций за 2019 год (приложение к письму Минфина России от 27.12.2019 г. № 07-04-09/102563; далее – Рекомендации аудиторам за 2019 год).

1.3. Термины «аудитор», «рабочая (аудиторская) группа», «руководитель аудита (задания)» используются в значении, определенном Законом № 307-ФЗ и/или МСА.

2. Состав рабочей группы

2.1. Ни Закон № 307-ФЗ, ни МСА не содержат запрета на включение в состав рабочей группы лиц, не являющихся аудиторами. Более того, из положений указанных актов

следует, что при оказании аудиторских услуг в состав рабочей группы могут входить работники аудиторской организации, в том числе не являющиеся аудиторами, в частности:

- согласно п.1 ч. 1 ст. 13 Закона № 307-ФЗ аудиторская организация вправе самостоятельно определять на основе стандартов аудиторской деятельности количественный и персональный состав аудиторской группы, оказывающей аудиторские услуги;

- в соответствии с п. 2 ч. 1 ст. 11 Закона № 307-ФЗ претендент на получение квалификационного аттестата аудитора должен иметь на дату подачи заявления о выдаче квалификационного аттестата аудитора стаж работы, связанной с осуществлением аудиторской деятельности либо ведением бухгалтерского учета и составлением бухгалтерской (финансовой) отчетности, не менее трех лет. Не менее двух лет из последних трех лет указанного стажа работы должны приходиться на работу в аудиторской организации. Очевидно, что получение стажа работы, связанного с аудиторской деятельностью, невозможно без участия в рабочих (аудиторских) группах при оказании аудиторских услуг;

- п. 16 (f) МСК 1 определяет, что «рабочая группа - все партнеры и сотрудники, выполняющие задание, а также любые лица, которые выполняют процедуры в рамках данного задания, за исключением внешних экспертов и внутренних аудиторов, которые непосредственно содействуют выполнению задания»;

- п. 31 МСК 1 определяет цели, которые аудиторская организация обязана установить в области высокого уровня качества выполняемых заданий, в том числе (п/п (b)) «характер, сроки и объем осуществляемого руководства и надзора в отношении рабочих групп и проверки выполненной ими работы являются надлежащими с учетом характера и обстоятельств заданий и ресурсов, которые выделены или будут выделены рабочим группам, а также в отношении работы, выполняемой менее опытными членами рабочей группы, осуществляются руководство, надзор и проверка со стороны более опытных членов рабочей группы»;;

- п. 9 МСА 220 (пересмотренный) «Управление качеством при проведении аудита финансовой отчетности» (далее – МСА 220) предусматривает, что «руководитель задания несет конечную ответственность, а, следовательно, отвечает за соблюдение требований настоящего стандарта. Терминологический оборот «руководитель задания обязан взять на себя ответственность за...» используется в отношении тех требований, которые применимы к случаям, когда руководителю задания разрешается поручить разработку и выполнение процедур, задач или действий членам рабочей группы, обладающим надлежащей квалификацией и должным опытом. В отношении других требований данный стандарт в явной форме устанавливает, что требование или обязанность должны выполняться руководителем задания, и руководитель задания может получать информацию от аудиторской организации или других членов рабочей группы».

В соответствии с Рекомендациями аудиторам за 2019 год (раздел «Соблюдение стандартов аудиторской деятельности») особое внимание должно быть обращено на выполнение аудиторских процедур аудитором либо контроль со стороны аудитора за выполнением аудиторских процедур работниками аудиторской организации.

Таким образом, в упомянутых выше Рекомендациях аудиторам за 2019 год Минфин России придерживался мнения, что работники аудиторской организации, не имеющие квалификационного аттестата аудитора, могут выполнять аудиторские процедуры при оказании аудиторских услуг под контролем аттестованного аудитора.

2.2. Согласно ч. 3.1 ст. 4 Закона № 307-ФЗ лица, имеющие действительный квалификационный аттестат аудитора, выданный в соответствии с Федеральным законом от 07.08.2001 N 119-ФЗ «Об аудиторской деятельности» (далее - «старый» аттестат), вправе участвовать в аудиторской деятельности (осуществлять аудиторскую деятельность) в

соответствии с типом имеющегося у него квалификационного аттестата аудитора, за исключением участия в проведении обязательного аудита бухгалтерской (финансовой) отчетности общественно значимых организаций.

Таким образом, при проведении обязательного аудита бухгалтерской (финансовой) отчетности общественно значимых организаций аудитор со «старым» аттестатом не может исполнять полномочия аудитора, но может выполнять иные функции в составе рабочей группы (то есть приравнивается к лицам, не являющимся аудиторами) и принимать участие в оказании аудиторских услуг под руководством и надзором аудиторов и руководителя задания, имеющих квалификационный аттестат аудитора, выданный в соответствии с Федеральным законом № 307-ФЗ от 30.12.2008 «Об аудиторской деятельности».

2.3. Для разграничения возможных выполняемых функций лицами, включаемыми в состав рабочей группы и не имеющими соответствующего квалификационного аттестата аудитора, в настоящих Разъяснениях рассмотрены две категории членов рабочей (аудиторской) группы:

- сотрудники, имеющие опыт работы (как правило, в области аудита и/или бухгалтерского учета и анализа) не менее 1 года и прошедшие обучение, требуемое внутрифирменными стандартами аудиторской организации (далее в настоящих Разъяснениях должность таких сотрудников именуется «помощник (ассистент) аудитора»);
- сотрудники аудиторской организации, имеющие опыт работы менее 1 года или не имеющие опыта работы, но прошедшие обучение, требуемое внутрифирменными стандартами аудиторской организации (далее в настоящих Разъяснениях должность таких сотрудников именуется «специалист»).

При этом должности работников аудиторских организаций, не обладающих квалификационными аттестатами аудиторов, но включаемых в рабочую группу по проведению аудита (оказанию иных аудиторских услуг), могут иметь различные наименования.

2.4. В соответствии с требованиями п. 32 МСК 1 в аудиторской организации должны быть разработаны и внедрены политика или процедуры, относящиеся к найму, развитию и удержанию персонала, включающие оценку областей компетенции и другие показатели эффективности персонала.

Политика или процедуры аудиторской организации в области персонала, как правило, включают методику оценки компетенций сотрудников по определенным знаниям, навыкам, функциям и опыту работы, необходимых для выполнения должностных обязанностей при оказании аудиторских услуг в соответствии с профессиональным уровнем качества.

Оценка компетенций выявляет профессиональные качества сотрудников и определяет принадлежность сотрудников к соответствующим категориям. Критерии оценки компетенций сотрудников используются для принятия решений о наличии у сотрудника достаточного опыта работы и стажа для назначения его на соответствующую должность в аудиторской организации.

Критериями оценки компетенций сотрудника аудиторской организации, не обладающего квалификационным аттестатом аудитора, как правило, являются:

- требования к образованию и обучению (наличие профессионального образования и/или прохождение обучения по специальным программам);
- соблюдение Правил независимости аудиторов и аудиторских организаций и Кодекса профессиональной этики аудиторов;
- возможность осуществления деятельности под руководством и надзором лица, уполномоченного руководителем аудиторского задания;
- профессиональная способность сотрудника выполнять какую-либо функцию, которая выходит за рамки простого знания принципов, стандартов, понятий, фактов и

процедур (интеграция и применение технических компетенций, профессиональных навыков и умений, а также соблюдение профессиональной этики, ценностей и профессионального подхода, которые приобретаются путем профессионального обучения, постоянного повышения профессиональной квалификации, подготовки, приобретения практического опыта, наставничества более опытными над менее опытными членами рабочей группы).

3. Функции помощника (ассистента) аудитора и специалиста при участии в оказании аудиторских услуг

3.1. В МСА 220 (в частности, пункты 9, 15, A92 - A95):

- приведены примеры для руководителя аудита (задания) в областях и вопросах, где руководитель аудита (задания) применяет свое профессиональное суждение;
- определено, что по другим вопросам руководитель аудита (задания) устанавливает подход к контролю, руководству, надзору за другими членами рабочей группы и подходу к проверке их работы с учетом характера и обстоятельств аудиторского задания;
- установлено, что принципы формирования подходов к руководству, надзору и проверке работы, выполняемой членами рабочей группы, должны быть определены во внутренних политиках или процедурах аудиторской организации.

Из требований МСА 220, МСК 1 и МСК 2 следует, что в аудиторской организации разрабатывается и внедряется политика или иная документация, включающие описание функций и областей, которые выполняют члены рабочей (аудиторской) группы, при участии в оказании аудиторских услуг (далее – Политика).

3.2. Иллюстративные примеры функций специалиста и помощника (ассистента) аудитора при их участии в рабочей группе приведены в Приложении к настоящим Разъяснениям.

Указанные примеры могут использоваться аудиторскими организациями в качестве ориентира; а конкретные поручаемые лицам без квалификационного аттестата аудитора функции должны определяться в зависимости от наличия у таких работников соответствующего опыта работы и прохождения обучения, требуемого внутрифирменными стандартами аудиторской организации (п. 2.4 настоящих Разъяснений).

3.3. По мере освоения участниками рабочей группы необходимых для аудиторской деятельности дополнительных компетенций, выполняемые ими при оказании аудиторских услуг функции под контролем со стороны руководителя аудита и/или иного аудитора могут варьироваться и увеличиваться в соответствии с утвержденной в аудиторской организации Политикой и профессиональным суждением руководителя аудита. При этом следует учитывать, что выполнение данных функций не могут подменять собой работу, которую в соответствии с требованиями применимых МСА, обязан выполнять аудитор.

3.4. Работа, выполненная специалистом и помощником (ассистентом) аудитора, должна быть проверена аудитором и заверена подписью аудитора. Ответственность за результаты работы специалиста и помощника (ассистента) аудитора несет аудитор, которому помощник (ассистент) или специалист помогают в выполнении его работы.

**Иллюстративные примеры вспомогательных функций специалиста
и помощника (ассистента) аудитора при их участии в выполнении аудиторских
процедур в составе рабочей группы**

1. По заданию аудитора Специалист может выполнять вспомогательные функции при участии в оказании аудиторских услуг под руководством и надзором аудитора. При этом со стороны помощника (ассистента) аудитора осуществляется наставничество в соответствии с требованиями МСК 1.

К таким функциям могут быть отнесены, например:

- поиск и систематизация информации из внешних и внутренних источников;
- составление таблиц (расшифровок) из данных, предоставленных аудируемыми лицами, или из их ИТ-систем для дальнейшего анализа или выполнения аудиторских процедур и построения аудиторской выборки;
- оказание помощи аудитору или помощнику (ассистенту) аудитора по подбору необходимых первичных учетных документов и иной документации по финансово-хозяйственной деятельности аудируемого лица или лица, которому оказываются сопутствующие услуги, и обработке информации, содержащейся в этой документации; при этом в соответствии с п.6 МСА 230 «Аудиторская документация» аудиторская документация (рабочая документация, рабочие документы, - записи о выполненных аудиторских процедурах, полученных уместных аудиторских доказательствах и сделанных аудитором выводах) формируется аудитором;
- выполнение процедур сверки данных регистров бухгалтерского учета с первичными документами, а также с данными в полученных ответах на запросы о внешних подтверждениях;
- оказание технической помощи аудитору или помощнику аудитора (ассистенту) по проверке бухгалтерских регистров, счетов и другой документации по финансово-хозяйственной деятельности, активов и обязательств, фактического наличия денежных средств, ценных бумаг, иного имущества и их соответствия данным бухгалтерского учета и бухгалтерской (финансовой) отчетности;
- проверка бухгалтерской (финансовой) отчетности с точки зрения математической точности, сопоставления данных внутри и между формами и пояснениями и прочие подобные технические операции;
- оформление и копирование документации, в том числе помощь аудитору или помощнику (ассистенту) аудитора по переносу информации из документации аудируемого лица в рабочие документы аудитора;
- вспомогательные функции при планировании аудиторского задания (в том числе при оценке рисков), в частности:
 - сбор информации о деятельности аудируемого лица и среде, в которой она осуществляется, включая систему внутреннего контроля;
 - сбор информации о рисках существенного искажения;
 - сбор другой необходимой для проведения аудита информации;

- участие в обсуждении внутри рабочей группы указанной выше информации;
- технические функции при проведении процедур планирования (ведение протоколов, составление документации на основании шаблонов рабочих документов и т.п.);
- передача сформированных аудитором запросов в адрес руководства и иных работников аудируемого лица и осуществление мониторинга представления ответов на запросы;
- помощь аудитору в получении внешних подтверждений, то есть аудиторских доказательств, получаемых непосредственно от третьего лица (подтверждающей стороны);
- выполнение технических функций при выполнении процедур в отношении областей с низким риском существенного искажения, не требующих применения профессионального суждения;
- осуществление вспомогательных функций и технических действий при работе с аудиторской выборкой, выполняемой аудитором с использованием профессионального суждения;
- оказание содействия аудитору в выполнении аналитических процедур, не требующих высокого уровня профессиональной компетенции;
- выполнение технических функций при выполнении аудиторских процедур в отношении наличия и состояния запасов и прочих активов во время присутствия при проведении инвентаризации; подготовка предварительных результатов проведенных процедур для дальнейшего формирования вывода аудитором; выбор позиций для подсчета на месте (согласно полученным ранее инструкциям или под непосредственным контролем аудитора) и документирование оценки результатов инвентаризации аудируемого лица, контрольный пересчет запасов и прочих активов при выполнении процедуры наблюдения за процессом проведения инвентаризации аудируемого лица. При этом именно аудитор определяет стратегию по процедурам проведения инвентаризации, включая методы отбора элементов и проведения подсчета, а также оценки состояния запасов, выбирает местонахождения запасов/активов для подсчета физического наличия, проверяет и подписывает технические таблицы по выбранным позициям в рабочих документах, связанных с инвентаризацией запасов;
- иные вспомогательные функции при выполнении аудиторских процедур, не требующие специальных навыков и знаний, получаемых специалистом в ходе работы в аудиторской организации (как правило в течение года), либо развития специальных профессиональных компетенций.

2. Помощник (ассистент) аудитора может самостоятельно выполнять технические действия и вспомогательные функции, перечисленные в п.1 настоящего Приложения. Помимо этого, под руководством и надзором аудитора помощник (ассистент) аудитора может выполнять вспомогательные функции, требующие более высокой квалификации по сравнению с перечисленными в п. 1 настоящего Приложения, а также осуществлять вспомогательные функции при выполнении аудитором аудиторских процедур, например:

- организация работы и наставничество над менее опытными сотрудниками (специалистами) в соответствии с требованиями МСК 1: поручение, разъяснение, координация работы, порученной таким сотрудникам аудитором или руководителем аудита;
- осуществление технических действий и вспомогательных функций для помощи в выполнении аудиторских процедур аудитором в областях, требующих применения профессионального суждения;
- выполнение предварительного анализа комплектности полученных ответов на запросы, заполнения в них обязательных реквизитов для использования аудитором (руководителем аудита) ;

- техническая и организационная помощь аудитору в обобщении результатов внешних подтверждений и систематизации ответов руководства и иных работников аудируемых лиц и третьих сторон на запросы;
- проверка математической точности рабочей документации, составленной специалистами, соответствия документации и выполненной ими работы внутренним политикам и шаблонам аудиторской организации;
- оказание содействия аудитору в выполнении аналитических процедур;
- выполнение иных технических функций в ходе документирования результатов аудиторских процедур и полученных аудиторских доказательств, оформление иных рабочих документов (например, протоколирование опросов руководства и ЛОКУ, опросов сотрудников в ходе выполнения аудиторских процедур).

Примечание: Ответственность за применение данных Разъяснений лежит на аудиторской организации - члене СРО ААС.