

Бугаев Александр Владимирович,
аудитор, академик
Ассоциации Международных Бухгалтеров
(Великобритания, Лондон) (FAIA(acad));
профессор
Витебского государственного технологического университета.
Беларусь, г. Витебск
E-mail: alexandr.bugaev@gmail.com

Пакшина Татьяна Павловна,
кандидат экономических наук, доцент
Витебского государственного технологического университета.
Беларусь, г. Витебск
E-mail: pakshina@mail.ru

Ермаченко Ольга Васильевна,
старший преподаватель
Витебского государственного технологического университета.
Беларусь, г. Витебск
E-mail: vgtu.ermachenko@mail.ru

ОБЪЕМ И СОДЕРЖАНИЕ РАБОЧЕЙ ДОКУМЕНТАЦИИ АУДИТОРА СОГЛАСНО ТРЕБОВАНИЯМ МЕЖДУНАРОДНЫХ СТАНДАРТОВ АУДИТА (ISAs)

В статье рассматривается объем и содержание рабочей документации аудитора согласно требованиям международных стандартов аудита. Авторы рассматривают перечень рабочей документации аудиторской организации, аудитора – индивидуального предпринимателя, которая удовлетворяет всем установленным МСА требованиям в отношении аудиторской документации.

Ключевые слова: международные стандарты аудита, рабочая документация, порядок применения.

Введение

Развитие рыночных отношений в Беларуси сопровождается ее интеграцией в мировое сообщество. В процессе реформирования системы бухгалтерского учета в стране возникли проблемы перехода на международные стандарты учета и отчетности (МСФО). Проверка достоверности финансовой отчетности организаций, имеющих в уставном капитале долю иностранных инвесторов, должна осуществляться в соответствии с международными стандартами аудита (МСА). Кроме того, согласно законодательству Беларуси, отдельные типы предприятий и организаций перешли и продолжают переходить на подготовку отчетности по МСФО, аудиторская проверка которых должна осуществляться в соответствии с МСА.

Комитет по международным стандартам аудита и подтверждения достоверности информации (IAASB) в руководстве «Applying ISAs Proportionately with the Size and Complexity of an Entity» отметил, что на базовом уровне аудиторская документация аудита помогает аудитору при планировании и выполнении аудита. Это облегчает контроль и анализ работ, оценку полученных аудиторских доказательств и формирование выводов до завершения составления аудиторского отчета. Аудиторская документация может способствовать повышению качества аудита с точки зрения качества аудиторских выводов [1].

Исследовательская часть

Согласно положениям ст. 2 Закона РБ «Об аудиторской деятельности» (в редакции Закона РБ от 18 июля 2019 г. № 229-3) (далее – Закон №

229-3) аудит бухгалтерской и (или) финансовой отчетности – это аудиторская услуга по независимой оценке бухгалтерской и (или) финансовой отчетности аудируемого лица, в том числе составленной и в соответствии с Международными стандартами финансовой отчетности и их Разъяснениями (далее – МСФО) или законодательством других государств, в целях выражения аудиторского мнения о ее достоверности [2].

Статьей 8 Закона № 229-3 установлено право проводить аудит финансовой отчетности в формате МСФО только аудиторским организациям, но не всем, а только тем, которые удовлетворяют требованиям, установленным п. 4 названной статьи. А именно: для оказания аудиторской организацией аудиторских услуг по проведению обязательного аудита годовой финансовой отчетности, составленной в соответствии с МСФО, необходимо одновременное соблюдение следующих требований:

– наличие в штате аудиторской организации не менее трех аудиторов, для которых эта организация является основным местом работы, имеющих специальную подготовку в области МСФО, соответствующую условиям признания такой подготовки, установленным Аудиторской палатой по согласованию с Министерством финансов и Министерством образования;

– прохождение аудиторской организацией не реже одного раза в три года внешней оценки качества ее работы с результатом, удовлетворяющим критериям, позволяющим оказывать аудиторские услуги по проведению обязательного аудита годовой финансовой отчетности, составленной в соответствии с МСФО, согласно принципам осуществления Аудиторской палатой внешней оценки качества работы аудиторских организаций, аудиторов – индивидуальных предпринимателей, утвержденным Министерством финансов [2].

Согласно статье 2 Закона № 229-3 оценка качества работы аудитора, аудитора – индивидуального предпринимателя, аудиторской организации представляет собой систему мер, методик и процедур по анализу соблюдения аудитором, аудитором – индивидуальным предпринимателем, аудиторской организацией правил аудиторской деятельности, международных стандартов аудиторской деятельности, принимаемых Международной федерацией бухгалтеров, Кодекса этики профессиональных бухгалтеров, принимаемого Международной федерацией бухгалтеров, основных принципов аудиторской деятельности, а также обоснованности сформированных ими выводов и выраженного в установленной форме аудиторского мнения [2].

Постановлением Министерства финансов Республики Беларусь от 18 октября 2019 №59 «Об оценке качества аудиторских организаций, аудиторов, осуществляющих деятельность в качестве индивидуальных предпринимателей, аудиторов» утверждена Инструкция о принципах осуществления Аудиторской палатой внешней оценки качества работы аудиторских организаций, аудиторов, осуществляющих деятельность в качестве индивидуальных предпринимателей (далее – Инструкция №59). Согласно п. 34 Инструкции №59 в ходе внешней оценки в т. ч. осуществляется и оценка рабочей документации аудиторской организации, аудитора – индивидуального предпринимателя и итоговых документов аудита в отношении конкретных аудиторских заданий. При этом в соответствии с п. 51 Инструкции №59 грубым нарушением аудиторского законодательства аудиторскими организациями при проведении внешней оценки рабочей документации Аудиторской палатой признается, если рабочая документация не соответствует предъявляемым требованиям, а именно, если рабочая документация аудиторской организации в ходе аудита не составлена или составлена в объеме, форме и содержании, не позволяющих понять проделанную работу, обоснованность сделанных выводов, принятых решений и сформированного аудиторского мнения [3].

Возникает вполне обоснованный практический вопрос о том, какая же рабочая документация по проведенному аудиту будет составлена или составлена в объеме, форме и содержании, позволяющих понять проделанную работу, обоснованность сделанных выводов, принятых решений и сформированного аудиторского мнения. Несомненно, что при осуществлении аудита финансовой отчетности в формате МСФО — это будет рабочая документация, которая удовлетворяет всем установленным МСА требованиям в отношении аудиторской документации.

Основным документом, устанавливающим требования, терминологию и порядок применения рабочей документации аудитора, является МСА 230 "Аудиторская документация"(ISA 230, AUDIT DOCUMENTATION). МСА 230 устанавливает конкретную ответственность аудитора за составление аудиторской документации для аудита финансовой отчетности в формате МСФО [4]. В приложении к данному стандарту приведен перечень других МСА, которые содержат конкретные требования к документации и соответствующие рекомендации по ее составлению. Однако перечень таких МСА в приложении к стандарту МСА 230 не является полным (в

связи с пересмотром или же выпуском новых стандартов МСА после выхода стандарта МСА 230), что и приводит часто на практике к составлению неполной аудиторской документации. В частности, в приложении к стандарту МСА 230 не приведены стандарты МСА 240 "Обязанности аудитора в отношении недобросовестных действий при проведении аудита финансовой отчетности" (ISA 240 THE AUDITOR'S RESPONSIBILITIES RELATING TO FRAUD IN AN AUDIT OF FINANCIAL STATEMENTS), МСА 570 "Непрерывность деятельности" (ISA 570 GOING CONCERN), МСА 701 "Информирование о ключевых вопросах аудита в аудиторском заключении" (ISA 701 COMMUNICATING

KEY AUDIT MATTERS IN THE INDEPENDENT AUDITOR'S REPORT), МСА 720 "Обязанности аудитора, относящиеся к прочей информации" (ISA 720 THE AUDITOR'S RESPONSIBILITIES RELATING TO OTHER INFORMATION IN DOCUMENTS CONTAINING AUDITED FINANCIAL STATEMENTS), в которых также установлены обязанности аудитора в отношении аудиторской документации [5, 6, 7, 8].

В таблице 1 представлен пакет, как стандартов, так и требований отдельных Международных стандартов аудита к объему и содержанию составляемых на их основе рабочих документов.

Таблица 1. Состав и содержание рабочих документов аудитора согласно положениям ISAs

Стандарт / Задача / Необходимая документация
<p>ISA 210, Agreeing the Terms of Audit Engagements [9] МСА 210 "Согласование условий аудиторских заданий" Письмо-соглашение об условиях аудиторского задания или иное письменное соглашение в надлежащей форме, включающее:</p> <ul style="list-style-type: none"> – цель и объем аудита финансовой отчетности; – обязанности аудитора; – обязанности руководства; – указание на применимую концепцию подготовки финансовой отчетности; – описание предполагаемой формы и содержания заключений и отчетов, которые должен выпустить аудитор, а также заявление о том, что могут существовать такие обстоятельства, при которых заключение или отчет аудитора могут отличаться от ожидаемого по форме и содержанию.
<p>ISA 220, Quality Control for an Audit of Financial Statements [10] МСА 220 "Контроль качества при проведении аудита финансовой отчетности" §24. <i>Определяет принятие и продолжение отношений с клиентами и выполнение аудиторских заданий. Аудитор должен документально отразить:</i></p> <ul style="list-style-type: none"> – проблемы, выявленные в отношении соблюдения соответствующих этических требований и сведения, как эти проблемы были разрешены; – подтверждение независимости аудитора и документирование этой независимости; – выводы о соблюдении требований независимости, которые применяются к аудиторскому заданию, и любые соответствующие обсуждения с аудируемым лицом, которые поддерживают такие выводы; сделанные выводы относительно принятия и продолжения отношений с клиентами, принятия и выполнения определенных аудиторских заданий; – характер, объем и выводы, сделанные на основе консультаций, проведенных в ходе выполнения аудиторского задания. <p>§ 25. <i>Проверка качества выполнения работ - сроки и процедуры.</i> Эксперт по контролю качества аудита должен документально оформить:</p> <ul style="list-style-type: none"> – выполненные процедуры, установленные политикой аудиторской организации по проверке качества выполнения задания; – действия, выполненные в отношении указанного выше, должны быть задокументированы; – проверка контроля качества выполнения задания была завершена на дату или до даты выпуска аудиторского заключения; – эксперт не знает ни о каких нерешенных вопросах по проверке, из-за которых эксперт полагает, что существенные суждения, сделанные командой (группой) по аудиторскому заданию, и выводы, к которым они пришли, были неуместными (неправильными). <p>§A35. <i>Документация по консультациям</i> Документация по консультациям с другими специалистами, в ходе проведения которых затрагивались сложные или спорные вопросы, и которая является достаточно полной и подробной, и которая способствует пониманию:</p> <ul style="list-style-type: none"> – вопроса (проблемы), по которому (ой) запрашивалась консультация;

<p>– результаты консультаций, включая любые принятые решения, основы для принятия таких решений и как они были выполнены.</p>
<p>ISA 240, The Auditor’s Responsibilities Relating to Fraud in an Audit of Financial Statements [5] МСА 240 "Обязанности аудитора в отношении недобросовестных действий при проведении аудита финансовой отчетности"</p> <p>§44. Должны быть задокументированы:</p> <ul style="list-style-type: none"> – понимание аудитором аудируемой организации и ее среды; – значительные решения, принятые в ходе обсуждения членами аудиторской группы по конкретному аудиту в отношении подверженности финансовой отчетности организации существенным искажениям вследствие мошенничества (недобросовестных действий); – выявленные и оцененные риски существенных искажений из-за мошенничества (недобросовестных действий) на уровне финансовой отчетности и на уровне предпосылок. <p>§45. <i>Ответы на оцененные риски.</i> Должны быть задокументированы:</p> <ul style="list-style-type: none"> – общие аудиторские процедуры на оцененные риски существенных искажений из-за мошенничества на уровне финансовой отчетности, а также характер, сроки и объем аудиторских процедур, а также связь этих процедур с оцененными рисками существенных искажений из-за мошенничества на уровне предпосылок; – результаты аудиторских процедур, в том числе разработанных для устранения риска обхода руководством средств контроля. <p>§46. <i>Сообщения о мошенничестве:</i></p> <ul style="list-style-type: none"> – сообщения о мошенничестве, сделанные для руководства, доведенные до сведения руководства, лиц, отвечающих за корпоративное управление, регулирующих органов и прочих лиц. <p>§47. <i>Мошенничество в признании выручки.</i> Документируются:</p> <ul style="list-style-type: none"> – причины (обоснования) заключения о том, что презумпция (предположение) существования риска существенного искажения в связи с мошенничеством, связанным с признанием выручки, не применима в обстоятельствах конкретной проверки, должны быть включены в аудиторскую документацию для обоснования такого вывода со ссылкой на проведенные процедуры.
<p>ISA 250, Consideration of Laws and Regulations in an Audit of Financial Statements [11] МСА 250 Рассмотрение законов и нормативных актов в ходе аудита финансовой отчетности"</p> <p>§29 Документируются:</p> <ul style="list-style-type: none"> – несоблюдение законодательства; – обсуждения; – выявлены или подозреваются в несоблюдении законов и нормативных правовых актов; – результаты обсуждений с руководством; лицами, отвечающими за корпоративное управление (если это уместно) и со сторонними по отношению к организации лицами. <p>Документация может включать:</p> <ul style="list-style-type: none"> – копии записей или копии документов; – протоколы обсуждений, проведенные с руководством, лицами, наделенными руководящими полномочиями, или сторонними лицами.
<p>ISA 260(Revised), Communication with Those Charged with Governance [12] Международный стандарт аудита (МСА) 260 (пересмотренный) "Информационное взаимодействие с лицами, отвечающими за корпоративное управление"</p> <p>§23. <i>Устные и письменные сообщения тем, кто отвечает за управление.</i></p> <p>Вопросы, установленные ISA260 для передачи, сообщаются в устной форме, при этом документируются в аудиторской документации следующие аспекты:</p> <ul style="list-style-type: none"> – содержание вопроса; – когда было проинформировано соответствующее заинтересованное лицо; – кому было сделано соответствующее сообщение (передана информация). <p>Если информация о вопросах, о которых требуется сообщить заинтересованным лицам, сообщается в письменной форме, то в составе документации сохраняют копию такого сообщения.</p> <p>§A54 <i>Устное общение.</i></p> <p>Может включать копию протокола, подготовленного организацией, который хранится как часть аудиторской документации, если такой протокол является надлежащим отражением имевшего место информационного взаимодействия</p>
<p>ISA 265, Communicating Deficiencies in Internal Control to Those Charged with Governance and Management [13] Международный стандарт аудита (МСА) 265 "Информирование лиц, отвечающих за корпоративное управление, и руководства о недостатках в системе внутреннего контроля"</p> <p>§9. <i>Письменное сообщение о существенных недостатках:</i></p> <ul style="list-style-type: none"> – подтверждение факта получения такого сообщения.

<p>– документирование письменного сообщения о существенных недостатках.</p>
<p>ISA 300, Planning an Audit of Financial Statements [14] Международный стандарт аудита (МСА) 300 "Планирование аудита финансовой отчетности" §12. <i>Планирование. Документируется:</i></p> <ul style="list-style-type: none"> – общая стратегия аудита; – план аудита; – любые существенные изменения, внесенные во время аудиторской проверки в общую стратегию аудита или план аудита, и причины таких изменений. <p>В отношении общей стратегии аудита, документация о:</p> <ul style="list-style-type: none"> – ключевых решениях, которые необходимы для правильного планирования аудита и доведения до аудиторской группы; – объеме, сроки, порядок проведения аудита; – сообщении важных вопросов членам аудиторской группы.
<p>ISA 315, Identifying and Assessing the Risks of Material Misstatement Through Understanding the Entity and Its Environment [15] Международный стандарт аудита (МСА) 315 (пересмотренный) "Выявление и оценка рисков существенного искажения посредством изучения организации и ее окружения" §32 <i>Обсуждение между членами аудиторской группы. Документируется:</i></p> <ul style="list-style-type: none"> – дискуссия между членами аудиторской группы, где это требуется в соответствии с пунктом 10 ISA 315, и принятые важные решения в отношении: <ul style="list-style-type: none"> – подверженности финансовой отчетности предприятия существенным искажениям; – применения Концепции подготовки финансовой отчетности (framework) к фактам и обстоятельствам организации. <p><i>Понимание каждого из аспектов организации и ее среды, указанных в пункте 11 ISA 315</i></p> <ul style="list-style-type: none"> – соответствующие отраслевые, регулируемые законодательством, и другие внешние факторы, в том числе применяемая концепция финансовой отчетности. <ul style="list-style-type: none"> – характер организации, в том числе: – ее операции (операционная деятельность); – ее структура собственности и структура управления; – виды инвестиций, которые организация делает и планирует осуществить, в том числе инвестиции в целевые предприятия; и особые: структуру организации и как она финансируется; – выбор учетной политики и применение учетной политики, в том числе причины их изменения; – аудиторская оценка того, соответствует ли учетная политика предприятия его деятельности и соответствует ли она применяемой системе финансовой отчетности и учетным политикам, применяемым в соответствующей отрасли; – цели и стратегии организации, а также связанные с ними коммерческие риски, которые могут привести к рискам существенного искажения. <p>Расчет и анализ финансовых показателей предприятия.</p> <p>§32(b) <i>Понимание каждого из компонентов системы внутреннего контроля, указанных в пунктах 14-24. Документируется:</i></p> <ul style="list-style-type: none"> – контрольная среда; – аудиторская оценка менеджмента, с упором на тех, кто отвечает за управление, создание и поддержание культуры честности и этического поведения; – сильные стороны элементов контрольной среды, которые в совокупности обеспечивают соответствующую основу для других компонентов системы внутреннего контроля; – не подвержены ли эти другие компоненты системы внутреннего контроля недостаткам в контрольной среде; – процесс оценки рисков организации для: <ul style="list-style-type: none"> – выявления бизнес-рисков в отношении к целям отчетности; – оценки значимости рисков; – оценки вероятности их возникновения; и принятие решения о действиях для устранения этих рисков; – ответ предприятия на IT-риски; – мониторинг средств контроля: <p>Понимание основных направлений деятельности организации по мониторингу за состоянием внутреннего контроля в связи с составлением финансовой отчетности; и как организация инициирует устранение недостатков в ее системе контроля.</p> <p><i>Понимание актуальности функции внутреннего аудита:</i></p>

Характер обязанностей службы внутреннего аудита и то, как функция внутреннего аудита вписывается в организационную структуру организации; и действия, выполняемые или подлежащие выполнению службой (функцией) внутреннего аудита.

§32(b) *Источники информации, из которых было получено понимание и проведенные процедуры оценки риска.* Документируются источники информации, используемые в деятельности по мониторингу организации.

§32(c) *Риски существенного искажения (с точки зрения пункта 25 стандарта).* Выявлены и оценены риски существенного искажения на уровне финансовой отчетности, и на уровне утверждения для классов транзакций, остатков по счетам и раскрытий.

§32(d) *Риски, требующие особого подхода при аудите*

Документируются выявленные риски и связанные с ними меры контроля, по которым аудитор получил понимание в результате выполнения требований пунктов 27-30 стандарта.

ISA 320, Materiality in Planning and Performing an Audit [16]

Международный стандарт аудита (МСА) 320 "Существенность при планировании и проведении аудита"

§14(a) & (b) *Существенность для финансовой отчетности в целом или уровень (и) существенность для определенных классов операций, остатков на счетах или раскрытий информации.* Документируется:

- существенность для финансовой отчетности в целом для установления общей стратегии аудита;
- уровень (уровни) существенности для определенных классов операций, остатков на счетах или раскрытий;
- определенный (рассчитанный) уровень (уровни) существенности, который будет применяться к конкретным классам операций, остаткам на счетах или раскрытиям, которые, как ожидается, могут влиять на экономические решения пользователей.

§14(c) *Материальность (существенность) для исполнения аудиторских процедур.*

Документируются определенные показатели существенности для оценки рисков существенного искажения

Определение характера, сроков и объема дальнейших аудиторских процедур.

§14(d) *Пересмотр уровня существенности в ходе аудита*

Документируется пересмотренный уровень существенности финансовой отчетности в целом или уровень (уровни) существенности для определенных классов операций, остатков на счетах или раскрытий информации.

Полученная информация во время аудита, которая могла бы привести к тому, что аудитор первоначально определил другую сумму (или суммы).

Если аудитор приходит к выводу, что более низкая материальность, чем та, которая была первоначально определена, уместна.

Определите, нужно ли пересматривать показатели существенности, и

Сохраняются ли актуальность характер, сроки и масштабы дальнейших аудиторских процедур.

ISA 330, The Auditor's Responses to Assessed Risks [17]

Международный стандарт аудита (МСА) 330 "Аудиторские процедуры в ответ на оцененные риски"

§28 Документируются:

- общие аудиторские процедуры для оценки оцененных рисков существенного искажения на уровне финансовой отчетности, а также характер, сроки и объем выполненных дополнительных аудиторских процедур;
- связь этих процедур с оцененными рисками на уровне предпосылок (утверждений);
- результаты аудиторских процедур, в том числе выводы, если они не являются очевидными (ясными);
- форма и объем аудиторской документации являются предметом профессионального суждения, и на них влияют: характер, размер и сложность организации и состояние системы ее внутреннего контроля; доступность информации; и методология аудита и технологии, используемые в аудите;
- результаты аудиторских процедур, в том числе выводы, если они не являются очевидными (ясными.)

Форма и объем аудиторской документации являются предметом профессионального суждения, и на них влияют: характер, размер и сложность организации и состояние системы ее внутреннего контроля; доступность информации; и методология аудита и технологии, используемые в аудите.

§29 *Операционная эффективность средств контроля, полученных в предыдущих аудитах* Документируются выводы относительно того, что полагается на средства контроля, которые были проверены в ходе предыдущего аудита.

<p>§30 Аудиторская документация должна содержать доказательства того, что, что финансовые отчеты сверены с лежащими в их основе данными бухгалтерского учета.</p>
<p>ISA 450, Evaluation of Misstatements Identified during the Audit [18] Международный стандарт аудита (МСА) 450 "Оценка искажений, выявленных в ходе аудита" §15 Неисправленные искажения. Документируются:</p> <ul style="list-style-type: none"> – сумма, ниже которой искажения были бы расценены как тривиальные (малозначительные); – все искажения, накопленные в ходе аудита, с указанием сведений о том, были ли они исправлены; – общение с руководством для исправления искажений; – общение с ответственными за исправление. Не исправленные искажения; и влияние, которое они по отдельности или в совокупности могут оказать на выражение мнения в аудиторском заключении. Заключение аудитора относительно того, являются ли неисправленные искажения существенными, индивидуально или в совокупности, и основание для такого вывода. Аудитор должен рассмотреть: – размер и характер искажений как в отношении отдельных классов операций, остатков на счетах или раскрытия информации, так и в отношении финансовой отчетности в целом, а также конкретных обстоятельств их возникновения; и – влияние нескорректированных искажений, связанных с предшествующими отчетными периодами, классами имущества, обязательств и капитала, статьей финансового отчета, раскрытием информации и финансовой отчетности в целом. <p>Аудиторская документация о неисправленных искажениях может отражать: совокупный эффект некорректных искажений</p>
<p>ISA 540, Auditing Accounting Estimates, Including Fair Value Accounting Estimates, and Related Disclosures [19] Международный стандарт аудита (МСА) 540 "Аудит оценочных значений, включая оценку справедливой стоимости, и соответствующего раскрытия информации" §23. Документируется</p> <p><i>Аудиторское заключение.</i> Основание для аудиторских выводов об обоснованности бухгалтерских оценок (оценочных значений), которые вызывают значительные риски, их раскрытии.</p> <p><i>Возможная предвзятость руководства.</i> Индикаторы возможной предвзятости руководства, если таковые имеются. Это помогает аудитору сделать вывод о том, остается ли оценка риска аудитора и принятые соответствующие меры в ответ на оцененные риски приемлемыми, и оценка того, не содержит ли финансовая отчетность в целом существенных искажений.</p>
<p>ISA 550, Related Parties [20] Международный стандарт аудита (МСА) 550 "Связанные стороны" 28 <i>Связанные стороны.</i> Документируется наименование выявленных связанных сторон. Природа отношений (характер взаимоотношений) связанных сторон.</p>
<p>ISA 570(Revised), Going Concern [6] Международный стандарт аудита (МСА) 570 (пересмотренный) "Непрерывность деятельности" §17 <i>Аудиторские выводы.</i> Документируется:</p> <ul style="list-style-type: none"> – оценка того, были ли получены достаточные надлежащие аудиторские доказательства; – выводы об уместности использования руководством принципа непрерывности деятельности при составлении финансовой отчетности. <p>§18 <i>Есть ли, по мнению аудитора, существенная неопределенность.</i> Соответствующая документация, необходимая в отношении существенной неопределенности, которая существует, когда величина ее потенциального воздействия и вероятности возникновения такова, что раскрытие характера и последствий неопределенности необходимо:</p> <ul style="list-style-type: none"> – в случае применения концепции достоверного представления финансовой отчетности – для достоверного представления финансовой отчетности; – в случае применения концепции соответствия – для того, чтобы финансовая отчетность не вводила пользователей в заблуждение.
<p>ISA 600 Special Considerations - Audits of Group Financial Statements (Including the Work of Component Auditors) [21] Международный стандарт аудита (МСА) 600 "Особенности аудита финансовой отчетности группы (включая работу аудиторов компонентов)" §50 <i>Компоненты и аудиторы компонентов</i> Документируются:</p> <ul style="list-style-type: none"> – компоненты, финансовая информация которых была проверена другими аудиторами; – значимость таких компонентов для финансовой информации предприятия в целом; – имена других аудиторов;

<ul style="list-style-type: none">– любые сделанные выводы о том, что отдельные компоненты не являются существенными.– выполненные процедуры и сделанные выводы. <p>В тех случаях, когда отчет аудитора компонента отличается от немодифицированного, документируйте, как главный аудитор поступил с оговорками или отрицательными замечаниями, содержащимися в отчете другого аудитора, при составлении своего собственного отчета.</p>
<p>ISA 620 Using the Work of an Auditor's Expert [22] Международный стандарт аудита (МСА) 620 "Использование работы эксперта аудитора" §29 <i>Рабочие документы экспертов аудиторов</i> Соглашение о соответствующих функциях и обязанностях аудитора и эксперта аудитора может также включать в себя согласование условий доступа к рабочим документам друг друга и их хранения. Если эксперт аудитора входит в состав аудиторской группы, рабочие документы этого эксперта являются частью аудиторской документации. Рабочие документы внешних экспертов аудитора принадлежат только им и не являются частью аудиторской документации, если отсутствует соглашение об обратном.</p>
<p>ISA 610(Revised), Using the Work of Internal Auditors [23] Международный стандарт аудита (МСА) 610 (пересмотренный) "Использование работы внутренних аудиторов" §36 <i>Внешний аудитор использует работу внутренних аудиторов</i> В документах дается оценка:</p> <ul style="list-style-type: none">– соответствует ли организационный статус службы и применяемые соответствующие политики и процедуры уровню объективности внутренних аудиторов;– уровень компетентности службы;– применяет ли служба системный и упорядоченный подход, включая контроль качества, характер и объем используемой работы и основание для этого решения, аудиторские процедуры, выполняемые внешним аудитором для оценки адекватности используемой работы. <p>§37 <i>Внешний аудитор использует внутреннего аудитора для оказания прямой помощи</i> В документах дается:</p> <ul style="list-style-type: none">– оценка наличия и значимости угроз для объективности внутренних аудиторов, а также уровня компетентности внутренних аудиторов, используемых для оказания прямой помощи;– основание для принятия решения относительно характера и объема работы, выполняемой внутренними аудиторами;– кто проверял выполненную работу и дату и объем такой проверки в соответствии с ISA 230;– письменное согласие, полученное от уполномоченного представителя организации и внутренних аудиторов в соответствии с пунктом 33 настоящего ISA 610;– рабочие документы, подготовленные внутренними аудиторами, которые оказали непосредственную помощь в проведении аудита.
<p>ISA 701, Communicating Key Audit Matters in the Independent Auditor's Report [7] Международный стандарт аудита (МСА) 701 "Информирование о ключевых вопросах аудита в аудиторском заключении" §18, 64 <i>Документация: ключевые вопросы аудита</i> Аудиторская документация должна включать:</p> <ul style="list-style-type: none">– вопросы, требующие значительного внимания аудитора;– обоснование определения аудитором того, является ли каждый из этих вопросов ключевым вопросом аудита;– обоснование решения аудитора о том, что в отчете аудитора нет ключевых вопросов аудита, о которых следует сообщать;– обоснование решения аудитора не сообщать в аудиторском отчете вопрос, который считается ключевым вопросом аудита;– основу для определения вопросов, требующих значительного внимания аудитора, из вопросов, сообщаемых лицам, наделенным руководящими полномочиями;– суждения аудитора должны быть подтверждены документацией по передаче информации (информационному взаимодействию) аудитора с лицами, наделенными руководящими полномочиями, и документацией по аудиту, касающейся каждого отдельного вопроса.
<p>ISA 720(Revised), The Auditor's Responsibilities Relating to Other Information [8] Международный стандарт аудита (МСА) 720 (пересмотренный) "Обязанности аудитора, относящиеся к прочей информации" §25 <i>Документация, относящаяся к другой информации</i> Аудиторская документация должна включать:</p> <ul style="list-style-type: none">– документирование процедур, выполняемых в соответствии с этим ISA;– окончательный вариант другой информации, по которой аудитор выполнил работу.

Заключение

Согласно МСА 230.7 «Аудиторская документация», аудиторская документация может быть представлена в форме данных на бумажных, электронных или иных носителях. Она включает в себя, например, аудиторские программы, анализы, меморандумы решений по вопросам, обзоры значительных вопросов, письма-подтверждения и представления, контрольные листы и корреспонденцию (включая электронную

почту) по значительным вопросам. Выдержки или копии записей субъекта, например, значительных и специфических контрактов и соглашений, при необходимости могут быть включены в аудиторскую документацию. В то же время аудиторская документация не может заменить бухгалтерских записей субъекта.

Список литературы:

1. Applying ISAs Proportionately with the Size and Complexity of an Entity [Электронный ресурс] – Режим доступа: <https://www.ifac.org/system/files/publications/files/applying-isas-proportionate.pdf>
2. Об аудиторской деятельности: Закон Респ. Беларусь, 12 июля 2013 г. № 56-3 (в ред. Закона Респ. Беларусь от 18 июля 2019 г., № 229-3 [Электронный ресурс] // Онлайн-сервис Ilex ООО «ЮрСпектр» – Режим доступа: <https://ilex.by>
3. Инструкция о принципах осуществления Аудиторской палатой внешней оценки качества работы аудиторских организаций, аудиторов, осуществляющих деятельность в качестве индивидуальных предпринимателей: утв. постановлением М-ва финансов Респ. Беларусь, 18.10.2019 № 59 [Электронный ресурс] // Онлайн-сервис Ilex ООО «ЮрСпектр» – Режим доступа: <https://ilex.by>
4. ISA 230 AUDIT DOCUMENTATION [Электронный ресурс] – Режим доступа: <https://www.ifac.org/system/files/downloads/a011-2010-iaasb-handbook-isa-230.pdf>
5. ISA 240 THE AUDITOR'S RESPONSIBILITIES RELATING TO FRAUD IN AN AUDIT OF FINANCIAL STATEMENTS [Электронный ресурс] – Режим доступа: <https://www.ifac.org/system/files/downloads/a012-2010-iaasb-handbook-isa-240.pdf>
6. ISA 570 GOING CONCERN [Электронный ресурс] – Режим доступа: <https://www.ifac.org/system/files/downloads/a031-2010-iaasb-handbook-isa-570.pdf>
7. ISA 701 COMMUNICATING KEY AUDIT MATTERS IN THE INDEPENDENT AUDITOR'S REPORT [Электронный ресурс] – Режим доступа: https://www.ifac.org/system/files/publications/files/ISA-701_2.pdf
8. ISA 720 THE AUDITOR'S RESPONSIBILITIES RELATING TO OTHER INFORMATION IN DOCUMENTS CONTAINING AUDITED FINANCIAL STATEMENTS [Электронный ресурс] – Режим доступа: <https://www.ifac.org/system/files/downloads/a040-2010-iaasb-handbook-isa-720.pdf>
9. ISA 210 TERMS OF AUDIT ENGAGEMENTS [Электронный ресурс] – Режим доступа: https://www.ifac.org/system/files/downloads/2008_Auditing_Handbook_A065_ISA_210.pdf
10. ISA 220 QUALITY CONTROL FOR AN AUDIT OF FINANCIAL STATEMENTS [Электронный ресурс] – Режим доступа: <https://www.ifac.org/system/files/downloads/a010-2010-iaasb-handbook-isa-220.pdf>
11. ISA 250 CONSIDERATION OF LAWS AND REGULATIONS IN AN AUDIT OF FINANCIAL STATEMENTS [Электронный ресурс] – Режим доступа: <https://www.ifac.org/system/files/downloads/a013-2010-iaasb-handbook-isa-250.pdf>
12. ISA 260 COMMUNICATION WITH THOSE CHARGED WITH GOVERNANCE [Электронный ресурс] – Режим доступа: <https://www.ifac.org/system/files/downloads/a014-2010-iaasb-handbook-isa-260.pdf>
13. ISA 265 COMMUNICATING DEFICIENCIES IN INTERNAL CONTROL TO THOSE CHARGED WITH GOVERNANCE AND MANAGEMENT [Электронный ресурс] – Режим доступа: <https://www.ifac.org/system/files/downloads/a015-2010-iaasb-handbook-isa-265.pdf>
14. ISA 300 PLANNING AN AUDIT OF FINANCIAL STATEMENTS [Электронный ресурс] – Режим доступа: <https://www.ifac.org/system/files/downloads/a016-2010-iaasb-handbook-isa-300.pdf>
15. ISA 315 IDENTIFYING AND ASSESSING THE RISKS OF MATERIAL MISSTATEMENT THROUGH UNDERSTANDING THE ENTITY AND ITS ENVIRONMENT [Электронный ресурс] – Режим доступа: <https://www.ifac.org/system/files/downloads/a017-2010-iaasb-handbook-isa-315.pdf>
16. ISA 320 MATERIALITY IN PLANNING AND PERFORMING AN AUDIT [Электронный ресурс] – Режим доступа: <https://www.ifac.org/system/files/downloads/a018-2010-iaasb-handbook-isa-320.pdf>
17. ISA 330 THE AUDITOR'S RESPONSES TO ASSESSED RISKS [Электронный ресурс] – Режим доступа: <https://www.ifac.org/system/files/downloads/a019-2010-iaasb-handbook-isa-330.pdf>
18. ISA 450 EVALUATION OF MISSTATEMENTS IDENTIFIED DURING THE AUDIT [Электронный ресурс] – Режим доступа: <https://www.ifac.org/system/files/downloads/a021-2010-iaasb-handbook-isa-450.pdf>
19. ISA 540 AUDITING ACCOUNTING ESTIMATES, INCLUDING FAIR VALUE ACCOUNTING

- ESTIMATES, AND RELATED DISCLOSURES [Электронный ресурс] – Режим доступа: <https://www.ifac.org/system/files/downloads/a028-2010-iaasb-handbook-isa-540.pdf>
20. ISA 550 RELATED PARTIES [Электронный ресурс] – Режим доступа: <https://www.ifac.org/system/files/downloads/a029-2010-iaasb-handbook-isa-550.pdf>
21. ISA 600 SPECIAL CONSIDERATIONS—AUDITS OF GROUP FINANCIAL STATEMENTS (INCLUDING THE WORK OF COMPONENT AUDITORS) [Электронный ресурс] – Режим доступа: <https://www.ifac.org/system/files/downloads/a033-2010-iaasb-handbook-isa-600.pdf>
22. ISA 620 USING THE WORK OF AN AUDITOR'S EXPERT [Электронный ресурс] – Режим доступа: <https://www.ifac.org/system/files/downloads/a035-2010-iaasb-handbook-isa-620.pdf>
23. ISA 610 USING THE WORK OF INTERNAL AUDITORS [Электронный ресурс] – Режим доступа: <https://www.ifac.org/system/files/downloads/a034-2010-iaasb-handbook-isa-610.pdf>