

Тема 5. Международные стандарты аудита, регулирующие взаимоотношения различных субъектов в ходе проведения аудита

1. Использование работы другого аудитора [МСА 600 «Особые аспекты: аудит финансовой отчетности группы \(включая работу аудиторов подразделений\)»](#).
2. Рассмотрение работы внутреннего аудита [МСА 610 «Использование внутренних аудиторов»](#).
3. Использование работы эксперта [МСА 620 «Использование привлеченных экспертов аудитора»](#).

1. Использование работы другого аудитора (600).

Целью настоящего Международного стандарта аудита (МСА) является установление стандартов и предоставление руководства для случаев, когда аудитор при подготовке (заключения) по финансовой отчетности субъекта использует результаты работы другого аудитора, который проверяет финансовую информацию, представленную одним или несколькими компонентами и включенную в финансовую отчетность субъекта. Настоящий МСА не рассматривает случаи, когда два и более аудитора назначаются в качестве совместных аудиторов; он также не рассматривает отношения аудитора с предшествующим аудитором. Кроме того, если главный аудитор считает, что финансовая отчетность компонентов является несущественной, нормы данного МСА не применяются. Тем не менее, если отчетность нескольких компонентов несущественная по отдельности, в совокупности является существенной, необходимо рассмотреть применение процедур, изложенных в настоящем МСА.

Если главный аудитор использует результаты работы другого аудитора, он должен определить, как работа другого аудитора повлияет на проведение аудита.

Главный аудитор - это аудитор, отвечающий за подготовку отчета (заключения) по финансовой отчетности субъекта в случае, когда такая финансовая отчетность включает финансовую информацию по одному или нескольким компонентам, которые аудируются другим аудитором.

Другой аудитор - это аудитор, не являющийся главным и несущий ответственность за подготовку отчета (заключения) по финансовой информации компонента, включенной в финансовую отчетность, проверяемую главным аудитором. Понятие "другой аудитор" включает аффилированные фирмы под тем же или под иным названием; фирмы-корреспонденты, а также аудиторов не связанных с главным.

Компонент означает подразделение, филиал, дочернее предприятие, совместное предприятие, ассоциированную компанию или иного субъекта, чья финансовая информация включается в финансовую отчетность, проверяемую главным аудитором.

Аудитор должен определить, является ли его собственное участие в аудите достаточным для того, чтобы позволить ему действовать в качестве главного аудитора. В связи с этим главный аудитор рассматривает:

- а) существенность части финансовой отчетности, аудируемой главным аудитором;
- б) знаний главным аудитором бизнеса компонентов;
- в) риск существенных искажений в финансовой отчетности компонентов, аудируемых другим аудитором;
- г) состав и объем дополнительных процедур, которые предписаны настоящим МСА в отношении компонентов, аудируемых другим аудитором, и результатом которых является значительное участие главного аудитора в таком аудите.

При планировании использования работы другого аудитора главный аудитор должен проанализировать профессиональную компетентность другого аудитора в контексте конкретного поручения. Соответствующую информацию главный аудитор может получить, используя совместное членство в профессиональной организации; совместное

членство или вхождение в другую фирму; обращение к профессиональной организации, к которой принадлежит другой аудитор. Эти источники можно при необходимости пополнить, прибегнув к опросам других аудиторов, банкиров и т. д., или личным встречам с другим аудитором.

Главный аудитор должен выполнить процедуры для получения достаточных надлежащих аудиторских доказательств того, что работа другого аудитора адекватна целям главного аудитора в контексте конкретного поручения.

Главный аудитор информирует другого аудитора:

а) о требованиях независимости как в отношении субъекта, так и в отношении компонента, и получает письменное заявление, подтверждающее соблюдение этих требований;

б) об использовании результатов работы другого аудитора и отчета (заключения); кроме того, главный аудитор договаривается с другим аудитором о координации их работы на начальном этапе планирования аудита. Главный аудитор сообщает другому аудитору о таких аспектах, как области, требующие особого внимания, процедуры выявления межфирменных операций, информацию о которых необходимо раскрыть; и о графике проведения аудита;

в) о требованиях бухгалтерского учета, аудита и отчетности и получает письменное заявление, подтверждающее соблюдение этих требований.

Главный аудитор должен принять во внимание значимые факты, отмеченные другим аудитором. Он может счесть целесообразным обсудить с другим аудитором и руководством компонента отмеченные в ходе аудита факты или другие аспекты, влияющие на финансовую информацию компонента, а также решить, что необходимо провести дополнительные тесты бухгалтерских записей или финансовой информации компонента. Такие тесты могут выполняться главным аудитором или другим аудитором в зависимости от обстоятельств.

Главный аудитор должен указать в рабочих документах аудита компоненты, финансовая информация которых была проаудирована другими аудиторами, их значимость для финансовой отчетности субъекта в целом, имена других аудиторов и любые выводы о том, что отчетность отдельных компонентов является несущественной. Главный аудитор также документально оформляет выполненные процедуры и полученные выводы.

Другой аудитор, зная, в каком контексте главный аудитор будет использовать результаты его работы, должен сотрудничать с главным аудитором. Например, другой аудитор должен сообщить главному аудитору о любых аспектах своей работы, которые не могут быть выполнены в соответствии с требованиями. Аналогично, в соответствии с правовыми и профессиональными нормами, другой аудитор должен быть информирован о любых аспектах, о которых стало известно главному аудитору и которые могут серьезно повлиять на работу другого аудитора.

Если главный аудитор приходит к выводу о том, что работу другого аудитора нельзя использовать, а сам главный аудитор не может выполнить достаточные дополнительные процедуры в отношении финансовой информации компонентов, проверенных другим аудитором, он должен выразить мнение с оговоркой или отказаться от выражения мнения, поскольку существует ограничение объема аудита.

Если другой аудитор выдает или намеревается выдать модифицированный аудиторский отчет (заключение), главный аудитор должен рассмотреть, имеет ли предмет модификации такой характер и значимость с точки зрения финансовой отчетности субъекта, по которой готовит отчет (заключение) главный аудитор, что необходимо модифицировать отчет (заключение) главного аудитора.

2. Рассмотрение работы внутреннего аудита (610).

Целью настоящего Международного стандарта аудита (МСА) является установление стандартов и предоставление руководства для внешних аудиторов при рассмотрении работы внутреннего аудита. Настоящий МСА не рассматривает случаи, когда внутренние аудиторы субъекта оказывают помощь внешнему аудитору при выполнении процедур внешнего аудита. Процедуры, предусмотренные в настоящем МСА, должны применяться к той деятельности по внутреннему аудиту, которая уместна для аудита финансовой отчетности.

Внешний аудитор должен рассмотреть деятельность по внутреннему аудиту и ее влияние на процедуры внешнего аудита, если такое влияние существует.

Термин "внутренний аудит" означает оценочную деятельность, осуществляемую внутри субъекта как услугу для субъекта. Среди прочего, в функции внутреннего аудита входит изучение, оценка и мониторинг адекватности и эффективности систем бухгалтерского учета и внутреннего контроля.

Хотя внешний аудитор несет исключительную ответственность за выражение аудиторского мнения и за определение характера, временных рамок и объема внешних процедур аудита, некоторые элементы работы внутреннего аудита могут оказаться полезными для внешнего аудитора.

Объем и цели внутреннего аудита в каждом случае различны и зависят от размеров и структуры субъекта и требований его руководства. Обычно внутренний аудит включает один или несколько описанных ниже элементов:

- Обзорная проверка систем бухгалтерского учета и внутреннего контроля. Установление адекватных систем бухгалтерского учета и внутреннего контроля входит в обязанности руководства, и этому следует постоянно уделять соответствующее внимание. На внутренний аудит обычно возлагаются обязанности по проверке этих систем и мониторингу их функционирования, а также представлению рекомендаций по их усовершенствованию.

- Исследование финансовой и хозяйственной информации. Это может включать обзорную проверку средств, используемых для определения, измерения, классификации этой информации и составления отчетности по ней, а также специфические запросы в отношении отдельных статей, включая детальное тестирование операций, сальдо счетов и процедур.

- Обзорная проверка экономии, эффективности и действенности деятельности, включая нефинансовые средства контроля субъекта.

- Обзорная проверка соблюдения законов, нормативных актов и прочих внешних требований, а также политики, директив и прочих внутренних требований руководства.

Роль внутреннего аудита определяется руководством, и его цели отличаются от целей внешнего аудитора, который назначается для представления независимого отчета (заключения) по финансовой отчетности субъекта. Функциональные задачи внутреннего аудита меняются в зависимости от требований руководства. Основная задача внешнего аудитора - установить, не содержит ли финансовая отчетность существенных искажений. Тем не менее, некоторые средства достижения их целей аналогичны, и, таким образом, отдельные аспекты внутреннего аудита могут оказаться полезными при определении характера, временных рамок и объема внешних процедур аудита.

Внутренний аудит является подразделением субъекта. Независимо от степени самостоятельности и объективности внутреннего аудита, он не может достичь той степени независимости, которая требуется от внешнего аудитора при выражении им мнения о финансовой отчетности.

Внешний аудитор несет исключительную ответственность за выраженное аудиторское мнение, и эта ответственность не уменьшается при использовании результатов работы внутреннего аудита. Все субъективные суждения, касающиеся аудита финансовой отчетности, принимаются внешним аудитором.

Внешний аудитор должен получить достаточное понимание деятельности

внутреннего аудита, что поможет при планировании аудита и разработке действенного подхода к аудиту.

Нередко при действенном внутреннем аудите можно модифицировать характер и временные рамки, а также уменьшить объем процедур, выполняемых внешним аудитором, но нельзя полностью отменить их. Однако в некоторых случаях, рассмотрев деятельность внутреннего аудита, внешний аудитор может принять решение о том, что внутренний аудит не окажет никакого влияния на процедуры внешнего аудита.

В ходе планирования аудита внешний аудитор должен провести предварительную оценку функций внутреннего аудита, если он полагает, что внутренний аудит является уместным для определенных участков внешнего аудита финансовой отчетности. Предварительная оценка функций внутреннего аудита, данная внешним аудитором, влияет на суждение внешнего аудитора относительно того, каким образом использование внутреннего аудита может изменить характер, временные рамки и объем внешних процедур аудита.

При получении знания и осуществлении предварительной оценки функций внутреннего аудита нужно учитывать следующие важные критерии:

а) организационный статус, то есть конкретный статус службы внутреннего аудита на предприятии и влияние этого статуса на способность такой службы быть объективной. В идеальной ситуации служба внутреннего аудита отчитывается перед высшим руководством и независима от другой оперативной ответственности. Любые ограничения, налагаемые руководством на внутренний аудит, должны быть тщательно изучены. В частности, внутренние аудиторы должны иметь возможность свободного общения с внешним аудитором;

б) объем функций, то есть характер и объем поручений, выполняемых внутренним аудитом. Внешний аудитор также должен определить, следует ли руководство рекомендациям внутреннего аудита, и как это подтверждается;

в) техническая компетентность: выполняется ли внутренний аудит лицами, имеющими адекватные технические навыки и опытность, достаточные для работы в качестве внутренних аудиторов. Например, внешний аудитор может проверить политику найма и обучения внутренних аудиторов, их опыт и профессиональную квалификацию;

г) должная профессиональная тщательность: надлежащим ли образом внутренний аудит планируется, подлежит надзору, обзорной проверке и оформляется документально. Должно быть рассмотрено наличие адекватных аудиторских пособий, рабочих программ и рабочих документов.

При планировании использования работы внутреннего аудита внешний аудитор должен рассмотреть предварительный план внутреннего аудита на данный период и обсудить его на самом раннем этапе. Если работа внутреннего аудита является одним из факторов при определении характера, временных рамок и объема процедур внешнего аудитора, то желательно предварительно согласовать сроки этой работы, объем аудиторского взаимодействия, уровень тестирования и предлагаемые методы отбора проверяемой совокупности, документальное оформление выполненной работы, процедуры обзорной проверки и отчетности.

Взаимодействие с внутренним аудитом является более действенным, когда встречи происходят через надлежащие интервалы времени в течение всего периода. Внешний аудитор должен быть информирован о соответствующих внутренних аудиторских отчетах (заключениях) и получить доступ к ним; он также должен быть информирован о всех важных аспектах, о которых стало известно внутреннему аудитору и которые могут повлиять на работу внешнего аудитора. Подобным же образом внешний аудитор обычно информирует внутреннего аудитора о любых важных аспектах, которые могут повлиять на работу внутреннего аудитора.

Если внешний аудитор намерен использовать конкретную работу внутреннего аудита, он должен оценить и протестировать эту работу для того, чтобы убедиться в ее

адекватности для целей внешнего аудитора. Оценка конкретной работы внутреннего аудита включает рассмотрение адекватности объема работы и соответствующих программ, а также того, остается ли в силе предварительная оценка внутреннего аудита. Такая оценка конкретной работы может включать рассмотрение следующих вопросов:

а) выполняется ли работа лицами, имеющими адекватное образование и опытность для работы в качестве внутренних аудиторов, надлежащим ли образом подлежит надзору, обзорной проверке и документально оформляется работа ассистентов аудитора;

б) получены ли достаточные надлежащие аудиторские доказательства, обеспечивающие разумную основу для сделанных выводов;

в) являются ли сделанные выводы надлежащими в данных обстоятельствах, и соответствуют ли подготовленные отчеты (заключения) результатам выполненной работы;

г) соответствующим ли образом раскрыта информация о любых исключениях или необычных аспектах, выявленных при внутреннем аудите.

Характер, временные рамки и объем тестирования конкретной работы внутреннего аудита зависят от суждения внешнего аудитора относительно риска и существенности соответствующей области аудита, предварительной оценки внутреннего аудита и оценки конкретной работы внутреннего аудита. Такие тесты могут включать исследование уже проверенных при внутреннем аудите статей, исследование других подобных статей и наблюдение за выполнением процедур внутреннего аудита.

Внешний аудитор записывает свои выводы относительно конкретной работы внутреннего аудита, которая была оценена и протестирована.

3. Использование работы эксперта (620)

Целью настоящего Международного стандарта аудита (МСА) является установление стандартов и предоставление руководства по использованию работы эксперта в качестве аудиторского доказательства.

При использовании работы, выполненной экспертом, аудитор должен получить достаточные надлежащие аудиторские доказательства того, что такая работа адекватна целям аудита.

Эксперт - это физическое лицо или фирма, обладающие специальными умениями, знаниями и опытом в конкретной области, отличной от бухгалтерского учета и аудита.

Образование и опыт дают аудитору общее представление об аспектах бизнеса, но аудитор не обязан обладать экспертными знаниями, которыми обладает лицо, получившее подготовку или квалификацию для другой профессии или рода занятия, например, актуарий или инженер.

Эксперт может быть привлечен или нанят:

а) субъектом;

б) аудитором.

Если аудитор использует работу нанятого им эксперта, то его работа используется в качестве работы сотрудника как эксперта, а не как помощника аудитора, как то предусмотрено в МСА 220 "Контроль качества работы в аудите". В таких обстоятельствах аудитор должен применять уместные процедуры к работе сотрудника и отмеченным им фактам, но обычно не должен оценивать его умения и компетентность при каждом задании.

Во время аудита аудитору следует получить (с помощью субъекта или самостоятельно) аудиторские доказательства в виде отчетов (заключений), мнений, оценок и заявлений эксперта. Например, в следующих случаях:

- оценка определенных видов активов: земли и зданий, сооружений и оборудования, предметов искусства и драгоценных камней;
- определение количества или физического состояния активов: запасов природных

ресурсов в рудах, подземных природных ресурсов и запасов нефти, а также оставшегося полезного срока эксплуатации сооружений и оборудования;

- определение сумм с использованием специальных технических приемов и методов: актуарная оценка;

- определение объема выполненных и незавершенных работ по строительным контрактам;

- юридические мнения по толкованию соглашений, законов и нормативных актов.

При определении необходимости использовать работу эксперта аудитор учитывает:

а) существенность рассматриваемой статьи финансовой отчетности;

б) риск искажений, определяемый исходя из характера и сложности рассматриваемого аспекта;

в) количество и качество других доступных аудиторских доказательств.

Планируя использование работы эксперта, аудитор должен оценить его профессиональную компетентность. Это включает рассмотрение:

а) профессиональной аттестации или лицензирования эксперта или его членства в соответствующей профессиональной организации;

б) опыта и репутации в той области, в которой аудитор ищет аудиторские доказательства.

Аудитор должен получить достаточные надлежащие аудиторские доказательства того, что объем работы эксперта адекватен целям аудита. Аудиторские доказательства могут быть получены посредством обзорной проверки технического задания, которое обычно излагается в виде письменных инструкций, подготовленных субъектом для эксперта. Такие инструкции эксперту могут касаться следующих аспектов:

- цели и объем работы эксперта;

- круг конкретных аспектов, которые, по мнению аудитора, должны быть освещены в отчете (заключении) эксперта;

- предполагаемое использование аудитором работы эксперта, включая возможное сообщение третьим лицам о личности эксперта и степени его участия;

- степень доступа эксперта к надлежащим записям и документам;

- разъяснение отношений эксперта с субъектом (если таковые существуют);

- конфиденциальность информации субъекта;

- информация о допущениях и методах, которые будут использованы экспертом и об их последовательном применении с допущениями и методами, использованными в предыдущие периоды.

В случае, если эти аспекты не изложены четко в письменных инструкциях для эксперта, аудитор может связаться непосредственно с экспертом с целью получения аудиторских доказательств по этим вопросам.

Аудитор должен оценить надлежащий характер работы, проделанной экспертом, в качестве аудиторского доказательства в отношении рассматриваемой предпосылки подготовки финансовой отчетности. Это предполагает оценку того, правильно ли отражены указанные экспертом факты в финансовой отчетности, либо подтверждают ли они предпосылки подготовки финансовой отчетности, а также рассмотрение следующего:

- использованные первичные данные;

- используемые допущения и методы, их последовательное применение с допущениями и методами, использованными в предыдущие периоды;

- результаты работы эксперта в свете общего знания аудитором данного бизнеса и результатов прочих процедур аудита;

Чтобы определить, использовал ли эксперт надлежащие в данных обстоятельствах первичные данные, аудитор может выполнить следующие процедуры:

а) запрос относительно процедур, которые были выполнены экспертом с целью определения достаточности, уместности и надежности первичных данных;

б) обзорную проверку или тестирование данных, использованных экспертом.

Ответственность за надлежащий и разумный характер использованных допущений и методов, а также их применение несет эксперт. Аудитор не обладает подобными экспертными знаниями, поэтому не всегда может оспаривать допущения и методы эксперта. Тем не менее, основываясь на знании бизнеса клиента и результатах других аудиторских процедур, аудитор должен получить понимание того, являются ли используемые допущения и методы надлежащими и разумными.

Если результаты работы эксперта не предоставляют достаточных надлежащих аудиторских доказательств или не соответствуют другим аудиторским доказательствам, аудитор должен разрешить данный аспект. С этой целью можно провести беседы с представителями субъекта и экспертом, выполнить дополнительные процедуры, в том числе привлечь другого эксперта либо модифицировать аудиторский отчет (заключение).

При выдаче немодифицированного аудиторского отчета (заключения) аудитор не должен ссылаться на работу эксперта. Такая ссылка может быть принята за оговорку в аудиторском мнении или утверждение о разделении ответственности, притом что ни то, ни другое не предполагалось.

Если в результате работы эксперта аудитор принимает решение выдать модифицированный аудиторский отчет (заключение), то в некоторых обстоятельствах при объяснении характера модификации может быть целесообразно сослаться на работу эксперта или изложить ее (включая указание личности эксперта и степени его участия). В этих случаях аудитору следует получить разрешение эксперта на такую ссылку. Если в разрешении отказано, а аудитор считает, что ссылка обязательна, аудитор может обратиться за юридической помощью.