



**Тема 8. МЕЖДУНАРОДНЫЕ СТАНДАРТЫ
АУДИТА
(группа МСА 600 – 699)**

Группа МСА 600-699 (МСА 600, 610, 620)

- ❑ **МСА 600 «Аудит финансовой отчетности группы компаний (включая использование работы других аудиторов)»** - дает рекомендации для случаев, когда главный аудитор при подготовке заключения по финансовой отчетности *использует результаты работы другого аудитора* по участку, включенному в финансовую отчетность аудируемого лица, определяет понятия основного и привлеченного аудитора. Процедуры, выполняемые основным аудитором, сферы ответственности.
- ❑ **ФПСАД 28»Использование результатов работы другого аудитора»** соответствует **МСА 600** только в части использования работы других аудиторов. Аспекты аудита финансовой отчетности группы в российских правилах (стандартах) отсутствуют (таблица I).

Сопоставление структуры стандартов

МСА 600	ФПСАД 28
Введение	Введение
Принятие назначения в качестве главного аудитора	Назначение в качестве основного аудитора
Процедуры, выполняемые главным аудито-ром	Процедуры, выполняемые основным аудитором
Сотрудничество между аудиторами	Сотрудничество между аудиторами
Вопросы, требующие рассмотрения при составлении отчета (заключения)	Вопросы, требующие рассмотрения при составлении аудиторского заключения
Разделение ответственности	Разделение ответственности

- ❑ **Цель МСА 600** – установление стандартов для случаев, когда аудитор при подготовке отчета (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.
- ❑ **МСА** не рассматривает случаи, когда два аудитора и более назначаются совместными аудиторами; 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.
- ❑ *Но, 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.*

- ❑ **Компонент (термин из международного стандарта)** – подразделение, филиал, дочернее предприятие, совместное предприятие, ассоциированная компания или другой субъект, финансовая информация которого включается в финансовую отчетность, проверяемую главным аудитором.
- ❑ **Главный аудитор** отвечает 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** несет ответственность за подготовку отчета (заключения) по финансовой информации компонента, включенной в финансовую отчетность, *проверяемую главным аудитором.*
- ❑ Аудитор должен *определить, является ли его собственное участие в аудите достаточным, чтобы действовать в качестве главного аудитора.*
- ❑ В связи с этим он рассматривает:
 - а) существенность части финансовой отчетности, аудируемой главным аудитором;
 - б) знания 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, 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 дополнить опросами других аудиторов или личными встречами 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:*
 - о требованиях независимости в отношении как субъекта, так и компонента, и получает письменное заявление, подтверждающее соблюдение этих требований;
 - 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, график проведения аудита;
 - о требованиях бухгалтерского учета, аудита и отчетности, получая письменное заявление, подтверждающее соблюдение этих требований.

- ❑ *Главный аудитор* должен принять во внимание значимые факты, отмеченные другим аудитором.
- ❑ *Главный аудитор* должен совместно с другим аудитором и руководством компонента отметить в ходе аудита факты или другие аспекты, влияющие на финансовую информацию компонента, а также принять решение о необходимости дополнительных тестов бухгалтерских записей или финансовой информации компонента.
- ❑ Такие *тесты* могут выполняться главным аудитором или другим аудитором – в зависимости от конкретных 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, он должен *сообщить главному аудитору* о любых аспектах своей работы, которые не могут быть выполнены в соответствии с требованиями.
- ❑ 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 возникает необходимость модифицирования отчета (заключения) главного аудитора.

МСА 610 «Использование работы внутренних аудиторов»

- **МСА 610** определяет масштаб и цели внутреннего аудита, устанавливает процедуры, требования и рекомендации для внешних аудиторов при анализе работы внутреннего аудитора.
- **ФПСАД 29 «Рассмотрение работы внутреннего аудита»** разработан на основе **МСА 610**.
- **Цель МСА 610** – установление стандартов и предоставление руководства для внешних аудиторов при рассмотрении работы внутреннего аудита.
- *МСА 610 не рассматривает случаи, когда внутренние аудиторы субъекта оказывают помощь внешнему аудитору при выполнении процедур внешнего аудита.*
- *Процедуры, предусмотренные в МСА 610, 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.*

- **Внутренний аудит** – это оценочная деятельность, осуществляемая внутри субъекта как услуга для него.
- Среди прочих функциями внутреннего аудита являются 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 элемент или несколько элементов из приведенных в нижеследующем перечне:
 - проверка систем бухгалтерского учета и внутреннего контроля;

- исследование финансовой и хозяйственной информации: обзорная проверка средств, используемых для определения, измерения, классификации этой информации, и составление отчетности по ней, а также специфические запросы в отношении отдельных статей, включая детальное тестирование операций, сальдо счетов и процедур;
- проверка экономии, эффективности и действенности деятельности, включая нефинансовые средства контроля субъекта;
- проверка соблюдения законов, нормативных актов и прочих внешних требований, а также политики, директив и прочих внутренних требований руководства.
- 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.*

- *Внешний аудитор должен получить достаточное понимание деятельности внутреннего аудита, что поможет при планировании аудита и разработке действенного подхода к аудиту.*
- *При действенном внутреннем аудите можно модифицировать характер и временные рамки, а также уменьшить объем процедур, выполняемых внешним аудитором, но нельзя полностью отменить их.*
- *В некоторых случаях, рассмотрев деятельность внутреннего аудита, внешний аудитор может принять решение о том, что внутренний аудитор не окажет никакого влияния на процедуры внешнего аудита.*
- *В ходе планирования аудита внешний аудитор должен предварительно оценить функции внутреннего аудита, если, по его мнению, внутренний аудит является уместным для определенных участков внешнего аудита финансовой отчетности.*
- *При получении знания и осуществлении предварительной оценки функций внутреннего аудита нужно учитывать следующие важные критерии:*

- а) *организационный статус*, т.е. 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*, т.е. характер и объем поручений, выполняемых внутренним аудитом. Внешний аудитор должен также определить, следует ли руководство рекомендациям внутреннего аудита, и как это подтверждается;
- в) *техническая компетентность*: выполняется ли внутренний аудит лицами, имеющими адекватные технические навыки и опыт, 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 аудита.*

- *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.
- *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 тестировать эту работу для того, чтобы убедиться в ее адекватности для целей внешнего аудитора, т.е. рассмотреть адекватность объема работы и соответствующих программ, а также решить, остается ли в силе предварительная оценка внутреннего аудита.
- *Такая оценка конкретной работы* может включать рассмотрение следующих вопросов:
 - а) выполняется ли работа лицами, имеющими адекватные образование и опыт для работы в качестве внутренних аудиторов, надлежащим ли образом подлежит надзору, 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.

МСА 620 «ИСПОЛЬЗОВАНИЕ РАБОТЫ ЭКСПЕРТА»

- **МСА 620 «Использование работы эксперта»** дает рекомендации по использованию результатов работы эксперта в качестве аудиторского доказательства, устанавливает требования к его компетентности, масштабу работы, дает подходы к оценке работы эксперта.
- *ФПСАД 32 «Использование аудитором результатов работы эксперта» разработан на основе МСА 620.*
- **Цель МСА 620** – установление стандартов и предоставление руководства относительно использования 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 занятий.
- Эксперт может быть:
 - а) привлечен или нанят субъектом;
 - б) привлечен или нанят 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 аудита финансовой отчетности».
- ✓ 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;
 - определение объема выполненных и незавершенных работ по строительным контрактам;
 - юридические мнения по толкованию соглашений, законов и нормативных актов и др.
 - *При 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, т.е. рассмотреть:*
 - профессиональную аттестацию, или лицензирование эксперта, или его членство в соответствующей профессиональной организации;
 - опыт и репутацию в той области, в которой аудитор ищет аудиторские доказательства.
 - *Риск того, что эксперт будет не вполне объективен, увеличивается, если эксперт:*
 - а) нанят субъектом;
 - б) связан с субъектом каким – либо иным образом, например в силу финансовой зависимости от субъекта или инвестирования в него средств.

- *Если аудитор не уверен в компетентности или объективности эксперта, он должен обсудить любые сомнения с руководством и определить, можно ли получить достаточные надлежащие аудиторские доказательства относительно работы эксперта.*
- *Аудитор может выполнить дополнительные процедуры аудита или обратиться за аудиторскими доказательствами к другому эксперту.*
- *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 могут касаться следующих аспектов:*
 - цели и объем работы эксперта;
 - конкретные аспекты, которые, по мнению аудитора, должны быть освещены в отчете (заключении) эксперта;

- предполагаемое использование аудитором работы эксперта, включая возможное сообщение третьим лицом 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, используемыми 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, или подтверждают ли они предпосылки подготовки финансовой отчетности, а также рассмотрение следующих факторов:*
 - использование первичных данных;
 - используемые допущения и методы, их последовательное применение с допущениями и методами, используемыми 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) обзорная проверка или тестирование данных, использованных экспертом.

- *Ответственность за надлежащий и разумный характер использованных допущений и методов, а также за 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 результаты 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: провести беседы с представителями субъекта и экспертом, выполнить дополнительные процедуры, в том числе привлечь другого эксперта или 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.*