



Использование работы третьих лиц при проведении аудита

Е. И. Ефремова,
кандидат экономических наук,
В. А. Панфилова,
Российский экономический
университет
имени Г. В. Плеханова,
valeriya.belonogova@gmail.com

При проведении аудиторской проверки ценным является профессиональная помощь, которая может быть оказана аудитору третьими лицами, в частности, другим аудитором, внутренним аудитором или квалифицированным экспертом. Как регламентируется такая ситуация международными стандартами аудита, действующими в нашей стране с 1 января 2017 года?

При возникновении у аудитора необходимости воспользоваться результатами работы другого аудитора его действия регламентируются МСА 600 "Особенности аудита финансовой отчетности группы (включая работу аудиторов компонентов)". Во введении к стандарту сказано, что аудитор может привлечь другого аудитора для наблюдения за проведением инвентаризации или инспектирования физического наличия основных средств в отдаленных подразделениях.

В стандарте описан план действий аудитора при проведении проверки финансовой отчетности субъекта и представлен порядок привлечения к работе другого аудитора, который проверяет часть финансовой документации, состоящей из одного или нескольких элементов и включенной в финансовую отчетность субъекта.

Важным является то, что аудитору в процессе подготовки плана и программы аудита следует, в первую очередь, оценить компетентность аудитора компонента, принимающего участие в проверке, иными словами, задания аудитору должны даваться с учетом его профессиональных навыков, опыта работы и других возможностей. Эта обязанность воз-

никает в соответствии с МСА 220 "Контроль качества при проведении аудита финансовой отчетности", соблюдение которого является обязательным при обращении к МСА 600. Особое внимание в МСА 600 уделено такому важному вопросу, возникающему в процессе работы группы людей, как субординация.

Основными понятиями стандарта являются:

руководитель аудита группы — аудитор, ответственный за подготовку заключения по финансовой отчетности группы в случае, когда она включает в себя финансовую информацию по одному или нескольким элементам, проверяемых аудитором компонента;

команда аудитора группы — группа аудиторов, включая руководителя, которая разрабатывает общую стратегию аудита, взаимодействуют с аудиторами компонентов, формируют мнение в отношении финансовой отчетности группы, основанное на аудиторских доказательствах;

аудитор компонента — аудитор, проводящий проверку только компонента финансовой информации для целей аудита группы;

компонент — отдельная организация или вид хозяйственной деятельности, в отношении которой подготавливается финансовая информация, подлежащая включению в финансовую отчетность группы;

группа — несколько компонентов, финансовая информация которых включена в финансовую отчетность группы.

В обязанности руководителя аудита группы входит проведение ряда мероприятий, в

Проведение аудиторской проверки — это сложный процесс, занимающий большое количество времени, требующий внимания и компетентности от аудитора в различных сферах деятельности разных хозяйствующих субъектов

Внешнему аудиторю необходимо учитывать работу внутреннего при проведении проверки, поскольку это может сэкономить время и повысить эффективность

частности: для планирования проверки, которую будет выполнять аудитор компонента, ему необходимо удостовериться в его компетентности путем получения доказательств в пределах конкретного задания; сообщить аудиторю компонента о независимости и непредвзятости в отношении проверяемого субъекта, т. е. о важности соблюдения этической стороны вопроса; предусмотреть возможность участия команды аудитора группы в работе аудитора компонента для получения достаточных аудиторских доказательств.

В целях недопущения пропуска существенных искажений уровень существенности компонента в целом может быть ниже уровня существенности для финансовой отчетности группы в целом.

Команда аудитора группы самостоятельно определяет степень своего участия в работе аудитора компонента в зависимости от специфики компонента.

Если аудитору компонента был поручен аудит финансовой информации значительного компонента, то команда аудитора должна принять участие в аудите данного компонента. В первую очередь она должна достигнуть понимания деятельности аудитора компонента, которое включает в себя: обсуждение тех видов деятельности компонента, которые являются значимыми для группы; обсуждение с аудитором компонента возможности искажения финансовой информации из-за ошибок или недобросовестных действий; анализ документации и результатов работы аудитора компонента в отношении рисков существенного искажения финансовой отчетности группы.

После выполнения описанных процедур и получения достаточной информации команде аудитора следует определить, необходимо ли их дальнейшее участие в работе аудитора компонента.

Ответственным за аудиторское заключение является руководитель аудита группы, при этом аудиторское заключение не должно содержать

ссылок на аудитора компонента, кроме случаев, предусмотренных законодательством. Такое требование предъявляется вследствие того, что упоминание в аудиторском заключении про аудитора компонента может быть расценено пользователями как снятие с себя ответственности за выраженное мнение о финансовой отчетности данного компонента.

МСА 610 "Использование работы внутренних аудиторов" регламентирует работу аудитора в случае, если у него возникает необходимость обратиться к работе внутреннего аудитора.

Не секрет, что цели внутреннего и внешнего аудита разные. Для внутреннего аудита главной задачей является оптимизация процесса производства: снижение трудозатрат и обеспечение оптимального качества выпускаемого организацией продукта (работ, услуг). Для реализации своей задачи внутренний аудитор должен удостовериться в том, что сотрудники организации выполняют свои обязанности максимально эффективно.

Работа внешнего аудитора направлена на определение законности отражения в учете хозяйственных операций. Для внешнего аудитора в общем случае не важна оценка оптимальности и целесообразности хозяйственных операций, отраженных в учете проверяемой организации.

Между тем внешнему аудиторю необходимо учитывать работу внутреннего при проведении проверки, поскольку это может сэкономить время и повысить эффективность.

Одной из причин создания системы внутреннего контроля (далее – СВК) в конкретной организации может быть стремление к сокращению издержек на внешний аудит. При наличии СВК в организации и использовании внешним аудитором результатов ее работы (отчетов) объем аудиторских процедур сокращается, а, следовательно, и издержки организации на внешний аудит. Вместе с тем внешний аудитор не должен настолько пола-

Внешний аудитор несет полную ответственность за выдачу аудиторского заключения, и она не уменьшается при привлечении к работе внутреннего аудитора и использовании его отчетов

гаться на отчеты СВК, чтобы самостоятельно не проводить дополнительные процедуры проверки. Таким образом, внешний аудитор не дублирует работу внутреннего, а является дополнительным рычагом контроля.

МСА 610 содержит раздел "Оценка службы внутреннего аудита", в котором есть информация о том, что в обязанности внешнего аудитора входит оценка эффективности работы внутреннего аудитора, а также получение достаточного понимания его деятельности, перед тем, как планировать объем аудиторских процедур. Эта процедура дает понимание, каким образом работа внутреннего аудитора может повлиять на сроки, объем и характер внешних аудиторских процедур (данный процесс подробно описан в МСА 315 "Выявление и оценка рисков существенного искажения посредством изучения организации и ее окружения").

В процессе оценки внешнему аудитору необходимо учитывать следующие критерии:

- место службы внутреннего аудита в организационной структуре субъекта;
- характер и объемы проверок, проводимых внутренним аудитором;
- компетентность сотрудников службы внутреннего аудита;
- тщательность работы внутреннего аудитора, т. е. надлежащим ли образом планируется, контролируется, изучается и документально оформляется внутренний аудит.

При принятии внешним аудитором решения использовать конкретную работу внутреннего аудитора ему необходимо протестировать данную работу. При проверке и тестировании необходимо обратить внимание на следующие вопросы:

- являются ли сотрудники службы внутреннего аудита компетентными, имеют ли соответствующее образование и профессиональные навыки;
- достаточно ли контролируется и проверяется работа ассистентов (при их наличии);

— подкреплены ли сделанные выводы достаточными аудиторскими доказательствами, полученными в ходе проверки;

— уделено ли особое внимание исключениям и необычным вопросам, касающимся проверки, выявленным в ходе аудита.

По результатам проведения проверки аудиторской организацией могут быть даны некоторые рекомендации, основанные на выявленных недостатках работы внутренних аудиторов.

В стандарте 610 отдельно отмечено, что внешний аудитор несет полную ответственность за выдачу аудиторского заключения, и она не уменьшается при привлечении к работе внутреннего аудитора и использовании его отчетов.

Если внешний аудитор пользовался определенной работой внутренних аудиторов, то ему следует включить в аудиторское заключение выводы, которые он сделал по отношению соответствия их работы и аудиторских процедур, которые выполнены внешним аудитором в отношении данного задания.

МСА 620 "Использование работы эксперта аудитора" рассматривает взаимоотношения аудитора с физическим лицом или организацией, обладающими высокой квалификацией и опытом работы в конкретной области, отличной от бухгалтерского учета или аудита, привлекаемой аудитором для использования полученных результатов при получении достаточного и точного аудиторского доказательства.

Согласно разделу "Определение необходимости привлечения эксперта аудитора" обращаться к эксперту следует в тех случаях, когда аудитор недостаточно компетентен в конкретном вопросе, например, самостоятельно не может оценить количество или физическое состояние активов, срок эксплуатации сооружений или оборудования, рассчитать объем выполненных и незавершенных строительных работ по контрактам, эксперт также может оказать юридическую консультацию.

В модифицированном заключении для разъяснения причин аудитор может сослаться на эксперта и описать степень его участия, при этом желательно получить от эксперта разрешение на такую ссылку

Предварительно нужно определиться, насколько существенна статья финансовой отчетности, по которой возникла необходимость прибегнуть к помощи эксперта, а также риск возможного искажения.

При необходимости прибегнуть к помощи эксперта аудитору рекомендуется критически оценить его компетентность и удостовериться в объективности эксперта. Эксперт никак не должен быть связан с субъектом проверки.

Для уверенности, что объем выполняемой экспертом работы отвечает целям аудиторской проверки, аудитору следует изучить инструкции, подготовленные субъектом проверки для эксперта (в случае привлечения эксперта не самим аудитором). В инструкции должно быть определено следующее:

- цели и объем выполняемых экспертом работ;
- круг вопросов, подлежащих освещению в экспертизе;
- степень доступа эксперта к различной информации и документам (финансовым и техническим);
- степень конфиденциальности информации субъекта;
- допущения и методы, применяемые экспертом.

Аудитор обязан оценить и проанализировать возможность использования работы эксперта в качестве аудиторского доказательства, об этом сказано в разделе "Оценка адекватности работы эксперта аудитора".

Когда в результате работы эксперта получены недостаточные аудиторские доказательства или они противоречат остальным аудиторским доказательствам, аудитору следует решить это проблему самостоятельно. Возможны два варианта: проведение дополнительной процедуры проверки или модификация аудиторского заключения (в случае ограниченного количества времени). При этом модификация в виде заключения с оговоркой может быть только в том случае, если данные, которые подвер-

глись проверке эксперта, в совокупности не носят существенного характера.

Если аудитор удовлетворен работой эксперта и нет других оснований для выдачи заключения с оговоркой, он может выдать безусловно положительное заключение, при этом не ссылаясь в нем на работу эксперта, поскольку это может быть воспринято как оговорка аудитора. В модифицированном заключении для разъяснения причин аудитор может сослаться на эксперта и описать степень его участия, при этом желательно получить от эксперта разрешение на такую ссылку.

В заключение отметим, что переход на МСА был установлен постановлением Правительства РФ 11.06.15 № 576 "Об утверждении Положения о признании международных стандартов аудита подлежащими применению на территории Российской Федерации". Затем приказами Минфина России от 24.10.16 № 192н и от 09.11.16 № 207н на территории нашей страны были введены в действие рассмотренные выше стандарты, а также ряд других.

Поскольку стандарты применяются с начала этого года, делать какие-либо выводы о результатах введения МСА в России пока рано, но можно сказать, что все три рассмотренных нами стандарта при применении их на практике способны значительно облегчить работу аудитора. Возможность использовать качественную работу другого аудитора (аудитора компонента) или внутреннего аудитора либо, в случае необходимости, обратиться к квалифицированному эксперту — все это предполагает сокращение времени проверки, а также повышение ее качества ■

Литература

1. Белякова Э. И. Особенности обложения НДС бюджетных субсидий // журнал "Налоги и налоговое планирование". — 2012. — № 9.
2. Казакова Н. А., Федченко Е. А. Анализ и контроль бюджетной эффективности в условиях реформирования государственного сектора. — М.: Финансовая аналитика: проблемы и решения. — № 3, 2013.
3. Кеворкова Ж. А. Международные стандарты аудита. — М.: Юрайт, 2014. — 464 с.
4. Суворова С. П., Парашина Н. В., Галкина Е. А. Международные стандарты аудита: учеб. пособ. Е.ВИД "ФОРУМ": ИНФРА-М, — 320 с.