

Тема 13. Взаимоотношения различных субъектов при проведении аудита

1. Согласование условий проведения аудита.
2. Заявления и разъяснения руководства аудируемого лица.
3. Использование аудитором результатов работы эксперта.
4. Связанные стороны.
5. Изучение и использование результатов внутреннего аудита.
6. Использование работы другого аудитора.

Аудитор может использовать в ходе достижения договоренности с руководством аудируемого лица письмо о проведении аудита - документ, направляемый аудитором предполагаемому аудируемому лицу и подписываемый руководством аудируемого лица в случае согласия с основными условиями задания по проведению аудита. В случае такого несогласия по каким-либо вопросам, заключается договор оказания аудиторских услуг. Договор оказания аудиторских услуг должен быть заблаговременно подписан предполагаемым аудируемым лицом с точки зрения интересов аудитора и аудируемого лица.

В договоре оказания аудиторских услуг (письме о проведении аудита), как правило, **указываются:**

- * цель аудита финансовой (бухгалтерской) отчетности;
- * ответственность руководства аудируемого лица за подготовку и представление финансовой (бухгалтерской) отчетности;
- * объем аудита, включая ссылки на законодательство РБ и правила (стандарты) аудиторской деятельности;
- * аудиторское заключение и любые иные документы, которые предполагается подготовить по результатам аудита;
- * риск необнаружения аудитором искажений, в т.ч. существенных, финансовой (бухгалтерской) отчетности аудируемого лица;
- * требование обеспечения свободного доступа ко всей бухгалтерской документации и другой информации, запрашиваемой в ходе проведения аудита;
- * цена проведения аудита (либо способ ее определения), а также порядок признания услуги оказанной и порядок расчетов.

При необходимости в договоре оказания аудиторских услуг (письме о проведении аудита) или приложениях к нему могут быть также **приведены:**

- обязательство руководства аудируемого лица содействовать в направлении запросов кредитным организациям и контрагентам аудируемого лица с целью получения информации, необходимой для проведения аудита;
- обязательство руководства аудируемого лица обеспечить присутствие сотрудников аудитора при проведении инвентаризации имущества аудируемого лица.
- договоренность о привлечении к работе по каким-либо вопросам аудита внутренних аудиторов, других аудиторов, сотрудников аудируемого лица, а также экспертов;
- прочая информация.

В случае повторяющихся на протяжении ряда лет аудиторских проверок аудитор должен решить, есть ли необходимость пересмотреть условия аудиторского задания или напомнить аудируемому лицу о существующих условиях задания.

Аудитор может принять решение не составлять каждый раз новое письмо о проведении аудита.

Однако следующие факторы могут сделать целесообразным **составление нового письма:**

- любой признак, указывающий на неправильное понимание аудируемым лицом цели и объема аудита;
- любые пересмотренные или особые условия аудиторского задания;
- кадровые изменения в высшем руководстве, совете директоров или в структуре аудируемого лица;
- изменения в структуре собственности аудируемого лица;
- значительные изменения характера или масштабов деятельности аудируемого лица;
- требования законодательства РБ.

Аудитор не должен соглашаться на изменение условий задания при отсутствии разумного обоснования.

Например, аудитор не должен соглашаться на изменение условий задания в случае, если он не может получить достаточные надлежащие аудиторские доказательства в отношении дебиторской задолженности, а аудируемое лицо обращается к нему с просьбой изменить задание по проведению аудита на задание по проведению обзорной проверки во избежание получения от аудитора мнения с оговоркой или отказа аудитора от выражения мнения.

Заявления и разъяснения руководства аудируемого лица, как правило, не могут заменить другие аудиторские доказательства, доступные аудитору.

Например, заявления руководства аудируемого лица относительно стоимости актива не могут заменить аудиторские доказательства стоимости актива, которые обычно используются аудитором для этих целей. Если аудитор не может получить достаточные надлежащие аудиторские доказательства по вопросу, существенному для финансовой (бухгалтерской) отчетности, помимо таких доказательств, как заявления и разъяснения руководства аудируемого лица, и можно ожидать, что такие доказательства существуют, то данную ситуацию надлежит рассматривать как ограничение объема аудита.

Заявления и разъяснения руководства аудируемого лица могут быть представлены в устной и/или письменной форме.

В письменной форме оформляются:

- а) письмо-представление руководству аудируемого лица;
- б) подготовленное аудитором письмо, в котором излагается понимание аудитором позиции руководства аудируемого лица по определенному кругу вопросов, которое затем официально подтверждается этим руководством;
- в) документы, утверждающие итоги финансово-хозяйственной деятельности аудируемого лица, экземпляра финансовой (бухгалтерской) отчетности, подписанного руководством аудируемого лица.

В определенных обстоятельствах аудитору могут потребоваться **письма-представления** от других членов руководства аудируемого лица.

Например, аудитор может посчитать необходимым получить официальное заявление относительно полноты представления протоколов всех собраний акционеров, заседаний совета директоров и иных органов управления аудируемого лица от сотрудника, ответственного за ведение данных протоколов.

Если руководство аудируемого лица отказывается представить **заявления и разъяснения**, которые аудитор считает необходимыми, это считается ограничением объема аудита. В связи с таким отказом аудитор должен выразить мнение с оговоркой или отказаться от выражения мнения.

Экспертом считается физическое лицо, обладающее специальными навыками, знаниями и опытом в определенной области, отличной от области бухгалтерского учета и аудита, или юридическое лицо, осуществляющее деятельность в сфере, отличной от сферы оказания бухгалтерских и аудиторских услуг.

Эксперт может быть привлечён:

- 1) аудируемым лицом по договору к участию в выполнении задания;
- 2) аудитором по договору к участию в выполнении задания;
- 3) сотрудником аудируемого лица;
- 4) сотрудником аудитора.

Потребность в привлечении эксперта может возникнуть, например, при:

- оценке определенных видов внеоборотных активов, например, земли, зданий, сооружений, оборудования, предметов искусства;
- определении количественного содержания полезных компонентов в минеральном сырье или полезного срока эксплуатации сооружений и оборудования;
- определении финансовых показателей с помощью специальных приемов и методов (например, актуарная оценка);
- определении степени завершенности производства товаров (работ, услуг), длительность производственного цикла изготовления (выполнения, оказания) которых составляет несколько отчетных периодов (носит долгосрочный характер);
- уяснении условий договоров, положений законодательных и иных нормативных правовых актов.
- определении вопроса подверженности финансовой (бухгалтерской) отчетности аудируемого лица, риска существенного искажения информации.

Для эксперта устанавливается техническое задание, как правило, в письменной форме. Такое техническое задание может касаться следующих вопросов:

- 1) цели и объем работы эксперта;
- 2) общее описание задач, результаты решения которых, по мнению аудитора, должны быть отражены в отчете эксперта;
- 3) степень доступа эксперта к соответствующей информации и документам;
- 4) порядок взаимоотношений эксперта с аудируемым лицом;
- 5) конфиденциальность информации об аудируемом лице;

Для эксперта устанавливается техническое задание, как правило, в письменной форме. Такое техническое задание может касаться следующих вопросов:

- 1) цели и объем работы эксперта;
- 2) общее описание задач, результаты решения которых, по мнению аудитора, должны быть отражены в отчете эксперта;
- 3) степень доступа эксперта к соответствующей информации и документам;
- 4) порядок взаимоотношений эксперта с аудируемым лицом;
- 5) конфиденциальность информации об аудируемом лице;
- 6) информация о допущениях и методах, которые могут быть использованы экспертом, и об их соответствии допущениям и методам, использованным в предыдущие отчетные периоды.

Если результаты работы эксперта не предоставляют достаточных надлежащих аудиторских доказательств или противоречат другим аудиторским доказательствам, то аудитор должен использовать любую из следующих возможностей:

- * обсудить ситуацию с руководством аудируемого лица;
- * обсудить соответствующие вопросы с экспертом;
- * выполнить дополнительные аудиторские процедуры;
- * привлечь другого эксперта;
- * модифицировать аудиторское заключение.

Под связанными сторонами понимаются юридические и/или физические лица, способные оказывать влияние на деятельность организации, составляющей бухгалтерскую отчётность, или на деятельность которых организация, составляющая бухгалтерскую отчётность, способна оказывать влияние. Таким образом, подлежит раскрытию информация о расчётах между связанными сторонами:

- аффилированными лицами;
- участниками совместной деятельности (ф. и/или ю. л., зарегистрированного в качестве индивидуального предпринимателя);
- негосударственным пенсионным фондом (в случае, если обслуживаемая организация имеет не менее 20 % в уставном капитале обслуживающего фонда)

Операциями со связанной стороной могут быть:

- приобретение и продажа товаров, работ, услуг;
- приобретение и продажа основных средств и других активов;
- аренда имущества и предоставление имущества в аренду;
- финансовые операции, включая предоставление займов;
- передача в виде вклада в уставные капиталы;
- предоставление и получение обеспечений исполнения обязательств;
- другие операции.

Наличие **связанных сторон и операций с ними** считается обычным в деловой практике, однако аудитор должен быть осведомлен о них по следующим причинам:

- 1) порядок составления финансовой (бухгалтерской) отчетности предусматривает раскрытие в финансовой (бухгалтерской) отчетности определенных взаимоотношений и операций со связанными сторонами;
- 2) наличие связанных сторон и операций с ними может повлиять на достоверность финансовой (бухгалтерской) отчетности аудируемых лиц;
- 3) источник получения аудиторского доказательства оказывает влияние на аудиторскую оценку его достоверности. Аудиторские доказательства, полученные от несвязанных третьих сторон или подготовленные ими, обладают большей степенью убедительности;
- 4) операции со связанными сторонами могут мотивироваться не только обычными деловыми отношениями, но и, например, распределением прибыли с целью ухода от налогообложения или мошенничеством.

Примерами нетипичных операций со связанными сторонами являются:

- а) операции с нетипичными условиями, например, необычными ценами, процентными ставками, поручительствами, условиями погашения;
- б) операции, осуществляемые без видимой причины с точки зрения логики бизнеса;
- в) операции, содержание которых не согласуется с их формами;
- г) операции, отраженные в документах и бухгалтерском учете необычным образом;
- д) большое количество или сумма операций с некоторыми потребителями или поставщиками (по сравнению с другими);
- е) неучтенные операции, в том числе безвозмездное получение или предоставление управленческих услуг.

В ходе аудита аудитор выполняет аудиторские процедуры, с помощью которых можно выявить наличие операций со связанными сторонами.

Примерами таких аудиторских процедур являются:

- **детальные тесты в отношении операций и остатков по счетам бухгалтерского учета;**
- **изучение протоколов собраний акционеров и представителей собственников;**
- **изучение регистров бухгалтерского учета с целью обнаружения крупных или нетипичных операций или остатков по счетам бухгалтерского учета, при этом уделяется особое внимание операциям, отраженным в бухгалтерском учете в конце или незадолго до окончания отчетного периода;**
- **изучение документов, подтверждающих выданные и полученные займы. Такое изучение может выявить отношения поручительств и других операций со связанными сторонами;**
- **изучение инвестиционных сделок, например, приобретения или продажи доли участия в совместной или иной деятельности.**

Внутренний аудит - контрольная деятельность, осуществляемая внутри аудируемого лица его подразделением - службой внутреннего аудита.

Функции службы внутреннего аудита включают мониторинг адекватности и эффективности системы внутреннего контроля. В то время как внешний аудитор несет исключительную ответственность за выражение аудиторского мнения и за определение характера, временных рамок и объема внешних процедур аудита.

Обычно функции службы внутреннего аудита включают:

- 1) мониторинг эффективности процедур внутреннего контроля (постановка необходимых систем бухгалтерского учета и внутреннего контроля входит в обязанности руководства, и этому следует постоянно уделять соответствующее внимание, а на службу внутреннего аудита обычно возлагаются обязанности по проверке этих систем, мониторингу эффективности их функционирования, а также представлению рекомендаций по их усовершенствованию);
- 2) исследование финансовой и управленческой информации (включает обзорную проверку средств и способов, используемых для сбора, измерения, классификации этой информации и составления отчетности на ее основе, а также специфические запросы в отношении отдельных ее составляющих частей, включая детальное тестирование операций, остатков по счетам бухгалтерского учета и других процедур);
- 3) контроль экономности, эффективности и результативности, включая нефинансовые средства контроля аудируемого лица;
- 4) контроль за соблюдением законодательства РБ, нормативных актов и прочих внешних требований, а также политики, директив и прочих внутренних требований руководства.

Цели внутреннего аудита отличаются от целей внешнего аудитора. Цели службы внутреннего аудита меняются в зависимости от требований руководства. В свою очередь, основная цель внешнего аудитора - получить разумную уверенность в том, что финансовая (бухгалтерская) отчетность не содержит существенных искажений.

Тем не менее, некоторые средства достижения **целей внешних и внутренних аудиторов** аналогичны, и отдельные направления деятельности **службы внутреннего аудита** могут оказаться полезными при определении характера, временных рамок и объема процедур внешнего аудита. **Внешний аудитор** несет исключительную ответственность за выраженное аудиторское мнение, и эта ответственность не уменьшается при использовании результатов работы службы внутреннего аудита. Все суждения в отношении аудируемой финансовой (бухгалтерской) отчетности выносятся внешним аудитором.

Оценка работы **службы внутреннего аудита** включает рассмотрение **внешним аудитором** следующих вопросов:

- выполняется ли работа лицами, имеющими соответствующее образование и опыт работы в качестве внутренних аудиторов, надлежащим ли образом контролируется и документально оформляется работа ассистентов внутреннего аудитора;
- получены ли достаточные надлежащие аудиторские доказательства, обеспечивающие разумные выводы;
- являются ли сделанные выводы надлежащими в конкретных обстоятельствах и соответствуют ли подготовленные отчеты (заключения) результатам выполненной работы;
- соответствующим ли образом раскрыта информация о любых исключениях или необычных фактах, выявленных при внутреннем аудите.

Основному аудитору при использовании результатов работы другого аудитора необходимо определить, как работа другого аудитора повлияет на проведение аудита. Основной аудитор отвечает за подготовку аудиторского заключения по финансовой (бухгалтерской) отчетности аудируемого лица в случае, если такая финансовая (бухгалтерская) отчетность включает финансовую информацию по одному или нескольким подразделениям, которые проверяются другим аудитором.

Основной аудитор информирует другого аудитора:

- а) о требованиях независимости как в отношении аудируемого лица, так и в отношении подразделения с получением письменного заявления, подтверждающего соблюдение подразделением этих требований;
- б) об использовании результатов работы другого аудитора и аудиторского заключения. Кроме того, основной аудитор договаривается с другим аудитором о координации их работы на начальном этапе планирования аудита и сообщает другому аудитору об областях, требующих особого внимания, о процедурах выявления внутригрупповых операций, информацию о которых необходимо раскрыть, и графике проведения аудита;
- в) о требованиях к ведению бухгалтерского учета, проведению аудита и составлению финансовой (бухгалтерской) отчетности с получением письменного заявления, подтверждающего соблюдение этих требований.

К тому же **основной аудитор** может:

- обсудить с другим аудитором применяемые процедуры аудита;
 - ознакомиться с письменным кратким изложением процедур, выполненных другим аудитором (в виде вопросника или контрольного перечня), или провести обзорную проверку его рабочих документов;
 - выполнить указанные процедуры при посещении другого аудитора;
 - решить, что необходимо провести дополнительные тесты бухгалтерских записей или финансовой информации подразделения.
- Такие тесты могут выполняться основным аудитором или другим аудитором в зависимости от обстоятельств.

Другой аудитор, зная, в каком контексте основной аудитор будет использовать результаты его работы, сотрудничает с **основным аудитором** и сообщает основному аудитору о любых составляющих частях своей работы, которые не могут быть выполнены в соответствии с требованиями законодательства РБ и Кодекса этики аудиторов.

Аналогично в соответствии с правовыми и профессиональными нормами другой аудитор должен быть информирован о любых вопросах, о которых стало известно основному аудитору и которые могут серьезно повлиять на работу другого аудитора.