

## **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 другой аудиторской организации.

### **1. Согласование условий проведения аудита.**

Аудитор и руководство аудируемого лица должны достичь согласия в отношении условий проведения аудита.

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.

В случае если аудируемое лицо до завершения выполнения аудиторского задания обратится к аудитору с просьбой изменить его условия на условия, предусматривающие более низкий уровень уверенности в достоверности финансовой (бухгалтерской) отчетности, чем разумная уверенность, аудитор должен рассмотреть целесообразность такого изменения. Просьба может быть вызвана неправильным пониманием характера аудита или сопутствующих услуг, запрашиваемых изначально, или ограничением объема аудита, устанавливаемым руководством аудируемого лица или связанным с другими причинами. Аудитору необходимо тщательно изучить причину данной просьбы и возможные правовые последствия таких изменений, а также последствия ограничения объема аудита.

Если аудитор придет к заключению о том, что изменение условий аудиторского задания обоснованно, а также если работа аудитора соответствует федеральным правилам (стандартам) аудиторской деятельности, которые мо-

гут быть применены к измененному заданию, то отчет или заключение должны соответствовать пересмотренным условиям задания. В случае изменения условий задания аудитору и аудируемому лицу, необходимо согласовать новые условия.

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.

Если аудитор не может согласиться на изменение аудиторского задания на иное задание и аудируемое лицо возражает против продолжения работы в соответствии с первоначальным заданием, то аудитор должен отказаться от выполнения задания или рассмотреть вопрос о необходимости сообщить о возникшей ситуации заинтересованным лицам (например, совету директоров или акционерам).

## **2. Заявления и разъяснения руководства аудируемого лица**

До завершения аудита аудитор должен получить письменные заявления и разъяснения (письмо-представление) от руководства аудируемого лица по вопросам, являющимся существенными для финансовой (бухгалтерской) отчетности, если предполагается, что получить достаточные надлежащие аудиторские доказательства другим путем не представляется возможным.

В ходе аудита руководство аудируемого лица по своей инициативе или в ответ на конкретные запросы представляет аудитору большое количество заявлений и разъяснений. В свою очередь аудитор должен оценить, являются ли они разумными и соответствуют ли остальным аудиторским доказательствам.

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.

В определенных случаях заявления и разъяснения руководства аудируемого лица могут оказаться единственными существующими аудиторскими доказательствами. Если они противоречат другим аудиторским доказательствам, аудитор должен исследовать причины расхождений и в случае необходимости критически оценить их надежность.

**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.

Запрашивая у руководства аудируемого лица письмо-представление, аудитор должен потребовать, чтобы оно было адресовано аудитору, а также подписано, датировано и содержало необходимую информацию. Письмо-представление, как правило, датируется руководством аудируемого лица той же датой, что и аудиторское заключение. Однако при определенных обстоятельствах специальное письмо с заявлениями и разъяснениями руководства аудируемого лица относительно конкретных операций или событий может быть получено как в ходе аудита, так и после даты аудиторского заключения (например, на дату открытого размещения ценных бумаг). Письмо-представление, как правило, должно быть подписано теми руководителями аудируемого лица, которые несут основную ответственность за деятельность этого лица, в частности, за финансовую деятельность (например, генеральным директором, главным бухгалтером или финансовым директором 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.

### **3. Использование аудитором результатов работы эксперта**

**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.

Специальное образование и опыт дают аудитору общее представление о различных вопросах ведения предпринимательской деятельности, однако аудитор не обязан обладать экспертными знаниями, которыми обладает лицо, получившее соответствующую подготовку или профессиональную квалификацию, например, для работы в качестве актуария или инженера.

**Эксперт может быть привлечён:**

- 1) аудитуемым лицом по договору к участию в выполнении задания;
- 2) аудитором по договору к участию в выполнении задания;
- 3) сотрудником аудитуемого 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 аудитуемого лица, риска существенного искажения информации.

Перед привлечением к работе эксперта аудитор на основе профессионального суждения должен оценить профессиональную компетентность этого эксперта (рассмотрев наличие у эксперта профессионального аттестата, лицензии или его членство в соответствующей профессиональной саморегулируемой организации, опыт и репутацию эксперта), а также оценить объективность эксперта.

При этом эксперт может являться сотрудником аудируемого лица, либо может быть связан с аудируемым лицом каким-либо иным образом, например, является финансово зависимым от него или имеет какие-либо инвестиции в аудируемом лице.

Если аудитор не уверен в профессиональной компетентности или объективности эксперта, то он должен обсудить любые сомнения по данному вопросу с руководством аудиторской организации, в противном случае, аудитор должен получить аудиторские доказательства от другого эксперта.

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.

Результаты работы эксперта предоставляются в виде отчёта. Аудитор должен оценить отчёт, с точки зрения получения аудиторских доказательств в отношении предпосылок подготовки финансовой (бухгалтерской) отчетности. Чтобы убедиться, что эксперт использовал соответствующий в данных обстоятельствах источник информации, аудитор рассматривает необходимость выполнения следующих процедур:

- а) запрос относительно процедур, которые были выполнены экспертом с целью определения уместности и надежности источника информации;
- б) обзорная проверка или тестирование данных, использованных экспертом.

Аудитор не обладает соответствующими знаниями, поэтому не всегда может оспаривать допущения и методы, использованные экспертом. Тем не менее, основываясь на понимании деятельности аудируемого лица и результатах дальнейших аудиторских процедур, аудитор должен понять, являются ли использованные экспертом допущения и методы уместными и разумными.

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.

В немодифицированном аудиторском заключении не должно быть ссылки на результаты работы эксперта. Такая ссылка может быть воспринята как оговорка или как разделение ответственности, что не предполагается.

Если в результате работы эксперта аудитор принимает решение выдать модифицированное аудиторское заключение, то при объяснении причины модификации в аудиторском заключении целесообразно сослаться на работу эксперта или описать ее (идентифицировав эксперта и указав степень его участия в выполнении аудиторского задания). В таком случае, аудитору следует получить письменное разрешение эксперта на включение в аудиторское заключение указанной ссылки. Если в разрешении будет отказано, а аудитор считает, что ссылка обязательна, то аудитору следует получить юридические консультации для определения дальнейшего плана действий. После получения юридической консультации аудитор самостоятельно принимает на основе профессионального суждения соответствующее решение.

#### **4. Связанные стороны.**

**Под связанными сторонами** понимаются юридические и/или физические лица, способные оказывать влияние на деятельность организации, составляющей бухгалтерскую отчетность, или на деятельность которых организация, составляющая бухгалтерскую отчетность, способна оказывать

*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 обслуживаемого фонда)*

**В свою очередь, аффилированные лица – это лица, состоящие из:**

- членов совета директоров организации или иного коллегиального органа управления;
- лиц, которые имеют право распоряжаться более чем 20% от общего количества голосов, принадлежащих на голосующие акции либо на составляю-

щие уставный или складочный капитал вклады, доли данного юридического лица;

- членов советов директоров (наблюдательных советов) или иных коллегиальных органов управления участников финансово-промышленной группы, а также лица, осуществляющие полномочия единоличных исполнительных органов финансово-промышленной группы.

Аудитор должен выполнять аудиторские процедуры с целью получения достаточных надлежащих аудиторских доказательств, касающихся выявления и раскрытия в финансовой (бухгалтерской) отчетности информации о связанных сторонах, а также операций между аудируемым лицом и связанной стороной. Тем не менее, не следует ожидать, что в результате аудита будут выявлены все операции со связанными сторонами.

**Операцией между организацией, составляющей бухгалтерскую отчетность, и связанной стороной считается любая операция по передаче (поступлению) активов, оказанию (потреблению) услуг или возникновению (прекращению) обязательств (независимо от предоставления платы или иного встречного предоставления) между организацией, составляющей бухгалтерскую отчетность, и связанной стороной.**

**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.

Аудитор должен изучить информацию, предоставленную представителями собственника и руководством аудируемого лица в отношении всех известных им связанных сторон, а также выполнить следующие **аудиторские процедуры, с помощью которых могут быть выявлены связанные стороны:**

- изучить рабочие документы за предыдущий год на предмет выявления известных связанных сторон;

- изучить принятые аудируемым лицом меры по выявлению связанных сторон;

- запросить у представителей собственника и должностных лиц аудируемого лица информацию об их связи с другими хозяйствующими субъектами;

- изучить списки акционеров с целью определения крупных акционеров или в случае необходимости получить список крупных акционеров из реестра акционеров;

- изучить протоколы собраний акционеров и представителей собственников, а также другие предусмотренные законодательством документы, в том числе реестр акционеров;

- запросить других аудиторов, участвующих или участвовавших ранее в проведении аудита, о том, знают ли они о существовании каких-либо дополнительных связанных сторон;

- изучить информацию, представляемую аудируемым лицом в налоговые и иные органы.

В ходе аудита аудитор должен обратить внимание на нетипичные операции и на операции, которые могут указывать на существование ранее не выявленных связанных сторон.

**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.

При проверке выявленных операций со связанными сторонами аудитор должен получить достаточные надлежащие аудиторские доказательства того, что эти операции были надлежащим образом отражены в бухгалтерском учете и раскрыты в финансовой (бухгалтерской) отчетности.

С учетом характера взаимоотношений со связанными сторонами аудиторское доказательство проведения операции с ними может быть ограниченным (например, в отношении наличия товарно-материальных запасов, находящихся у связанной стороны на комиссии, или в отношении того, что основное общество дало указания дочернему обществу по учету лицензионных платежей).

Если аудитор не получил достаточные надлежащие аудиторские доказательства относительно связанных сторон и операций с ними или приходит к выводу о недостаточном раскрытии информации о них в финансовой (бухгалтерской) отчетности, то он должен соответствующим образом модифицировать аудиторское заключение.

## **5. Рассмотрение работы внутреннего аудита**

*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 ауди-

тор несет исключительную ответственность за выражение аудиторского мнения и за определение характера, временных рамок и объема внешних процедур аудита.

Внутренний аудит создается для оптимизации деятельности экономического субъекта, содействия руководству в выполнении его обязанностей, а также с целью его информирования и консультирования.

Организация, роль и функции внутреннего аудита определяются самим экономическим субъектом — его руководством и (или) собственниками — в зависимости от:

- а) содержания и специфики деятельности экономического субъекта;
- б) объемов экономической деятельности экономического субъекта;
- в) системы управления экономического субъекта;
- г) состояния внутреннего контроля.

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 РФ, нормативных актов и прочих внешних требований, а также политики, директив и прочих внутренних требований руководства.

Таким образом, для осуществления функций внутреннего аудита не обязательно наличие аудиторской лицензии.

Служба внутреннего аудита является подразделением аудируемого лица. Роль службы внутреннего аудита определяется руководством аудируемого лица.

**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 ра-

зумную 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.

При эффективном внутреннем аудите можно модифицировать характер и временные рамки, а также уменьшить объем аудиторских процедур, выполняемых внешним аудитором, но нельзя полностью отменить их. Однако в некоторых случаях, рассмотрев деятельность службы внутреннего аудита, внешний аудитор может принять решение о том, что внутренний аудит не окажет никакого влияния на процедуры внешнего аудита. Внешний аудитор должен предварительно оценить, насколько эффективны функции службы внутреннего аудита, если он собирается в дальнейшем полагаться на их эффективность, что повлияет на аудиторский риск и его оценку.

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

Взаимодействие со службой внутреннего аудита является более действенным, если встречи происходят через определенные интервалы времени в течение всего периода проведения внешнего аудита. Внешний аудитор должен быть информирован о соответствующих внутренних аудиторских отчетах (заключениях) и получить доступ к ним, а также должен быть информирован обо всех важных аспектах, о которых стало известно внутреннему аудитору и которые могут повлиять на работу внешнего аудитора. Подобным образом внешний аудитор обычно информирует внутреннего аудитора о любых важных вопросах, которые могут повлиять на работу внутреннего аудитора.

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.

Характер, временные рамки и объем выполняемых аудиторских процедур в отношении конкретной работы службы внутреннего аудита зависят от суждения внешнего аудитора о риске существования неправильного или ложного заявления относительно соответствующей области аудита, от оценки внутреннего аудита и оценки конкретной работы службы внутреннего аудита.

Внешний аудитор документирует свои выводы относительно конкретной работы службы внутреннего аудита, которая была им оценена и в отношении которой им были выполнены аудиторские процедуры.

## **6. Использование результатов работы другого аудитора**

*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.

*Другой аудитор* не является основным и несет ответственность за подготовку аудиторского заключения по финансовой информации подразделения, включенной в финансовую (бухгалтерскую) отчетность, проверяемую основным аудитором. Понятие «*другой аудитор*» включает аффилированных аудиторов по отношению к основному аудитору, а также аудиторов, не связанных с основным аудитором. Основной аудитор и другой аудитор не всегда являются участниками одного договора оказания аудиторских услуг.

Аудитор определяет, является ли его собственное участие в аудите достаточным для того, чтобы действовать в качестве основного аудитора. В связи с этим основной аудитор учитывает:

а) существенность части финансовой (бухгалтерской) отчетности, проверяемой основным аудитором;

б) знание основным аудитором особенностей деятельности подразделений;

в) риск существенных искажений в финансовой (бухгалтерской) отчетности подразделений, проверяемых другим аудитором;

г) состав и объем дополнительных процедур, которые предписаны настоящим федеральным правилом (стандартом) в отношении подразделений, аудируемых другим аудитором, и результатом которых является значительное участие основного аудитора в таком аудите.

При планировании использования работы другого аудитора основной аудитор должен оценить профессиональную компетентность другого аудитора в зависимости от конкретного поручения. Соответствующую информацию основной аудитор может получить, используя совместное членство в профессиональном аудиторском объединении, совместное участие в другой аудиторской организации, а также обращение к профессиональному аудиторскому объединению, в котором состоит другой аудитор. Эти источники можно при необходимости пополнить, используя опрос иных аудиторов, сотрудников кредитных организаций или получив информацию непосредственно от другого аудитора.

*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.

Основной аудитор указывает в рабочих документах аудита те подразделения, финансовая (бухгалтерская) информация которых была проверена другими аудиторами, их значимость для финансовой (бухгалтерской) отчетности аудируемого лица в целом, наименования (фамилии, имена и отчества, если другими аудиторами являются индивидуальные аудиторы) других аудиторов и любые выводы о том, что отчетность отдельных подразделений является несущественной. Основной аудитор также документально оформляет выполненные процедуры и полученные выводы. Следует, например, указать проверенные им рабочие документы другого аудитора и зафиксировать результаты проведенных с другим аудитором обсуждений.

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.

Если основной аудитор приходит к выводу о том, что работу другого аудитора нельзя использовать, а сам основной аудитор не может выполнить достаточные дополнительные процедуры в отношении финансовой информации подразделений, проверенных другим аудитором, то основной аудитор выражает мнение с оговоркой или отказывается от выражения мнения, поскольку существует ограничение объема аудита.

Если основной аудитор формирует мнение о финансовой (бухгалтерской) отчетности аудируемого лица в целом только исключительно на основе аудиторских заключений другого аудитора по одному или нескольким подразделениям, то в его аудиторском заключении указывается этот факт, а также указывается значимость той части финансовой (бухгалтерской) отчетности, которая была проверена другим аудитором.