## **РАССМОТРЕНИЕ РАБОТЫ ВНУТРЕННЕГО АУДИТОРА (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 [1, с.115]. 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 [3, с 36]. 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 [5, с. 112]:

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 тестировать 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.

#### АУДИТОРСКИЙ ОТЧЕТ (ЗАКЛЮЧЕНИЕ) ПО ФИНАНСОВОЙ ОТЧЕТНОСТИ (700)

Целью настоящего Международного стандарта аудита (МСА) является установление стандартов и предоставление руководства в отношении формы и содержания аудиторского отчета (заключения), которое выдается в результате аудита финансовой отчетности субъекта, проведенной независимым аудитором. Большая часть предлагаемого руководства может быть адаптирована для подготовки аудиторских отчетов (заключений) по финансовой информации, иной, нежели финансовая отчетность [4, с. 156].

Аудитор должен провести обзорную проверку и оценить выводы, сделанные на основании полученных аудиторских доказательств, как основу для выражения мнения о финансовой отчетности.

При такой обзорной проверке и оценке аудитор должен определить, подготовлена ли финансовая отчетность в соответствии с признанными основными принципами финансовой отчетности, будь то Международные стандарты финансовой отчетности (МСФО) или соответствующие национальные стандарты или практика. Также может быть необходимым определение соответствия финансовой отчетности законодательным требованиям.

Аудиторский отчет (заключение) должен содержать четко сформулированное в письменном виде мнение о финансовой отчетности в целом.

Аудиторский отчет (заключение) включает перечисленные ниже элементы обычно в следующей форме:

а) название;

б) адресат;

в) открывающий или вводный абзац:

- указание проаудированной финансовой отчетности;

- заявление об ответственности руководства субъекта и ответственности аудитора;

г) абзац, описывающий объем (характер аудиторской проверки):

* ссылка на МСА или уместные национальные стандарты или практику;
* описание работы, выполненной аудитором;

д) абзац, содержащий мнение, в котором приведены:

* ссылка на основные принципы финансовой отчетности, использованные при подготовке финансовой отчетности (включая указания страны происхождения основных принципов финансовой отчетности, если этими принципами не являлись Международные стандарт финансовой отчетности);
* выражение мнения по финансовой отчетности;

е) дату аудиторского отчета (заключения);

ж) адрес аудитора;

з) подпись аудитора.

Желательно соблюдать единообразие формы и содержания аудиторского отчета (заключения), что облегчает понимание его читателем и помогает обнаружить необычные обстоятельства в случае их появления.

Аудиторский отчет (заключение) должен иметь соответствующее название. Целесообразно использовать в названии слова "независимый аудитор" для того, чтобы отличить аудиторский отчет (заключение) от отчетов, составленных другими лицами. Например должностными лицами субъекта, советом директоров, или отчетов (заключений) других аудиторов, от которых, возможно, не требуется соблюдения этических требований, установленных для независимого аудитора.

Аудиторское отчет (заключение) должен быть надлежащим образом адресован в соответствии с обстоятельствами аудиторского задания и национальными нормативными актами. Отчет (заключение), как правило, адресуется акционерам или совету директоров субъекта, финансовая отчетность которого аудируется.

Аудиторский отчет (заключение) должен содержать указание проаудированной финансовой отчетности субъекта с указанием даты и отчетного периода. Отчет (заключение) должен включать заявление, что ответственность за финансовую отчетность лежит на руководстве субъекта и заявление, что ответственность аудитора заключается только в выражении его мнения об этой финансовой отчетности на основании проведенного им аудита.

Финансовая отчетность представляет собой заявления руководства. подготовка такой отчетности требует от руководства определения значимых оценочных значений и вынесения суждений, а также определения соответствующих принципов и методов бухгалтерского учета, используемых при подготовке финансовой отчетности. Такое определение принципов и методов должно быть сделано в рамках основ финансовой отчетности, которые руководство выбирает или обязано использовать. В противоположность этому, ответственность аудитора заключается в аудите такой финансовой отчетности с целью выражения мнения о ней.

Аудиторское отчет (заключение) должен описывать объем аудита с указанием, что аудит был проведен в соответствии с МСА либо, по ситуации, в соответствии с уместными национальными стандартами или практикой.

Отчет (заключение) должен содержать заявление, что аудит был спланирован и проведен с целью обеспечения разумной уверенности в том, что финансовая отчетность не содержит существенных искажений.

Аудиторский отчет (заключение) должен указывать, что аудит включал следующее:

а) изучение на основе тестирования доказательств, подтверждающих значения и раскрытия информации в финансовой отчетности;

б) оценку принципов бухгалтерского учета, применяемых при подготовке финансовой отчетности;

в) оценку значимых оценочных значений, полученных руководством при подготовке финансовой отчетности;

г) оценку общего представления финансовой отчетности.

Отчет (заключение) должен содержать заявление аудитора относительно того, что аудит предоставляет разумные основания для выражения мнения.

В аудиторском отчете (заключении) должны быть четко указаны основные принципы финансовой отчетности, использованные при ее подготовке и изложено мнение аудитора по поводу того, дает ли финансовая отчетность достоверный и справедливый взгляд во всех существенных отношениях в соответствии с основными принципами подготовки финансовой отчетности, а также, законодательным требованиям.

Для выражения аудиторского мнения используются термины "дает достоверный и справедливый взгляд" и "представлена справедливо во всех существенных отношениях". Указанные термины являются эквивалентными. Оба термина, наряду с прочим, указывают на то, что аудитор рассматривает только те аспекты, которые являются существенными для финансовой отчетности.

Основные принципы подготовки финансовой отчетности определяются МСФО, правилами, которые устанавливаются профессиональными организациями и развитием общей практики в стране, с учетом надлежащего понимания справедливости и требований национального законодательства. Чтобы показать контекст, в котором выражена "справедливость", в аудиторском мнении указываются основные принципы, на которых базируется финансовая отчетность.

Помимо мнения по поводу достоверного и справедливого взгляда (или справедливого представления во всех существенных отношениях), в аудиторском отчете (заключении) может быть необходимо выразить мнение по поводу соответствия финансовой отчетности другим требованиям, определенным в национальных положениях или законах.

Аудитор должен датировать отчет (заключение) числом, когда был завершен аудит. На основании этого можно сделать вывод, что аудитор учел влияние, которое на финансовую отчетность и отчет (заключение) оказали события и операции, известные аудитору и возникшие до этой даты.

Поскольку аудитор должен составить отчет (заключение) по финансовой отчетности, подготовленной и представленной руководством, аудитор не должен датировать отчет (заключение) числом, предшествующим дате подписания или утверждения финансовой отчетности руководством.

В аудиторском отчете (заключении) должно быть указано конкретное место нахождения. Обычно это город, где находится офис аудитора, ответственного за проведение аудита.

Аудиторское отчет (заключение) должно быть подписано от имени аудиторской фирмы, лично от имени аудитора или, если это целесообразно, обеими подписями. Аудиторский отчет (заключение) обычно подписывается от имени аудиторской фирмы, так как фирма принимает на себя ответственность за проведение аудита.

Безоговорочно положительное мнение должно выражаться тогда, когда аудитор приходит к заключению о том, что финансовая отчетность дает достоверный и справедливый взгляд (представлена справедливо во всех существенных отношениях) в соответствии с установленными основными принципами финансовой отчетности.

Безоговорочно положительное мнение неявным образом указывает на то, что все изменения принципов бухгалтерского учета и методов их применения, а также их влияние надлежащим образом определены и раскрыты в финансовой от четности.

**Роль МФБ в регулировании аудиторской деятельности**

Огромную роль в развитии российского аудита сыграл Кодекс этики профессиональных бухгалтеров, принятый Международной Федерацией Бухгалтеров (МФБ).

МФБ опубликовала Кодекс этики профессиональных бухгалтеров, который использован профессиональными объединениями бухгалтеров и аудиторов разных стран для создания национальных кодексов.

Данный Кодекс служит основой этических требований, предъявляемых к профессиональным бухгалтерам в каждой стране. Хотя представители бухгалтерских профессий во всем мире работают в среде, в которой существуют различные культурные тра­диции и нормативные требования, они всегда обязаны соблюдать основ­ные принципы Кодекса [2, с.13]:

* Достоверность (в обществе в целом существует потребность в достоверной информации и надежных информационных системах);
* Профессионализм (существует потребность в специалистах в сфере бухгалтерского учета);
* Качество услуг (необходима уверенность в том, что все услуги, предоставленные профессиональными бухгалтерами, соответствуют высшим стандартам качества);
* Доверие (потребители услуг профессиональных бухгалтеров должны быть уверены в существовании профессиональной этики, регулирующей предоставление таких услуг).
* Порядочность – профессиональный бухгалтер должен быть прямолинеен и честен при предоставлении им профессиональных услуг.
* Объективность – профессиональный бухгалтер должен быть справедливым и должен избегать предвзятости или пристрастности, конфликта интересов или влияния других лиц, которые мешали бы его объективности.
* Профессиональная компетентность и должная тщательность – профессиональный бухгалтер должен предоставлять профессиональные услуги с должной тщательностью, компетентностью и прилежанием. Он несет постоянную обязанность по поддержанию профессиональных знаний и умений на уровне, необходимом для предоставления клиенту или работодателю преимуществ, связанных с использованием профессиональных услуг компетентного лица, опирающегося на последние тенденции в практике, законодательстве и методах работы.
* Конфиденциальность – профессиональный бухгалтер должен соблюдать конфиденциальность информации, полученной в ходе предоставления профессиональных услуг, и не должен использовать или разглашать такую информацию без соответствующих надлежащих полномочий, за исключением случаев, когда раскрытие такой информации продиктовано его профессиональными или юридическими правами и обязанностями.
* Профессиональное поведение – профессиональный бухгалтер должен действовать таким образом, чтобы это соответствовало хорошей репутации профессии, и должен воздержаться от какого-либо поведения, которое бы могло дискредитировать профессию.
* Технические стандарты – профессиональный бухгалтер должен предоставлять профессиональные услуги в соответствии с применимыми техническими и профессиональными стандартами, выпущенными МФБ, Комитетом по МСФО, профессиональной организацией – членом МФБ или иным органом регулирования в виде соответствующего законодательного акта.

В то же время в Кодексе признается, что в случае, если какое-либо национальное требование противоречит какому-либо положению Кодекса, должно выполняться национальное требование.

Кодекс исходит из того, что за исключением специально огово­ренных случаев его цели и фундаментальные принципы будут в рав­ной мере действительными для всех профессиональных бухгалтеров вне зависимости от того, занимаются они публичной практикой или работают в промышленности, сфере торговли, государственном секто­ре либо в сфере образования.

Этические требования, установленные организациями — члена­ми МФБ, предназначены обеспечить наивысшее качество работы бухгалтеров и общественное доверие к профессиональному сообществу.

В Российской Федерации действует Кодекс этики аудиторов России, принятый Советом по аудиторской деятельности при Министерстве финансов РФ, протокол от 28 августа 2003 года № 16.

Соблюдение этических норм профессионального поведения гарантируется высокими моральными качествами и профессиональной ответственностью аудиторов, объективной необходимостью поддержать в общественном мнении уважение и доверие к профессии аудитора.

Нарушители этических норм профессионального поведения проявляют неуважение ко всему аудиторскому сообществу и наносят ему моральный и материальный ущерб.

Сообщество аудиторов в целом и каждый аудитор в отдельности осуждают неэтичное поведение отдельных аудиторов и требуют их наказания вплоть до исключения из своей среды, лишения квалификационного аттестата и лицензии на проведение аудиторской деятельности.

Каждый аудитор, подвергающийся критике своих коллег по поводу нарушения этики профессионального поведения, имеет право на объективное публичное расследование допущенных отступлений от норм, предусмотренных настоящим Кодексом. По желанию конкретного нарушителя расследование может проводиться конфиденциально.

07.09.2009 \_\_\_\_\_\_\_\_\_