

МЕЖДУНАРОДНЫЙ СТАНДАРТ АУДИТА 620 «ИСПОЛЬЗОВАНИЕ РАБОТЫ ЭКСПЕРТА АУДИТОРА»

Международный стандарт аудита (МСА) 620 «Использование работы эксперта аудитора» следует рассматривать вместе с МСА 200 «Основные цели независимого аудитора и проведение аудита в соответствии с Международными стандартами аудита».

Введение

Сфера применения настоящего стандарта

1. Настоящий международный стандарт аудита устанавливает обязанности аудитора в связи с использованием работы физического лица или организации, обладающих знаниями и опытом в какой-либо области, отличной от бухгалтерского учета или аудита, когда эта работа используется для содействия аудитору в получении достаточных надлежащих аудиторских доказательств.
2. Настоящий стандарт не рассматривает:
 - (a) ситуации, когда в состав аудиторской группы входит сотрудник, обладающий знаниями и опытом в специальной области бухгалтерского учета или аудита, или ситуации, когда аудиторская группа консультируется с физическим лицом или организацией, имеющими такую квалификацию; указанные ситуации рассматриваются в МСА 220¹, или
 - (b) использование аудитором работы физического лица или организации, обладающих знаниями и опытом в какой-либо области, отличной от бухгалтерского учета или аудита, когда их работа в этой области используется для содействия организации в подготовке финансовой отчетности (эксперт руководства); указанные ситуации рассматриваются в МСА 500².

Ответственность аудитора за аудиторское мнение

3. Аудитор несет единоличную ответственность за выраженное мнение аудитора, при этом его ответственность не уменьшается вследствие того, что аудитор использовал работу эксперта аудитора. Однако если аудитор, использующий работу эксперта аудитора в соответствии с требованиями настоящего стандарта, решает, что работа данного эксперта отвечает стоящим перед аудитором целям, аудитор может принять результаты работы или выводы данного эксперта, относящиеся к области знаний эксперта, в качестве надлежащего аудиторского доказательства.

Дата вступления в силу

4. Настоящий стандарт вступает в силу в отношении аудита финансовой отчетности за периоды, начинающиеся 15 декабря 2009 года или после этой даты.

Цели

5. Цель аудитора состоит в том, чтобы:
 - (a) определить необходимость использования работы эксперта аудитора;
 - (b) при использовании работы эксперта аудитора определить, соответствует ли эта работа целям аудитора.

Определения

6. Для целей Международных стандартов аудита следующие термины имеют приведенные ниже значения:
 - (a) эксперт аудитора – лицо или организация, обладающие знаниями и опытом в определенной области, отличной от бухгалтерского учета или аудита, чья работа в этой области помогает аудитору получить достаточные надлежащие аудиторские доказательства. Эксперт аудитора может быть либо внутренним экспертом (из числа партнеров³ или сотрудников, включая временных сотрудников, аудиторской организации или организации, входящей в состав сети), либо внешним экспертом (см. пункты А1–А3);

¹ МСА 220 «Контроль качества при проведении аудита финансовой отчетности», пункты А10, А20–А22

² МСА 500 «Аудиторские доказательства», пункты А34–А48.

³ Под терминами «партнер» и «организация» в соответствующих случаях следует понимать эквиваленты этих терминов, применяемые в государственном секторе.

- (b) квалификация – навыки, знания и опыт работы в определенной области;
- (c) эксперт руководства – лицо или организация, обладающие знаниями и опытом в определенной области, отличной от бухгалтерского учета или аудита, результаты работы которых в этой области используются организацией при подготовке финансовой отчетности.

Требования

Определение необходимости привлечения эксперта аудитора

7. Если для получения достаточных надлежащих аудиторских доказательств необходима квалификация в области, отличной от бухгалтерского учета или аудита, аудитор должен определить, следует ли использовать работу привлеченного эксперта аудитора (см. пункт А4–А9).

Характер, сроки и объем аудиторских процедур

8. Характер, сроки и объем аудиторских процедур, выполняемых в соответствии с требованиями пунктов 9–13 настоящего стандарта, будут различаться в зависимости от обстоятельств. При определении характера, сроков и объема данных процедур аудитор должен рассмотреть ряд вопросов, включая следующее (см. пункт А10):
- (a) характер вопроса, связанного с работой данного эксперта;
 - (b) риски существенного искажения, относящиеся к вопросу, с которым связана работа данного эксперта;
 - (c) значимость работы такого эксперта в контексте аудита;
 - (d) знакомство аудитора с работой, выполненной данным экспертом ранее, и наличие у аудитора опыта работы с этим экспертом;
 - (e) распространяются ли на данного эксперта требования политики и процедуры по контролю качества, принятые в организации аудитора (см. пункты А11–А13).

Компетентность, возможности и объективность эксперта аудитора

9. Аудитор должен оценить, обладает ли эксперт аудитора компетентностью, возможностями и объективностью, необходимыми для целей аудитора. В случае привлечения внешнего эксперта аудитора оценка объективности должна включать в себя направление запроса для выявления возможной заинтересованности и характера отношений, которые могут создать угрозу для объективности эксперта (см. пункты А14–А20).

Получение понимания области знаний и опыта эксперта аудитора

10. Аудитор должен получить достаточное понимание области знаний и опыта эксперта аудитора, которое позволит аудитору (см. пункты А21–А22):
- (a) определить характер, объем и цели работы данного эксперта в соответствии с целями аудитора;
 - (b) оценить адекватность выполненной работы целям аудитора.

Соглашение с экспертом аудитора

11. Аудитор должен согласовать, при необходимости в письменной форме, следующие вопросы с экспертом аудитора (см. пункты А23–А26):
- (a) характер, объем и цели работы данного эксперта (см. пункт А27);
 - (b) соответствующие функции и обязанности аудитора и данного эксперта (см. пункты А28–А29);
 - (c) характер, сроки и объем информационного взаимодействия между аудитором и экспертом, в том числе формат всех отчетов, которые будут представлены этим экспертом (см. пункт А30);
 - (d) необходимость соблюдения экспертом аудитора требования конфиденциальности (см. пункт А31).

Оценка адекватности работы эксперта аудитора

12. Аудитор должен оценить адекватность работы эксперта аудитора целям аудитора, в том числе (см. пункт А32):
- (a) уместность и обоснованность результатов работы или выводов такого эксперта, а также их непротиворечивость по отношению к другим аудиторским доказательствам (см. пункты А33–А34);

- (b) если в работе такого эксперта используются значительные допущения и методы, то оценить применимость и обоснованность этих допущений и методов в данных обстоятельствах (см. пункты А35–А37);
 - (c) если в работе такого эксперта используются исходные данные, значимые для работы этого эксперта, то оценить применимость, полноту и точность этих исходных данных (см. пункты А38–А39).
13. Если аудитор приходит к выводу о том, что работа эксперта аудитора не является адекватной целям аудитора, аудитор обязан (см. пункт А40):
- (a) согласовать с данным экспертом характер и объем дополнительной работы, которая должна быть выполнена экспертом, или
 - (b) выполнить дополнительные аудиторские процедуры, необходимые в данных обстоятельствах.

Указание на эксперта аудитора в аудиторском заключении

14. В аудиторском заключении, содержащем немодифицированное мнение аудитора, не должно быть ссылки на работу эксперта, кроме случаев, когда включение такой ссылки предусмотрено законом или нормативным актом. Если включение такой ссылки предусмотрено законом или нормативным актом, аудитор должен указать в аудиторском заключении, что эта указание не ограничивает ответственность аудитора за мнение аудитора (см. пункт А41).
15. Если в аудиторском заключении аудитор ссылается на работу эксперта аудитора, поскольку эта указание важна для понимания модификации мнения аудитора, аудитор должен указать в аудиторском заключении, что эта указание не ограничивает ответственность аудитора за мнение аудитора (см. пункт А42).

Руководство по применению и прочие пояснительные материалы

Определение понятия «эксперт аудитора» (см. пункт 6(a))

- A1. Квалификация в определенной области, отличной от бухгалтерского учета или аудита, может включать в себя знания и опыт в таких вопросах, как:
- оценка сложных финансовых инструментов, земельных участков и строений, техники и оборудования, ювелирных изделий, произведений искусства, антиквариата, нематериальных активов, приобретенных активов и принятых обязательств, в результате объединения бизнеса, а также активов, которые могли обесцениться;
 - актуарная оценка обязательств, связанных с договорами страхования и программами выплат вознаграждения сотрудников;
 - оценка запасов нефти и газа;
 - оценка обязательств, связанных с окружающей средой, и затраты на восстановление участков;
 - интерпретация положений контрактов, законов и нормативных актов;
 - анализ сложных или нетипичных вопросов соблюдения налогового законодательства;
- A2. Во многих случаях несложно провести различие между знаниями и опытом в области бухгалтерского учета или аудита и знаниями и опытом в какой-либо другой области, даже если речь идет о специальной области бухгалтерского учета или аудита. Например, специалиста, обладающего знаниями и опытом в области методов учета отложенного налога на прибыль, можно легко отличить от специалиста в области налогового законодательства. Для целей настоящего стандарта первый не считается экспертом, поскольку область его специализации подразумевает квалификацию в сфере бухгалтерского учета. Последний же считается экспертом для целей настоящего стандарта, так как область его специализации предполагает квалификацию в области права. Аналогичное разграничение можно также провести в других областях, например между знаниями и опытом в области методов учета финансовых инструментов и знаниями и опытом в сфере комплексного моделирования с целью оценки финансовых инструментов. Однако в ряде случаев, в частности, если речь идет о новой области знаний и опыта в сфере бухгалтерского учета или аудита, разграничение специальных областей бухгалтерского учета или аудита и знаний и опыта в другой области будет являться предметом профессионального суждения. Применимые профессиональные правила

и стандарты, предусматривающие определенные требования к профессиональной подготовке и компетентности бухгалтеров и аудиторов, могут помочь аудитору в формировании такого суждения.⁴

- A3. Необходимо использовать суждение при рассмотрении вопроса о том, каким образом на требования настоящего стандарта влияет тот факт, что эксперт аудитора может быть либо физическим лицом, либо организацией. Например, при оценке компетентности, возможностей и объективности эксперта аудитора может оказаться, что экспертом является организация, которая ранее привлекалась аудитором, однако аудитор не имеет никакого предшествующего опыта работы с конкретным экспертом, назначенным этой организацией для выполнения определенного задания. Или наоборот, аудитор может быть знаком с работой конкретного эксперта – физического лица, но не с организацией, сотрудником которой стал данный эксперт. В любом случае оценка аудитора может учитывать как личные качества физического лица, так и управленческие характеристики организации (например, внедренные организацией системы контроля качества).

Определение необходимости привлечения эксперта аудитора (см. пункт 7)

- A4. Привлечение эксперта аудитора может потребоваться для содействия аудитору в выполнении одной или нескольких из следующих задач:
- получение понимания аудитором деятельности организации и ее окружения, включая систему внутреннего контроля;
 - выявление и оценка рисков существенного искажения;
 - определение и проведение общих процедур в ответ на оцененные риски на уровне финансовой отчетности;
 - разработка и выполнение дальнейших аудиторских процедур в ответ на оцененные риски на уровне предпосылок, включая тесты средств контроля или процедуры проверки по существу;
 - оценка достаточности и надлежащего характера аудиторских доказательств, полученных при формировании мнения о финансовой отчетности.
- A5. Риски существенного искажения могут возрасти в том случае, если для подготовки финансовой отчетности руководству требуется квалификация в определенной области, отличной от бухгалтерского учета, например в связи с тем, что это может указывать на определенные сложности при подготовке финансовой отчетности, или потому, что руководство может не обладать знаниями в данной области. Если при подготовке финансовой отчетности руководство не располагает необходимыми знаниями и опытом, то для снижения данных рисков может быть привлечен эксперт руководства. Применимые средства контроля, включая средства контроля за работой эксперта руководства при их наличии также могут снизить риски существенных искажений.
- A6. Если при подготовке финансовой отчетности требуется квалификация в какой-либо области, отличной от бухгалтерского учета, аудитор, имеющий навыки работы в области бухгалтерского учета и аудита, может не обладать знаниями и опытом, необходимыми для проведения аудита данной финансовой отчетности. Руководитель проверки обязан удостовериться в том, что аудиторская группа и любые эксперты аудитора, которые не входят в состав аудиторской группы, в совокупности обладают компетентностью и возможностями, необходимыми для выполнения аудиторского задания.⁵ Кроме того, аудитор должен установить характер, сроки и объем ресурсов, необходимых для выполнения аудита.⁶ Решение аудитором вопроса о целесообразности привлечения к работе эксперта аудитора, а в случае положительного решения – вопроса о том, когда и в какой степени его следует привлекать, поможет аудитору выполнить эти требования. В процессе проведения аудита или при изменении обстоятельств от аудитора может потребоваться пересмотр принятых ранее решений об использовании работы эксперта аудитора.
- A7. Аудитор, не являющийся специалистом в соответствующей области, отличной от бухгалтерского учета и аудита, может тем не менее получить понимание такой области на уровне, достаточном для выполнения аудита без привлечения эксперта аудитора. Это понимание может быть получено, например, благодаря:
- опыту проведения аудита организаций, требующего аналогичных знаний и опыта при подготовке их финансовой отчетности;

⁴ Например, может оказаться полезным Международный стандарт образования 8 «Требования к компетентности специалистов по аудиту».

⁵ МСА 220, пункт 14.

⁶ МСА 300 «Планирование аудита финансовой отчетности», пункт 8(е).

- обучению или профессиональному развитию в конкретной области. Это может включать в себя обучение на курсах профессиональной подготовки или обсуждение вопросов с лицами, обладающими знаниями и опытом в соответствующей области, с целью повышения способности аудитора решать вопросы в этой области. Такое обсуждение отличается от консультации эксперта аудитора в отношении конкретных обстоятельств, выявленных при выполнении задания, когда эксперту предоставляются все необходимые сведения, чтобы эксперт имел возможность предоставить обоснованные рекомендации по конкретному вопросу;⁷
 - обсуждению вопросов с аудиторами, имеющими опыт выполнения аналогичных заданий.
- A8. Однако в других случаях аудитор может счесть необходимым или может предпочесть привлечь эксперта аудитора для оказания содействия в получении достаточных надлежащих аудиторских доказательств. Факторы, рассматриваемые при принятии решения о привлечении эксперта аудитора, могут включать в себя следующее:
- вопрос о том, привлекало ли руководство эксперта руководства для подготовки финансовой отчетности (см. пункт A9);
 - характер и значимость данного вопроса, включая его сложность;
 - риски существенного искажения, связанные с этими вопросами;
 - ожидаемый характер процедур, проводимых в ответ на выявленные риски, в том числе знакомство аудитора с работой экспертов в этих вопросах и наличие у аудитора опыта работы с экспертами по таким вопросам, а также доступность альтернативных источников аудиторских доказательств.
- A9. Если руководство привлекает эксперта руководства для подготовки финансовой отчетности, решение аудитора о том, необходимо ли привлекать эксперта аудитора, может также зависеть от следующих факторов:
- характер, объем и цели работы эксперта руководства;
 - тот факт, является ли эксперт руководства сотрудником организации или стороной, привлеченной для оказания соответствующих услуг;
 - степень, в которой руководство может осуществлять контроль за работой эксперта руководства или оказывать влияние на его работу;
 - компетентность и возможности эксперта руководства;
 - распространяются ли на работу эксперта руководства технические стандарты выполнения работ или иные профессиональные или отраслевые требования;
 - любые средства контроля за работой эксперта руководства, существующие в организации.

МСА 500⁸ содержит требования и указания в отношении влияния компетентности, возможностей и объективности экспертов руководства на надежность аудиторских доказательств.

Характер, сроки и объем аудиторских процедур (см. пункт 8)

- A10. Характер, сроки и объем аудиторских процедур, выполняемых в соответствии с требованиями пунктов 9–13 настоящего стандарта, будут различаться в зависимости от обстоятельств. Например, следующие факторы могут указывать на необходимость выполнения иных или более расширенных процедур, чем потребовалось бы при иных обстоятельствах:
- работа эксперта аудитора относится к значимому вопросу, который предполагает применение субъективных и сложных суждений;
 - аудитор ранее не использовал работу этого эксперта аудитора и не имеет предварительной информации о компетентности, возможностях и объективности этого эксперта;
 - эксперт аудитора выполняет процедуры, являющиеся неотъемлемой частью аудита, а не привлекается для консультаций по конкретному вопросу;
 - эксперт является внешним экспертом аудитора, и вследствие этого на него не распространяются требования политики и процедуры контроля качества, принятые в организации.

⁷ МСА 220, пункт A21.

⁸ МСА 500, пункт 8.

Политика и процедуры контроля качества в аудиторской организации (см. пункт 8(е))

- A11. Внутренний эксперт аудитора может быть партнером или сотрудником, в том числе временным сотрудником, организации аудитора, и поэтому на него распространяются требования политики и процедуры контроля качества, принятые в этой организации, в соответствии с Международным стандартом по контролю качества МСКК 1⁹ или не менее строгими требованиями национального законодательства¹⁰. С другой стороны, внутренний эксперт аудитора может также быть партнером или сотрудником, в том числе временным сотрудником, организации, входящей в сеть, которая может иметь общие с аудиторской организацией политику и процедуры контроля качества.
- A12. Внешний эксперт аудитора не является членом аудиторской группы, и в соответствии с МСКК 1¹¹ на него не распространяются требования политики и процедуры контроля качества. Однако в некоторых юрисдикциях законом или нормативным актом может быть установлено требование, согласно которому внешний эксперт аудитора должен рассматриваться как член аудиторской группы, и, таким образом, на него будут распространяться соответствующие этические требования, включая требования независимости, и другие профессиональные требования, установленные этим законом или нормативным актом.
- A13. Аудиторские группы вправе полагаться на систему контроля качества аудиторской организации, за исключением случаев, когда информация, предоставленная организацией или другими лицами, предполагает иной подход¹². Степень, в которой аудиторские группы могут полагаться на систему контроля качества, зависит от обстоятельств и может повлиять на характер, сроки и объем аудиторских процедур в отношении таких вопросов, как:
- компетентность и возможности, обеспечиваемые программами подбора персонала и обучения;
 - объективность. На внутренних экспертов аудитора распространяются соответствующие этические требования, включая требования независимости;
 - оценка аудитором адекватности работы эксперта аудитора. Например, программы обучения аудиторской организации могут предоставить внутренним экспертам аудитора надлежащее понимание взаимосвязи их знаний и опыта с процессом аудита. Возможность полагаться на такое обучение и другие процессы организации, такие как инструкции, устанавливающие объем работ внутренних экспертов аудитора, может повлиять на характер, сроки и объем процедур, выполняемых аудитором для оценки адекватности работы эксперта аудитора;
 - соблюдение нормативных и законодательных требований посредством осуществления процессов мониторинга;
 - согласование вопросов с экспертом аудитора.

Такая возможность полагаться на систему контроля качества не уменьшает ответственность аудитора за выполнение требований настоящего стандарта.

Компетентность, возможности и объективность эксперта аудитора (см. пункт 9)

- A14. Компетентность, возможности и объективность эксперта аудитора – это факторы, значительно влияющие на вопрос о том, будет ли работа эксперта аудитора признана адекватной целям аудитора. Компетентность определяется характером и уровнем знаний и опыта эксперта аудитора. Возможности относятся к способности эксперта аудитора применять эти знания и опыт в обстоятельствах, присущих конкретному заданию. К факторам, которые могут повлиять на способности, относятся, например, географическое местоположение, а также наличие необходимого времени и ресурсов. Объективность относится к возможному воздействию, которое могут оказать предвзятость, конфликт интересов или влияние третьих лиц на профессиональные суждения эксперта аудитора или его суждения, относящиеся к бизнесу.
- A15. Информацию о компетентности, возможностях и объективности эксперта аудитора можно получить из различных источников, таких как:
- личный опыт работы с данным экспертом;
 - обсуждения, проводимые с экспертом;

⁹ МСКК 1 «Контроль качества в аудиторских организациях, проводящих аудиторские и обзорные проверки финансовой отчетности, а также выполняющих прочие задания, обеспечивающие уверенность, и задания по оказанию сопутствующих услуг», пункт 12 (f).

¹⁰ МСА 220, пункт 2.

¹¹ МСКК 1, пункт 12(f).

¹² МСА 220, пункт 4.

- обсуждение вопросов с другими аудиторами или третьими лицами, знакомыми с работой данного эксперта;
 - изучение квалификации эксперта, его членства в профессиональной организации или отраслевой ассоциации, лицензии на ведение профессиональной деятельности или иных форм внешнего признания;
 - опубликованные статьи или книги, написанные данным экспертом;
 - политика и процедуры контроля качества, принятые в аудиторской организации (см. пункты А11–А13).
- А16. Вопросы, относящиеся к оценке компетентности, возможностей и объективности эксперта аудитора, включают в себя выявление степени соответствия работы данного эксперта техническим стандартам выполнения работ или иным профессиональным или отраслевым требованиям, например этическим стандартам или другим требованиям, установленным для членов профессиональной организации или отраслевой ассоциации, стандартам аккредитации лицензирующего органа или требованиям, установленным законом или нормативным актом.
- А17. Прочие факторы, которые могут оказаться значимыми, включают:
- соответствие области компетентности эксперта аудитора вопросу, в отношении которого будет использоваться работа данного эксперта, включая любые сферы специализации в рамках области знаний данного эксперта. Например, актуарий может специализироваться в области страхования имущества и несчастных случаев, но иметь ограниченные знания и опыт в области пенсионных расчетов;
 - компетентность эксперта аудитора в отношении соответствующих требований бухгалтерского учета и аудита, например знание допущений и методов, в том числе (если применимо) моделей, соответствующих применимой концепции подготовки финансовой отчетности;
 - указывают ли непредвиденные события, изменения в условиях или аудиторские доказательства, полученные по результатам проведения аудиторских процедур, на необходимость пересмотра первоначальной оценки компетентности, возможностей и объективности эксперта аудитора в процессе выполнения аудита.
- А18. Широкий спектр обстоятельств может создать угрозу объективности эксперта, например, угроза личной заинтересованности, угроза заступничества, угроза близкого знакомства, угроза самоконтроля, а также угроза шантажа. Устранить или снизить такие угрозы могут меры предосторожности, созданные как внешними структурами (например, требования профессионального сообщества эксперта аудитора, законодательные или нормативные акты), так и рабочей средой эксперта аудитора (например, политикой и процедурами контроля качества). Могут также существовать специальные меры предосторожности, используемые в рамках конкретного аудиторского задания.
- А19. Оценка значимости угрозы объективности и необходимости использования мер предосторожности может зависеть от функций эксперта аудитора и значимости работы эксперта в контексте аудита. В некоторых ситуациях меры предосторожности не могут снизить опасность угрозы до приемлемого уровня, например, если предполагаемый эксперт аудитора является физическим лицом, игравшим значительную роль в подготовке аудируемой информации, то есть если эксперт аудитора является экспертом руководства.
- А20. При оценке объективности внешнего эксперта аудитора может оказаться целесообразным:
- (a) направить организации запрос о любых известных ей случаях заинтересованности или о любых взаимоотношениях организации с внешним экспертом аудитора, которые могут повлиять на объективность данного эксперта;
 - (b) обсудить с данным экспертом любые применимые меры предосторожности, включая любые профессиональные требования, предъявляемые к данному эксперту, и оценить, являются ли эти меры предосторожности достаточными для снижения угроз до приемлемого уровня. Вопросы заинтересованности и взаимоотношений, которые, может оказаться целесообразным обсудить с экспертом аудитора, включают в себя следующее:
 - финансовая заинтересованность;
 - деловые и личные взаимоотношения;
 - предоставление прочих услуг экспертом, в том числе организацией, если внешним экспертом является организация.

В некоторых случаях, возможно, будет уместно, если аудитор получит письменное заявление от внешнего эксперта аудитора о любых ситуациях заинтересованности или о любых взаимоотношениях с организацией, о которых известно данному эксперту.

Получение понимания области знаний и опыта эксперта аудитора (см. пункт 10)

- A21. Аудитор может сформировать понимание области знаний и опыта эксперта аудитора с помощью действий, описанных в пункте А7, или путем обсуждения этих вопросов с этим экспертом.
- A22. Аспекты области знаний эксперта аудитора, важные для понимания аудитора, могут включать в себя следующее:
- существуют ли в рамках области знаний данного эксперта сферы специализации, имеющие отношение к данному аудиту (см. пункт А17);
 - применяются ли какие-либо профессиональные или иные стандарты, требования законодательства или регулирующих органов;
 - какие допущения и методы, включая модели, если применимо, используются экспертом аудитора и являются ли они общепринятыми в рамках области знаний данного эксперта, уместными для целей финансовой отчетности;
 - характер внутренних и внешних данных или информации, используемых экспертом аудитора.

Соглашение с экспертом аудитора (см. пункт 11)

- A23. Характер, объем и цели работы эксперта аудитора могут значительно изменяться в зависимости от обстоятельств, как и соответствующие функции и обязанности аудитора и эксперта аудитора, а также характер, сроки и объем информационного взаимодействия между аудитором и экспертом аудитора. Поэтому требуется, чтобы эти вопросы были согласованы между аудитором и экспертом аудитора, независимо от того, является ли эксперт аудитора внешним экспертом или внутренним экспертом.
- A24. Вопросы, указанные в пункте 8, могут повлиять на уровень детализации и степень формальности соглашения между аудитором и экспертом аудитора, в том числе на необходимость оформления соглашения в письменной форме. Например, следующие факторы могут указывать на необходимость большей детализации соглашения, чем при их отсутствии, или на необходимость оформления соглашения в письменной форме:
- эксперт аудитора имеет доступ к особо важной или конфиденциальной информации организации;
 - функции или обязанности аудитора и эксперта аудитора отличаются от тех, что ожидаются в обычных случаях;
 - применяются законодательные или нормативные требования нескольких юрисдикций;
 - вопрос, связанный с работой эксперта аудитора, очень сложен;
 - аудитор ранее не использовал работу данного эксперта;
 - большой объем работы эксперта аудитора и ее значительность в контексте аудита.
- A25. Соглашение между аудитором и внешним экспертом аудитора часто оформляется в форме письма–соглашения об условиях задания. В Приложении перечислены вопросы, которые аудитор может рассмотреть на предмет их включения в такое письмо–соглашение об условиях задания или в соглашение любой другой формы, заключаемое с внешним экспертом аудитора.
- A26. В отсутствие письменного соглашения между аудитором и экспертом аудитора доказательство наличия соглашения может быть включено, например, в следующие документы:
- меморандум о планировании или соответствующие рабочие документы, такие как программа аудита;
 - политика и процедуры аудиторской организации. В случае привлечения внутреннего эксперта аудитора установленные политика и процедуры, действие которых распространяется на эксперта, могут включать в себя конкретную политику и конкретные процедуры в отношении работы эксперта. Объем документации в рабочих документах аудитора зависит от характера такой политики и процедур. Например, документальное оформление в рабочих документах аудитора может не потребоваться, если аудиторская организация имеет подробные инструкции, отражающие обстоятельства, при которых используется работа такого эксперта.

Характер, объем и цели работы (см. пункт 11(a))

A27. При согласовании характера, объема и целей работы эксперта аудитора часто может быть целесообразным включить обсуждение любых применимых технических стандартов выполнения работы или других профессиональных или отраслевых требований, которым будет следовать эксперт.

Соответствующие функции и обязанности (см. пункт 11(b))

A28. Соглашение о соответствующих функциях и обязанностях аудитора и эксперта аудитора может включать в себя следующее:

- положение о том, кто будет выполнять детальное тестирование исходных данных – аудитор или эксперт аудитора;
- согласие аудитора обсуждать результаты работы или выводы эксперта аудитора с организацией или третьими лицами, а также, в случае необходимости, включить содержание этих результатов работы или выводов эксперта в качестве основания для модифицированного мнения в аудиторском заключении (см. пункт A42);
- согласие информировать эксперта аудитора о выводах аудитора в отношении работы этого эксперта.

Рабочие документы

A29. Соглашение о соответствующих функциях и обязанностях аудитора и эксперта аудитора может также включать в себя согласование условий доступа к рабочим документам друг друга и их хранения. Если эксперт аудитора входит в состав аудиторской группы, рабочие документы этого эксперта являются частью аудиторской документации. Рабочие документы внешних экспертов аудитора принадлежат только им и не являются частью аудиторской документации, если отсутствует соглашение об обратном.

Информационное взаимодействие (см. пункт 11(c))

A30. Эффективное двустороннее информационное взаимодействие способствует надлежащей интеграции характера, сроков и объема процедур эксперта аудитора с другой работой по аудиту, а также надлежащему изменению целей эксперта аудитора в процессе аудита. Например, если работа эксперта аудитора относится к выводам аудитора в отношении значительных рисков, может быть уместно предоставлять как официальный письменный отчет по завершении работы этого эксперта, так и устные отчеты по ходу выполнения работы. Определение конкретных партнеров или сотрудников, которые будут обеспечивать взаимодействие с экспертом аудитора, а также установление процедур информационного взаимодействия между таким экспертом и организацией способствует своевременному и результативному информационному взаимодействию, особенно при выполнении значительных по объему заданий.

Конфиденциальность (см. пункт 11(d))

A31. Необходимо, чтобы соблюдаемые аудитором положения о конфиденциальности, соответствующие этическим требованиям, также выполнялись экспертом аудитора. Законами или нормативными актами могут быть установлены дополнительные требования. Организация может также потребовать согласования с внешними экспертами аудитора специальных положений о конфиденциальности.

Оценка адекватности работы эксперта аудитора (см. пункт 12)

A32. На характер, сроки и объем аудиторских процедур, проводимых с целью оценки достаточности работы данного эксперта для целей аудитора влияют оценка аудитором компетентности, возможностей и объективности эксперта аудитора, знакомство аудитора с областью знаний данного эксперта, а также характер работы, выполняемой экспертом аудитора.

Результаты работы или выводы эксперта аудитора (см. пункт 12(a))

A33. Специальные процедуры для оценки адекватности работы данного эксперта целям аудитора могут включать в себя:

- направление запросов эксперту аудитора;
- проверку рабочих документов и отчетов эксперта аудитора;
- выполнение подтверждающих процедур, таких как:
 - наблюдение за работой эксперта аудитора,
 - изучение опубликованных данных, таких как статистические отчеты из признанных и

- авторитетных источников,
- подтверждение соответствующих вопросов третьими лицами,
- выполнение подробных аналитических процедур,
- повторное выполнение расчетов.
- обсуждение вопросов с другим экспертом, обладающим соответствующими знаниями и опытом, в тех случаях, когда, например, результаты работы или выводы эксперта аудитора противоречат другим аудиторским доказательствам;
- обсуждение отчета эксперта аудитора с руководством.

А34. При оценке уместности и обоснованности результатов работы или выводов эксперта аудитора, представленных как в отчете, так и в других документах, могут иметь значение следующие факторы:

- соответствует ли их форма представления профессиональным или отраслевым стандартам, которым должен следовать эксперт аудитора;
- четко ли они выражены, включая ссылки на цели, согласованные с аудитором, объем выполняемой работы и применимые стандарты;
- основаны ли они на данных соответствующего периода и принимают ли во внимание события после отчетной даты при их наличии;
- содержат ли они какие-либо оговорки или ограничения в отношении их использования, и если да, то имеет ли этот факт последствия для аудитора;
- основаны ли они на надлежащем рассмотрении ошибки или отклонения, которые выявил эксперт аудитора.

Допущения, методы и исходные данные

Допущения и методики (см. пункт 12(b))

А35. Когда работа эксперта аудитора заключается в оценке основных допущений и методов, в том числе моделей (если применимо), используемых руководством при разработке оценочных значений, аудиторские процедуры, по всей вероятности, будут в первую очередь направлены на оценку достаточности проверки таких допущений и методов, проведенной экспертом аудитора. Когда работа эксперта аудитора заключается в разработке аудиторской точечной оценки или аудиторской оценки диапазона с целью ее сравнения с точечной оценкой руководства, выполняемые аудитором процедуры могут быть в первую очередь направлены на оценку допущений и методов, в том числе моделей (если применимо), используемых экспертом аудитора.

А36. В МСА 540¹³ рассматриваются допущения и методы, используемые руководством при разработке оценочных значений, включая использование в некоторых случаях узкоспециализированных моделей, разработанных организацией. Несмотря на то что такое рассмотрение предусмотрено для получения аудитором достаточных надлежащих аудиторских доказательств в отношении допущений и методов руководства, оно также может помочь аудитору при оценке допущений и методов эксперта аудитора.

А37. Когда работа эксперта аудитора включает в себя использование значительных допущений и методов, к факторам, связанным с оценкой аудитором этих допущений и методов, относится следующее:

- являются ли они общепринятыми в области знаний данного эксперта;
- соответствуют ли они требованиям применимой концепции подготовки финансовой отчетности;
- зависят ли они от использования специализированных моделей;
- соответствуют ли они аналогичным допущениям и методам руководства, а если нет, то каковы причины и последствия таких различий.

Исходные данные, используемые экспертом аудитора (см. пункт 12(c))

¹³ МСА 540 «Аудит оценочных значений, включая оценку справедливой стоимости, и соответствующего раскрытия информации», пункты 8, 13 и 15.

А38. Когда работа эксперта аудитора предполагает использование исходных данных, являющихся значительными для работы данного эксперта, следующие процедуры могут использоваться для тестирования таких данных:

- проверка происхождения данных, включая получение понимания и, если применимо, тестирование средств внутреннего контроля за этими данными, а также, в соответствующих случаях, за передачей их эксперту;
- проверка данных на предмет полноты и внутренней непротиворечивости.

А39. Во многих случаях исходные данные могут быть протестированы аудитором. Однако в других случаях, когда характер исходных данных, используемых экспертом аудитора, является сугубо специализированным в области знаний эксперта, исходные данные могут быть протестированы экспертом. Если исходные данные были протестированы экспертом аудитора, то надлежащим методом оценки аудитором уместности, полноты и точности этих данных может быть направление аудитором запроса этому эксперту, или осуществление надзора за тестированием, или проведение проверки тестов, выполненных данным экспертом.

Несоответствие работы (см. пункт 13)

А40. Если аудитор приходит к выводу о том, что работа эксперта аудитора не является адекватной целям аудитора, и аудитор не может решить этот вопрос путем проведения дополнительных аудиторских процедур, предусмотренных пунктом 13, таких как дальнейшее выполнение работы как экспертом, так и аудитором или привлечение другого эксперта, то в этом случае, в соответствии с МСА 705, может оказаться необходимым выразить в аудиторском заключении модифицированное мнение, поскольку аудитор не получил достаточных надлежащих аудиторских доказательств.¹⁴

Указание на эксперта аудитора в аудиторском заключении (см. пункт 14-15)

А41. В некоторых случаях законом или нормативным актом может быть установлено требование о включении указания на работу эксперта аудитора, например в целях обеспечения прозрачности в государственном секторе.

А42. В определенных обстоятельствах может оказаться целесообразным использовать указание на эксперта аудитора в аудиторском заключении, содержащем модифицированное мнение, чтобы объяснить характер модификации. В такой ситуации аудитору может потребоваться получить разрешение эксперта аудитора до включения указанной ссылки.

¹⁴ МСА 705 (пересмотренный) «Модифицированное мнение в заключении независимого аудитора», пункт 6(b).

Приложение

(см. пункт А25)

Вопросы, включаемые в соглашение между аудитором и внешним экспертом аудитора

В данном приложении перечислены вопросы, которые аудитор может рассмотреть на предмет их включения в соглашение с внешним экспертом аудитора. Приведенный ниже список носит иллюстративный характер и не является исчерпывающим; он предназначен только для применения в качестве рекомендаций, которые могут быть использованы в сочетании с вопросами, изложенными в настоящем стандарте. Решение о включении конкретных вопросов в соглашение зависит от обстоятельств задания. Этот список также может использоваться при рассмотрении вопросов, которые могут быть включены в соглашение с внутренним экспертом аудитора.

Характер, объем и цели работы внешнего эксперта аудитора

- Характер и объем процедур, которые должны быть выполнены внешним экспертом аудитора.
- Цели работы внешнего эксперта аудитора с учетом существенности и рисков, связанных с вопросом, к которому относится работа внешнего эксперта аудитора, и, если необходимо, применимая концепция подготовки финансовой отчетности.
- Любые соответствующие технические стандарты или другие профессиональные или отраслевые требования, которые будет соблюдать внешний эксперт аудитора.
- Допущения и методы, включая, если применимо, модели, которые будет использовать внешний эксперт аудитора, и сфера их применения.
- Дата вступления в силу или, если применимо, период тестирования предмета задания внешнего эксперта аудитора и требования в отношении событий после отчетной даты.

Соответствующие функции и обязанности аудитора и внешнего эксперта аудитора

- Соответствующие стандарты аудита и бухгалтерского учета и применимые законодательные и нормативные требования.
- Согласие внешнего эксперта аудитора в отношении предполагаемого использования аудитором отчета этого эксперта, включая любую ссылку на данный отчет или его раскрытие другим лицам, например указание на него в основании для выражения модифицированного мнения в аудиторском заключении, если необходимо, или его раскрытие руководству или комитету по аудиту.
- Характер и объем проверки аудитором работы внешнего эксперта аудитора.
- Кто будет тестировать исходные данные - аудитор или внешний эксперт аудитора.
- Доступ внешнего эксперта аудитора к бухгалтерским записям организации, ее файлам, персоналу и экспертам, привлеченным организацией.
- Процедуры информационного взаимодействия между внешним экспертом аудитора и организацией.
- Доступ аудитора и внешнего эксперта аудитора к рабочим документам друг друга.
- Право собственности и контроль в отношении рабочих документов в ходе выполнения задания и после его завершения, включая любые требования к хранению файлов.
- Обязанность внешнего эксперта аудитора выполнять работу с должной профессиональной компетентностью и добросовестностью.
- Компетентность внешнего эксперта аудитора и его способность выполнить работу.
- Условие, что внешний эксперт аудитора будет использовать все знания, которыми он обладает и которые применимы для данного аудита, а в случае их отсутствия, он уведомит об этом аудитора.
- Любые ограничения в отношении ассоциированности внешнего эксперта аудитора с аудиторским заключением.
- Условие информировать внешнего эксперта аудитора о выводах аудитора в отношении работы данного эксперта.

Информационное взаимодействие и представление отчетов

- Методы и регулярность информирования, в том числе:
 - порядок представления результатов работы или выводов внешнего эксперта аудитора (например,

- письменный отчет, устный отчет, постоянное предоставление информации аудиторской группе);
- назначение конкретных лиц из состава аудиторской группы для взаимодействия с внешним экспертом аудитора.
 - Сроки завершения работы внешним экспертом аудитора и представления аудитору отчета о результатах работы или выводах.
 - Обязанность внешнего эксперта аудитора незамедлительно сообщать о любой потенциальной задержке в завершении работы и о любых потенциальных оговорках или ограничениях в отношении результатов работы или выводов эксперта.
 - Обязанность внешнего эксперта, привлекаемого аудитором, незамедлительно информировать о случаях ограничения организацией доступа данного эксперта к записям, файлам, персоналу или экспертам, привлеченным организацией.
 - Обязанность внешнего эксперта аудитора доводить до сведения аудитора всю информацию, которую эксперт может счесть имеющей отношение к данному аудиту, включая любые изменения в обстоятельствах, которые обсуждались ранее.
 - Обязанность внешнего эксперта аудитора информировать обо всех обстоятельствах, которые могут создать угрозу для объективности эксперта, и обо всех соответствующих мер предосторожности, которые могут устранить такие угрозы или уменьшить их до приемлемого уровня.

Конфиденциальность

- Необходимость соблюдения экспертом аудитора требований конфиденциальности, включая:
 - положения о конфиденциальности, предусмотренные соответствующими этическими требованиями, применимыми к аудитору;
 - дополнительные требования, которые могут быть установлены законами или нормативными актами (при наличии таких);
 - специальные положения о конфиденциальности, установленные организацией (при наличии таких).