

**МЕЖДУНАРОДНЫЙ СТАНДАРТ АУДИТА 610
(ПЕРЕСМОТРЕННЫЙ, 2013 Г.)**
«ИСПОЛЬЗОВАНИЕ РАБОТЫ ВНУТРЕННИХ АУДИТОРОВ»

Международный стандарт аудита (МСА) 610 (пересмотренный, 2013 г.) *«Использование работы внутренних аудиторов»* 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 (МСА) устанавливает обязанности внешнего аудитора в случае использования работы внутренних аудиторов. Это подразумевает как (а) использование работы службы внутреннего аудита при получении аудиторских доказательств, так и (б) привлечение внутренних аудиторов к непосредственному участию в аудите при условии осуществления руководства, надзора и проверки работы внешним аудитором.
2. Настоящий стандарт не применяется в том случае, если у организации отсутствует служба внутреннего аудита (см. пункт А2).
3. Если в организации есть служба внутреннего аудита, требования настоящего стандарта, касающиеся использования работы службы, не применяются в том случае, если:
 - (а) обязанности и деятельность такой службы делают ее неприменимой для целей аудита или
 - (б) исходя из предварительного анализа работы службы, проведенного аудитором в рамках процедур, предусмотренных МСА 315 (пересмотренным)¹, внешний аудитор не предполагает использование работы службы при получении аудиторских доказательств.

Ни одно из положений настоящего стандарта не требует от внешнего аудитора использовать работу службы внутреннего аудита для изменения характера или сроков или уменьшения объема аудиторских процедур, проводимых непосредственно внешним аудитором; это остается на усмотрение внешнего аудитора при разработке общей стратегии аудита.

4. Кроме того, требования настоящего стандарта, касающиеся привлечения внутренних аудиторов к непосредственному участию в аудите, не применяются, если внешний аудитор не планирует привлекать их к такому участию.
5. В некоторых юрисдикциях могут существовать запрет или те или иные ограничения в соответствии с законом или нормативным актом на использование внешним аудитором работы службы внутреннего аудита или привлечение внутренних аудиторов к непосредственному участию в аудите. МСА не имеют приоритета над законами и нормативными актами, регуливающими аудит финансовой отчетности², поэтому такие запреты или ограничения не будут препятствовать соблюдению внешним аудитором положений МСА (см. пункт А31).

Взаимосвязь между МСА 315 (пересмотренным) и МСА 610 (пересмотренным, 2013 г.)

6. Многие организации в рамках своих систем внутреннего контроля и корпоративного управления создают службы внутреннего аудита. Цели и объем работы службы внутреннего аудита, а также характер ее обязанностей и статус в организации, включая полномочия и подотчетность службы, значительно варьируются и зависят от размера и структуры организации, а также требований, предъявляемых руководством и, если применимо, лицами, отвечающими за корпоративное управление.
7. МСА 315 (пересмотренный) описывает, каким образом знания и опыт службы внутреннего аудита могут помочь внешнему аудитору в изучении организации и ее окружения, а также в выявлении и

¹ МСА 315 (пересмотренный) *«Выявление и оценка рисков существенного искажения посредством изучения организации и ее окружения»*.

² МСА 200 *«Основные цели независимого аудитора и проведение аудита в соответствии с Международными стандартами аудита»*, пункт 57.

оценке рисков существенного искажения. Кроме того, в МСА 315 (пересмотренном)³ разъясняется, как эффективное взаимодействие между внутренними и внешними аудиторами создает обстановку, в которой внешний аудитор может получать информацию о значимых вопросах, способных повлиять на его работу.

8. В зависимости от того, насколько статус службы внутреннего аудита в организации и применимые политика и процедуры обеспечивают объективность, уровень компетентности службы внутреннего аудита и того, насколько систематического и упорядоченного подхода она придерживается, внешний аудитор может также использовать работу службы внутреннего аудита конструктивным образом и в дополнение к собственной работе. Настоящий стандарт описывает обязанности внешнего аудитора в том случае, если он на основе предварительно проведенного анализа службы внутреннего аудита в рамках процедур, выполняемых в соответствии с МСА 315 (пересмотренным)⁴, планирует использовать работу службы внутреннего аудита как часть полученных аудиторских доказательств. Такое использование работы службы внутреннего аудита изменяет характер или сроки либо уменьшает объем аудиторских процедур, осуществляемых непосредственно внешним аудитором.
9. Кроме того, в настоящем стандарте описываются обязанности внешнего аудитора, если рассматривается вопрос о привлечении внутренних аудиторов к непосредственному участию в аудите при условии осуществления руководства, надзора и проверки работы внешним аудитором.
10. В организации могут быть лица, выполняющие процедуры, подобные тем, которые выполняет служба внутреннего аудита. Однако только процедуры, выполняемые объективной и компетентной службой, применяющей систематический и упорядоченный подход, включая контроль качества, считаются средствами контроля, и получение доказательств эффективности таких средств контроля входит в комплекс мер, принимаемых аудитором в ответ на выявленные риски в соответствии с МСА 330⁵.

Ответственность внешнего аудитора за аудит

11. Внешний аудитор несет единоличную ответственность за выражаемое аудиторское мнение, и эта ответственность не уменьшается в случае использования внешним аудитором работы службы внутреннего аудита или привлечения внутренних аудиторов к непосредственному участию в аудиторском задании. Хотя они могут выполнять аудиторские процедуры, подобные тем, которые выполняет внешний аудитор, ни служба внутреннего аудита, ни внутренние аудиторы не являются независимыми лицами по отношению к организации, что является обязательным требованием к внешнему аудитору при проведении аудита финансовой отчетности в соответствии с МСА 200⁶. По этой причине настоящий стандарт определяет условия, при которых внешний аудитор может использовать работу внутренних аудиторов. Кроме того, он определяет перечень действий, которые необходимо предпринять для получения достаточных надлежащих аудиторских доказательств того, что работа службы внутреннего аудита или внутренних аудиторов, привлеченных к непосредственному участию в аудите, соответствует целям аудита. Требования разработаны для того, чтобы определить основные принципы вынесения внешним аудитором суждений относительно использования работы внутренних аудиторов, чтобы предотвратить излишнее или необоснованное ее использование.

Дата вступления в силу

12. Настоящий стандарт вступает в силу в отношении аудита финансовой отчетности за периоды, заканчивающиеся 15 декабря 2014 года или после этой даты.

Цели

13. Целями внешнего аудитора в случае, если в организации имеется служба внутреннего аудита и внешний аудитор планирует использовать ее работу для изменения характера или сроков либо уменьшения объема аудиторских процедур, выполняемых им непосредственно, или привлечь внутренних аудиторов к непосредственному участию в аудите, является:
 - (а) определить, может ли работа службы внутреннего аудита быть использована или внутренние аудиторы привлечены к непосредственному участию, и если да, то в каких областях и в каком объеме,

³ МСА 315 (пересмотренный), пункт A120.

⁴ См. пункты 15–25.

⁵ МСА 330 «Аудиторские процедуры в ответ на оцененные риски».

⁶ МСА 200, пункт 14.

а затем:

- (b) в случае использования работы службы внутреннего аудита определить, пригодна ли она для использования в целях аудита;
- (c) в случае привлечения внутренних аудиторов к непосредственному участию установить надлежащий надзор и осуществлять руководство и проверку их работы.

Определения

14. Для целей Международных стандартов аудита следующие термины имеют приведенные ниже значения:
- (a) служба внутреннего аудита – служба организации, осуществляющая деятельность по обеспечению уверенности и консультационную деятельность, целью которой является оценка и повышение действенности процессов корпоративного управления организацией, управления рисками, а также процессов внутреннего контроля (см. пункты A1–A4);
 - (b) непосредственное участие внутренних аудиторов – привлечение внутренних аудиторов к выполнению аудиторских процедур при условии осуществления руководства, надзора и проверки работы внешним аудитором.

Требования

Определение возможности использования работы службы внутреннего аудита, а также того, в каких областях и в каком объеме она может быть использована

Оценка службы внутреннего аудита

15. Внешний аудитор определяет, может ли быть использована работа службы внутреннего аудита для целей проводимого им аудита, путем оценки:
- (a) того, в какой степени статус службы внутреннего аудита в организации и применимые политика и процедуры обеспечивают объективность внутренних аудиторов (см. пункты A5–A9);
 - (b) уровня компетентности службы внутреннего аудита (см. пункты A5–A9);
 - (c) того, придерживается ли служба внутреннего аудита систематического и упорядоченного подхода, включая контроль качества (см. пункты A10–A11).
16. Внешний аудитор не должен использовать работу службы внутреннего аудита, если он установит, что:
- (a) статус службы в организации и применимые политика и процедуры не обеспечивают надлежащей объективности внутренних аудиторов;
 - (b) служба не обладает достаточной квалификацией;
 - (c) служба не применяет систематический и упорядоченный подход, включая контроль качества (см. пункты A12–A14).

Определение характера и объема работы службы внутреннего аудита, которая может быть использована

17. При определении областей и объема, в которых может быть использована работа службы внутреннего аудита, внешний аудитор должен взять за основу изучение характера и объема работы, выполненной или планируемой к выполнению службой внутреннего аудита, а также то, насколько она пригодна к использованию с учетом общей стратегии аудита и плана аудита внешнего аудитора (см. пункты A15–A17).
18. Внешний аудитор должен выносить все значимые суждения в ходе выполнения аудиторского задания и для предотвращения ненадлежащего использования работы службы внутреннего аудита планировать аудит таким образом, чтобы меньше использовать работу службы и больше выполнять работу самостоятельно (см. пункты A15–A17) в связи с тем, что:
- (a) необходимо больше суждений:
 - (i) при планировании и выполнении соответствующих аудиторских процедур;
 - (ii) оценке собранных аудиторских доказательств (см. пункты A18–A19);
 - (b) оцененный риск существенных искажений на уровне предпосылок, с учетом рисков, определенных как значительные, выше (см. пункты A20–A22);

- (с) статус службы внутреннего аудита в организации ниже, а применимые политика и процедуры обеспечивают объективность внутренних аудиторов;
 - (d) уровень квалификации службы внутреннего аудита ниже.
19. Внешний аудитор должен также оценить, будет ли его участие в аудите достаточным при условии использования работы службы внутреннего аудита в запланированном объеме учитывая, что внешний аудитор несет единоличную ответственность за выражаемое аудиторское мнение (см. пункты А15–А22).
20. Внешний аудитор должен при информировании лиц, отвечающих за корпоративное управление, о планируемом объеме и сроках аудита в соответствии с МСА 260⁷ предоставить информацию о том, каким образом он планирует использовать работу службы внутреннего аудита (см. пункт А23).

Использование работы службы внутреннего аудита

21. Если внешний аудитор планирует использовать работу службы внутреннего аудита, он должен обсудить планируемое использование с этой службой с целью координации ее соответствующей деятельности (см. пункты А24–А26).
22. Внешний аудитор должен ознакомиться с отчетами службы внутреннего аудита, касающимися ее работы, которую внешний аудитор планирует использовать, для получения представления о характере и объеме выполненных ею аудиторских процедур и соответствующих результатах.
23. Внешний аудитор должен провести достаточный объем аудиторских процедур в отношении работы службы внутреннего аудита в целом, которую он планирует использовать, для определения того, насколько она пригодна для целей аудита, включая оценку по следующим параметрам:
- (а) насколько работа службы была должным образом спланирована, выполнена, контролировалась, проверялась и оформлялась документально;
 - (b) были ли получены достаточные надлежащие аудиторские доказательства для того, чтобы на их основе служба была в состоянии сделать разумные выводы;
 - (с) являются ли сделанные выводы надлежащими в данных обстоятельствах, и соответствуют ли подготовленные отчеты результатам выполненной работы (см. пункты А27–А30.).
24. Характер и объем аудиторских процедур, проводимых внешним аудитором, должен соответствовать тому, каким образом внешний аудитор оценивает:
- (а) объем необходимых профессиональных суждений;
 - (b) оцененный риск существенного искажения;
 - (с) то, насколько организационный статус службы внутреннего аудита и применимые политика и процедуры обеспечивают надлежащую объективность внутренних аудиторов;
 - (d) уровень профессиональной квалификации службы⁸ (см. пункты А27–А29),
- и должен предполагать повторное выполнение некоторых работ (см. пункт А30).
25. Внешний аудитор должен также удостовериться в том, что его выводы, сделанные в отношении службы внутреннего аудита согласно пункту 15 настоящего стандарта, и решения, принятые относительно характера и объема использования работы службы для целей аудита согласно пунктам 18–19 настоящего стандарта, остаются уместными.

Определение возможности непосредственного участия внутренних аудиторов в аудите, а также того, в каких областях и в каком объеме такое участие возможно

Определение возможности привлечения внутренних аудиторов к непосредственному участию в аудите

26. Внешнему аудитору может быть законом или нормативным актом запрещено привлекать внутренних аудиторов к непосредственному участию. Если это так, то пункты 27–35 и 37 не применяются (см. пункт А31.).
27. Если привлечение внутренних аудиторов к непосредственному участию не запрещено законом или нормативным актом, внешний аудитор планирует использовать внутренних аудиторов для этих целей,

⁷ МСА 260 (пересмотренный) «Информационное взаимодействие с лицами, отвечающими за корпоративное управление», пункт 15.

⁸ См. пункт 18.

он должен оценить наличие и значимость угроз, способных повлиять на объективность внутренних аудиторов, а также уровень их профессиональной квалификации. Оценка наличия и значимости факторов, угрожающих объективности внутренних аудиторов, должна включать запрос внутренним аудиторам относительно их интересов и отношений, способных повлиять на объективность (см. пункты А32–А34.).

28. Внешний аудитор не должен привлекать внутреннего аудитора к непосредственному участию, если:
- (a) существуют значительные угрозы объективности внутреннего аудитора;
 - (b) внутренний аудитор не обладает достаточной квалификацией для выполнения соответствующих работ (см. пункты А32–А34.).

Определение характера и объема работ, которые могут быть поручены внутренним аудиторам, привлеченным к непосредственному участию в аудите

29. При определении характера и объема работ, которые могут быть поручены внутренним аудиторам, а также характера, сроков и объема руководства, надзора и проверки их работы, целесообразных с учетом обстоятельств, внешний аудитор должен рассмотреть:
- (a) объем профессиональных суждений, необходимых
 - (i) при планировании и выполнении соответствующих аудиторских процедур;
 - (ii) оценке собранных аудиторских доказательств;
 - (b) оцененный риск существенного искажения;
 - (c) результаты проведенной оценки наличия и значимости угроз для объективности внутренних аудиторов, которые будут привлечены к непосредственному участию, а также уровня их профессиональной квалификации (см. пункты А35–А39.).
30. Внешний аудитор не должен привлекать внутренних аудиторов к непосредственному участию в аудите для выполнения аудиторских процедур:
- (a) предполагающих вынесение значимых профессиональных суждений для целей аудита (см. пункт А19);
 - (b) относящихся к тем случаям, когда оцененный риск существенных искажений оценивается как более высокий и профессиональное суждение, которое необходимо использовать при выполнении соответствующих аудиторских процедур или оценке собранных аудиторских доказательств, выходит за рамки ограниченного (см. пункт А38);
 - (c) имеющих отношение к работе, которую выполняли внутренние аудиторы и о которой служба внутреннего аудита уже отчиталась или будет отчитываться перед руководством или лицами, отвечающими за корпоративное управление;
 - (d) относящихся к решениям, принимаемым внешним аудитором в соответствии с настоящим стандартом относительно службы внутреннего аудита и использования ее работы или привлечения к непосредственному участию (см. пункты А35–А39).
31. Проведя надлежащую оценку возможности привлечения внутренних аудиторов к непосредственному участию в аудите и степени такого участия, внешний аудитор должен при информировании лиц, отвечающих за корпоративное управление, относительно планируемого объема и сроков аудита в соответствии с МСА 260⁹ довести до их сведения характер и степень планируемого непосредственного участия внутренних аудиторов в аудите для того, чтобы прийти к взаимному согласию, что такое участие с учетом обстоятельств аудиторского задания не является чрезмерным (см. пункт А39).
32. Внешний аудитор должен оценить, будет ли его участие в аудите в целом по-прежнему достаточным при привлечении внутренних аудиторов к непосредственному участию в аудите в запланированном объеме, а также использовании работы службы внутреннего аудита, учитывая, что внешний аудитор единолично несет ответственность за выражаемое аудиторское мнение.

Привлечение внутренних аудиторов к непосредственному участию в аудите

33. До привлечения внутренних аудиторов к непосредственному участию в аудите внешний аудитор должен:

⁹ МСА 260 (пересмотренный), пункт 15.

- (a) получить письменное согласие от уполномоченного представителя организации на то, что внутренним аудиторам разрешено выполнять инструкции внешнего аудитора и что организация не будет вмешиваться в работу, которую внутренний аудитор выполняет для внешнего аудитора;
 - (b) получить письменное согласие внутренних аудиторов на то, что они будут соблюдать конфиденциальность в отношении определенных сведений в соответствии с инструкциями внешнего аудитора и информировать внешнего аудитора в случае возникновения угроз для их объективности.
34. Внешний аудитор должен руководить, осуществлять надзор и проверку работы, выполненной внутренними аудиторами по аудиторскому заданию, в соответствии с МСА 220¹⁰. При этом:
- (a) характер, сроки и объем такого руководства, надзора и проверки должны определяться с учетом того, что внутренние аудиторы не являются независимыми лицами по отношению к организации, и соответствовать результатам оценки факторов, приведенных в пункте 29 настоящего стандарта;
 - (b) процедуры проверки должны включать перепроверку исходных аудиторских доказательств по отдельным направлениям работы, выполненным внутренними аудиторами.
- Руководство, надзор и проверка внешним аудитором работы, выполненной внутренними аудиторами, должны быть достаточными для того, чтобы внешний аудитор был убежден в том, что внутренние аудиторы получили достаточные надлежащие аудиторские доказательства в отношении выводов, сделанных на основе этой работы (см. пункты А40–А41).
35. В процессе руководства, надзора и проверки работы, выполненной внутренними аудиторами, внешний аудитор должен внимательно следить за появлением каких-либо признаков того, что проведенные им оценки согласно пункту 27 более не являются надлежащими.

Документация

36. Если внешний аудитор использует работу службы внутреннего аудита, он должен включить в аудиторскую документацию:
- (a) сведения по оценке:
 - (i) того, насколько статус службы в организации и применимые политика и процедуры обеспечивают надлежащую объективность внутренних аудиторов;
 - (ii) уровня профессиональной квалификации службы;
 - (iii) того, насколько служба применяет систематический и упорядоченный подход, включая контроль качества;
 - (b) характер и объем использованной работы, а также то, почему было принято такое решение;
 - (c) описание аудиторских процедур, выполненных внешним аудитором для оценки надлежащего характера использованной работы.
37. Если внешний аудитор привлекает внутренних аудиторов к непосредственному участию в аудите, он должен включить в аудиторскую документацию:
- (a) результаты оценки наличия и значимости угроз для объективности внутренних аудиторов, привлеченных к непосредственному участию, а также уровня их профессиональной квалификации;
 - (b) основания для принятия решения относительно характера и объема работы, выполняемой внутренними аудиторами;
 - (c) сведения о лицах, проверявших выполненную работу, и дату и объем такой проверки согласно МСА 230¹¹;
 - (d) письменное согласие, полученное от уполномоченного представителя организации и внутренних аудиторов согласно пункту 33 настоящего стандарта;
 - (e) рабочую документацию, подготовленную внутренними аудиторами, привлеченными к непосредственному участию в аудиторском задании.

¹⁰ МСА 220 «Контроль качества при проведении аудита финансовой отчетности».

¹¹ МСА 230 «Аудиторская документация».

Руководство по применению и прочие пояснительные материалы

Определение службы внутреннего аудита (см. пункты 2, 14(a))

A1. Цели и объем работы службы внутреннего аудита обычно включают мероприятия по обеспечению уверенности и консультированию, направленные на оценку и повышение эффективности процессов корпоративного управления, управления рисками и внутреннего контроля организации, такие как:

Мероприятия, связанные с корпоративным управлением

- Служба внутреннего аудита может оценивать процесс корпоративного управления с точки зрения достижения им целей, касающихся этических норм и ценностей, управления результатами деятельности организации и подотчетности, информирования соответствующих подразделений организации о рисках и контроле, а также эффективности информационного взаимодействия между лицами, отвечающими за корпоративное управление, внешним и внутренними аудиторами и руководством.

Мероприятия, связанные с управлением рисками

- Служба внутреннего аудита может содействовать организации в выявлении и оценке областей, наиболее подверженных рискам, а также принимать участие в совершенствовании системы управления рисками и внутреннего контроля (включая повышение эффективности процесса подготовки финансовой отчетности).
- Служба внутреннего аудита может выполнять процедуры, направленные на содействие организации в выявлении случаев недобросовестных действий.

Мероприятия, связанные с внутренним контролем

- Оценка системы внутреннего контроля. На службу внутреннего аудита может быть возложена обязанность по проверке средств контроля, оценке их функционирования и предоставлению рекомендаций по их улучшению. Выполняя данные обязанности, служба внутреннего аудита обеспечивает уверенность в отношении конкретного средства контроля. Например, служба внутреннего аудита может планировать и проводить тесты или другие процедуры по обеспечению уверенности руководства и лиц, отвечающих за корпоративное управление, в отношении структуры, внедрения и операционной эффективности системы внутреннего контроля, включая те средства контроля, которые являются значимыми для аудита.
 - Изучение финансовой и операционной информации. На службу внутреннего аудита может быть возложена обязанность по проверке средств, используемых для выявления, признания, оценки и классификации финансовой и операционной информации и составления отчетов по ней, а также по особому изучению отдельных статей, включая детальное тестирование операций, остатков по счетам и процедур.
 - Проверка операционной деятельности. На службу внутреннего аудита может быть возложена обязанность по проверке результативности и эффективности операционной деятельности, включая нефинансовую деятельность организации.
 - Проверка соблюдения требований законов и нормативных актов. На службу внутреннего аудита может быть возложена обязанность по проверке соблюдения законов, нормативных актов и прочих внешних требований, а также политики и директив в области управления и прочих внутренних требований.
- A2. Мероприятия, выполняемые службой внутреннего аудита, могут внутри организации выполняться подразделениями с другими названиями. Некоторые или все обязанности службы могут быть также переданы сторонней организации, оказывающей соответствующие услуги. Однако ни название подразделения, ни то, что его действия выполняются внутренним подразделением или сторонней организацией, не являются решающими факторами при определении того, может ли внешний аудитор использовать работу службы. Скорее, наиболее важную роль играют характер мероприятий, то, насколько статус службы внутреннего аудита в организации и применимые политика и процедуры обеспечивают объективность внутренних аудиторов, уровень их профессиональной квалификации и применение систематического и упорядоченного подхода в работе. При упоминании работы службы

внутреннего аудита в настоящем стандарте речь также идет о других подразделениях и сторонних организациях, обладающих указанными выше характеристиками.

- A3. В отношении лиц в организации, выполняющих операционные и управленческие функции и обязанности и не входящих в состав службы внутреннего аудита, обычно существуют угрозы объективности, из-за чего для целей настоящего стандарта их нельзя рассматривать как часть службы внутреннего аудита, хотя они могут осуществлять контрольные действия, которые могут быть протестированы в соответствии с МСА 330.¹² По этой причине мониторинг, осуществляемый руководителем-собственником, не будет считаться аналогом деятельности службы внутреннего аудита.
- A4. Хотя цели службы внутреннего аудита и внешнего аудитора различаются, служба внутреннего аудита может выполнять аудиторские процедуры, подобные тем, которые выполняет внешний аудитор при аудите финансовой отчетности. Если это так, то внешний аудитор может воспользоваться работой службы для целей аудита одним или несколькими из следующих способов:
- получить информацию, имеющую отношение к оценке внешним аудитором рисков существенных искажений вследствие недобросовестных действий или ошибок. В связи с этим, согласно МСА 315 (пересмотренному)¹³, внешнему аудитору требуется получить понимание характера обязанностей службы внутреннего аудита, ее статуса в организации, а также мероприятий, которые она выполняет или планирует выполнить, и опросить соответствующих лиц в составе службы внутреннего аудита (если она есть в организации);
 - если это не запрещено или не ограничивается так или иначе законом или нормативным актом, внешний аудитор по результатам соответствующей оценки может принять решение об использовании результатов работы службы внутреннего аудита в качестве частичной замены аудиторских доказательств, которые должны были быть собраны непосредственно внешним аудитором¹⁴.

Кроме того, если это также не запрещено или не ограничивается тем или иным образом законом или нормативным актом, внешний аудитор может привлечь внутренних аудиторов к выполнению аудиторских процедур при условии осуществления руководства, надзора и проверки работы внешним аудитором («непосредственное участие в аудите» согласно настоящему стандарту).¹⁵

Определение возможности использования работы службы внутреннего аудита, а также того, в каких областях и в каком объеме она может быть использована

Оценка службы внутреннего аудита

Объективность и профессиональная квалификация (см. пункт 15(a)–(b))

- A5. Внешний аудитор применяет профессиональное суждение при определении того, может ли работа службы внутреннего аудита быть использована для целей аудита, а также характера и объема работы.
- A6. То, насколько статус службы внутреннего аудита в организации и применимые политика и процедуры обеспечивают объективность внутренних аудиторов, а также уровень профессиональной квалификации особенно важны при принятии решения об использовании работы службы, а также характере и объеме работы, которую уместно использовать с учетом конкретных обстоятельств.
- A7. Объективность означает способность выполнять задачи непредвзято, избегая конфликтов интересов или ненадлежащего влияния других, побуждающего пренебречь профессиональным суждением. Факторы, которые могут влиять на оценку внешнего аудитора, включают следующие:
- Насколько статус службы внутреннего аудита в организации, включая полномочия и подотчетность службы, обеспечивает ее способность действовать непредвзято, избегать конфликта интересов или ненадлежащего влияния других, побуждающего пренебречь профессиональным суждением. Например, подчиняется ли служба внутреннего аудита лицам, отвечающим за корпоративное управление, или должностным лицам с соответствующими полномочиями, или, если она подчиняется руководству, имеет ли она возможность взаимодействия с лицами, отвечающими за корпоративное управление.

¹² См. пункт 10.

¹³ МСА 315 (пересмотренный), пункт 6(a).

¹⁴ См. пункты 15–25.

¹⁵ См. пункты 26–35.

- Имеются ли у службы внутреннего аудита обязанности, противоречащие друг другу, например управляющие или операционные обязанности, не относящиеся к прямой компетенции службы внутреннего аудита.
 - Осуществляют ли лица, отвечающие за корпоративное управление, надзор за принятием решений, связанных с персоналом службы внутреннего аудита, например определением политики вознаграждения.
 - Существуют ли какие-либо ограничения или запреты, налагаемые на службу внутреннего аудита руководством или лицами, отвечающими за корпоративное управление, например касающиеся передачи результатов работы службы внешнему аудитору.
 - Являются ли внутренние аудиторы членами соответствующих профессиональных организаций и налагает ли на них такое членство обязательство по соблюдению профессиональных стандартов, касающихся объективности, или соблюдение таких стандартов предписывается их внутренней политикой.
- A8. Профессиональная квалификация службы внутреннего аудита означает получение и поддержание знаний и навыков работниками службы в целом на уровне, позволяющем им выполнять порученные задачи должным образом и в соответствии с применимыми профессиональными стандартами. Факторы, которые могут влиять на оценку внешнего аудитора, включают следующие:
- Обладает ли служба внутреннего аудита достаточными и надлежащими ресурсами с учетом размера организации и характера ее деятельности.
 - Приняты ли в организации правила набора, обучения внутренних аудиторов и их назначения на задания по внутреннему аудиту.
 - Прошли ли внутренние аудиторы надлежащее обучение техническим аспектам и обладают ли они достаточной профессиональной квалификацией в области аудита. Применимые критерии, которые может учесть внешний аудитор при проведении оценки, могут, например, включать наличие у внутреннего аудитора соответствующих профессиональных достижений и опыта.
 - Обладают ли внутренние аудиторы необходимыми знаниями, связанными с процессом подготовки финансовой отчетности организации и применимой концепцией подготовки финансовой отчетности, а также навыками (например, знание специфики конкретной отрасли), позволяющими им выполнять работу в отношении финансовой отчетности организации.
 - Являются ли внутренние аудиторы членами соответствующих профессиональных организаций, предписывающих им соблюдение определенных профессиональных стандартов, включая требования по непрерывному профессиональному развитию.
- A9. Объективность и профессиональную квалификацию службы внутреннего аудита можно представить в совокупности. Чем лучше статус службы в организации и применимые политика и процедуры обеспечивают объективность внутренних аудиторов, а также чем выше профессиональная квалификация службы, тем вероятнее, что внешний аудитор сможет использовать работу службы, и тем в большем объеме он сможет это сделать. Однако надлежащий статус в организации и применимые политика и процедуры, обеспечивающие высокий уровень объективности внутренних аудиторов, не могут компенсировать недостаток профессиональной квалификации службы. Точно так же, как высокая профессиональная квалификация внутренних аудиторов не может компенсировать ненадлежащий статус или политику и процедуры, не обеспечивающие достаточную объективность внутренних аудиторов.

Применение систематического и упорядоченного подхода (см. пункт 15(с))

- A10. Применение систематического и упорядоченного подхода к планированию, выполнению, надзору, проверке и документальному оформлению мероприятий отличает деятельность службы внутреннего аудита от другой деятельности по мониторингу, которая может проводиться внутри организации.
- A11. Факторы, способные повлиять на оценку внешним аудитором того, насколько подход службы внутреннего аудита является систематическим и упорядоченным, включают следующие:
- Наличие, адекватность и использование в организации зафиксированных документально процедур или руководств по внутреннему аудиту, охватывающих такие области, как оценка рисков, рабочие программы, документация и подготовка отчетов, характер и сфера действия которых соответствуют размеру и условиям организации.

- Наличие у службы внутреннего аудита надлежащей политики и процедур контроля качества, например указанных в МСКК 1¹⁶ и применимых к службе внутреннего аудита (касающихся сферы деятельности руководства и персонала, а также выполнения заданий), или требований по контролю качества согласно стандартам, установленным для внутренних аудиторов соответствующими профессиональными организациями. Подобные организации могут устанавливать также иные уместные требования, включая, к примеру, проведение периодической внешней оценки качества.

Обстоятельства, при которых работа службы внутреннего аудита не может быть использована (см. пункт 16)

- A12. Оценка внешним аудитором того, насколько статус службы внутреннего аудита в организации и применимые политика и процедуры обеспечивают надлежащую объективность внутренних аудиторов, и профессиональной квалификации службы, а также выяснение, применяется ли службой внутреннего аудита систематический и упорядоченный подход, может указывать на наличие настолько значительных рисков в отношении качества работы службы, что ее использование в качестве аудиторских доказательств, не будет уместным.
- A13. Рассмотрение факторов, указанных в пунктах A7, A8 и A11 настоящего стандарта, как вместе, так и в отдельности, крайне важно, поскольку зачастую один какой-либо фактор сам по себе не является достаточным основанием для того, чтобы заключить, что работа службы внутреннего аудита не может быть использована для целей аудита. Так, в частности, организационный статус службы внутреннего аудита имеет особо важное значение при оценке рисков для объективности внутренних аудиторов. Если служба внутреннего аудита в организационной структуре подчиняется руководству, это считается значительной угрозой для ее объективности, если только другие факторы, указанные в пункте A7 настоящего стандарта, вместе не обеспечивают необходимые меры защиты для снижения угрозы до приемлемого уровня.
- A14. Кроме того, согласно Кодексу СМСЭБ¹⁷, возможна угроза самоконтроля в том случае, если внешний аудитор согласится на оказание услуг по внутреннему аудиту клиенту аудитора и результаты таких услуг будут использованы при проведении аудита. Это связано с вероятностью того, что аудиторская группа будет использовать результаты услуг по внутреннему аудиту без надлежащей оценки этих результатов и без применения того же уровня профессионального скептицизма, который был бы применен в том случае, если бы работа по внутреннему аудиту выполнялась лицами, не имеющими отношения к аудиторской организации. Кодекс СМСЭБ¹⁸ содержит запреты, применяемые в определенных случаях, а также меры предосторожности, которые могут быть приняты для снижения угрозы до приемлемого уровня.

Определение характера и объема работы службы внутреннего аудита, которая может быть использована

Факторы, влияющие на определение характера и объема работы службы внутреннего аудита, которая может быть использована (см. пункты 17–19)

- A15. Как только внешний аудитор принял решение о том, что работа службы внутреннего аудита может быть использована для целей аудита, прежде всего он должен рассмотреть, уместны ли характер и объем работы, которая была или будет выполнена службой, в рамках общей стратегии и плана аудита, разработанных внешним аудитором в соответствии с МСА 300.¹⁹
- A16. Примеры работ службы внутреннего аудита, которые могут быть использованы внешним аудитором, включают:
- тестирование операционной эффективности средств контроля;
 - процедуры проверки по существу, предполагающие применение ограниченного профессионального суждения;
 - наблюдение за инвентаризацией запасов;

¹⁶ Международный стандарт по контролю качества (МСКК) 1 «Контроль качества в аудиторских организациях, проводящих аудит и обзорные проверки финансовой отчетности, а также выполняющих прочие задания, обеспечивающие уверенность, и задания по оказанию сопутствующих услуг».

¹⁷ Кодекс этики профессиональных бухгалтеров Совета по международным стандартам этики для бухгалтеров (Кодекс СМСЭБ), раздел 290.194.

¹⁸ Кодекс СМСЭБ, разделы 290.190–290.195.

¹⁹ МСА 300 «Планирование аудита финансовой отчетности».

- отслеживание операций через информационные системы, связанные с подготовкой финансовой отчетности;
- тестирование соблюдения нормативных требований;
- в некоторых случаях – аудит или обзорная проверка финансовой информации дочерних обществ, не являющихся значительными компонентами группы (если это не противоречит требованиям МСА 600)²⁰.

A17. На принимаемое внешним аудитором решение о планируемом характере и объеме работы службы внутреннего аудита, которая может быть использована, будут влиять результаты проведенной им оценки того, насколько организационный статус службы и применимые политика и процедуры обеспечивают надлежащую объективность внутренних аудиторов, а также уровня профессиональной квалификации службы внутреннего аудита согласно пункту 18 настоящего стандарта. Кроме того, дополнительными факторами, влияющими на решение внешнего аудитора, будут объем суждений, необходимых при планировании, выполнении и оценке работы, а также выявленный риск существенных искажений предпосылок подготовки финансовой отчетности. В некоторых обстоятельствах внешний аудитор не сможет использовать работу службы внутреннего аудита для целей аудита, как указано в пункте 16 настоящего стандарта.

Профессиональные суждения, применяемые при планировании и выполнении аудиторских процедур и оценке их результатов (см. пункты 18(a), 30(a))

A18. Чем больше объем профессиональных суждений, которые необходимо применить при планировании и выполнении аудиторских процедур и оценке аудиторских доказательств, тем больше процедур внешнему аудитору придется выполнить самостоятельно согласно пункту 18 настоящего стандарта, поскольку использование только работы службы внутреннего аудита в этом случае не обеспечит внешнего аудитора достаточными надлежащими аудиторскими доказательствами.

A19. Поскольку внешний аудитор несет единоличную ответственность за выражаемое аудиторское мнение, он должен сам выносить все значимые суждения по аудиторскому заданию согласно пункту 18. Значимые суждения включают:

- оценку рисков существенных искажений;
- оценку достаточности выполненных тестов;
- оценку обоснованности использования руководством допущения о непрерывности деятельности;
- оценку значительных оценочных значений;
- оценку адекватности раскрываемой в отчетности информации и других вопросов, оказывающих влияние на аудиторское заключение.

Оцененный риск существенного искажения (см. пункт 18(b))

A20. В отношении отдельных остатков по счетам, видов операций или раскрытия чем выше оценен риск существенного искажения на уровне предпосылок подготовки финансовой отчетности, тем больший объем суждений, как правило, требуется при планировании и проведении аудиторских процедур и последующей оценке их результатов. В этом случае внешний аудитор должен будет в соответствии с пунктом 18 настоящего стандарта выполнить больше процедур самостоятельно и, следовательно, в меньшей степени использовать работу службы внутреннего аудита для получения достаточных надлежащих аудиторских доказательств. Кроме того, согласно МСА 200²¹, чем выше оценен риск существенного искажения, тем более убедительными должны быть аудиторские доказательства, что также означает, что внешнему аудитору необходимо будет больше работы выполнить самостоятельно.

A21. Как указано в МСА 315 (пересмотренном)²², значительные риски требуют повышенного внимания аудитора, и, следовательно, возможность для внешнего аудитора использования работы службы внутреннего аудита применительно к значительным рискам будет ограничена процедурами, предполагающими ограниченные суждения. Кроме того, в тех случаях, когда риск существенного искажения не является низким, использование только работы службы внутреннего аудита, будет, скорее

²⁰ МСА 600 «Особенности аудита финансовой отчетности группы (включая работу аудиторов компонента)».

²¹ МСА 200, пункт А31.

²² МСА 315 (пересмотренный), пункт 4(е).

всего, недостаточно для снижения аудиторского риска до приемлемого уровня и вряд ли приведет к устранению необходимости выполнения ряда тестов внешним аудитором самостоятельно.

- A22. Выполнение процедур в соответствии с настоящим стандартом может привести к тому, что внешний аудитор пересмотрит свою оценку рисков существенного искажения. Следовательно, это может повлиять на его решение относительно использования работы службы внутреннего аудита и необходимости дальнейшего применения настоящего стандарта.

Информационное взаимодействие с лицами, отвечающими за корпоративное управление (см. пункт 20)

- A23. В соответствии с МСА 260²³ внешний аудитор обязан информировать лиц, отвечающих за корпоративное управление, о планируемом объеме и сроках проведения аудита. Планируемое использование работы службы внутреннего аудита является неотъемлемой частью общей стратегии аудита внешнего аудитора и, следовательно, также должно быть доведено до сведения лиц, отвечающих за корпоративное управление, для понимания предлагаемого подхода к аудиту.

Использование работы службы внутреннего аудита

Обсуждение и координация работы со службой внутреннего аудита (см. пункт 21)

- A24. При обсуждении планируемого использования работы со службой внутреннего аудита в качестве основы координации соответствующих действий имеет смысл рассмотреть следующие вопросы:

- сроки выполнения работы;
- характер выполняемой работы;
- объем покрытия аудиторскими процедурами;
- уровень существенности для финансовой отчетности в целом (если применимо, уровень или уровни существенности для конкретных классов операций, остатков по счетам или раскрываемых данных) и уровень существенности для выполнения аудиторских процедур;
- предлагаемые методы отбора элементов и размеры выборки;
- документальное оформление выполненной работы;
- процедуры проверки и подготовки отчетов.

- A25. Координация между внешним аудитором и службой внутреннего аудита является эффективной, если, например:

- обсуждения проводятся регулярно в течение периода;
- внешний аудитор информирует службу внутреннего аудита о значимых вопросах, способных на нее повлиять;
- внешний аудитор получает информацию и имеет доступ к соответствующим отчетам службы внутреннего аудита, а также до его сведения доводятся значимые вопросы, привлечшие внимание службы, если они способны повлиять на работу внешнего аудитора, для того чтобы у него была возможность проанализировать их последствия для аудиторского задания.

- A26. В МСА 200²⁴ подчеркивается важность применения аудитором профессионального скептицизма при планировании и выполнении аудита, включая особую настороженность к информации, которая может поставить под сомнение достоверность документов и ответов на запросы, которые планируется использовать в качестве аудиторского доказательства. Следовательно, информационное взаимодействие между внешним аудитором и службой внутреннего аудита на протяжении аудиторского задания может дать внутренним аудиторам возможность довести до сведения внешнего аудитора какие-либо вопросы, способные повлиять на его работу.²⁵ Это позволит внешнему аудитору принять такую информацию во внимание при выявлении и оценке рисков существенного искажения. Кроме того, если полученные данные будут указывать на повышенный риск существенного искажения финансовой отчетности или касаться каких-либо фактических, заявленных или предполагаемых случаев недобросовестных действий,

²³ МСА 260 (пересмотренный), пункт 15.

²⁴ МСА 200, пункты 15 и A20.

²⁵ МСА 315 (пересмотренный), пункт A120.

внешний аудитор сможет принять это во внимание при выявлении риска существенного искажения вследствие недобросовестных действий в соответствии с МСА 240²⁶.

Процедуры определения надлежащего характера работы службы внутреннего аудита (пункты 23–24)

- A27. Аудиторские процедуры, проводимые внешним аудитором в отношении содержательной части работы службы внутреннего аудита в целом, которую он планирует использовать, служат основой для оценки общего качества работы службы и объективности, с которой она выполнялась.
- A28. Процедуры, которые внешний аудитор может выполнить с целью оценки качества выполненной работы, а также полученных службой внутреннего аудита выводов, помимо процедуры повторного выполнения в соответствии с пунктом 24, включают:
- проведение опроса соответствующих лиц в службе внутреннего аудита;
 - наблюдение за процедурами, проводимыми службой внутреннего аудита;
 - изучение плана работы и рабочей документации службы внутреннего аудита.
- A29. Чем больше требуется профессиональных суждений, выше выявленный риск существенного искажения, ниже уровень профессиональной квалификации службы внутреннего аудита и чем в меньшей степени организационный статус службы и применимые политика и процедуры обеспечивают объективность внутренних аудиторов, тем больше аудиторских процедур необходимо будет провести внешнему аудитору в отношении работы службы для того, чтобы принять решение о ее использовании с целью получения достаточных надлежащих аудиторских доказательств и формирования на их основе аудиторского мнения.

Повторное выполнение аудиторских процедур (см. пункт 24)

- A30. Применительно к настоящему стандарту повторное выполнение процедур означает независимое выполнение процедур внешним аудитором с целью проверки выводов, сделанных службой внутреннего аудита. Данная цель может быть достигнута как путем проверки элементов, уже проверенных службой внутреннего аудита, так и – если это сделать невозможно – путем проверки достаточного количества других аналогичных элементов, не проверенных службой внутреннего аудита. Процедура повторного выполнения позволяет получить более убедительные доказательства относительно качества работы службы внутреннего аудита по сравнению с другими процедурами, которые внешний аудитор может выполнить согласно пункту A28. Хотя внешнему аудитору нет необходимости проводить подобную процедуру в отношении каждой области работы службы, которую он использует, частичное повторное выполнение требуется в отношении содержательной части работы службы в целом, подлежащей использованию, согласно пункту 24. Внешнему аудитору следует прежде всего рассмотреть вопрос проведения этой процедуры в тех областях, где службой внутреннего аудита были применены значимые суждения при планировании, выполнении и оценке результатов аудиторских процедур, а также в областях с высоким риском существенного искажения.

Определение возможности непосредственного участия внутренних аудиторов в аудите, а также того, в каких областях и в каком объеме такое участие возможно

Определение возможности привлечения внутренних аудиторов к непосредственному участию в аудите (см. пункты 5, 26–28)

- A31. В тех юрисдикциях, где внешнему аудитору в соответствии с законом или нормативным актом запрещено привлекать внутренних аудиторов к непосредственному участию в аудите, аудиторам группы целесообразно рассмотреть вопрос о том, распространяется ли данный запрет на аудиторские компоненты, и если да, то обратиться на это внимание при информировании аудиторов компонентов²⁷.
- A32. Как указано в пункте A7 настоящего стандарта, объективность означает способность выполнять работу беспристрастно, избегая конфликтов интересов или ненадлежащего влияния других, побуждающего пренебречь профессиональным суждением. При оценке наличия и значимости угрозы для объективности внутреннего аудитора следует учитывать следующие факторы:
- насколько организационный статус службы внутреннего аудита и применимые политика и процедуры обеспечивают надлежащую объективность внутренних аудиторов²⁸;

²⁶ МСА 315 (пересмотренный), пункт A11, касающийся МСА 240 «Обязанности аудитора в отношении недобросовестных действий при проведении аудита финансовой отчетности».

²⁷ МСА 600, пункт 40(b).

²⁸ См. пункт A7.

- семейные или иные личные отношения с лицом, работа которого связана или которое отвечает за аспект деятельности организации, в отношении которой проводится аудит;
- связи с подразделением или департаментом организации, к которой относится аудит;
- значительный финансовый интерес в организации, за исключением вознаграждений, получаемых на условиях, аналогичных условиям, действующим применительно к другим работникам организации такого же уровня.

Пособия для внутренних аудиторов, выпущенные соответствующими профессиональными организациями, могут содержать дополнительные полезные руководства в связи с этим.

- A33. Однако также могут существовать ситуации, когда значимость угрозы для объективности внутреннего аудитора такова, что нельзя принять никакие меры предосторожности для снижения ее до приемлемого уровня. Например, в силу того, что достаточность принимаемых мер предосторожности определяется значительностью работы в контексте всего аудита, пункты 30(a) и 30(b) запрещают привлечение внутренних аудиторов к непосредственному участию в выполнении процедур, предполагающих применение значимых суждений или относящихся к областям высокого риска существенного искажения, когда суждения, требуемые при выполнении соответствующих аудиторских процедур или оценке собранных аудиторских доказательств, выходят за пределы ограниченных. То же самое относится к работе, в результате которой возникает угроза самоконтроля, что обуславливает тот факт, что внутренним аудиторам запрещено выполнять процедуры в обстоятельствах, описанных в пунктах 30(c) и 30(d).
- A34. При оценке уровня профессиональной квалификации внутреннего аудитора могут быть также применимы факторы, указанные в пункте А8 настоящего стандарта, но с учетом того, что они относятся к отдельным аудиторам, и с учетом работы, которую им может быть поручено выполнять.

Определение характера и объема работы, которая может быть поручена внутренним аудиторам, привлеченным к непосредственному участию в аудите (см. пункты 29–31)

- A35. В пунктах А15–А22 настоящего стандарта содержатся соответствующие рекомендации относительно определения характера и объема работы, которая может быть поручена внутренним аудиторам.
- A36. При определении характера работы, которая может быть поручена внутренним аудиторам, внешний аудитор должен проявить осмотрительность, чтобы ограничить работу теми областями, в которых такую работу действительно целесообразно поручать. Примеры действий и задач, которые будет нецелесообразно поручать внутренним аудиторам, привлеченным к непосредственному участию в аудите, включают:
- обсуждение рисков недобросовестных действий. Однако внешний аудитор может опросить внутренних аудиторов по поводу таких рисков в организации в соответствии с МСА 315 (пересмотренным)²⁹;
 - определение необъявленных аудиторских процедур согласно МСА 240.
- A37. Также, поскольку в соответствии с МСА 505³⁰ внешний аудитор обязан самостоятельно контролировать запросы на получение внешних подтверждений и оценивать результаты процедур внешнего подтверждения, данную обязанность также будет нецелесообразно возлагать на внутренних аудиторов. Однако внутренние аудиторы могут помочь в сборе информации, необходимой для принятия внешним аудитором решения по расхождениям, обнаруженным в ответах на запросы.
- A38. Объем необходимых суждений, а также риск существенного искажения также имеют значение при определении работы, которая может быть поручена внутренним аудиторам, привлеченным к непосредственному участию. Например, в том случае, если оценка дебиторской задолженности рассматривается как область повышенного риска, внешний аудитор может поручить проверку правильности сроков возникновения задолженности внутреннему аудитору, привлеченному к непосредственному участию. Однако в силу того, что оценка достаточности резерва по дебиторской задолженности, проводимая на основе сроков возникновения, предполагает вынесение суждения, выходящего за рамки ограниченного, данную процедуру поручать внутреннему аудитору, непосредственно участвующему в аудите, будет нецелесообразно.
- A39. Несмотря на то, что руководство, надзор и проверка работы осуществляются внешним аудитором, чрезмерное использование работы внутренних аудиторов, привлеченных к непосредственному участию,

²⁹ МСА 315 (пересмотренный), пункт 6(a).

³⁰ МСА 505 «Внешние подтверждения», пункты 7 и 16.

может негативно сказаться на восприятии независимости внешнего аудитора при выполнении аудиторского задания.

Привлечение внутренних аудиторов к непосредственному участию в аудите (см. пункт 34)

- A40. Поскольку работники службы внутреннего аудита не являются независимыми по отношению к организации лицами, что является обязательным требованием к внешнему аудитору при выражении мнения относительно финансовой отчетности, руководство, надзор и проверка работы внутренних аудиторов, привлеченных к непосредственному участию, осуществляются внешним аудитором, как правило, иначе и шире, чем тогда, когда работу выполняла бы аудиторская группа.
- A41. Осуществляя руководство работой внутренних аудиторов, внешний аудитор может, например, напомнить внутренним аудиторам, чтобы они довели до его сведения какие-либо бухгалтерские и аудиторские вопросы, обнаруженные в ходе аудита. При проверке работы, выполненной внутренними аудиторами, внешний аудитор должен рассмотреть среди прочего, являются ли полученные аудиторские доказательства достаточными и надлежащими в конкретных обстоятельствах и подтверждают ли сделанные выводы.