

Международные стандарты аудита (МСА)

Ю. В. Говоров, CFA, CPA, CA



МСА 600 «Особенности аудита финансовой отчетности группы (включая работу аудиторов компонентов)»



Особенности аудита финансовой отчетности группы

Цель аудитора:

- определить, следует ли брать на себя обязанности аудитора финансовой отчетности группы;
- действуя в качестве аудитора финансовой отчетности группы:
 - четко информировать аудиторов компонентов об объеме и сроках выполнения их работы в отношении финансовой информации компонентов и предоставления результатов их работы;
 - получать достаточные надлежащие аудиторские доказательства в отношении финансовой информации компонентов и процесса консолидации для того, чтобы выразить мнение о том, что финансовая отчетность группы подготовлена во всех существенных отношениях в соответствии с применимой концепцией подготовки финансовой отчетности



Структура группы, ее аудитор и аудиторы компонентов



Группа – все подразделения, финансовая информация по которым включается в финансовую отчетность группы

Подразделение (компонент) – организация или вид хозяйственной деятельности, в отношении которых руководство группы или компонента подготавливает финансовую информацию, подлежащую включению в финансовую отчетность группы

Команда аудитора группы – партнеры, включая руководителя аудита группы, и сотрудники, которые разрабатывают общую стратегию аудита группы, информируют аудиторов компонентов, выполняют работу в отношении процесса составления консолидированной финансовой отчетности (информации) и оценивают выводы, сделанные с использованием аудиторских доказательств как основы для формирования мнения в отношении финансовой отчетности группы

Аудитор компонента (подразделения) - аудитор, который по поручению аудиторской команды, проводящей аудит группы, выполняет работу по проверке финансовой информации компонента для целей аудита группы

Взаимодействие аудитора группы и аудитора компонента (подразделения) – проекция взаимодействия материнской (головной) организации и подразделения

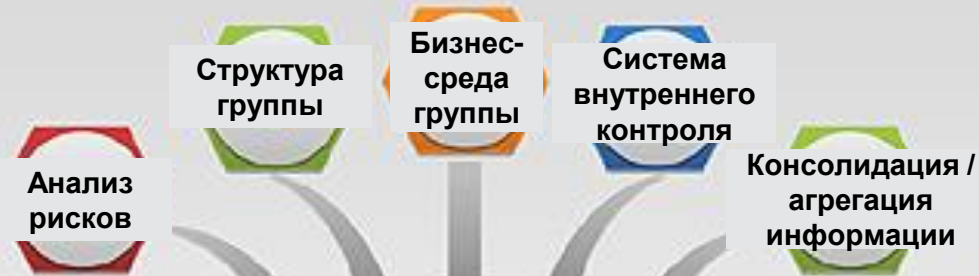
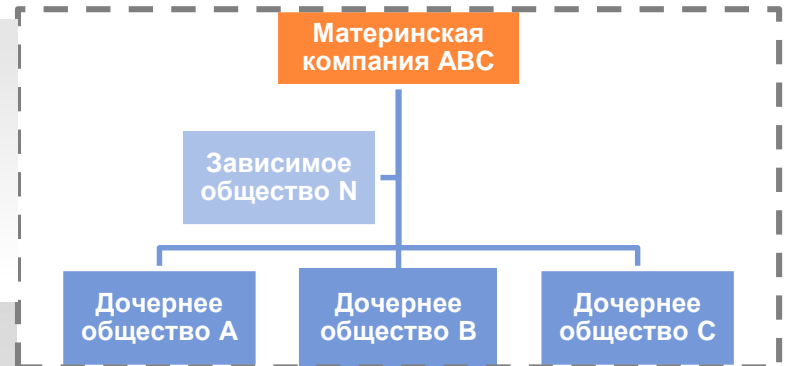
Использование работы аудитора подразделения

- Стратегия, план и программа аудита группы с учетом работы аудитора компонента:
 - проекция рисков группы на компонент, специфические риски компонента, уровень существенности для компонента (как правило ниже уровня существенности для аудита группы)
 - существенность компонента («значительный компонент» в терминах МСА 600 - компонент, определенный командой аудитора группы, который: (i) имеет индивидуальную финансовую значимость для группы или (ii) в силу своего особого характера или обстоятельств с большой вероятностью будет связан со значительными рисками существенного искажения финансовой отчетности группы)
- Определение влияние результатов работы аудитора компонента на план аудитора группы:
 - возможно ли участие аудитора компонента в принципе?
 - возможен ли провести и завершить аудит группы при участии аудитора компонента?
- Аудитор определяет, является ли его собственное участие в аудите достаточным для того, чтобы действовать в качестве аудитора группы

Анализ группы компаний, ее дочерних и зависимых обществ (компонентов) и условий их деятельности

Выбор значимых подразделений (компонентов)

- Показатели выше уровня существенности – материальность компонентов (МСА 320)
- Специфические риски (включая риски недобросовестных действий)
- Включение аудиторских процедур как элемент неожиданности
- Индивидуальная значимость для аудита



Специфические процедуры аудита по значительным компонентам в ответ на выявленные и оцененные риски

- **Профессиональная компетентность и необходимые навыки** аудитора подразделения (МСА 220) в зависимости от конкретного поручения
- **Независимость** аудитора компонента
- **Сопоставимость целей и задач** аудитора компонента и аудитора группы
- **Адекватность работы** аудитора в контексте аудита группы в зависимости от конкретного поручения
- Возможность получения **необходимых и достаточных аудиторских доказательств**

Информационное взаимодействие

С аудиторами компонентов

- Аудитор группы своевременно информирует аудитора компонента о своих требованиях – обычно в форме инструкций
- Аудитор компонента информирует аудитора группы в соответствии с инструкциями, а также о тех существенных фактах, которые стали известны аудитору компонента
- Аудитор группы и компонента поддерживают тесное взаимодействие и координацию работы: от планирования до выпуска отчета

С руководством группы

- Обеспечение единого информационного пространства между управляющими центрами группы и компонентами
- Уведомление руководства о плане аудита, в т.ч. об использовании работы аудитора компонента
- Проблемы, связанные с участием аудитора компонента, и факты, вызывающие сомнения в качестве его работы
- Существенные аспекты аудита, выявленные в отношении компонентов группы, проверку информации по которым осуществляли другие аудиторы

Практика координации работы между аудитором группы и аудитором компонента, а также между руководством группы и аудиторами



Пример схемы взаимодействия между основным аудитором и аудитором компонента (дочернего общества)



* Может быть субхолдинг – самостоятельная группа компаний, контролируемая обществом К

МСА 610 «Использование работы внутренних аудиторов»



Использование работы внутренних аудиторов

Внутренний аудит – деятельность по оценке работы, проводимая самой организацией или предоставляемая ей в качестве услуги.

В функции внутреннего аудита входят, среди прочего, изучение, оценка и мониторинг достаточности и эффективности системы внутреннего контроля

- Роль и цели службы внутреннего аудита, их возможное влияние на внешнюю аудиторскую проверку (МСА (ISA) 315)
- «Пересечение» функционала внешних и внутренних аудиторов: степень возможного использования внешним аудитором внутреннего
- Ограничения на использование работы службы внутреннего аудита для целей аудита внешнего

Предварительная оценка характера и эффективности работы внутреннего аудита, данная внешним аудитором, влияет на суждение внешнего аудитора относительно того, каким образом использование результатов деятельности службы внутреннего аудита может повлиять на оценку рисков и изменить характер, временные рамки и объем дальнейших процедур внешнего аудита

Использование работы внутренних аудиторов

Понимание и предварительная оценка функции внутреннего аудита:

- организационный статус (подчиненность и подотчетность) службы внутреннего аудита в структуре аудируемого лица
- объективность и независимость службы внутреннего аудита
- профессиональная компетентность
- должная профессиональная добросовестность и тщательность



Оценка возможности использования службы внутреннего аудита

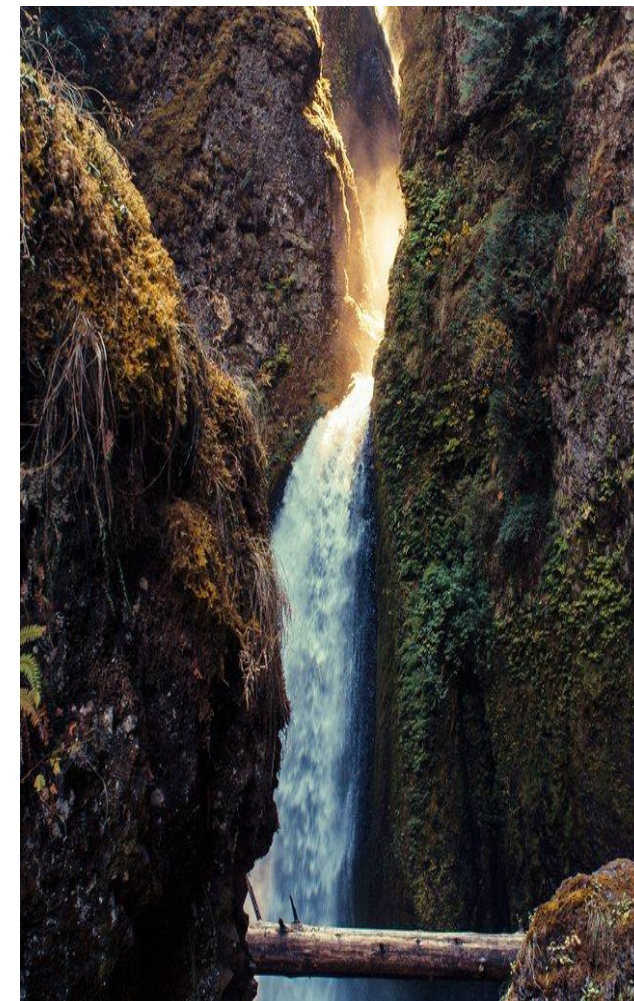
- характер и объем работ, выполняемых службой внутреннего аудита,
- оцененные риски существенного искажения финансовой отчетности,
- степень субъективности при оценке аудиторских доказательств

Вариант: принять решение о том, что внутренний аудит не окажет существенного влияния на процедуры внешнего аудита

Использование работы внутренних аудиторов

Оценка и тестирование эффективности работы внутреннего аудитора для подтверждения ее адекватности целям внешнего аудитора

- достаточность работы внутреннего аудитора для целей внутреннего аудита
- соответствующее образование и опыт работы
- документальное оформление и контроль над работой внутреннего аудитора
- получены ли достаточные надлежащие аудиторские доказательства
- являются ли сделанные выводы надлежащими в конкретных обстоятельствах
- соответствуют ли подготовленные отчеты (заключения) результатам выполненной работы
- соответствующим ли образом раскрыта информация о любых исключениях или необычных фактах, выявленных при внутреннем аудите.



Примеры использования работы внутреннего аудита

Процедуры	Внутренний аудит	Внешний аудитор
<p>Исследование операционной, финансовой и управленческой информации экономического субъекта</p> <p>Контроль экономности, эффективности и результативности, включая нефинансовые средства контроля аудируемого лица</p>	<p>Предоставляет результаты исследований, ретроспективный анализ деятельности и финансово-экономические прогнозы</p>	<p>Может использовать результаты работы внутреннего аудита</p>
<p>Система внутреннего контроля</p>	<p>Тестирование фактического применения и эффективности функционирования систем внутреннего контроля</p>	<p>При определенных условиях аудитор может полагаться на результаты работы внутреннего аудита</p> <p>Аудитор также может использовать ресурсы внутреннего аудита для тестирования систем внутреннего контроля АЛ</p>
<p>Отдельные области бухгалтерского учета и отчетности</p>	<p>Тестирование по существу</p>	<p>Аудитор также может использовать ресурсы внутреннего аудита для собственного тестирования</p>

Примеры использования работы внутреннего аудита

Внутренний аудитор выполняет работу по заданию, внешний аудитор проверяет ход и результаты

Внутренний аудитор выполняет работу по заданию, внешний аудитор полагается на результаты данной работы (*при условии предварительной проверки работы внутреннего аудита*)

Служба внутреннего аудита предоставляет специалистов, которые включаются в состав команды внешнего аудитора

- Эффективное использование внутреннего аудита может:
 - уменьшить объем аудиторских процедур, выполняемых внешним аудитором
 - сократить время аудиторской проверки
 - повысить качество выполнения задания по аудиту

МСА 620 “Использование работы эксперта аудитора”



Использование работы эксперта аудитора

Международные стандарты аудита
МСА (ISA) 620 «Использование работы
эксперта, привлекаемого аудитором»

Стандарты аудита США
AU 336 «Использование работы эксперта»,
AU 9336 «Интерпретации раздела AU 336»

Эксперт аудитора – физическое или юридическое лицо, обладающее знаниями в области, отличной от бухгалтерского учета и аудита, чья работа в этой области используется аудитором как вспомогательное средство получения достаточных надлежащих аудиторских доказательств

- Различие между
 - внутренним специалистом в составе аудиторской команды / экспертом в области бухгалтерского учета и аудита (МСА (ISA) 220) и внешним экспертом в областях, отличных от указанных,
 - экспертом руководства (МСА (ISA) 500) и экспертом аудитора
- Ответственность аудитора не меняется при привлечении эксперта
- Аудитор оценивает:
 - необходимость / целесообразность привлечения эксперта
 - достаточна ли работа эксперта для целей аудита

Использование работы эксперта аудитора

- Характер и объем работы эксперта, сроки выполнения задания:
 - характер вопроса, по которому привлекается эксперт
 - риск существенного искажения данных
 - значимость работы эксперта
 - применимость правил и процедур контроля качества аудита к данному эксперту

Примеры областей, в которых может потребоваться привлечение экспертов:

- Оценка восстановительной стоимости основных средств
- Анализ стоимости финансовых инструментов, оценка акций и долей участия в организациях, другие виды оценки по законодательству РФ
- Актуарные расчеты
- Оценка запасов полезных ископаемых
- Анализ технологического процесса на производстве
- Экспертиза незавершенного строительства и строительных договоров
- Нормативно-правовое регулирование, включая налоговое право
- Информационные технологии

Использование работы эксперта аудитора

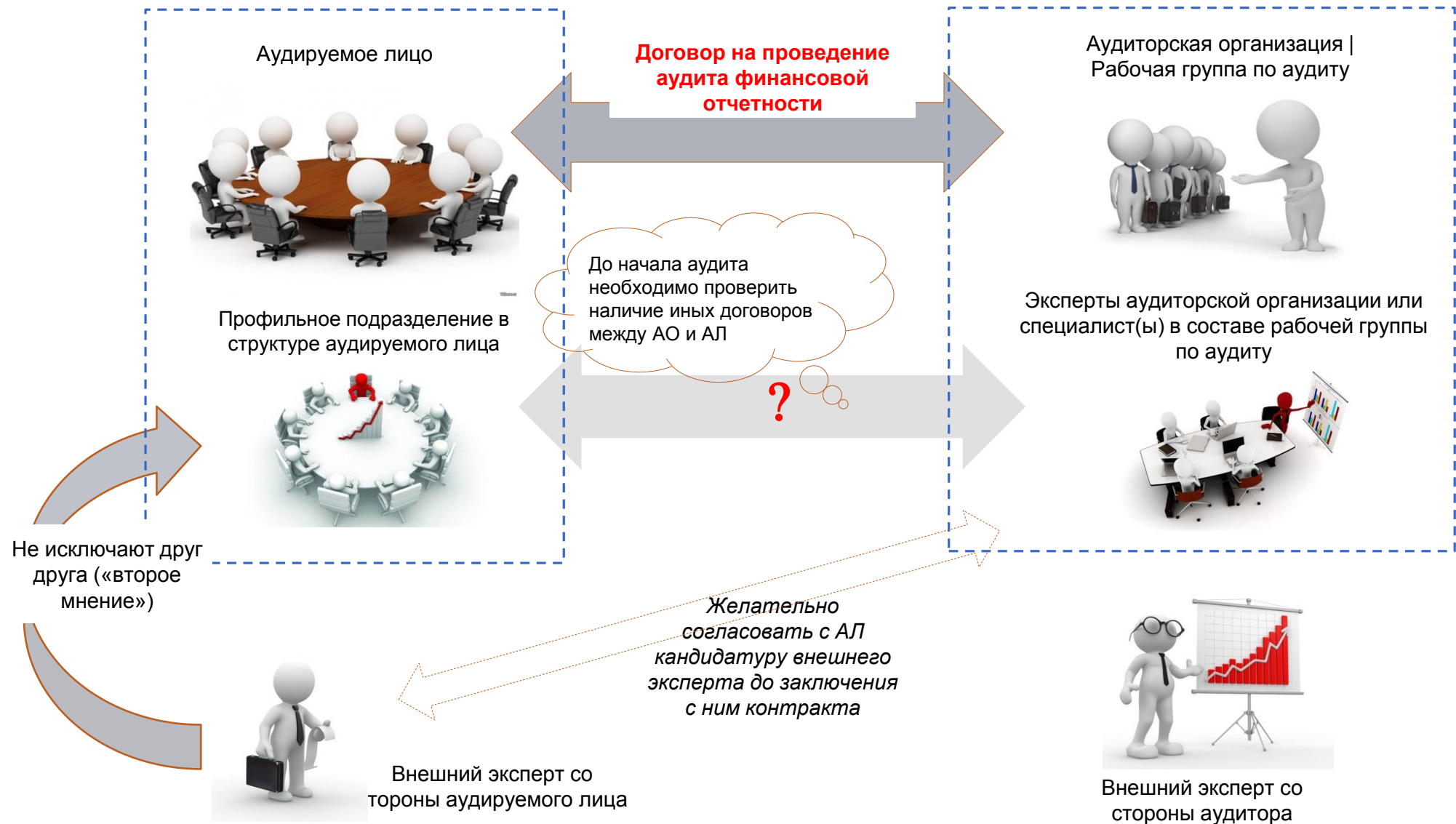
- Эксперт, привлекаемый аудитором
 - ✓ квалификация
 - ✓ деловая репутация
 - ✓ независимость
 - ✓ объективность
 - ✓ опыт в конкретной области
 - ✓ личный опыт аудитора в работе с экспертом
 - ✓ ограничения на работу эксперта (отраслевые, технические требования, условия сертификации и аттестации, требования профессиональных стандартов, и др.)
- Ознакомление аудитора с областью специализации эксперта
- Договор и техническое задание для эксперта
- Функции и обязанности эксперта
- Конфиденциальность
- Информационное взаимодействие между аудитором и экспертом
- Оценка достаточности результатов работы эксперта аудитора



Due diligence в отношении эксперта



Пример схемы взаимодействия между аудитором и клиентом по вопросам проверки, требующим специальной экспертизы



Пример использования эксперта аудитора: оценка для целей МСФО

Международные стандарты оценки – МСО (IVS) 300 «Оценка для целей финансовой отчетности»

- Идентификация применимых МСФО, назначение и классификация объекта оценки в финансовой отчетности
- Определение базы для оценки, применимого подхода и метода
- Описание допущений и предположений в основе оценки
- Анализ чувствительности – в соответствии с требованиями МСФО + мнение оценщика, исходя из особенностей оценки
- Информация, необходимая для раскрытия в финансовой отчетности (IVS 300.10)
- Специальные указания на использование отчета по оценке



IVSC INTERNATIONAL VALUATION STANDARDS COMMITTEE

EXAMPLES OF PUBLISHED BEST PRACTICE RECOMMENDATIONS FOR VALUATION REPORTING FOR IFRS PURPOSES

1. European Public Real Estate Association (EPRA)

Best Practice Policy Recommendations, Jan 2006

Recommendations

Objective: The objective of investment property held for sale is to generate cash or cash equivalents.

Relevance: The relevance of investment property held for sale is to generate cash or cash equivalents.

Measurement: The measurement of investment property held for sale is based on the fair value less costs to sell.

Disclosure: The disclosure of investment property held for sale is based on the fair value less costs to sell.

The objective is to generate cash or cash equivalents.

Relevance: The relevance of investment property held for sale is to generate cash or cash equivalents.

Measurement: The measurement of investment property held for sale is based on the fair value less costs to sell.

Disclosure: The disclosure of investment property held for sale is based on the fair value less costs to sell.

The objective is to generate cash or cash equivalents.

Relevance: The relevance of investment property held for sale is to generate cash or cash equivalents.

Measurement: The measurement of investment property held for sale is based on the fair value less costs to sell.

Disclosure: The disclosure of investment property held for sale is based on the fair value less costs to sell.

The objective is to generate cash or cash equivalents.

Relevance: The relevance of investment property held for sale is to generate cash or cash equivalents.

Measurement: The measurement of investment property held for sale is based on the fair value less costs to sell.

Disclosure: The disclosure of investment property held for sale is based on the fair value less costs to sell.



8. Conclusions

As stated at the beginning, the objective of this report was to present the facts on which the valuation was based and the assumptions used to make judgments about them. It is the responsibility of the valuer to provide a clear and concise summary of the facts and assumptions used in the valuation. The valuer is not responsible for the accuracy of the information provided by the client.

The details on the use of fair value accounting for investment property is likely to identify in the coming years. It is the valuer's responsibility to ensure that the valuation is consistent with the requirements of the International Financial Reporting Standards (IFRS) and the International Accounting Standards Board (IASB) and the Accounting Standards Board of Japan.

Disclaimer: This publication contains information that is a summary of the facts and assumptions used in the valuation. It is not intended to be a substitute for the valuer's report or the opinion of professional judgment. The IVSC cannot accept any responsibility for any person acting or relying upon the information as a result of any material in this publication.

Рекомендации по применению:

- определение справедливой стоимости и указание на иерархию информации для ее оценки в соответствии с МСФО (IFRS) 13
- специальные положения
 - расчет амортизации (IAS 16)
 - оценка инвестиционной собственности (IAS 40) и имущества по договору операционной или финансовой аренды (лизинга) (IAS 17)
 - распределение стоимости бизнеса (IFRS 3)
 - тестирование на обесценение (IAS 36)
 - оценка основных средств в общественно значимых компаниях

Использование работы эксперта аудитора

- Как правило, основная сфера деятельности и услуги для клиентов – аудит финансовой отчетности => основная цель: обеспечить надлежащее качество аудиторских услуг
- Имея договор на аудиторские услуги, клиенты не делают различий между отделами, специалистами и экспертами, и рассматривают аудиторскую организацию как единое целое => необходимо тесное и эффективное взаимодействие всех членов в составе группы аудиторской проверки
- Результаты работы специалистов (экспертов) со стороны аудитора должны быть надежными, и возможные искажения оценок не должны превышать установленного уровня существенности для целей аудита.
- Аудитор анализирует подходы и методы экспертных оценок, логику алгоритмов и математическую аккуратность расчетов (ISA 500), но не обязан проводить самостоятельную работу по экспертизе отдельных специальных областей и не дает заключение по результатам такой экспертизы
- Аудиторское заключение – о финансовой отчетности в целом, не о результатах работы эксперта
- Работа по аудиторскому заданию должна быть построена, так, чтобы сохранять независимость аудитора