

ФЕДЕРАЛЬНЫЙ СТАНДАРТ АУДИТОРСКОЙ ДЕЯТЕЛЬНОСТИ (ФСАД 7/2011)

АУДИТОРСКИЕ ДОКАЗАТЕЛЬСТВА

I. Общие положения

1. Настоящий федеральный стандарт аудиторской деятельности определяет требования к порядку проведения аудита бухгалтерской (финансовой) отчетности (далее - бухгалтерская отчетность) в части обязанностей аудиторской организации, индивидуального аудитора (далее - аудитор) по выбору и выполнению аудиторских процедур получения информации, которая подтверждает или не подтверждает предпосылки составления бухгалтерской отчетности и исходя из которой аудитор делает выводы, лежащие в основе формирования мнения о достоверности бухгалтерской отчетности (аудиторские доказательства). В отдельных случаях аудиторским доказательством может являться отсутствие информации, выражением чего может быть, например, отказ руководства аудируемого лица предоставить запрашиваемое аудитором разъяснение.

2. Аудитор должен выбрать и выполнить уместные в рамках конкретного задания аудиторские процедуры получения аудиторских доказательств, одновременно отвечающих следующим условиям:

а) надлежащий характер, т.е. качественная оценка аудиторских доказательств, которая характеризует уместность и надежность выводов, лежащих в основе формирования мнения о достоверности бухгалтерской отчетности;

б) достаточность, т.е. количественная оценка аудиторских доказательств, зависящая от аудиторской оценки риска существенного искажения бухгалтерской отчетности (чем выше риск, тем больше требуется доказательств), а также от качества таких доказательств (чем выше их качество, тем меньше требуется доказательств). Большое количество аудиторских доказательств само по себе не компенсирует их низкое качество.

3. К аудиторским доказательствам относятся:

а) документы и информация бухгалтерского учета аудируемого лица;

б) информация, полученная из других источников. В частности: информация, полученная в ходе предыдущего аудита (при условии, что аудитор убедился в отсутствии изменений после окончания предыдущего аудита, которые могли бы повлиять на применимость этой информации для целей текущего аудита); информация по результатам выполнения процедур внутреннего контроля качества аудитора, регулирующих порядок решения вопроса о принятии на обслуживание нового клиента или продолжении сотрудничества с уже существующим клиентом; информация, подготовленная физическим или юридическим лицом, оказывающим услуги по проведению экспертной оценки, не связанные с бухгалтерским учетом или

аудитом, привлекаемым аудируемым лицом в процессе подготовки бухгалтерской отчетности (далее - эксперт руководства аудируемого лица).

4. Аудитор должен получить аудиторские доказательства, подтверждающие или не подтверждающие следующие предпосылки составления бухгалтерской отчетности (утверждений руководства аудируемого лица в явной или неявной форме по поводу признания, оценки и раскрытия в бухгалтерской отчетности объектов бухгалтерского учета):

а) предпосылки составления бухгалтерской отчетности в отношении групп однотипных хозяйственных операций, событий и иных фактов хозяйственной жизни:

возникновение - отраженные в учете хозяйственные операции, события и иные факты хозяйственной жизни фактически имели место и относятся к деятельности аудируемого лица;

полнота - все хозяйственные операции, события и иные факты хозяйственной жизни, которые подлежат отражению в учете, отражены в нем;

точность - суммы и прочие данные, относящиеся к отраженным в учете хозяйственным операциям, событиям и иным фактам хозяйственной деятельности, отражены надлежащим образом;

отнесение к соответствующему периоду - хозяйственные операции, события и иные факты хозяйственной жизни отражены в соответствующем отчетном периоде;

классификация - хозяйственные операции, события и иные факты хозяйственной жизни отражены на соответствующих счетах бухгалтерского учета;

б) предпосылки составления бухгалтерской отчетности в отношении остатков по счетам бухгалтерского учета на конец отчетного периода:

существование - отраженные в учете активы, обязательства и капитал фактически существуют;

права и обязательства - аудируемое лицо обладает правами или контролирует права на отраженные активы, а отраженные обязательства представляют собой именно обязательства аудируемого лица;

полнота - все активы, обязательства и капитал, которые подлежат отражению в учете, отражены в нем;

оценка и распределение - активы, обязательства и капитал включены в бухгалтерскую отчетность в соответствующих суммах, любые результирующие оценки и корректировки по распределению стоимости отражены правильно;

в) предпосылки составления бухгалтерской отчетности в отношении представления и раскрытия информации:

возникновение, права и обязательства - отраженные в бухгалтерской отчетности хозяйственные операции, события и иные факты хозяйственной жизни фактически имели место и относятся к деятельности аудируемого лица;

полнота - все хозяйственные операции, события и иные факты хозяйственной жизни, которые подлежат включению в бухгалтерскую отчетность, включены в нее;

классификация и понятность - финансовая информация представлена и описана правильно, а раскрываемые в ней хозяйственные операции, события и иные факты хозяйственной жизни отражены в понятной форме;

точность и оценка - финансовая и прочая информация раскрыта достоверно и в надлежащих суммах.

Аудитор может изменять группировку приведенных в настоящем пункте предпосылок составления бухгалтерской отчетности. Например, предпосылки составления бухгалтерской отчетности в отношении групп однотипных хозяйственных операций, событий и иных фактов хозяйственной жизни могут быть объединены с предпосылками составления бухгалтерской отчетности в отношении остатков по счетам бухгалтерского учета на конец отчетного периода.

5. Аудиторские доказательства должны собираться аудитором, главным образом, в результате выполнения аудиторских процедур в ходе аудита.

6. Аудиторские доказательства подлежат рассмотрению аудитором в совокупности, а не по отдельности. При этом большая уверенность обеспечивается, как правило, при рассмотрении непротиворечивых аудиторских доказательств из разных источников или разных по характеру аудиторских доказательств. Например, подтверждающая информация, полученная из независимого по отношению к аудируемому лицу источника, может увеличить уверенность аудитора, обеспеченную аудиторскими доказательствами, полученными на основе информации, подготовленной самим аудируемым лицом (данных бухгалтерского учета, протоколов совещаний, заявлений руководства, др.).

II. Аудиторские процедуры и информация, используемая в качестве аудиторских доказательств

7. Аудиторские доказательства аудитор должен получить путем выполнения процедур оценки рисков и дальнейших аудиторских процедур, которые состоят из:

тестов средств контроля, выполняемых в соответствии с требованиями федеральных стандартов аудиторской деятельности или на основании профессионального суждения аудитора;

процедур проверки по существу, включающих детальные тесты и аналитические процедуры проверки по существу.

8. Для получения аудиторских доказательств аудитор может применить следующие аудиторские процедуры: запрос, инспектирование, наблюдение, подтверждение, пересчет, повторное проведение, аналитические процедуры, либо сочетания их.

9. При выполнении аудиторской процедуры запроса аудитор обращается к осведомленным лицам (связанным и не связанным с финансовой

деятельностью), являющимся работниками аудируемого лица или не являющимся работниками аудируемого лица, по интересующему аудитора вопросу и оценивает их ответы на такое обращение.

10. При запросе аудитор должен принять во внимание следующее:

а) запрос часто дополняет другие аудиторские процедуры;

б) запросы могут быть официальными письменными и неофициальными устными;

в) ответы на запрос могут предоставить аудитору сведения, которыми он ранее не располагал или которые подтверждают уже полученные аудиторские доказательства. Вместе с тем, ответы на запрос могут предоставить информацию, которая существенно отличается от сведений, ранее полученных аудитором. В некоторых случаях ответы на запрос могут дать аудитору основание для изменения проводимых аудиторских процедур или проведения дополнительных процедур;

г) при направлении запросов относительно намерений и планов руководства аудируемого лица полученная в ответ информация может оказаться недостаточной. Для подтверждения намерения и планов руководства аудируемого лица аудитору необходимо также четкое представление о выполнении в прошлом намерений и планов руководства аудируемого лица, об аргументах относительно выбора того или иного плана действий, о способности руководства аудируемого лица последовательно реализовывать сделанный выбор;

д) ответы на устный запрос при необходимости подлежат подтверждению письменными заявлениями руководства аудируемого лица или, если уместно, представителей собственника аудируемого лица;

е) предоставляя аудиторские доказательства, в том числе наличия искажения, сам по себе запрос, как правило, не дает достаточных надлежащих аудиторских доказательств отсутствия существенного искажения на уровне предпосылок составления бухгалтерской отчетности или доказательств операционной эффективности средств контроля.

11. При выполнении аудиторской процедуры инспектирования аудитор изучает созданные аудируемым лицом или полученные аудируемым лицом извне учетные записи и документы на бумажном или электронном носителе информации, а также осуществляет физический осмотр материальных активов. Примером инспектирования, проводимого в качестве теста средств контроля, является проверка учетных записей и документов на предмет их санкционирования.

12. При инспектировании аудитор должен принять во внимание следующее:

а) отдельные документы могут представлять собой непосредственные аудиторские доказательства существования актива; однако в результате инспектирования таких документов не всегда могут быть получены аудиторские доказательства в отношении прав на этот актив или его стоимостной оценки (например, акции, облигации);

б) инспектирование исполненного договора может предоставить аудиторские доказательства в отношении применяемой аудируемым лицом учетной политики (например, в части признания выручки);

в) инспектирование материальных активов может предоставить надежные аудиторские доказательства в отношении их существования, но не обязательно в отношении прав собственности аудируемого лица на них, или обязательств этого лица, связанных с данными активами, или оценки таких активов;

г) инспектирование отдельных единиц активов осуществляется, как правило, в ходе наблюдения за проведением инвентаризации этих активов.

13. При выполнении аудиторской процедуры наблюдения аудитор изучает процесс или процедуру, выполняемые другими лицами. Примером наблюдения является изучение аудитором: подсчета материальных запасов, выполняемого персоналом аудируемого лица; выполнения персоналом аудируемого лица контрольных действий.

14. При наблюдении аудитор должен принять во внимание, что, обеспечивая аудиторские доказательства в отношении выполнения процесса или процедуры, данная аудиторская процедура ограничена во времени лишь тем моментом, в который она проводится, а также тем, что сам факт наблюдения может оказывать влияние на выполняемый процесс или процедуру.

15. При выполнении аудиторской процедуры подтверждения аудитор получает аудиторское доказательство непосредственно от третьей стороны в виде ответа в письменной форме на бумажном или электронном носителе. Внешние подтверждения применяются, в частности, для получения аудиторских доказательств:

а) при проверке предпосылок составления бухгалтерской отчетности в отношении остатков по счетам бухгалтерского учета или их составляющих элементов;

б) в отношении условий договоров, включая изменения их, или хозяйственных операций аудируемого лица с третьими сторонами;

в) отсутствия особых условий, не отраженных в договоре, которые могли бы оказать влияние на признание выручки.

16. При выполнении аудиторской процедуры пересчета аудитор проверяет точность арифметических подсчетов в первичных учетных и иных документах, учетных записях. Пересчет может выполняться вручную или автоматически.

17. При выполнении аудиторской процедуры повторного проведения аудитор самостоятельно выполняет процедуру или контрольное действие, которые изначально выполнялись в рамках системы внутреннего контроля аудируемого лица.

18. При выполнении аналитических процедур аудитор оценивает финансовую информацию на основе анализа взаимосвязей между данными финансового и нефинансового характера. Аналитические процедуры предполагают также исследование выявленных отклонений и взаимосвязей,

которые противоречат другой информации или существенно расходятся с прогнозируемыми данными.

19. При выборе и выполнении аудиторских процедур аудитор должен убедиться в уместности и надежности информации, используемой в качестве аудиторских доказательств.

20. Аудитор должен принять во внимание, что:

а) уместность информации, используемой в качестве аудиторских доказательств, логически связана с целью аудиторской процедуры и влияет на нее, а в соответствующих случаях такая связь существует и с предпосылкой составления бухгалтерской отчетности. На уместность информации, используемой в качестве аудиторских доказательств, может влиять направление тестирования. Например, в случаях, когда целью аудиторской процедуры является выявление завышения кредиторской задолженности в части предпосылок существования или оценки, уместной аудиторской процедурой является тестирование остатка по счету кредиторской задолженности. В случае, когда целью аудиторской процедуры является выявление занижения кредиторской задолженности в части предпосылок существования или оценки, уместной аудиторской процедурой является тестирование последующих платежей, неоплаченных счетов, актов поставщиков (подрядчиков), неурегулированных сумм по расчетам за поставки;

б) одна и та же совокупность аудиторских процедур может обеспечить получение аудиторских доказательств, уместных в отношении одних предпосылок составления бухгалтерской отчетности, но неуместных в отношении других предпосылок. Например, проверка учетных записей и документов, относящихся к собираемости дебиторской задолженности после завершения отчетного периода, может предоставить аудиторские доказательства в отношении существования и оценки дебиторской задолженности, но не обязательно - в отношении предпосылки отнесения к соответствующему периоду. Аналогично, получение аудиторских доказательств в отношении одной предпосылки составления бухгалтерской отчетности (например, существования запасов) не заменяет получения аудиторских доказательств в отношении другой предпосылки (например, оценки этих же запасов). В то же время аудиторские доказательства, полученные из разных источников, или разные по характеру доказательства могут быть уместными в отношении одной и той же предпосылки составления бухгалтерской отчетности;

в) разработка тестов средств контроля с целью получения уместных аудиторских доказательств включает определение параметров работы средств контроля (характеристик или атрибутов), которые могли бы характеризовать их работу, а также параметров отклонения средств контроля, которые бы указывали на функционирование средств контроля, отличающееся от ожидаемого. Наличие или отсутствие таких параметров могут проверяться аудитором впоследствии;

г) разработка процедур проверки по существу включает определение параметров, уместных для цели аудиторской процедуры, которые могли бы указать на искажение проверяемой предпосылки составления бухгалтерской отчетности.

21. Надежность информации, используемой в качестве аудиторских доказательств, зависит от: источника, из которого получена информация; характера информации; обстоятельств, при которых получена информация, включая средства контроля ее подготовки и хранения. Например, аудиторское доказательство, полученное из независимого внешнего источника, может оказаться ненадежным, если этот источник является недостаточно осведомленным или объективным.

22. При оценке надежности аудиторских доказательств аудитор должен исходить, как правило, из следующего:

а) более надежными являются аудиторские доказательства, полученные из независимого, внешнего по отношению к аудируемому лицу, источника (подтверждения третьих сторон, отчеты аналитиков, сопоставимые данные о конкурентах, др.);

б) более надежными являются аудиторские доказательства, полученные из внутреннего источника в случае, когда соответствующие средства контроля аудируемого лица, в том числе за подготовкой и хранением информации, функционируют эффективно;

в) аудиторские доказательства, полученные непосредственно аудитором (например, при наблюдении за применением средства контроля), являются более надежными по сравнению с аудиторскими доказательствами, полученными косвенным путем или на основании логических заключений (например, на основании запроса о порядке применения средства контроля);

г) аудиторские доказательства, полученные в документальной форме на бумажном носителе или в электронном виде, являются более надежными, чем полученные в устной форме;

д) аудиторские доказательства, представленные подлинниками (оригиналами) документов, являются более надежными по сравнению с аудиторскими доказательствами, представленными копиями документов, надежность которых может зависеть от средств контроля за их подготовкой и хранением.

23. В случае, когда информация, используемая в качестве аудиторского доказательства, подготовлена с участием эксперта руководства аудируемого лица, аудитор должен, насколько это необходимо для целей аудита:

а) оценить компетентность, навыки и объективность эксперта руководства аудируемого лица;

б) понять, в чем заключалась работа эксперта руководства аудируемого лица;

в) убедиться, что работа эксперта руководства аудируемого лица носила надлежащий характер, чтобы быть использованной в качестве аудиторского доказательства в отношении соответствующей предпосылки бухгалтерской отчетности.

Примеры вопросов, которые может рассмотреть аудитор при изучении работы эксперта руководства аудируемого лица, приведены в [приложении](#) к настоящему стандарту.

24. В случае, если при выполнении аудиторских процедур используется информация, подготовленная аудируемым лицом, аудитор должен оценить, является ли эта информация надежной, т.е. точной, полной и достаточно подробной для целей аудита. Например, в случае, когда аудитор при проверке выручки решает использовать данные аудируемого лица о стандартных ценах и учтенном объеме продаж, он должен предварительно убедиться, насколько точны стандартные цены, и насколько полны и точны учетные объемы продаж. В случае, когда аудитор решает тестировать совокупность (например, платежей) в отношении определенной характеристики (например, санкционирования), он должен убедиться в полноте совокупности, из которой отбираются элементы для тестирования. В случае, когда при проведении аналитических процедур в отношении финансового результата деятельности аудируемого лица аудитор решает использовать информацию, подготавливаемую этим аудируемым лицом для целей внутреннего мониторинга (например, отчеты внутреннего аудитора), он должен убедиться, что данная информация является точной и подробной для целей аудита.

25. Аудиторские доказательства полноты и точности информации, подготовленной аудируемым лицом и используемой при выполнении аудиторских процедур, могут быть получены аудитором:

а) одновременно с проведением текущих аудиторских процедур, объектом которых является данная информация, при условии, что получение аудиторских доказательств такого рода является частью самих аудиторских процедур;

б) посредством тестирования средств контроля подготовки и обработки данной информации;

в) в результате проведения дополнительных аудиторских процедур.

26. В случаях, когда аудиторское доказательство, полученное из одного источника, не соответствует аудиторскому доказательству, полученному из другого источника, или аудитор сомневается в надежности информации, которую собирается использовать в качестве аудиторского доказательства, аудитор должен определить, как следует изменить аудиторские процедуры или дополнить их для того, чтобы снять несоответствие или сомнения. Кроме того, аудитор должен рассмотреть влияние данной ситуации на другие аспекты аудита.

27. При выборе и выполнении аудиторских процедур аудитор должен принять во внимание следующие обстоятельства:

а) некоторые данные бухгалтерского учета или иная информация аудируемого лица могут быть доступны только в электронном виде или только в определенное время (например, если организация занимается электронной торговлей, то первичные документы (заказы на поставку товаров, счета) оформляются в виде электронных сообщений);

б) отдельные виды информации в электронной форме могут быть недоступны по истечении определенного времени (например, в случае, когда электронные файлы изменяются, а их резервные копии не сохраняются). В этом случае аудитор должен достигать договоренности с аудируемым лицом о хранении последней информации, необходимой для проведения аудиторских процедур, или выполнять аудиторские процедуры в то время, когда соответствующая информация доступна.

III. Отбор элементов для тестирования с целью получения аудиторских доказательств

28. В ходе разработки тестов средств контроля и детальных тестов аудитор должен установить методы отбора элементов для тестирования, которое являлось бы эффективным для целей аудита. Тест можно считать эффективным для целей аудита, если по результатам его выполнения получены надлежащие аудиторские доказательства, которые с учетом уже полученных или планируемых к получению аудиторских доказательств можно считать достаточными для целей аудита. При отборе элементов для тестирования аудитор в соответствии с [пунктами 18 - 21](#) настоящего стандарта должен убедиться в уместности и надежности информации, используемой в качестве аудиторских доказательств.

29. Аудитор может использовать для отбора элементов для тестирования следующие методы:

- а) отбор всех элементов (сплошная проверка);
- б) отбор специфических (определенных) элементов;
- в) построение аудиторской выборки.

30. Выбор одного метода или сочетания нескольких методов отбора элементов для тестирования зависит от: конкретных обстоятельств (рисков существенного искажения в отношении предпосылки составления проверяемой бухгалтерской отчетности, др.); практической реализуемости метода; эффективности метода.

31. Сплошная проверка проводится в отношении группы однотипных хозяйственных операций или оборотов по счету бухгалтерского учета (или страты внутри совокупности). Сплошная проверка, как правило, применяется при выполнении детальных тестов, когда:

- а) совокупность состоит из небольшого числа элементов с большой стоимостью;
- б) имеет место существенный риск, а другие методы отбора элементов для тестирования не обеспечивают получение достаточных надлежащих аудиторских доказательств;
- в) имеет место повторяющийся характер вычислений либо иных автоматически выполняемых информационной системой процессов, что делает сплошную проверку эффективной с точки зрения затрат.

Сплошная проверка, как правило, не применяется при тестировании средств контроля.

32. При принятии решения об отборе из совокупности специфических (определенных) элементов аудитор должен исходить из знания деятельности аудируемого лица, оцененных рисков существенного искажения, характеристики тестируемой совокупности. Отбор специфических (определенных) элементов на основании профессионального суждения аудитора влечет риск, не связанный с использованием выборочного метода.

33. Отбираемыми специфическими (определенными) элементами могут быть:

а) элементы с высокой стоимостью или так называемые ключевые элементы выборки (например, элементы, которые являются подозрительными, необычными, в особой мере подверженными риску или которые ранее были связаны с ошибками);

б) элементы, превышающие определенную стоимостную величину, что позволит подвергнуть проверке большую часть общей суммы оборотов по счету бухгалтерского учета или группы однотипных хозяйственных операций;

в) элементы для получения определенной информации (например, информации об особенностях деятельности аудируемого лица, характере хозяйственных операций).

34. При использовании метода отбора специфических (определенных) элементов аудитор должен иметь в виду, что отбор специфических (определенных) элементов в пределах оборотов по счету бухгалтерского учета или группы однотипных хозяйственных операций не является аудиторской выборкой. Выводы по результатам процедур, применяемых к отобранному таким методом элементам, не могут быть распространены на всю совокупность; соответственно, проверка специфических (определенных) элементов не предоставляет аудиторских доказательств в отношении оставшейся части совокупности.

35. Построение аудиторской выборки осуществляется для того, чтобы получить выводы в отношении всей совокупности на основании тестирования отобранных элементов этой совокупности.

Приложение
к федеральному стандарту
аудиторской деятельности
(ФСАД 7/2011) "Аудиторские
доказательства", утвержденному
Приказом Министерства финансов
Российской Федерации
от 16.08.2011 N 99н

**ПРИМЕРЫ
ВОПРОСОВ, КОТОРЫЕ МОЖЕТ РАССМОТРЕТЬ АУДИТОР ПРИ
ИЗУЧЕНИИ
РАБОТЫ ЭКСПЕРТА РУКОВОДСТВА АУДИРУЕМОГО ЛИЦА**

1. На характер, временные рамки и объем аудиторских процедур, связанных с выполнением требований **пункта 23** федерального стандарта аудиторской деятельности "Аудиторские доказательства", могут влиять следующие обстоятельства:

а) характер и сложность вопроса, по которому привлечен эксперт руководства аудируемого лица;

б) риски существенного искажения, связанные с вопросом;

в) доступность альтернативных источников аудиторских доказательств;

г) характер, объем и цели работы эксперта руководства аудируемого лица;

д) был ли принят эксперт руководства аудируемого лица на постоянную работу или он был привлечен на временной основе для выполнения конкретной работы;

е) степень, в которой руководство аудируемого лица может контролировать или влиять на работу эксперта руководства аудируемого лица;

ж) существуют ли технические стандарты или профессиональные и отраслевые требования, регулирующие деятельность эксперта руководства аудируемого лица;

з) характер и объем средств контроля аудируемого лица в отношении работы эксперта руководства аудируемого лица;

и) знание и опыт аудитора в области, в которой действует эксперт руководства аудируемого лица;

к) предыдущий опыт работы аудитора с данным экспертом руководства аудируемого лица.

2. Компетентность эксперта руководства аудируемого лица определяется характером и уровнем выполняемой экспертизы. Навыки определяются способностью эксперта руководства аудируемого лица проявлять компетентность в сложившихся обстоятельствах. Фактором, определяющим навыки, может быть доступность времени и ресурсов. Объективность определяется возможными последствиями влияния, которое могут оказывать

на профессиональное или деловое суждение эксперта руководства аудируемого лица предвзятость, конфликт интересов или воздействие со стороны третьих лиц. Компетентность, навыки и объективность эксперта руководства аудируемого лица, а также любые средства контроля аудируемого лица в отношении его работы являются важными составляющими надежности любой информации, предоставляемой им.

3. Информация в отношении компетентности, навыков и объективности эксперта руководства аудируемого лица может основываться на:

а) предыдущем опыте работы аудитора с данным экспертом руководства аудируемого лица;

б) обсуждениях, проводимых с экспертом руководства аудируемого лица;

в) обсуждениях, проводимых с другими лицами, знакомыми с работой эксперта руководства аудируемого лица;

г) информации о квалификации эксперта руководства аудируемого лица, его членстве в саморегулируемой или иной профессиональной организации, о наличии лицензий на осуществление деятельности, либо других форм внешнего признания;

д) опубликованных данным экспертом руководства аудируемого лица статьях, книгах и других публикациях;

е) информации, полученной от привлеченного аудитором эксперта, если это уместно, который помогает аудитору получить достаточные надлежащие аудиторские доказательства в отношении информации, подготовленной экспертом руководства аудируемого лица.

4. Вопросы, связанные с оценкой компетентности, навыков и объективности эксперта руководства аудируемого лица, включают рассмотрение того, регулируется ли работа эксперта руководства аудируемого лица соответствующими стандартами, или профессиональными или отраслевыми требованиями, например, этическими стандартами и требованиями к членству в саморегулируемой или иной профессиональной организации, стандартами аккредитации лицензирующего органа или требованиями нормативных правовых актов.

5. Аудитору также уместно рассмотреть:

а) соответствие компетентности эксперта руководства аудируемого лица тематике, в контексте которой он привлекается, в рамках его специализации;

б) уровень компетентности эксперта руководства аудируемого лица в области требований ведения бухгалтерского учета и подготовки и представления бухгалтерской отчетности;

в) наличие или отсутствие необходимости пересмотра изначально данной оценки компетентности, навыков и объективности эксперта руководства аудируемого лица в случае, если произошли неожиданные события, имели место изменения условий или были получены соответствующие аудиторские доказательства по результатам выполнения аудиторских процедур.

6. Широкий спектр обстоятельств может создать угрозу объективности эксперта руководства аудируемого лица (например, угроза личной заинтересованности, угроза заступничества, угроза близкого знакомства, угроза самоконтроля, угроза давления). Меры предосторожности могут снизить эти угрозы и могут быть предусмотрены как внешней средой, например, профессиональными требованиями или нормативными правовыми актами, так и внутренней контрольной средой, в которой работает эксперт руководства аудируемого лица, например, принципами и процедурами системы внутреннего контроля качества.

Несмотря на то, что меры предосторожности не могут устранить все угрозы объективности эксперта руководства аудируемого лица, тем не менее, угрозы давления на эксперта руководства аудируемого лица могут быть менее значимы в случае, когда эксперт руководства аудируемого лица привлекается аудируемым лицом на временной договорной основе, чем когда он принимается аудируемым лицом в качестве штатного работника, но тогда повышается значимость таких мер предосторожности, как принципы и процедуры системы внутреннего контроля качества аудируемого лица. Это обусловлено тем, что угроза объективности работника аудируемого лица всегда присутствует, и маловероятно, что эксперт руководства аудируемого лица, ставший работником аудируемого лица, будет объективнее любого другого работника.

7. При оценке объективности привлеченного аудируемым лицом на временной основе эксперта руководства аудируемого лица может быть уместным проведение обсуждения с руководством аудируемого лица и этим экспертом темы возможной заинтересованности или взаимоотношений, которые могут создавать угрозы объективности эксперта руководства аудируемого лица, и любых применимых мер предосторожности, включая любые профессиональные требования, применимые в отношении данного эксперта; а также оценить, являются ли данные меры адекватными. Заинтересованность и взаимоотношения, создающие угрозы, могут включать: финансовую заинтересованность; деловые и личные взаимоотношения; оказание иных услуг.

8. Для понимания работы эксперта руководства аудируемого лица аудитору необходимо разбираться в сопряженных с экспертизой вопросах. В зависимости от того, насколько аудитор компетентен в этих вопросах, может быть решен вопрос, будет ли аудитор сам оценивать работу эксперта руководства аудируемого лица или ему необходимо для этой цели привлечь другого эксперта.

Понимание аудитором работы эксперта руководства аудируемого лица распространяется на следующие вопросы:

а) есть ли какие-либо аспекты в области работы эксперта руководства аудируемого лица, которые имеют отношение к аудиту;

б) регулируется ли работа эксперта руководства аудируемого лица профессиональными или иными стандартами, нормативными правовыми актами;

в) какие допущения и методы использованы экспертом руководства аудируемого лица и являются ли они общепризнанно применимыми при проведении экспертизы, надлежащими для целей подготовки бухгалтерской отчетности;

г) характер внутренней и внешней информации, использованной экспертом аудитора.

9. Обычно при привлечении аудируемым лицом к работе эксперта в письменной форме составляется договор между аудируемым лицом и экспертом руководства аудируемого лица. Ознакомление аудитора с таким договором в процессе ознакомления с работой эксперта руководства аудируемого лица может помочь аудитору в оценке в целях аудита надлежащего характера следующих аспектов:

а) характера, объема и цели работы эксперта руководства аудируемого лица;

б) обязанностей и ответственности руководства и эксперта руководства аудируемого лица;

в) характера и объема информации, которой будут обмениваться руководство аудируемого лица и эксперт руководства аудируемого лица, включая форму отчетности, предоставляемую экспертом руководства аудируемого лица.

10. Аудитор может руководствоваться следующими соображениями при рассмотрении вопроса о том, носит ли работа эксперта руководства аудируемого лица надлежащий характер, чтобы служить аудиторским доказательством в отношении соответствующей предпосылки составления бухгалтерской отчетности:

а) уместность и разумный характер данных, полученных экспертом руководства аудируемого лица, или его выводов, их согласованность с другими аудиторскими доказательствами и их надлежащее отражение в бухгалтерской отчетности;

б) уместность и разумный характер применяемых экспертом руководства аудируемого лица допущений и методов;

в) уместность, полнота и точность исходных данных в случае, когда экспертом руководства аудируемого лица в работе они используются в значительном объеме.