**ФПСАД №25**

**ФЕДЕРАЛЬНЫЕ ПРАВИЛА (СТАНДАРТЫ) АУДИТОРСКОЙ ДЕЯТЕЛЬНОСТИ**

**(Утверждены Постановлением Правительства Российской Федерации от 23 сентября 2002 г. N 696)**

**ПРАВИЛО (СТАНДАРТ) N 25.**

**УЧЕТ ОСОБЕННОСТЕЙ АУДИРУЕМОГО ЛИЦА, ФИНАНСОВУЮ (БУХГАЛТЕРСКУЮ) ОТЧЕТНОСТЬ КОТОРОГО ПОДГОТАВЛИВАЕТ СПЕЦИАЛИЗИРОВАННАЯ ОРГАНИЗАЦИЯ**

**Введение**

1. Настоящее федеральное правило (стандарт) аудиторской деятельности, разработанное с учетом международных стандартов аудита, устанавливает единые требования в отношении действий аудиторской организации или индивидуального аудитора (далее именуются - аудитор) при проведении аудита финансовой (бухгалтерской) отчетности аудируемого лица, которое пользуется для составления этой финансовой (бухгалтерской) отчетности услугами централизованной бухгалтерии специализированной организации или бухгалтера-специалиста (далее именуется - специализированная организация).

2. Аудитор определяет, какое влияние специализированная организация оказывает на системы бухгалтерского учета и внутреннего контроля аудируемого лица с целью правильного планирования аудита и разработки эффективного подхода к его проведению.

**Вопросы, рассматриваемые аудитором аудируемого лица**

3. Специализированная организация может установить и осуществлять такие общие подходы и конкретные процедуры, которые будут оказывать влияние на системы бухгалтерского учета и внутреннего контроля аудируемого лица. Указанные подходы и процедуры физически и функционально отделены от аудируемого лица.

4. Если услуги, оказываемые специализированной организацией, ограничиваются фиксированием и обработкой хозяйственных операций, а аудируемое лицо сохраняет за собой право на авторизацию хозяйственных операций и составление отчетности, можно ожидать, что аудируемое лицо самостоятельно осуществляет достаточно эффективные подходы и процедуры внутри своей организации. Если специализированная организация сама проводит операции и составляет отчетность аудируемого лица, такое лицо может полагаться на подходы и процедуры специализированной организации.

5. В ходе изучения аудируемого лица и лиц, оказывающих ему услуги, аудитору следует определить значимость деятельности специализированной организации для аудируемого лица и аудита. С этой целью аудитору необходимо (если это уместно) рассмотреть:

а) характер услуг, предоставляемых специализированной организацией;

б) условия договора и особенности взаимоотношений между аудируемым лицом и специализированной организацией;

в) уровень взаимодействия системы внутреннего контроля аудируемого лица с системами учета и контроля специализированной организации;

г) средства внутреннего контроля аудируемого лица, имеющие отношение к деятельности специализированной организации (средства контроля за обработкой хозяйственных операций специализированной организацией и анализ аудируемым лицом рисков, связанных с использованием услуг специализированной организации, и способов минимизации таких рисков);

д) возможности специализированной организации и ее финансовую стабильность, в том числе последствия возможной несостоятельности или прекращения ее деятельности в отношении аудируемого лица;

е) сведения о специализированной организации;

ж) сведения об используемых специализированной организацией средствах контроля, применяемых в компьютерных системах обработки данных.

6. Аудитор также рассматривает информацию, содержащуюся в аудиторских заключениях, подготовленных аудиторами специализированной организации, внутренними аудиторами или контролирующими органами, в качестве источника сведений о надежности и эффективности систем бухгалтерского учета и внутреннего контроля специализированной организации.

Рассмотрение факторов, изложенных в пункте 5 настоящего федерального правила (стандарта) аудиторской деятельности и в настоящем пункте, может привести аудитора к выводу о том, что на оценку риска системы внутреннего контроля (с точки зрения вероятности появления существенных искажений финансовой (бухгалтерской) отчетности) не оказывают влияния средства контроля специализированной организации. В этом случае аудитор может в дальнейшей работе не учитывать положения настоящего федерального правила (стандарта) аудиторской деятельности.

7. Если аудитор приходит к заключению о том, что деятельность специализированной организации является важной для аудируемого лица и представляет интерес для изучения в ходе аудита, аудитор получает в достаточной степени понимание деятельности аудируемого лица и лиц, оказывающих ему услуги, включая систему внутреннего контроля, с целью оценки риска появления существенных искажений финансовой (бухгалтерской) отчетности и планирования необходимых аудиторских процедур с учетом данного риска. Аудитор оценивает риск существенных искажений финансовой (бухгалтерской) отчетности в целом, а также конкретных предпосылок подготовки финансовой (бухгалтерской) отчетности для остатков по счетам бухгалтерского учета, групп однотипных операций и случаев раскрытия информации.

8. Если уровень полученного понимания деятельности недостаточен, аудитору целесообразно обратиться к специализированной организации с просьбой о том, чтобы ее аудитор после получения письменного согласия руководства специализированной организации выполнил процедуры оценки рисков для получения необходимой информации, либо посетить специализированную организацию в целях получения этой информации. Аудитор, выразивший желание посетить специализированную организацию, может предложить аудируемому лицу обратиться к специализированной организации с просьбой о предоставлении аудитору доступа к необходимой информации.

9. Аудитор может достигнуть понимания системы бухгалтерского учета и внутреннего контроля, на которые оказывает влияние деятельность специализированной организации, если ознакомится с заключением, составленным аудитором специализированной организации. При оценке риска средств контроля в отношении предпосылок составления финансовой (бухгалтерской) отчетности, на которые оказывают влияние средства внутреннего контроля специализированной организации, аудитор может также использовать заключение аудитора специализированной организации. Если аудитор аудируемого лица использует заключение аудитора специализированной организации, ему необходимо навести справки относительно профессиональной компетентности последнего, опыта работы и членства в профессиональных аудиторских объединениях.

10. Аудитор получает аудиторские доказательства эффективности средств контроля, когда процедуры оценок риска аудитора предполагают такую эффективность средств контроля специализированной организации, а также когда процедуры проверки по существу не могут предоставить аудитору достаточных надлежащих аудиторских доказательств в отношении конкретной предпосылки составления финансовой (бухгалтерской) отчетности. Аудитор может также посчитать необходимым получить аудиторские доказательства с помощью тестов средств контроля. Аудиторские доказательства эффективности средств контроля можно получить путем:

а) тестирования средств контроля аудируемого лица за деятельностью специализированной организации;

б) ознакомления с заключением аудитора специализированной организации, в котором выражено мнение об эффективности системы внутреннего контроля специализированной организации в отношении ее деятельности, имеющей значение для аудита;

в) посещения специализированной организации и проведения тестов средств внутреннего контроля.

**Заключение аудитора специализированной организации**

11. В случае использования заключения аудитора специализированной организации аудитор аудируемого лица рассматривает характер и содержание такого заключения.

12. Как правило, существуют два типа заключения аудитора специализированной организации: заключение о структуре системы внутреннего контроля (первый тип) и заключение о структуре и надежности системы внутреннего контроля (второй тип).

13. Заключение первого типа содержит:

а) описание системы внутреннего контроля специализированной организации, как правило, составляемое руководством специализированной организации;

б) мнение аудитора специализированной организации, подтверждающее точность указанного описания, пригодность системы внутреннего контроля для достижения поставленных перед ней целей, наличие средств внутреннего контроля.

14. Заключение второго типа содержит:

а) описание системы внутреннего контроля специализированной организации, как правило, составляемое руководством специализированной организации;

б) мнение аудитора специализированной организации, подтверждающее точность указанного описания, пригодность системы внутреннего контроля для достижения поставленных перед ней целей, наличие средств внутреннего контроля, эффективность средств внутреннего контроля по результатам тестирования средств внутреннего контроля (в дополнение аудитор специализированной организации должен указать, какие тесты средств контроля проводились и какие результаты были получены).

15. Аудитору аудируемого лица следует проанализировать объем работ, выполненных аудитором специализированной организации, а также оценить пригодность и надлежащий характер заключений, составленных аудитором специализированной организации.

16. Несмотря на то что заключение первого типа может быть использовано аудитором для понимания системы внутреннего контроля, аудитор не использует такое заключение в качестве аудиторского доказательства эффективности средств контроля.

17. Заключение второго типа может быть использовано в качестве аудиторского доказательства эффективности средств контроля, поскольку в этом случае были проведены тесты средств контроля. Если заключение второго типа используется в качестве доказательства, подтверждающего эффективность средств контроля, аудитор должен определить, имеют ли средства контроля, проверенные аудитором специализированной организации, отношение к хозяйственным операциям аудируемого лица, остаткам по счетам бухгалтерского учета, случаям раскрытия информации и связанным с ними предпосылкам составления финансовой (бухгалтерской) отчетности, а также являются ли выполненные аудитором специализированной организации тесты средств контроля и их результаты адекватными. Аудитор принимает во внимание длительность периода, охватываемого тестами аудитора специализированной организации, а также время, прошедшее с момента выполнения этих тестов.

18. В отношении конкретных тестов средств контроля и результатов, имеющих отношение к аудиту, аудитору необходимо проанализировать, насколько характер, временные рамки и объем таких тестов способствуют получению достаточных надлежащих аудиторских доказательств относительно эффективности системы внутреннего контроля с целью подтверждения сделанной аудитором аудируемого лица оценки риска наличия существенных искажений.

19. Аудитор специализированной организации может быть привлечен к выполнению аудиторских процедур по существу, которые используются аудитором аудируемого лица. Такие задания могут включать в себя выполнение процедур, согласованных аудируемым лицом и его аудитором, а также специализированной организацией и ее аудитором.

20. Если аудитор аудируемого лица использует заключение аудитора специализированной организации, в аудиторском заключении в отношении финансовой (бухгалтерской) отчетности аудируемого лица он не ссылается на заключение аудитора специализированной организации.