

#### **Тема 4. Международные стандарты, регулирующие порядок получения информации о проверяемых объектах и получения аудиторских доказательств (свидетельств)**

1. Получение аудитором знаний о деятельности клиента
2. Аудиторские доказательства
3. Внешние подтверждения

##### **1. Получение аудитором знаний о деятельности клиента**

Знание бизнеса - общее знание экономики и той отрасли, в которой субъект ведет хозяйственную деятельность, и более конкретное знание методов осуществления этой деятельности клиентом. Знания, необходимые аудитору при проведении проверки, обычно ниже уровня знаний руководства субъекта, поэтому аудитор не должен стремиться обладать абсолютно всей информацией, но должен иметь знания о структуре собственности, деятельности и бизнесе.

Приобретение знаний - непрерывный и взаимосвязанный процесс сбора и оценки информации, а также ее соотнесения с аудиторскими доказательствами.

При повторных проверках собранная ранее информация обновляется и заново оценивается, а источниками сведений об отрасли и субъекте являются:

- предыдущий опыт работы с субъектом и в его отрасли;
- беседы с сотрудниками субъекта, внутренними аудиторами, юристами, отраслевыми специалистами, заказчиками, поставщиками, конкурентами;
- законодательные и нормативные акты;
- документы хозяйственного, финансового и рекламного характера, подготовленные субъектом.

Аудитор должен следить за обеспечением ассистентов достаточным объемом знаний о бизнесе. Если предоставленной информации недостаточно, делается дополнительный запрос. Аудитор обязан проанализировать, соответствуют ли утверждения в финансовой отчетности знаниям аудитора о данном бизнесе. В отношении экономических факторов оценивается общая тенденция развития отрасли: спад, рост, инфляция, политика правительства (денежная, фискальная), рынок и конкуренция, цикличность или сезонность, изменения в технологии производства, коммерческий риск, специфическая практика и проблемы бухгалтерского учета, нормативная правовая база.

В отношении субъекта оценивается: форма собственности, структура капитала, организационная структура, источники и методы финансирования, изменения в структуре видов деятельности, совет директоров, деловая репутация, профессиональный опыт, независимость и контроль за деятельностью управляющих, наличие внутреннего аудита, финансовый персонал, его укомплектованность и текучесть кадров. В отношении деятельности субъекта оценивают: характер производственной деятельности (производство, торговля, финансовые услуги, внешнеэкономическая деятельность), местонахождение производственных, офисных и складских помещений, продукция, условия приобретения товаров категории расходов, активы и обязательства внутренние нормативные акты, структура долгов, внешние условия, законодательство в области бухгалтерского учета, отчетности и налогообложения.

##### **2. Аудиторские доказательства**

Требования в отношении количества и качества аудиторских доказательств, которые необходимо получить при аудите финансовой отчетности, а также в отношении процедур, выполненных для получения аудиторских доказательств, установлены МСА 500 «Аудиторские доказательства». Аудитор должен получить достаточные и уместные

аудиторские доказательства, чтобы сформулировать обоснованные выводы, на которых может базироваться мнение аудитора.

Аудиторские доказательства определены как информация, полученная аудитором в процессе формулирования выводов, на которых основывается мнение аудитора (первичные документы и бухгалтерские записи, лежащие в основе финансовой отчетности, а также подтверждающая информация, полученная из других источников). Согласно данному стандарту под тестами контроля понимаются тесты, проводимые с целью получения аудиторских доказательств в отношении надлежащей организации, систем бухгалтерского учета и внутреннего контроля, а также эффективности их функционирования. Процедуры проверки по существу представляют собой тесты, которые проводятся с целью получения аудиторских доказательств для обнаружения существенных искажений в финансовой отчетности и бывают двух видов: детальные тесты операций и сальдо счетов; аналитические процедуры.

В разделе «Достаточные надлежащие аудиторские доказательства» дается определение понятий «достаточность» и «уместность». Достаточность определяется как количественная, а уместность — как качественная мера. Аудитору рекомендуется полагаться на доказательства, которые являются скорее убедительными, чем исчерпывающими. Поэтому, формируя мнение, аудитору не следует проверять всю имеющуюся информацию. Делается допущение, что выводы относительно сальдо счетов, кассы операций или контроля могут основываться на суждениях либо процедурах статистической выборки. Перечислены основные факторы, влияющие на суждение аудитора о достаточности и уместности аудиторских доказательств. К таким факторам отнесены:

- аудиторская оценка характера и величины неотъемлемого риска как на уровне финансовой отчетности, так и на уровне сальдо счетов и классов операций;
- существенность проверяемой статьи;
- опыт, приобретенный во время предшествующих аудиторских проверок;
- результаты аудиторских процедур, включая мошенничество или ошибки, которые могли быть обнаружены;
- источник и достоверность имеющейся информации.

При получении аудиторских доказательств путем тестирования контроля аудитор должен рассмотреть достаточность и уместность аудиторских доказательств с целью подтверждения оцененного уровня риска системы контроля, а также собрать аудиторские доказательства относительно организации (системы бухгалтерского учета и внутреннего контроля разработаны надлежащим образом для предотвращения и (или) обнаружения и исправления существенных искажений) и функционирования (системы существуют и действовали эффективно в течение соответствующего периода времени).

Отмечено, что к утверждениям, на основе которых готовится финансовая отчетность, относятся утверждения руководства, выраженные в явном или неявном виде и содержащиеся в финансовой отчетности; приведены категории, на которые они подразделяются. Подчеркивается, что аудиторские доказательства более убедительны, если они собраны из разных источников, обладают разным характером, не противоречат друг другу. Если же аудиторские доказательства, полученные из одного источника, не соответствуют доказательствам, полученным из другого источника, аудитор должен определить виды дополнительных процедур, необходимых для устранения такого несоответствия. Указывается, что в случае невозможности получения достаточных и уместных аудиторских доказательств аудитор должен выразить условно положительное мнение или отказаться от выражения мнения.

Следующий раздел называется «Процедуры получения аудиторских доказательств». В нем такие процедуры рассматриваются в разрезе подразделов

«Инспектирование», «Наблюдение», «Запрос и подтверждение», «Подсчет», «Аналитические процедуры». Соответственно дается определение этих понятий. Так, инспектирование трактуется как проверка записей документов или материальных активов, в ходе инспектирования которых аудитор получает аудиторские доказательства различной степени надежности в зависимости от характера этих записей, их источника и эффективности средств внутреннего контроля над процессом их обработки. Приведена классификация документальных аудиторских доказательств по степени их надежности, включающая в себя три основные категории. Это документальные аудиторские доказательства, созданные:

- третьими сторонами и находящиеся у них;
- третьими сторонами, но находящиеся у субъекта;
- субъектом и находящиеся у него.

Понятие «наблюдение» определено как изучение процесса или процедур, выполняемых другими лицами (например, наблюдение за подсчетом товарно-материальных запасов работниками субъекта). Под понятием «запрос» следует понимать поиск информации у осведомленных лиц в пределах или за пределами субъекта. Ответы на запросы могут предоставить аудитору сведения, которыми он ранее не располагал или которые подтверждают аудиторские доказательства (например, официальные письменные запросы третьим сторонам, неофициальные устные запросы, адресованные работникам субъекта). Подтверждение представляет собой ответ на запрос подтвердить информацию, содержащуюся в бухгалтерских записях (например, запрос аудитора непосредственно дебиторам о подтверждении дебиторской задолженности). Подсчет подразумевает проверку точности арифметических расчетов в первичных документах и бухгалтерских записях либо выполнение самостоятельных расчетов. Аналитические процедуры представлены как анализ значимых показателей и тенденций, включая вытекающее отсюда исследование колебаний и взаимосвязей, которые не согласуются с другой релевантной информацией или отклоняются от прогнозных значений.

В разделе «Перспективы государственного сектора» указывается, что при аудите субъектов государственного сектора необходимо учитывать законодательную базу и любые иные нормативные акты, указания или директивы министров, определяющих полномочия аудитора и устанавливающих какие-либо специальные полномочия к аудиту, которые могут повлиять, например, на возможность самостоятельной оценки аудитором существенности и вынесении им суждений о характере и объеме предполагаемых аудиторских процедур.

В дополнение к МСА 500 «Аудиторские доказательства» в отношении особых сумм финансовой отчетности и других раскрываемых сведений принят МСА 501 «Аудиторские доказательства — дополнительное рассмотрение особых статей», в котором приведены стандарты и рекомендации.

В разделе «Присутствие при инвентаризации товарно-материальных запасов» отмечено, что если величина товарно-материальных запасов существенна для финансовой отчетности, аудитор должен получить достаточные и уместные аудиторские доказательства относительно существования и состояния товарно-материальных запасов, по возможности присутствуя при их инвентаризации. Если в силу непредвиденных обстоятельств запланированное присутствие при инвентаризации невозможно, аудитор должен провести инвентарный подсчет или наблюдать за проведением инвентарного подсчета в другой день и в случае необходимости проверить промежуточные операции. Если присутствие невозможно в силу таких факторов, как характер и местонахождение товарно-материальных запасов, аудитор должен определить, можно ли в ходе выполнения альтернативных процедур получить достаточные и уместные аудиторские доказательства относительно существования и состояния указанных товарно-материальных запасов, и сделать вывод об отсутствии оснований для приведения оговорки об ограничении объема аудита. Например, допускается, что документация по последующей продаже конкретных

товарно-материальных запасов, приобретенных до проведения инвентаризации, содержит достаточные и уместные аудиторские доказательства.

Ранее раздел «Подтверждение дебиторской задолженности». Теперь эта часть исключена из состава данного МСА и входит в состав МСА 505 «Внешние подтверждения». В нем подчеркивалось, что если величина дебиторской задолженности существенна для финансовой отчетности и если есть основания рассчитывать на получение ответа от дебиторов, аудитор должен запланировать получение прямого подтверждения дебиторской задолженности или отдельных записей по счетам. Предполагается, что такое прямое подтверждение дебиторской задолженности предоставляет надежные аудиторские доказательства относительно существования дебиторов и точности отражения в бухгалтерском учете сальдо расчетов. В разделе был описан порядок направления аудитором писем с запросами о подтверждении дебиторской задолженности дебиторам. Если же есть основания полагать, что дебиторы не ответят на запрос, аудитор должен запланировать выполнение альтернативных процедур (например, изучить последующие поступления денежных средств, имеющих отношение к конкретным сальдо счетов или отдельным записям по счетам на конец периода).

В разделе «Запрос о судебных делах и претензиях» МСА 501 сказано, что судебные дела и претензионные разбирательства, в которые вовлечен субъект, могут оказывать существенное влияние на финансовую отчетность и поэтому они должны быть раскрыты и (или) отмечены в финансовой отчетности. Описаны определенные процедуры, которые аудитору следует выполнить, с тем чтобы получить сведения о любых судебных делах и претензионных разбирательствах, в которые вовлечен субъект и которые могут существенно повлиять на финансовую отчетность. В качестве таких процедур названы:

- направление необходимых запросов руководству, а также получение заявлений руководства;
- ознакомление с протоколами заседаний совета директоров и перепиской с юристами субъекта;
- проверка счетов затрат на юридические цели;
- использование любых сведений относительно деятельности субъекта, в том числе информации, полученной в ходе бесед с юридической службой субъекта.

Таким образом, если аудитор выявил наличие судебных дел или претензий либо считает, что таковые могут иметь место, он должен обратиться непосредственно к юристам субъекта. Письмо, подготовленное руководством и отправленное аудитором, должно содержать просьбу, чтобы юрист связался непосредственно с аудитором. При наличии предположений, что юрист не ответит на общий запрос, в письмо необходимо включить:

- перечень судебных дел и претензий;
- оценку руководством результатов судебных дел и претензий, а также его прогноз относительно финансовых последствий, в том числе издержек;
- запрос юристу о подтверждении обоснованности оценок руководства, а также о предоставлении аудитору дополнительных сведений в случае если юрист посчитает перечень неполным или неточным.

Отказ руководства дать разрешение аудитору на обращение к юристам субъекта следует рассматривать как ограничение объема аудита, что обычно приводит к выражению условно положительного мнения или отказу от выражения мнения.

В разделе, который называется «Стоимостная оценка и раскрытие информации о долгосрочных инвестициях» говорится, что если величина долгосрочных инвестиций существенна для финансовой отчетности, аудитор должен получить достаточные и уместные аудиторские доказательства стоимостной оценки таких инвестиций и раскрытия информации о них. В ходе аудита долгосрочных инвестиций следует рассмотреть доказательства способности субъекта продолжать отражать данные инвестиции в составе

долгосрочных активов, обсудить с руководством вопрос о намерении субъекта продолжать держать инвестиции в виде долгосрочных инвестиций, а также получить письменные заявления по этому вопросу. Кроме того, аудитор должен анализировать информацию о биржевых котировках, служащих показателем стоимостной оценки, и сопоставлять данные стоимостных оценок с балансовой стоимостью инвестиций вплоть до даты составления аудиторского заключения. Если выяснится, что такие стоимостные оценки не превышают балансовую стоимость, то аудитору нужно решить вопрос о необходимости уценки. При наличии неопределенности в вопросе о возможности возмещения балансовой стоимости аудитор должен выяснить, были ли отражены в учете необходимые корректировки и (или) раскрываемые сведения.

Раздел «Информация по сегментам» содержит требование получения аудитором достаточных надлежащих аудиторских доказательств относительно раскрытия информации по сегментам в соответствии с установленными основами финансовой отчетности в тех случаях, когда такая информация является существенной для финансовой отчетности. Информация по сегментам должна рассматриваться аудитором как неотъемлемая часть финансовой отчетности, поэтому проведение аудиторских процедур, необходимых для выражения мнения относительно рассматриваемой обособленно информации по сегментам, обычно не требуется.

На основе упомянутых международных стандартов аудита разработано ПСАД № 5 «Аудиторские доказательства», устанавливающий единые требования к количеству и качеству доказательств, которые нужно получить при аудите финансовой (бухгалтерской) отчетности, а также к процедурам, выполняемым с целью получения доказательств. С принятием постановления Правительства РФ от 7 октября 2004 г. № 532 российский стандарт претерпел значительные изменения. Старая редакция, также какиновая, была подготовлена на основе МСА 500, но в тот момент посчитали, что в связи с различиями между международными и отечественными принципами составления финансовой отчетности стандарт следует видоизменить, а значит, упростить. В старом российском стандарте не рассматривались предпосылки подготовки бухгалтерской отчетности, которые по сути подлежат проверке при поиске аудиторских доказательств. Теперь согласно правилам российского аудита (как и международного) такие предпосылки включают в себя семь элементов:

- существование;
- права и обязательства;
- возникновение;
- полнота;
- стоимостная оценка;
- точное измерение;
- представление и раскрытие.

Международным стандартом предусмотрены пять процедур получения аудиторских доказательств, старыми российскими стандартами — девять, новыми — шесть:

- инспектирование;
- наблюдение;
- запрос;
- подтверждение;
- пересчет (проверка арифметических расчетов аудируемого лица);
- аналитические процедуры.

Аудиторские доказательства получают в результате комплекса тестов средств внутреннего контроля и необходимых процедур проверки по существу (рис. 5.1). В некоторых ситуациях доказательства могут быть получены исключительно путем проведения процедур проверки по существу.



Рис. 5.1. Аудиторские процедуры

**Аудиторские доказательства** — это информация, полученная аудитором при проведении проверки, и результат анализа указанной информации, на которых основывается мнение аудитора. К аудиторским доказательствам относятся, в частности, первичные документы и бухгалтерские записи, являющиеся основой финансовой (бухгалтерской) отчетности, а также письменные разъяснения уполномоченных сотрудников аудируемого лица и информация, полученная из различных источников (от третьих лиц).

Тесты средств внутреннего контроля означают проверки, проводимые с целью получения аудиторских доказательств в отношении надлежащей организации и эффективности функционирования систем бухгалтерского учета и внутреннего контроля.

Процедуры проверки по существу проводятся для получения аудиторских доказательств существенных искажений в финансовой (бухгалтерской) отчетности. Указанные процедуры проводятся в следующих формах:

- детальные тесты, с помощью которых оценивается правильность отражения операций и остатка средств на счетах бухгалтерского учета;
- аналитические процедуры.

Понятия достаточности и надлежащего характера взаимосвязаны и применяются к аудиторским доказательствам, полученным в результате тестов средств внутреннего контроля и аудиторских процедур по существу. Достаточность представляет собой количественную меру аудиторских доказательств. Надлежащий характер является качественной стороной аудиторских доказательств, определяющей их совпадение с конкретной предпосылкой подготовки финансовой (бухгалтерской) отчетности и ее достоверность. Обычно аудитор считает необходимым полагаться на аудиторские доказательства, которые лишь предоставляют доводы в поддержку определенного вывода, а не носят исчерпывающий характер, и зачастую собирает аудиторские доказательства из разных источников или из документов разного содержания, с тем чтобы подтвердить одну и ту же хозяйственную операцию либо группу однотипных хозяйственных операций.

При формировании аудиторского мнения аудитор, как правило, не проверяет все хозяйственные операции аудируемого лица, поскольку выводы относительно правильности отражения остатка средств на счетах бухгалтерского учета, группы однотипных хозяйственных операций или средств внутреннего контроля могут основываться на суждениях либо процедурах, проведенных выборочным способом.

На суждение аудитора о том, что является достаточным надлежащим аудиторским

доказательством, влияют следующие факторы:

- аудиторская оценка характера и величины аудиторского риска как на уровне финансовой (бухгалтерской) отчетности, так и на уровне остатка средств на счетах бухгалтерского учета или однотипных хозяйственных операций;
- характер систем бухгалтерского учета и внутреннего контроля, а также оценка риска средств внутреннего контроля;
- существенность проверяемой статьи финансовой (бухгалтерской) отчетности;
- опыт, приобретенный во время проведения предшествующих аудиторских проверок;
- результаты аудиторских процедур, включая возможное обнаружение недобросовестных действий;
- источник и достоверность информации.

При получении аудиторских доказательств с использованием тестов средств внутреннего контроля аудитор должен рассмотреть достаточность и надлежащий характер этих доказательств с целью подтверждения оценки уровня риска средств внутреннего контроля.

К объектам оценки систем бухгалтерского учета и внутренней контроле, относительно которых аудитор собирает аудиторские доказательства, относятся:

- организация — устройство систем бухгалтерского учета и внутреннего контроля, обеспечивающее предотвращение и (или) обнаружение, а также исправление существенных искажений;
- функционирование — эффективность действия систем бухгалтерского учета и внутреннего контроля в течение соответствующего периода времени.

При получении аудиторских доказательств с использованием аудиторских процедур по существу аудитор должен рассмотреть достаточность и надлежащий характер этих доказательств наряду с доказательствами, полученными в результате тестов средств внутреннего контроля, с целью подтверждения предпосылок подготовки финансовой (бухгалтерской) отчетности.

Предпосылки подготовки финансовой (бухгалтерской) отчетности — сделанные руководством аудируемого лица в явной или неявной форме утверждения, отраженные в финансовой (бухгалтерской) отчетности. Данные предпосылки включают в себя следующие элементы:

- существование — наличие по состоянию на определенную дату актива или обязательства, отраженного в финансовой (бухгалтерской) отчетности;
- права и обязанности — принадлежность аудируемому лицу по состоянию на определенную дату актива или обязательства, отраженного в финансовой (бухгалтерской) отчетности;
- возникновение — относящиеся к деятельности аудируемого лица хозяйственная операция или событие, имевшие место в течение соответствующего периода;
- полнота — отсутствие не отраженных в бухгалтерском учете активов, обязательств, хозяйственных операций или событий либо нераскрытых статей учета;
- стоимостная оценка — отражение в финансовой (бухгалтерской) отчетности надлежащей балансовой стоимости актива или обязательства;
- точное измерение — точность отражения суммы хозяйственной операции или события с отнесением доходов либо расходов к соответствующему периоду времени;

- представление и раскрытие — объяснение, классификация и описание актива или обязательства в соответствии с правилами его отражения в финансовой (бухгалтерской) отчетности.

Аудиторские доказательства, как правило, собирают, принимая во внимание каждую предпосылку подготовки финансовой (бухгалтерской) отчетности. Аудиторские доказательства, относящиеся к одной предпосылке, например к существованию товарно-материальных запасов, не могут компенсировать отсутствие аудиторских доказательств относительно другой предпосылки, например стоимостной оценки. Характер, временные рамки и объем процедур проверки по существу зависят от проверяемой предпосылки. В ходе тестов аудитор может получить доказательства, относящиеся более чем к одной предпосылке, например при проверке погашения дебиторской задолженности он может выявить аудиторские доказательства как ее существования, так и ее величины (стоимостной оценки).

Надежность аудиторских доказательств зависит от их источника (внутреннего или внешнего), а также от формы их предоставления (визуальной, документальной или устной). При оценке надежности аудиторских доказательств, зависящей от конкретной ситуации, исходят из следующего:

- аудиторские доказательства, полученные из внешних источников (от третьих лиц), более надежны, чем доказательства из внутренних источников;
- аудиторские доказательства из внутренних источников более надежны, если существующие системы бухгалтерского учета и внутреннего контроля являются эффективными;
- аудиторские доказательства, собранные непосредственно аудитором, более надежны, чем доказательства, полученные от аудируемого лица;
- аудиторские доказательства в форме документов и письменных заявлений более надежны, чем заявления в устной форме.

Аудиторские доказательства более убедительны, если они получены из разных источников, обладают разным содержанием и при этом не противоречат друг другу. В подобных случаях аудитор может обеспечить более высокую степень уверенности по сравнению с той, которая была бы достигнута в результате рассмотрения аудиторских доказательств по отдельности, и уменьшить аудиторский риск. Если же аудиторские доказательства, полученные из одного источника, не соответствуют доказательствам из другого источника, аудитор должен определить, какие дополнительные процедуры необходимо провести для выяснения причин такого несоответствия.

Российский стандарт не содержит жесткой регламентации объема информации, необходимой для аудиторских оценок. Аудитор на основе своего профессионального суждения обязан самостоятельно принять решение об объеме информации, необходимой для составления заключения о достоверности бухгалтерской отчетности экономического субъекта.

Наиболее ценными для аудиторской организации признаны внешние доказательства, затем по степени ценности и достоверности — смешанные доказательства и внутренние доказательства. Наиболее ценными аудиторскими доказательствами считаются доказательства, полученные аудитором непосредственно в результате исследования хозяйственных операций.

Если экономический субъект не представил аудиторской организации существующие документы в полном объеме и она не в состоянии собрать достаточные аудиторские доказательства по какому-либо счету и (или) операции, аудиторская организация обязана отразить это в отчете (письменной информации руководству экономического субъекта) и может рассмотреть вопрос о подготовке аудиторского заключения, отличного от безусловно положительного.



### **3. Внешние подтверждения**

МСА 505 «Внешние подтверждения» установлены стандарты и предоставлены рекомендации по использованию аудитором внешних подтверждений в качестве средства получения аудиторских доказательств.

Принятие данного стандарта было обусловлено тем, что аудитор должен определить, является ли необходимым использование внешних подтверждений для получения достаточных надлежащих аудиторских доказательств для поддержки определенных предпосылок подготовки финансовой отчетности. При принятии такого решения аудитор должен принимать во внимание существенность, оцененный уровень неотъемлемого риска и риска средств контроля, и то, как доказательства, полученные в результате других запланированных процедур аудита, смогут сократить аудиторский риск до приемлемо низкого уровня для применяющихся предпосылок подготовки финансовой отчетности.

В разделе «Связь процедур внешнего подтверждения с оценкой аудитором неотъемлемого риска и риска средств контроля» приводится суть требований МСА 400 «Оценка риска и внутренний контроль», в том числе говорится, что по мере повышения уровня неотъемлемого риска и риска средств контроля аудитор должен разрабатывать процедуры проверки по существу таким образом, чтобы получить больше доказательств или более убеждающих доказательств о предпосылке подготовки финансовой отчетности. В таких случаях использование процедур подтверждения может быть действенным в процессе представления достаточных надлежащих аудиторских доказательств.

Раздел «Предпосылки, к которым относятся внешние подтверждения» МСА 505 содержит ссылку на положение МСА 500 «Аудиторские доказательства», которым предусмотрены категории предпосылок: существование; права и обязанности; возникновение, полнота, стоимостная оценка, точное измерение, а также представление и раскрытие. Отмечается наличие различия между внешними предпосылками и аудиторскими доказательствами в отношении этих предпосылок. В частности, внешние подтверждения, касающиеся счетов дебиторской задолженности, обеспечивают весомые доказательства существования счета на конкретную дату, но не обеспечивают всех необходимых аудиторских доказательств в отношении предпосылки стоимостной оценки, поскольку считается не всегда удобным просить дебитора подробно подтвердить информацию о его платежеспособности.

В соответствии с разделом «Разработка просьбы для внешнего подтверждения» аудитор должен приспособивать просьбу на предоставление внешних подтверждений к каждой специфической цели аудита, отдавая предпочтение тем типам информации, которую отвечающие захотят подтвердить с готовностью, так как от этого зависят доля получаемых откликов и характер полученных доказательств. Например, система бухгалтерского учета некоторых отвечающих на просьбы предоставить внешнее подтверждение позволяет с большей легкостью предоставить внешнее подтверждение отдельной хозяйственной операции, а не сальдо по счету в целом. Кроме того, отвечающие не всегда могут подтвердить определенные типы информации, например сальдо по счету задолженности в целом, но могут предоставить подтверждение значений по отдельному счету-фактуре в рамках общего остатка. Подчеркивается целесообразность включения в запрос разрешения руководства клиента, так как отвечающие с большим желанием предоставят подтверждения при наличии разрешения руководства, а без разрешения руководства в некоторых случаях вообще не дадут отклика на просьбу о подтверждении.

В разделе «Использование положительных и негативных подтверждений» говорится, что аудитор может использовать просьбы о предоставлении положительных или негативных внешних подтверждений либо комбинации того и другого.

В положительном внешнем подтверждении отвечающего просят ответить аудитору в любом случае либо путем указания на согласие отвечающего с предоставленной

информацией, либо путем предоставления информации. Для снижения риска того, что отвечающий ответит на просьбу подтверждением без проверки правильности информации, аудитору рекомендуется отправлять просьбу на получение положительного подтверждения, не указывая величины (или другой аналогичной информации) с обращением к отвечающему внести эту величину или привести определенную информацию. Однако рекомендуется учитывать, что использование просьбы в форме пустого бланка на предоставление подтверждения может привести к снижению доли откликов, так как от отвечающего требуется приложение дополнительных усилий.

Просьба о предоставлении негативного внешнего подтверждения подразумевает, что отвечающий ответит только в случае несогласия с информацией, изложенной в запросе. В то же время отмечено, что использование просьбы на предоставление негативного подтверждения дает менее надежные доказательства по сравнению с просьбой о положительном подтверждении, и аудитору следует рассмотреть возможность применения других процедур проверки по существу в дополнение к негативному подтверждению. Просьбы на предоставление негативного подтверждения рекомендуется использовать для снижения аудиторского риска до приемлемо низкого уровня, когда:

- уровень неотъемлемого риска и риска средств контроля оценен как низкий;
- имеется большое количество мелких сальдо;
- не ожидается значительного количества ошибок;
- у аудитора нет оснований полагать, что отвечающие проигнорируют просьбы.

В тех случаях, когда общее сальдо по счету дебиторской задолженности состоит из небольшого числа крупных сальдо и большого числа мелких сальдо, аудитор может счесть нужным направить просьбы о положительном подтверждении по всем (или выборочному числу) крупным сальдо и просьбу о негативном подтверждении по выборочному числу мелких сальдо.

Согласно разделу «Просьбы руководства», если аудитор хочет подтвердить некоторые сальдо или какую-либо другую информацию, а руководство клиента просит его не делать этого, то аудитор должен подумать, насколько обоснованы такие просьбы, и получить доказательства для подтверждения обоснованности просьбы руководства. Если аудитор соглашается с просьбой руководства клиента не искать внешних подтверждений по конкретному аспекту, то в отношении этого аспекта аудитор должен применить альтернативные процедуры для получения достаточных надлежащих доказательств.

Если аудитору мешают обратиться за подтверждением, то это означает ограничение объема работы аудитора и ему нужно рассмотреть возможное влияние этого на аудиторский отчет (заключение).

В разделе «Особенности отвечающих» сказано, что надежность доказательств, полученных в результате подтверждений, зависит в основном от компетентности отвечающих. Поэтому аудитору рекомендуется принять во внимание информацию о компетентности отвечающего, его осведомленности, мотивации, возможности и желании предоставить ответ. Кроме того, аудитор должен оценить вероятность возникновения ситуации, когда те или иные лица не смогут предоставить объективный и непредвзятый отклик на просьбу о подтверждении.

Разделом «Процесс внешнего подтверждения» предусмотрено, что при проведении процедур получения подтверждения аудитор должен контролировать процесс отбора тех лиц, которым направляются просьбы, подготовку и рассылку просьб о подтверждении и отклики на эти просьбы.

При отсутствии отклика на просьбу о положительном подтверждении аудитор должен применить альтернативные процедуры. Альтернативные процедуры должны быть такими, чтобы предоставлять доказательства о тех предпосылках подготовки финансовой отчетности, которые должны были быть получены в результате просьбы о подтверждении.

Если аудитор приходит к выводу, что процесс предоставления подтверждений и альтернативные процедуры не обеспечили достаточных надлежащих аудиторских доказательств в отношении утверждения, то он должен провести дополнительные процедуры для получения достаточных надлежащих аудиторских доказательств.

Раздел «Оценка результатов подтверждения» обязывает аудитора оценить, насколько результаты процесса внешнего подтверждения совместно с результатами других процедур обеспечивают достаточные надлежащие аудиторские доказательства в отношении аудируемой предпосылки финансовой отчетности.

В разделе «Внешние подтверждения до конца года» отмечается, что в практических целях, когда уровень неотъемлемого риска и риска средств контроля оценивается ниже, чем высокий, аудитор может принять решение подтвердить остатки на любую дату, отличную от конца отчетного периода, например если аудит должен быть завершен вскоре после даты составления бухгалтерского баланса. Как в отношении всех видов работ, осуществляемых до конца года, аудитор должен рассмотреть необходимость получения дальнейших аудиторских доказательств, относящихся к оставшейся части отчетного года.