

**Тема 7. МЕЖДУНАРОДНЫЕ СТАНДАРТЫ
АУДИТА
ГРУППА РАБОЧИХ МЕЖДУНАРОДНЫХ
СТАНДАРТОВ АУДИТА (МСА 500-699)**

1. Группа МСА 500 – 599 (500, 501, 505, 510, 520, 530, 540, 550, 560, 570, 580)

- **МСА 500 «Аудиторские доказательства»** определяет *требования к порядку проведения аудита финансовой отчетности* в части обязанностей аудиторов по выбору и выполнению *аудиторских процедур* получения информации, которая подтверждает или не подтверждает *предпосылки составления отчетности* и исходя из которой аудитор делает выводы, лежащие в основе *формирования мнения о достоверности отчетности*, т.е. аудиторских доказательств.
- Аналогом является **ФСАД 7/2011 «Аудиторские доказательства»**.
- МСА 500 определяет понятие *«надлежащие и достаточные аудиторские доказательства»*.
- В соответствии с положениями стандарта аудитор должен выбрать и выполнить уместные в рамках конкретного задания *аудиторские процедуры получения аудиторских доказательств*, одновременно отвечающих следующим условиям:
 - *надлежащий характер*, т.е. *качественная оценка аудиторских доказательств*, которая характеризует уместность и надежность выводов, лежащих в основе формирования мнения о достоверности финансовой отчетности;
 - *достаточность*, т.е. *количественная оценка аудиторских доказательств*, зависящая от аудиторской оценки *риска существенности искажения* отчетности (чем выше риск, тем больше требуется доказательств), а также *от качества* таких *доказательств* (чем выше их качество, тем меньше требуется доказательств).

- **К аудиторским доказательствам** отнесены:
 - а) документы и информация бухгалтерского учета аудируемых лиц;
 - б) информация, полученная из других источников.
- Аудитор *должен получить аудиторские доказательства*, подтверждающие или не подтверждающие *предпосылки составления отчетности*, т.е. утверждения руководства аудируемого лица в явной или неявной форме по поводу признания, оценки и раскрытия в отчетности объектов бухгалтерского учета.
- *Аудиторские доказательства* аудитор должен получить путем *выполнения процедур оценки рисков* и дальнейших аудиторских процедур.
- 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 должен убедиться в *уместности и надежности информации*, используемой в качестве аудиторских доказательств.

МСА 501 «Аудиторские доказательства – дополнительное рассмотрение особых статей»

- ▣ **МСА 501** содержит положения, касающиеся *получения аудиторских доказательств в отношении существенных статей отчетности*, таких как товарно – материальные ценности, долгосрочные финансовые вложения, а также в отношении раскрытия информации о судебных и претензионных спорах и по сегментам финансовой отчетности аудируемого лица.
- ▣ **ФПСАД 17 «Получение аудиторских доказательств в конкретных случаях»** разработан на основе **МСА 501**.
- ▣ В стандартах рассматриваются **процедуры и действия аудиторов** в различных ситуациях:
 - в случаях, когда аудитор присутствует при инвентаризации ТМЦ;
 - В случаях, когда аудитор не может присутствовать при инвентаризации ТМЦ.
 - Если местонахождение и характер материально – производственных запасов *не позволяют* аудитору *присутствовать при инвентаризации*, он должен определить, возможно ли в ходе выполнения *альтернативных процедур* получить *достаточные надлежащие аудиторские доказательства относительно количества и состояния этих запасов*, а также сделать вывод об отсутствии оснований для включения в аудиторское заключение оговорки об ограничении объема аудита.

- ▣ Например, документация по последующей продаже МПЗ, приобретенных до проведения инвентаризации, может давать достаточные надлежащие аудиторские доказательства.
- ▣ Если МПЗ аудируемого лица находятся на хранении у третьей стороны, аудитор должен получить непосредственно от третьей стороны (по запросу аудируемого лица, уполномочивающего третью сторону направить ответ непосредственно аудитору) подтверждение относительно количества и состояния запасов, хранимых по поручению аудируемого лица.
- ▣ *В части получения аудиторских доказательств* в отношении раскрытия информации о судебных делах и претензионных спорах аудитор должен выполнить определенные процедуры, чтобы получить сведения о судебных делах и претензионных спорах, в которых участвует аудируемое лицо и которые могут существенно повлиять на финансовую отчетность.
- ▣ Если аудитор выявил наличие судебных дел или претензионных *споров* либо считает, что они могут иметь место, он с согласия аудируемого лица должен обратиться непосредственно к организации, оказывающей аудируемому лицу юридические услуги.

- Такое обращение способствует *получению достаточных надлежащих аудиторских доказательств* осведомленности руководства аудируемого лица о наличии возможных существенных судебных дел и претензионных споров, а также об обоснованности сделанных руководством оценок финансовых последствий таких дел и споров.
- Аудитор должен *проанализировать текущее положение* по возможным существенным юридическим вопросам вплоть до даты подписания аудиторского заключения.
- В некоторых случаях аудитору может потребоваться получить от юридической организации информацию, отражающую последние изменения по возможным существенным юридическим вопросам.
- При определенных обстоятельствах (например, в случае сложности дела или при наличии разногласий между руководством аудируемого лица и организацией, оказывающей этому аудируемому лицу юридические услуги) может возникнуть необходимость встречи аудитора с представителями этой организации с целью обсуждения вероятного исхода судебного дела или претензионного спора. Такая встреча должна проходить с разрешения руководства аудируемого лица и желательно в присутствии представителя руководства аудируемого лица.

- Если руководство аудируемого лица *отказывается дать аудитору разрешение на обращение к организации, оказывающей этому аудируемому лицу юридические услуги*, то такой **отказ** следует рассматривать как **ограничение объема аудита**, что, как правило, *приводит к выражению мнения аудитора с оговоркой или к отказу от выражения мнения*.
- Если *юридическая организация отказывается ответить на запрос надлежащим образом и аудитор не имеет возможности получить достаточные надлежащие аудиторские доказательства посредством выполнения альтернативных процедур*, аудитор должен определить, *ограничивается ли тем самым объем аудита и должен ли он на основании этого выразить мнение с оговоркой или отказаться от выражения мнения*.
- Если *величина долгосрочных финансовых вложений является существенной для финансовой отчетности*, аудитор должен получить достаточные надлежащие аудиторские доказательства *оценки таких финансовых вложений и раскрытия аудируемым лицом информации о них*.
- Если, например, *информация по отчетным сегментам является существенной для финансовой отчетности*, аудитор должен получить достаточные надлежащие аудиторские доказательства *относительно ее раскрытия в соответствии с требованиями к финансовой (бухгалтерской) отчетности*.

МСА 505 «ВНЕШНИЕ ПОДТВЕРЖДЕНИЯ»

- ▣ **МСА 505** определяет содержание термина *«внешние подтверждения»*, устанавливает *процедуры получения внешних подтверждений*, дает *рекомендации по использованию аудитором внешних подтверждений в качестве аудиторских доказательств*.
- ▣ *На основе МСА 505 разработан ФПСАД 18 «Получение аудитором подтверждающей информации из внешних источников»*.
- ▣ **Внешнее подтверждение** – это процесс получения и анализа аудиторских доказательств посредством направления третьей стороной аудитору (по требованию аудируемого лица) ответа на запрос аудируемого лица о предоставлении информации относительно какой – либо определенной статьи финансовой отчетности, оказывающей *влияние на предпосылки* ее подготовки.
- ▣ При принятии решения относительно целесообразности и особенностей использования внешних подтверждений аудитор должен учитывать *область деятельности аудируемого лица и опыт рассылки запросов, а также получения и обработки полученных ответов*.

- *Внешние подтверждения* используют, как правило, для проверки остатков на синтетических и аналитических счетах, но использование внешних подтверждений не всегда должно ограничиваться только этой областью.
- Например, аудитор может сделать запрос о внешнем подтверждении относительно условий соглашений или хозяйственных операций, осуществляемых аудируемым лицом с третьей стороной.
- В этом случае запрос должен быть составлен таким образом, чтобы выяснить, не вносились ли какие - либо изменения в соглашение или хозяйственные операции и если да, то в чем они заключались.
- *Внешние подтверждения* могут обеспечить аудиторские доказательства в отношении каждой из предпосылок подготовки финансовой отчетности, но возможности получения соответствующих доказательств в отношении конкретной предпосылки подготовки финансовой отчетности являются различными.
- Аудитор должен готовить запрос о предоставлении внешних подтверждений, исходя из специфики информации, которую он собирается получить.
- При подготовке запроса аудитор должен учесть обстоятельства и факторы, от которых может зависеть надежность подтверждения.

- *Запрос о внешнем подтверждении должен содержать разрешение руководства аудируемого лица, в котором оно должно указать, что не возражает против раскрытия запрашиваемой аудитором информации лицом, составляющим ответ.*
- *Если аудитору не позволяют обратиться за внешним подтверждением, это подразумевает ограничение объема аудита и аудитор должен модифицировать на данном основании аудиторское заключение.*

МСА 510 «Первичные аудиторские задания – начальные сальдо (входящие остатки)»

- ▢ **МСА 510** – определяет действия аудитора в случаях, когда аудит финансовой отчетности *проводится впервые* или в предшествующем году он был *проведен другим аудитором*.
- ▢ **На основе этого стандарта разработан ФПСАД 19 «Особенности первой проверки аудируемого лица».**
- ▢ *В ходе первой проверки аудируемого лица (далее – первичный аудит) аудитор должен получить достаточные надлежащие аудиторские доказательства того, что:*
 - 1) остатки по счетам бухгалтерского учета на начало отчетного периода не содержат искажений, которые могут существенно повлиять на бухгалтерскую отчетность текущего отчетного периода;
 - 2) остатки по счетам бухгалтерского учета на конец предыдущего периода были правильно перенесены на начало текущего периода или изменены в соответствии с порядком ведения бухгалтерского учета и подготовки бухгалтерской отчетности;
 - 3) учетная политика применяется последовательно или изменения в учетной политике были должным образом отражены в бухгалтерском учете и раскрыты в установленном порядке.

- ▣ *При первичном аудите аудитор не имеет в своем распоряжении аудиторских доказательств, подтверждающих остатки по счетам бухгалтерского учета на начало отчетного периода.*
- ▣ *Если аудит финансовой отчетности предыдущего периода проводился другим аудитором, то действующий аудитор может получить достаточные надлежащие аудиторские доказательства в отношении остатков по счетам бухгалтерского учета на начало отчетного периода, ознакомившись с рабочими документами другого аудитора.*
- ▣ *Действующий аудитор должен принимать во внимание профессиональную компетентность и независимость другого аудитора.*
- ▣ *Если аудиторское заключение другого аудитора было модифицировано, действующий аудитор должен уделить особое внимание в текущем периоде тем вопросам, которые послужили причиной существенных замечаний и аудиторских оговорок в предыдущем периоде.*
- ▣ *Если аудит финансовой отчетности предыдущего периода не проводился или если аудитор не удовлетворен применением процедур, ему рекомендуется выполнить дополнительные процедуры.*

- ▣ *Некоторые аудиторские доказательства относительно текущих активов и обязательств аудируемого лица могут быть получены в ходе выполнения аудиторских процедур в отношении финансово – хозяйственных операций и документов текущего периода.*
- ▣ *Например, в результате факта погашения (оплаты) в течение отчетного периода дебиторской (кредиторской) задолженности, существовавшей на начало отчетного периода, появляются аудиторские доказательства существования, прав и обязанностей, полноты и стоимостной оценки на начало отчетного периода.*
- ▣ *Для подтверждения долгосрочных активов и обязательств (ОС, финансовые вложения и долгосрочная дебиторская задолженность) аудиторю рекомендуется проверить учетные записи, на основе которых формируются остатки по счетам бухгалтерского учета на начало отчетного периода.*
- ▣ *В отдельных случаях аудитор может получить подтверждение остатков по счетам бухгалтерского учета на начало отчетного периода от третьих лиц (например, по долгосрочной дебиторской задолженности и долгосрочным финансовым вложениям).*
- ▣ *В остальных случаях аудитор должен провести дополнительные аудиторские процедуры.*

- ▣ Если в результате выполнения аудиторских процедур аудитор не получил достаточных надлежащих аудиторских доказательств относительно достоверности остатков по счетам бухгалтерского учета на начало отчетного периода, он должен выразить мнение с оговоркой или отказаться от выражения мнения.
- ▣ Если остатки по счетам бухгалтерского учета на начало отчетного периода содержат искажения, которые могут оказать существенное влияние на достоверность финансовой отчетности текущего периода, аудитор должен проинформировать об этом руководство аудируемого лица и, получив разрешение указанного руководства, проинформировать предшествующего аудитора, если аудит ранее проводился.
- ▣ Если последствия искажений должным образом не отражены в бухгалтерском учете и не раскрыты в финансовой отчетности, аудитор должен в зависимости от конкретных обстоятельств выразить мнение с оговоркой или отрицательное мнение.
- ▣ Если аудиторское заключение по финансовой (бухгалтерской) отчетности аудируемого лица за предыдущий период было модифицировано, аудитор должен рассмотреть влияние этого фактора на финансовую (бухгалтерскую) отчетность текущего периода.

МСА 520 «Аналитические процедуры»

- ▣ **МСА 520** дает описание сущности аналитических процедур, задач и времени проведения, в нем рассмотрены вопросы изучения аудитором фактов появления необычных отклонений в значениях показателей финансовой отчетности.
- ▣ **На основе МСА 520** разработан *ФПСАД 20 «Аналитические процедуры»*.
- ▣ Аудитор должен применять аналитические процедуры на стадии планирования и на других стадиях проведения аудита.
- ▣ *Аналитические процедуры* – это анализ имеющих важное значение коэффициентов и тенденций, включая последующее изучение их колебаний и взаимосвязей, если те не согласовываются с другой уместной информацией или отклоняются от предсказанных значений.

Сопоставление структуры стандартов

МСА 520	ФПСАД 20
Введение	Введение
Характер и цели аналитических процедур	Сущность и цели аналитических процедур
Аналитические процедуры при планировании аудита	Аналитические процедуры при планировании аудита
Аналитические процедуры как процедуры проверки по существу	Аналитические процедуры как разновидность аудиторских процедур проверки по существу
Аналитические процедуры при проведении общей обзорной проверки в конце аудита	Аналитические процедуры как общая обзорная проверка финансовой (бухгалтерской) отчетности
Степень надежности аналитических процедур	Надежность аналитических процедур
Исследование необычных статей	Действия аудитора при отклонении от ожидаемых закономерностей

- ▣ *Аналитические процедуры* включают рассмотрение финансовой информации субъекта по сравнению:
 - с сопоставимой информацией за предыдущие периоды;
 - ожидаемыми результатами деятельности субъекта (например, сметами или прогнозами), а также ожиданиями аудитора;
 - аналогичной отраслевой информацией, например, сравнение отношения выручки от продаж субъекта к сумме дебиторской задолженности со средними отраслевыми показателями или с показателями других предприятий сопоставимого размера в той же отрасли.
- ▣ *Аналитические процедуры* включают также рассмотрение *взаимосвязей*:
 - между элементами финансовой информации, которые предположительно должны соответствовать прогнозируемому образцу, основанному на опыте субъекта (например, показатели валовой прибыли в процентах);
 - между финансовой информацией и соответствующей информацией нефинансового характера (например, расходами на оплату труда и численностью работников).
- Для осуществления названных процедур могут использоваться *различные методы* – от простых сравнений до комплексного анализа с применением сложных статистических методов.

- ▣ *Выбор аудитором процедур, методов и уровня применения является предметом профессионального суждения.*
- ▣ *Аналитические процедуры используются в следующих целях:*
 - а) для помощи аудитору при планировании характера, временных рамок и объема других аудиторских процедур;
 - б) в качестве процедур проверки по существу, когда их применение может быть более действенным или эффективным, нежели проведение детальных тестов с целью снижения риска по конкретным предпосылкам подготовки финансовой отчетности;
 - в) в качестве общей обзорной проверки финансовой отчетности на последней стадии аудита.
- ▣ *Аудитор должен применять аналитические процедуры на стадии планирования с целью понимания бизнеса и выявления зон возможного риска.*
- ▣ *Использование аналитических процедур может выявить аспекты бизнеса, ранее неизвестные аудитору, и помочь ему определить характер, временные рамки и объем других аудиторских процедур.*

- В *аналитических процедурах* при планировании аудита используется как финансовая, так и нефинансовая информация, например взаимосвязь между объемом продаж и общей площадью торговых помещений или объемом проданной продукции.
- Обычно аудитор *обращается к руководству с запросом* о наличии и достоверности информации, требуемой для применения аналитических процедур, и о результатах любых из таких процедур, проведенных субъектом.
- Намереваясь *выполнить аналитические процедуры* в качестве процедур проверки по существу, аудитор должен рассмотреть, например, следующие факторы:
 - цели аналитических процедур и степень, в которой можно полагаться на их результаты;
 - характер субъекта и степень возможного дезагрегирования информации. Например, аналитические процедуры могут быть более действенными, если они применяются к финансовой информации по отдельным участкам деятельности;
 - наличие информации как финансового (сметы или прогнозы), так и нефинансового характера (количество произведенных или проданных единиц продукции);
 - достоверность имеющейся информации – например, необходимо проверить, составлены ли бюджеты с достаточной тщательностью;
 - уместность имеющейся информации – например, необходимо знать, были ли сметы составлены на основе ожидаемых результатов, а не исходя из поставленных целей;
 - источник имеющейся информации – например, источники, не зависящие от субъекта, более надежны, чем внутренние;

- сопоставимость имеющейся информации – например, может оказаться необходимым дополнить отраслевые данные общего характера, чтобы сделать их сравнимыми с данными субъекта, производящего и продающего специализированную продукцию;
 - знания, полученные во время предыдущих аудиторских проверок, наряду с имеющимся у аудитора пониманием действенности систем внутреннего контроля и бухгалтерского учета, а также о типовых проблемах, которые в предыдущие периоды послужили причиной для внесения бухгалтерских корректировок.
- ▣ *Аудитор должен применять аналитические процедуры ближе к концу или непосредственно в конце аудита при формулировании общего вывода о том, соответствует ли финансовая отчетность в целом знанию о бизнесе, которое сложилось у аудитора.*
 - ▣ *Выводы, составленные по результатам таких процедур, призваны подтвердить выводы, сделанные во время аудита отдельных компонентов или элементов финансовой отчетности, а также помочь при формулировке общего вывода относительно разумного характера финансовой отчетности.*

- *Степень доверия* аудитора к *результатам аналитических процедур* зависит от следующих факторов:
 - существенность рассматриваемых статей;
 - другие аудиторские процедуры, направленные на достижение тех же целей;
 - предполагаемая точность ожидаемых результатов аналитических процедур;
 - оценка неотъемлемого риска и риска средств контроля.
- Аудитор должен рассмотреть *вопрос о проверке существующих средств контроля* (при их наличии) за подготовкой отчетной информации, используемой *при аналитических процедурах*.
- Если такие средства контроля действенны, аудитор будет больше уверен в надежности информации и, следовательно, в результате аналитических процедур.
- Средства контроля за нефинансовой информацией могут быть проверены вместе со средствами контроля, связанными с ведением бухгалтерского учета.

МСА 530 «АУДИТОРСКАЯ ВЫБОРКА»

- ▣ *МСА 530* дает понятие «ошибка», «допустимая ошибка», раскрывает содержание и характер факторов, которые должны учитываться аудитором в процессе формирования *аудиторской выборки*, предлагаются практические рекомендации по вопросам *оценки рисков выборки*, методам отбора элементов выборки и др.
- ▣ **МСА 530** в целом соответствует **ФПСАД 16 «Аудиторская выборка»**.
- ▣ **Цель МСА** – установление стандартов и предоставление руководства относительно использования процедур аудиторской выборки, а также других средств отбора статей для проверки с целью сбора аудиторских доказательств.
- ▣ **При разработке процедур аудита аудитор должен определить надлежащие методы отбора статей для тестирования с целью сбора аудиторских доказательств с тем, чтобы достичь целей аудиторский тестов.**

Сопоставление структуры стандартов

МСА 530	ФПСАД 16
Введение	Введение
Определения	Определения, используемые в настоящем правиле (стандарте) аудиторской деятельности
Аудиторские доказательства	Аудиторские доказательства
Учет риска при получении доказательств	Учет риска при получении аудиторских доказательств
Процедуры получения доказательств	-
Отбор статей для тестирования для получения аудиторских	Отбор элементов для тестирования с целью получения аудиторских доказательств
Статистический и нестатистический подходы к выборке	Статистический и нестатистический подходы к выборочной проверке
Организация отбираемой совокупности	Построение выборки
Объем выборки	Объем выборки
Отбор совокупности	Отбор подлежащей проверке совокупности элементов
Проведение аудиторской процедуры	Проведение аудиторских процедур
Характер и причина ошибок	Характер и причина ошибок
Предсказывание ошибок	Экстраполяция (распространение) ошибок
Оценка результатов отобранной совокупности	Оценка результатов проверки элементов в отобранной совокупности
Приложения	Приложения

- ▣ **Аудиторская выборка (выборка)** – это применение *аудиторских процедур* в отношении менее чем к *100 % статей*, включенных в сальдо счета или класса операций таким образом, чтобы на все элементы выборки распространялась возможность *быть отобранными*.
- ▣ Это дает возможность аудитору *получить и оценить аудиторские доказательства* относительно некоторых характеристик статей учета, отобранных для того, чтобы сформировать выводы (или помочь в их формировании) *относительно генеральной совокупности, из которой произведена выборка*.
- ▣ Для целей МСА 530 «*ошибка*» означает или *отклонение от нормального функционирования средств контроля при выполнении тестов средств контроля*, или *искажение в учете или отчетности при выполнении процедур проверки по существу*.
- ▣ Аналогичным образом термин «*полная или общая ошибка*» означает или *степень отклонения от нормального функционирования средств внутреннего контроля*, или *суммарное искажение в учете и отчетности*.
- ▣ *Аномальная ошибка (нетипичная)* – это *ошибка, являющаяся следствием единичного случая, которая не может произойти повторно, за исключением специфических определенных ситуаций, и которая, таким образом, не является репрезентативной (представительной) ошибкой с точки зрения данной генеральной совокупности*.

- ▣ *Генеральная (проверяемая) совокупность* – вся совокупность данных, из которых делается *выборка* и в отношении которых аудитор предлагает сделать выводы, т.е. всех проверяемых на данном участке аудита элементов документации бухгалтерского учета или объектов проверки.
- ▣ Например, при тестировании СВК это различные документы, позволяющие подтвердить существование внутреннего контроля, при тестировании счетов – бухгалтерские записи или документы, служащие обоснованием сальдо или оборотов по счетам.
- ▣ *Генеральная совокупность* может быть разделена на *страты*, или *подсовокупности*. Каждая страта рассматривается отдельно.
- ▣ *Стратификация* – это процесс подразделения генеральной совокупности на подсовокупности (подмножества совокупностей), каждая из которых представляет собой группу элементов выборки со сходными характеристиками (например, со сходной денежной стоимостью).
- ▣ *Представительность (репрезентативность) выборки* – свойство некоторой аудиторской выборки дать возможность аудитору сделать на ее основании правильные выводы о свойствах всей проверяемой совокупности.

- ▣ *Аудиторская выборка*, не отвечающая этому свойству, называется *непредставительной (нерепрезентативной)*.
- ▣ Обычно выборка должна быть *репрезентативной*, т.е. представительной, когда все элементы изучаемой (проверяемой) совокупности должны иметь равную вероятность быть отобранными в выборку.
- ▣ *Риск выборочного метода (риск выборки)* связан с возможностью того, что вывод аудитора, основанный на выборке, может отличаться от вывода, который был бы сделан, если бы той же аудиторской процедуре была подвергнута вся генеральная совокупность.
- ▣ Имеется *два типа риска*, связанного с использованием *выборочного метода*:
 - **риск** того, что аудитор придет в случае использования средств контроля к выводу о том, что риск средств контроля ниже, чем в действительности, или в случае использования теста по существу – к выводу о том, что существенная ошибка отсутствует, тогда как в действительности она есть. Данный тип риска оказывает влияние на действенность аудита и с большой степенью вероятности может привести к формулированию ненадлежащего аудиторского мнения;

- **риск** того, что аудитор придет в случае использования тестов средств контроля к выводу о том, что риск средств контроля выше, чем в действительности, или в случае использования теста по существу – к выводу о том, что имеет место существенная ошибка, тогда как в действительности она отсутствует. Данный тип риска оказывает влияние на эффективность аудита, поскольку обычно вызывает необходимость дополнительной работы по установлению неправильности первоначальных выводов.
- ▣ *Математически дополнением таких рисков являются так называемые уровни надежности.*
- ▣ *Риск неэффективности выборки* зависит от количества элементов в выборке из генеральной совокупности, причем эта зависимость обратно пропорциональная.
- ▣ *Риск*, не зависящий от использования выборочного метода, связан с факторами, которые заставляют аудитора прийти к ошибочному выводу по любой причине, не относящейся к объему выборки.
- ▣ Например, в большинстве случаев аудиторское доказательство носит скорее убеждающий, нежели исчерпывающий характер, и аудитор может воспользоваться ненадлежащими процедурами или неправильно трактовать доказательство и по этой причине не распознать ошибку.

- ▣ *Объем выборки* – количество единиц, отбираемых аудитором из проверяемой совокупности.
- ▣ *Элемент выборки* – это отдельные статьи, составляющие генеральную совокупность, например, счета-фактуры, кредитовые записи в выписках с банковского счета, сальдо дебиторов.
- ▣ При аудиторской выборке может использоваться *статистический* и *нестатистический* подход.
- ▣ При использовании *статистического* подхода выборка осуществляется произвольно (случайно), без предпочтения тех или иных элементов. В этом случае к выборке могут быть применены определенные процедуры, которые основаны на теории вероятностей.
- ▣ *Статистическая выборка* означает применение любого подхода к выборке, который имел бы следующие характеристики:
 - а) случайный набор отобранных совокупностей;
 - б) применение теории вероятностей для оценки результатов выборки, включая оценку риска, связанного с использованием выборочного метода.

- Подход к выборке, который не соответствует двум перечисленным характеристикам, считается *нестатистической выборкой*.
- При использовании *нестатистического подхода* выборка может быть как случайной, так и неслучайной (например, каждая сотая запись в учете), но дальнейшая обработка выборки с применением теории вероятностей не проводится.
- *Распространение результатов выборки* – действие аудитора, заключающееся в перенесении надлежащим образом выводов, полученных по результатам проверки аудиторской выборки, на всю проверяемую совокупность.
- *Допустимая ошибка* – это максимальный размер ошибки генеральной совокупности, который готов принять аудитор.
- *Допустимая ошибка выборки* – максимальное значение ошибки (ошибок) в бухгалтерском учете и отчетности экономического субъекта, обнаруженной аудитором в ходе выполнения аудиторской выборки, в пределах которой аудитор все еще может сделать вывод о достоверности в существенных аспектах данных, подлежащих проверке в ходе проведения этой выборки.
- *Чем меньше размер допустимой ошибки, тем больше должен быть объем аудиторской выборки.*

- ▣ *Ожидаемая ошибка (ошибки) выборки* – примерное, субъективно оцениваемое значение ошибки (ошибок) в бухгалтерском учете или отчетности экономического субъекта, которое аудитор до начала аудиторской выборки предполагает обнаружить в ходе ее проведения.
- ▣ *При разработке аудиторских процедур* аудитор должен определить уместные методы отбора статей для тестирования.
- ▣ При этом аудитор может отобрать все статьи (100 %-ная проверка), отобрать специфические статьи, сформировать аудиторскую выборку.
- ▣ Например, отбираемыми *специфическими статьями* могут быть:
 - статьи с высокой стоимостью или ключевые статьи;
 - все статьи, превышающие определенную величину;
 - статьи для получения информации (аудитор может проверить статьи для получения информации по таким вопросам, как бизнес клиента, характер операций, системы бухгалтерского учета и внутреннего контроля);
 - статьи для проверки процедур (аудитор может полагаться на свои суждения для выбора и проверки отдельных статей с тем, чтобы определить, выполняется ли конкретная процедура) и др.

- ▣ *При определении объема выборки аудитор должен анализировать, снижен ли риск, связанный с использованием выборочного метода, до приемлемо низкого уровня.*
- ▣ *Уровень риска, связанный с использованием выборочного метода, который аудитор готов принять, оказывает влияние на объем выборки.*
- ▣ *Чем ниже риск, который готов принять аудитор, тем больше необходимый объем выборки.*
- ▣ *Объем выборки может быть определен путем применения основанной на статистике формулы или путем вынесения профессионального суждения, применяемого объективно с учетом данных обстоятельств.*
- ▣ *Аудитор должен отбирать статьи для проверяемой совокупности, исходя из того, что все элементы выборки в генеральной совокупности имеют шанс быть отобранными.*
- ▣ *Статистическая выборка требует, чтобы статьи для выборки отбирались случайным образом, т.е. чтобы у каждого элемента выборки существовала вероятность быть выбранным.*
- ▣ *Элементы выборки могут представлять собой натурально – вещественные статьи (такие, как счета-фактуры) или денежные единицы.*

- При *нестатистической выборке* аудитор основывается на профессиональном суждении.
- Так как *целью выборки* является получение выводов относительно *всей генеральной совокупности*, аудитор старается сформировать *репрезентативную (представительную) совокупность* путем отбора статей выборки, обладающих характеристиками, *типичными для генеральной совокупности*, и эта совокупность должна исключить какую бы то ни было *предвзятость*.
- *Основными методами отбора совокупности* являются *использование таблиц случайных чисел или компьютерных программ, систематический отбор и бессистемный отбор*.
- При оценке результатов выборки аудиторская фирма обязана:
 - проанализировать каждую ошибку, попавшую в выборку;
 - распространить результаты, полученные по выборке, на всю проверяемую совокупность;
 - оценить последствия неисправленных аномальных (нетипичных) ошибок;
 - убедиться, что ошибка в проверяемой совокупности не превышает допустимую величину;
 - отразить в рабочей документации аудитора все стадии проведения аудиторской выборки и анализ ее результатов.

- ▣ Таким образом, *совокупная величина прогнозируемых ошибок плюс аномальная (нетипичная) ошибка* служит самой точной оценкой погрешности по генеральной совокупности, которую может дать аудитор.
- ▣ Если *общая величина прогнозируемых ошибок плюс аномальная ошибка меньше допустимой величины, но приближается к ней*, то аудитор определяет убедительность результатов выборки в свете других аудиторских процедур и может счесть целесообразным получить дополнительные аудиторские доказательства.

▣ **Пример 1.**

Выписка из рабочей документации аудитора.

Заключительная процедура, например 9.2, «Формирование мнения аудитора о достоверности показателей МПЗ в финансовой отчетности аудируемого лица».

- ▣ *Порядок выполнения:* аудитору необходимо сформулировать краткие выводы по проведенному аудиту МПЗ (краткое изложение по учету и отчетности данного объекта проверки) и оформить рабочий документ РД- 9.2.

Основные параметры аудита МПЗ проверяемого субъекта
(по счету 10 «Материалы»)

Наименование проверяемой организации: Часовой завод	Проверяемый период: 12 месяцев 2014г.
Объем выборки проверки	Каждый четвертый документ
Количество хозяйственных операций по учету сохранности и движения материалов за проверяемый период (интервал)	120 операций
Количество документов, связанных с указанными операциями по материалам (за интервал)	200 документов
Уровень существенности по материалам (сумма, %)	80 тыс. руб., 4 %
Объем выборки (количество документов)	50 документов
Объем выборочный по счету 10 по данным: - Главной книги - Оборотной ведомости В % к общему обороту по счету 10 по дебетовому или кредитовому принципу	Дебет (2500 тыс. руб.) Кредит (2800 тыс. руб.) 35 % к дебетовому обороту по счету 10
Суммарный размер выявленной ошибки К вступительному сальдо по счету 10 (сумма, %)	20 тыс. руб. 0,9 %
Суммарный размер выявленной ошибки к сальдо по счету 10 на отчетную дату (сумма, %)	102 (100 + 2) тыс. руб. 6,0 %

□ Выводы

1. По результатам проверки обнаружен акт № 135 от 30.12.2014 г. на основные материалы, полученные на склад аудируемого лица, но не отраженные на счетах учета записью (счета – фактуры на них нет): Дебет 10 Кредит 60 – 100000 руб. – оприходованы основные материалы на склад.
2. Суммарная выявленная ошибка по счету 10 в размере 102 тыс. руб. существенна (как вариант незначительна). Аудитор не подтверждает (или подтверждает, подтверждает с учетом замечаний, не подтверждает, отказывается от выражения мнения) данные на 31.12.2014 г. по статье бухгалтерского баланса «Сырье, материалы и другие аналогичные ценности» («Запасы»).

- Если оценка результатов выборки превышает допустимую величину (см. вывод по примеру 1), то аудитор может:
 - а) попросить руководство клиента проанализировать выявленные ошибки и возможность обнаружения других ошибок, а также сделать любые необходимые корректировки;
 - б) модифицировать запланированные аудиторские процедуры. Например, в случае использования теста средств контроля аудитор может *увеличить объем выборки*, проверить альтернативное средство контроля или модифицировать связанные с этим процедуры проверки по существу;
 - в) рассмотреть влияние этой оценки на аудиторский отчет (заключение).
- Правильно организованная и проведенная аудиторская выборка позволяет значительно сократить затраты времени, средств и людских ресурсов на проверку при обеспечении должной ее эффективности.

МСА 540 «Аудит оценочных значений, включая оценку по справедливой стоимости, и связанные с ними раскрытия информации в отчетности»

- ▣ **МСА 540** дает указание по аудиторским процедурам, которые должны быть выполнены в целях получения обоснованной уверенности в соответствии учетных оценок, содержащихся в финансовой информации.
- ▣ *Учетная оценка* трактуется как приближенное определение величины показателя по статье при отсутствии точных средств измерения.
- ▣ На основе **МСА 540** разработан **ФПСАД 21 «Особенности аудита оценочных значений»**.
- ▣ **МСА 540** в качестве примеров оценочных значений приводит:
 - резервы под обесценение запасов и дебиторской задолженности, финансовых вложений;
 - метод амортизации или срок полезного использования основных средств;
 - гарантийные обязательства;
 - отложенные налоги;
 - издержки урегулирования требований и судебных процессов;
 - результаты долгосрочных контрактов.

- К примерам оценочных значений, требующих оценки справедливой стоимости, МСА 540 относит: сложные финансовые инструменты, не на активном или открытом рынке; платежи, основанные на акциях; недвижимость или оборудование для продажи; некоторые активы и обязательства, приобретаемые при объединении бизнеса, в том числе гудвилл и нематериальные активы; операции по обмену активами и обязательствами между независимыми сторонами без денежного эквивалента.
- Приведенные примеры не исчерпывают совокупность оценочных значений.
- Приводимые в нормативных документах примеры оценочных значений представляют собой и предполагают отнесение к данной категории любых показателей, соответствующих определению.
- **Признаками оценочного значения** являются: количественный характер; стоимостное измерение; отсутствие объективной основы; формирование на основе суждения.
- Результат суждения может не иметь стоимостного выражения в отчетности аудируемого лица.
- Например, при низкой вероятности наступления какого – либо события его результат подлежит не количественному отражению в отчетности (начислению суммы), а раскрытию в форме описания условного факта или не включению в отчетность вообще в случае несущественности информации.

- ▣ *Неточное или некорректное суждение может иметь следствием неполноту отражения в отчетности аудируемого лица необходимой информации.*
- ▣ *Аудиторская оценка оценочных значений, содержащихся в отчетности, должна дополняться анализом описательной информации, а также самих событий, способных привести к необходимости описательного или числового отражения в отчетности соответствующей информации.*
- ▣ *Основными методами, используемыми аудитором для проверки оценочных значений, являются:*
 - анализ основных элементов формирования менеджментом оценочного суждения на предмет разумности и соблюдения требований соответствующей основы подготовки отчетности к формированию оценочных значений;
 - изучение событий после отчетной даты;
 - независимая оценка;
 - осмотр и др. методы.

- Так как *оценочные значения* по определению строятся на суждениях менеджмента аудируемого лица, их *проверка на предмет разумности* предполагает изучение аудитором следующих элементов суждения:
 - допущений, лежащих в основе формирования оценочного значения;
 - методов формирования оценочного значения;
 - исходных данных, использованных для формирования оценочного значения;
 - последовательности применения допущений, методов, типов данных, а в случае их изменений – обоснованности такового, а также пересчет и сравнение оценочных значений предыдущих периодов с фактическим развитием событий и изучение планов руководства (бюджетов, протоколов органов управления и т. д.).
- При этом фактическое развитие событий, не подтвердившее сделанные в предыдущие периоды оценочные значения, *не являются* доказательством неправильности сделанных ранее оценок.
- *Оценочные значения* формируются исходя из информации, доступной на момент оценки, в том числе относящейся к событиям после отчетной даты и будущим событиям.

- ▣ Но, *последующее развитие событий* может представлять как иную информацию, недоступную на момент оценки, как и действие, широкого спектра вновь появившихся факторов, отсутствовавших на момент оценки. Поэтому с изменением обстоятельств и доступной информации сделанные менеджментом ранее *оценочные значения подлежат пересмотру*.
- ▣ **Оценочные значения** формируются в условиях *неопределенности*, поэтому **МСА 540** вводит понятие «**неопределенность оценки**» и устанавливает *обязанность* аудитора *оценить степень неопределенности*, связанную с соответствующими оценочными значениями, а также то, *влечет ли это значимые риски*.
- ▣ *Неопределенность оценки* МСА 540 определяет как *свойственное оценочному значению и соответствующим раскрытиям отсутствие точности измерения*.
- ▣ *Наибольшему влиянию неопределенности из оценочных значений различных видов подвержены резервы, регулируемые МСФО 37, т.е. создаваемые под существующие обязательства с неопределенным сроком и (или) суммой*.
- ▣ *Если оценочные значения обуславливают значимые риски, стандарт требует от аудитора дополнительно к прочим процедурам по существу оценить:*

- 1) каким образом менеджмент анализировал иные допущения или результаты оценок и почему он их отклонил; как он учитывал влияние неопределенности на формирование учетных оценок;
 - 2) обоснованы ли использованные менеджментом значимые допущения;
 - 3) каким образом менеджмент намерен выполнить соответствующие специальные действия (если оценочные значения зависят от совершения менеджментом соответствующих действий) и способен ли он сделать это.
- Введенное МСА 540 понятие «предвзятость менеджмента» означает *отсутствие нейтральности при подготовке информации.*
 - Наличие факторов, указывающих на *предвзятость* менеджмента, еще не означает *автоматически искажения информации* в отчетности.
 - *Даже сознательная предвзятость менеджмента может не иметь цели формирования вводящей в заблуждение отчетности.*
 - В качестве признаков предвзятости МСА 540 приводит:
 - изменение оценочных значений или методов их формирования, обосновываемое изменением обстоятельств;
 - использование собственных оценок справедливой стоимости, расходящихся с рыночными;
 - выбор или создание допущения, определяющего удобное менеджменту точечное оценочное значение;
 - выбор точечной оценки, внушающей оптимизм или, наоборот, пессимизм.

- ▣ Аудитор должен получить *письменное подтверждение* менеджмента или высшего руководства обоснованности использованных значимых допущений для формирования оценочных значений.
- ▣ При этом *письменные заявления* менеджмента могут касаться как *отражаемых в отчетности оценочных значений* (начисляемых и раскрываемых), так и *неотражаемых*.
- ▣ Если отражение или раскрытие оценочных значений в финансовой отчетности представляется необоснованным или неадекватным, данное обстоятельство следует классифицировать с общих позиций существенности и всеобъемлющего характера искажений или ограничения масштаба аудита.
- ▣ В зависимости от ситуации мнение аудитора в аудиторском заключении может оказаться любым – от безоговорочно положительного до заключения с оговоркой или отрицательного и даже от выражения мнения.

МСА 550 «Связанные стороны»

- **МСА 550 «Связанные стороны»** дает рекомендации в отношении обязанностей аудитора и в отношении аудиторских процедур, применяемых к *связанным сторонам* (дочерним и зависимым организациям)
- На основе **МСА 550** разработан **ФПСАД 9 «Связанные стороны»**.
- Аудитор должен выполнить *аудиторские процедуры* с целью получения *достаточных надлежащих аудиторских доказательств*, касающихся установления *связанных сторон* и *раскрытия информации о них*, а также *влияния существенных операций со связанными сторонами на финансовую отчетность*.
- Стандарт отмечает, что *нельзя ожидать, что в результате аудита будут выявлены все операции со связанными сторонами*.
- Как указано в *МСА 200 «Цель и общие принципы, регулирующие аудит финансовой отчетности»*, в определенных обстоятельствах существуют ограничения, которые могут повлиять на убедительность доказательства, составляющего основу выводов аудитора относительно отдельных предпосылок подготовки финансовой отчетности.

- Вследствие *неопределенности*, присущей *предпосылкам* относительно *полноты информации о связанных сторонах, процедуры*, определенные в данном МСА, предоставят *достаточные надлежащие аудиторские доказательства* в отношении таких *предпосылок* при отсутствии каких – либо *выявленных аудитором обстоятельств*, которые:
 - а) повышают риск искажения отчетности сверх обычно ожидаемого уровня;
 - б) указывают на то, что имелось существенное искажение информации о связанных сторонах.
- При наличии какого-либо признака, указывающего на существование таких *обстоятельств*, аудитор должен выполнить модифицированные, расширенные или дополнительные процедуры, являющиеся *надлежащими* в данных условиях.
- Определения, касающиеся связанных сторон, приведены в **МСФО 24 «Раскрытие информации о связанных сторонах»** и адаптированы для использования в **МСА 550**.
- *Руководство несет ответственность* за определение связанных сторон и операций с ними и раскрытие соответствующей информации.

- ▣ Это требует от руководства внедрения соответствующих систем бухгалтерского учета и внутреннего контроля с целью обеспечения надлежащего установления в учетных записях и раскрытия в финансовой отчетности операций со связанными сторонами.
- ▣ Аудитор должен обладать знаниями о бизнесе субъекта и отрасли в целом, чтобы устанавливать события, операции и существующую практику, которые могут оказать существенное влияние на финансовую отчетность.
- ▣ Существование связанных сторон и операций между ними считается обычным для бизнеса и аудитор должен быть осведомлен о них, потому что:
 - основные принципы подготовки финансовой отчетности могут предусматривать раскрытие в отчетности определенных взаимоотношений и операций со связанными сторонами;
 - существование связанных сторон или операций со связанными сторонами может повлиять на финансовую отчетность;
 - источник аудиторского доказательства оказывает влияние на аудиторскую оценку его достоверности. Аудиторские доказательства, полученные от несвязанных третьих сторон или подготовленные ими, обладают большей степенью убедительности;
 - операции со связанными сторонами могут быть мотивированы не только обычными деловыми соображениями, но и, например, распределением прибыли или даже мошенничеством.

- ▣ *Аудитор должен рассмотреть информацию, предоставленную руководством и представляющую собой перечень всех известных связанных сторон, а также выполнить следующие процедуры с целью проверки полноты данной информации:*
- а) изучить рабочие документы за предыдущий год на предмет определения списка известных связанных сторон;
 - б) изучить процедуры субъекта, направленные на определение связанных сторон;
 - в) запросить у руководства информацию об их аффилированности с другими предприятиями;
 - г) изучить записи по акционерам с целью определения основных акционеров или при необходимости получить список основных акционеров из реестра акционеров;
 - д) провести обзорную проверку протоколов собраний акционеров и совета директоров;
 - е) запросить других аудиторов, участвующих в данный момент в проведении аудита, или предшествующих аудиторов о том, знают ли они о существовании каких – либо дополнительных связанных сторон;
 - ж) провести обзорную проверку деклараций субъекта по налогу на прибыль и другой информации, представляемой в государственные органы.

- ✓ Если, по мнению аудитора, *риск необнаружения связанных сторон*, имеющих значительное влияние, *невысок*, то *перечисленные процедуры могут быть надлежащим образом модифицированы*.
- ▢ Если *основные принципы* подготовки финансовой отчетности *предусматривают раскрытие информации о взаимоотношениях со связанными сторонами*, аудитор должен убедиться в том, что такое раскрытие информации является адекватным.
- ▢ Аудитор должен *провести обзорную проверку информации* об операциях со связанными сторонами, предоставленную руководством, а также стремиться к обнаружению других существенных операций со связанными сторонами.
- ▢ *При изучении систем бухгалтерского учета и внутреннего контроля, а также при предварительной оценке риска средств контроля* аудитор должен проанализировать адекватность процедур контроля определенным критерием.
- В ходе аудита аудитору необходимо *обратить внимание* на операции, которые *кажутся необычными в данных обстоятельствах* и могут указывать на существование ранее *невыявленных связанных сторон*:

- операции, предусматривающие нетипичные условия, например, нестандартные цены, процентные ставки, гарантии и условия погашения;
- операции, осуществленные без видимой причины с точки зрения логики бизнеса;
- операции, содержание которых отличается от их формы; операции, обработанные необычным образом;
- крупные по объему или значительные операции с отдельными потребителями или поставщиками (по сравнению с другими);
- неучтенные операции (например, безвозмездное получение или предоставление управленческих услуг) и др.
- В ходе аудита аудитор осуществляет следующие *процедуры*, с помощью которых можно *выявить наличие операций со связанными сторонами*:
 - проведение детальных тестов в отношении операций и сальдо по счетам;
 - обзорная проверка протоколов собраний акционеров и заседаний совета директоров;
 - обзорная проверка учетных записей с целью обнаружения крупных или нетипичных операций или сальдо счетов, при этом особое внимание уделяется операциям, отраженным в конце или незадолго до окончания отчетного периода;
 - обзорная проверка подтверждений, выданных и полученных по кредитам, а также банковских подтверждений; при этом можно обнаружить существование гарантийных обязательств и других операций со связанными сторонами;
 - обзорная проверка инвестиционных сделок и др.

- ▣ При проверке перечисленных операций со связанными сторонами аудитор должен получить достаточные аудиторские доказательства того, что эти операции были надлежащим образом учтены и раскрыты.
- ▣ С учетом характера взаимоотношений со связанными сторонами доказательство операции со связанной стороной может быть ограниченным.
- ▣ Из-за ограниченного наличия надлежащих доказательств, подтверждающих подобные операции, аудитор должен рассмотреть *необходимость выполнения следующих процедур*:
 - подтверждение условий и суммы операции со связанной стороной;
 - изучение доказательств, имеющихся у связанной стороны;
 - подтверждение или обсуждение информации с лицами, имеющими отношение к данной операции, - например, с банками, юристами, гарантами и агентами.
- ▣ Аудитор должен получить заявления руководства в письменном виде, содержащие следующие данные:
 - а) полнота представленной информации относительно определения круга связанных сторон;
 - б) адекватность раскрытия информации о связанных сторонах в финансовой отчетности.
 - Свое отношение к полученной информации, аудитор должен отразить в надлежащим образом в модифицированном аудиторском отчете (заключении).

МСА 560 «ПОСЛЕДУЮЩИЕ СОБЫТИЯ»

- **МСА 560** дает *определение последующих событий* (события после составления баланса, но до даты заключения, события после даты составления заключения), *раскрывает обязанности и ответственность аудитора по отражению последующих событий, которые считаются значительными.*
- На основе **МСА 560** разработан **ФПСАД 10 «События после отчетной даты»** (стандарт имеет аналогичную структуру, см. таблицу 3).
- **В МСА термин «последующие события»** используется для обозначения как **событий, происходящих с момента окончания отчетного периода до даты подписания аудиторского заключения, так и фактов, обнаруженных после даты подписания аудиторского заключения.**
- Аудитору следует принимать во внимание влияние последующих событий на финансовую отчетность и аудиторский отчет (заключение).

Таблица 3

Сопоставление структуры стандартов

МСА 560	ФПСАД 10
Введение	Введение
События, происходящие до даты аудиторского отчета(заключения)	События, произошедшие до даты подпi-сания аудиторского заключения
Факты, обнаруженные после даты аудиторского отчета (заключе-ния), но до выпуска финансовой отчетности	Отражение событий, произошедших после даты подписания аудиторского заключения, но до даты предоставления пользователям финансовой (бухгалтерской) отчетности
Факты, обнаруженные после выпуска финансовой отчетности	Отражение событий, обнаруженных после предоставления пользователям финансовой (бухгалтерской) отчетности
Открытое размещение ценных бумаг	Осуществление эмиссии ценных бумаг

- ▣ Международный стандарт финансовой отчетности 10 (**МСФО 10**) «Условные события и события, произошедшие после отчетной даты» рассматривает отражение в финансовой отчетности как благоприятных, так и неблагоприятных событий, происходящих после окончания периода, и определяет *два типа событий*:
 - а) события, обеспечивающие дополнительные доказательства условий, которые существовали на конец периода:
 - б) события, указывающие на условия, возникшие после окончания периода.
- ▣ Аудитор должен выполнить процедуры с целью получения достаточных надлежащих аудиторских доказательств того, что все события, имевшие место до даты аудиторского отчета (заключения), которые могут потребовать внесения корректировок в финансовую отчетность или раскрытия в ней информации, были установлены.
- ▣ Эти *процедуры* выполняются *в дополнении к обычным процедурам*, которые могут быть применимы к конкретным операциям, происходящим после окончания отчетного периода, с целью *получения аудиторских доказательств* в отношении сальдо счетов на конец периода.
- ▣ Но, от аудитора *не требуется проведения последующей проверки всех аспектов*, по которым в результате ранее проведенных процедур были получены удовлетворительные выводы.

- *Процедуры, предназначенные для определения событий, которые могут потребовать внесения корректировок в финансовую отчетность или раскрытия в ней информации, выполняются как можно ближе к дате аудиторского отчета (заключения) и обычно включают следующие процедуры:*
- обзорная проверка процедур, установленных руководством для того, чтобы обеспечить определение последующих событий;
 - ознакомление с протоколами собраний акционеров, заседаний совета директоров, аудиторского комитета и исполнительного органа, проводимых после окончания периода; запросы относительно аспектов, протоколы обсуждения которых еще не готовы;
 - ознакомление с самой последней имеющейся в наличии промежуточной финансовой отчетностью и, если это необходимо и целесообразно, со сметами, прогнозами движения денежных средств и другими соответствующими отчетами руководства;
 - запросы, адресованные юристам субъекта, или повторное обращение к ним по поводу предыдущих письменных или устных запросов относительно судебных разбирательств и претензий;
 - запросы, адресованные руководству, относительно последующих событий, которые могли бы повлиять на финансовую отчетность.

- Если аудитору становится *известно о событиях*, которые оказывают существенное влияние на финансовую отчетность, он должен рассмотреть, отражены ли эти события должным образом в учете и раскрыты ли они адекватно в финансовой отчетности.
- В обязанности аудитора *не входит осуществление процедур или направление запросов* в отношении финансовой отчетности *после даты аудиторского отчета (заключения)*.
- В течение периода, начинающегося с даты аудиторского отчета (заключения) и заканчивающегося датой выпуска финансовой отчетности, *ответственность за информирование аудитора* о фактах, которые могут повлиять на финансовую отчетность, несет *руководство субъекта*.
- Если после даты аудиторского отчета (заключения), но до выпуска финансовой отчетности аудитору становится *известно о факте*, который может оказать существенное влияние на финансовую отчетность, он должен определить, *нужно ли внести изменения в финансовую отчетность, обсудив этот вопрос с руководством и предпринять надлежащие действия*.

- Если руководство вносит изменения в финансовую отчетность, аудиторю следует осуществить процедуры, необходимые в данных обстоятельствах, и представить руководству новый отчет (заключение) по измененной финансовой отчетности.
- **Новый аудиторский отчет (заключение) должен быть датирован не ранее чем датой подписания или утверждения измененной финансовой отчетности.**
- Если руководство не вносит изменений в финансовую отчетность, хотя аудитор считает, что они должны быть внесены, и аудиторский отчет (заключение) еще не представлен субъекту, аудитор должен выразить мнение с оговоркой или отрицательное мнение.
- Если аудиторский отчет (заключение) выдан субъекту, аудиторю необходимо уведомить лиц, несущих ответственность за общее руководство субъектом, о том, что субъект не должен предоставлять финансовую отчетность и аудиторский отчет (заключение) по ней третьим лицам.
- Если впоследствии финансовая отчетность будет передана третьим лицам, аудиторю нужно предпринять меры, чтобы эти третьи лица не полагались на аудиторский отчет (заключение).
- Предпринятые меры будут зависеть от юридических прав и обязанностей аудитора, а также от рекомендаций юристов аудитора.

■ После выпуска финансовой отчетности аудитор не несет никаких обязательств, касающихся направления любых запросов относительно этой финансовой отчетности.

■ Если после выпуска финансовой отчетности аудитору становится известно о факте, который существовал на дату аудиторского отчета (заключения) и который мог стать причиной модификации аудиторского отчета (заключения), аудитору следует рассмотреть вопрос о необходимости пересмотра финансовой отчетности, обсудить его с руководством и предпринять надлежащее действие.

■ Если руководство пересматривает финансовую отчетность, аудитору следует выполнить необходимые в данных обстоятельствах аудиторские процедуры, проверить действия руководства по информированию о сложившейся ситуации всех, кто получил ранее представленную финансовую отчетность вместе с аудиторским отчетом (заключением) по ней, и представить новый отчет (заключение) по пересмотренной финансовой отчетности.

▣ Новый аудиторский отчет (заключение) должен включать абзац, привлекающий внимание к примечанию к финансовой отчетности, в котором более подробно излагаются основания для пересмотра ранее представленной финансовой отчетности и аудиторского отчета (заключения).

▣ Новый аудиторский отчет (заключение) должен быть датирован не ранее чем датой утверждения пересмотренной финансовой отчетности.

- ▣ *Если руководство не предпринимает необходимых мер, чтобы проинформировать всех, кто получил ранее представленную финансовую отчетность и аудиторский отчет (заключение), о сложившейся ситуации и не пересматривает финансовую отчетность, в то время как аудитор считает ее пересмотр необходимым, аудитору следует уведомить лиц, несущих ответственность за общее руководство экономическим объектом, о том, что он предпримет необходимые меры для того, чтобы третьи лица не полагались на аудиторский отчет (заключение).*
- ▣ *Предпринятые меры будут зависеть от юридических прав и обязанностей аудитора, а также от рекомендаций юристов аудитора.*
- ▣ *Необходимость в пересмотре финансовой отчетности и выдаче нового аудиторского отчета (заключения) может не возникнуть, если приближается дата выпуска финансовой отчетности за следующий период, при условии, что в новой отчетности будут сделаны надлежащие раскрытия информации.*

МСА 570 «НЕПРЕРЫВНОСТЬ ДЕЯТЕЛЬНОСТИ»

- ▣ **МСА 570 «Непрерывность деятельности»** дает понятие «непрерывно действующее предприятие», определяет процедуры аудитора по оценке перспектив функционирования аудируемого лица на ближайшее время с учетом факторов неопределенности, связанных с наличием условных фактов и событий после подготовки отчетности.
- ▣ **МСА 570** соответствует **ФПСАД 11 «Применимость допущения непрерывности деятельности аудируемого лица»**.
- ▣ Структура стандартов представлена в таблице 4.
- ▣ *При планировании и проведении процедур аудита и при оценке их результатов аудитор должен рассмотреть надлежащий характер использования руководством допущения о непрерывности деятельности при подготовке финансовой отчетности.*

Таблица 4

Сопоставление структуры стандартов

МСА 570	ФПСАД 11
Введение	Введение
Обязанности руководства	Факторы, оказывающие влияние на непрерывность деятельности
Обязанности аудитора	-
Соображения, касающиеся планирования	Действия аудитора по планированию и проверке применения допущения непрерывности деятельности аудируемого лица
Анализ оценки, данной руководством	-
Период, не охватываемый оценкой руководства	-
Дополнительные процедуры аудита в случае выявления соответствующих событий или условий	Дополнительные аудиторские процедуры в случае выявления факторов, касающихся допущения непрерывности деятельности аудируемого лица
Аудиторские выводы и подготовка отчета (заключения)	Выводы аудитора и аудиторское заключение
Подписание или утверждение финансовой отчетности со значительной задержкой	Подписание или утверждение финансовой (бухгалтерской) отчетности значительно позже отчетной даты

- *Допущение о непрерывности деятельности является фундаментальным принципом подготовки финансовой отчетности.*
- *В соответствии с допущением о непрерывности деятельности субъект обычно рассматривается как продолжающий осуществлять свой бизнес в обозримом будущем и не имеющий намерения или потребности в ликвидации, прекращении торговых связей или обращении за защитой от кредиторов в соответствии с законами и нормативными актами.*
- *Соответственно, активы и обязательства учитываются на том основании, что субъект сможет выполнить свои обязательства и реализовать свои активы в ходе своего нормального бизнеса.*
- *Оценка руководством допущения о непрерывности деятельности связана с вынесением субъективного суждения в конкретный момент времени о будущих результатах событий и условий, которые неотъемлемо являются неопределенными.*
- *В этой связи уместными являются следующие факторы:*
 - *в общем смысле уровень неопределенности, сопряженной с результатом события или условия, значительно повышается по мере того как «отодвигаются» временные рамки суждения относительно результата события или условия. По этой причине в большинстве основных принципов подготовки финансовой отчетности, содержащих явное требование оценок руководства, указывается период, применительно к которому руководство должно учитывать всю доступную информацию;*

- *любое суждение о будущем основывается на информации, доступной в момент вынесения такого суждения. Последующие события могут вступать в противоречие с субъективным суждением, которое было разумным в момент его вынесения;*
- *размер и сложная структура субъекта, характер и условия его бизнеса, а также степень подверженности субъекта воздействию внешних факторов оказывают влияние на субъективное суждение о результатах событий или условий.*
- *ПРИМЕРЫ событий или условий, которые могут обусловить значительные сомнения в правильности допущения о непрерывности деятельности:*
 - *нетто-позиция по чистым обязательствам или чистым краткосрочным обязательствам;*
 - *срочные заимствования, срок погашения которых приближается, при реальном отсутствии перспективы погашения или продления срока займа;*
 - *признаки того, что должники и иные кредиторы перестали оказывать финансовую поддержку;*
 - *неблагоприятные значения ключевых финансовых коэффициентов;*

- задержки в выплате дивидендов или прекращение их выплаты и неспособность в срок производить платежи кредиторам;
- неспособность соблюдать условия кредитных договоров;
- неспособность обеспечить финансирование для разработки новых продуктов или для осуществления других важных инвестиций;
- уход ключевого управленческого персонала без должной замены;
- утрата основного рынка, лицензии или основного поставщика;
- дефицит рабочей силы или важных средств производства;
- невыполнение законодательных требований в отношении капитала и других законодательных требований;
- рассматриваемые в суде или органе регулирования иски в отношении субъекта, требования которых (если иски будут удовлетворены) вряд ли могут быть выполнены;
- изменения в законодательстве или политике правительства, которые могут оказать негативное влияние на субъект;
- утрата основного рынка, лицензии или основного поставщика;
- дефицит рабочей силы или важных средств производства;
- невыполнение законодательных требований в отношении капитала и других законодательных требований;

- рассматриваемые в суде или органе регулирования иски в отношении субъекта, требования которых (если иски будут удовлетворены) вряд ли могут быть выполнены;
- изменения в законодательстве или политике правительства, которые могут оказать негативное влияние на субъект.
- Аудитор *обязан проанализировать надлежащий характер* использования руководством *допущения о непрерывности деятельности* предприятия при подготовке финансовой отчетности и выявить наличие факторов существенной неопределенности, которые касаются способности субъекта непрерывно продолжать свою деятельность и которые должны быть раскрыты в финансовой отчетности.

- ▣ *Аудитор должен проанализировать данную руководством оценку способности субъекта продолжать свою деятельность непрерывно.*
- ▣ Он должен провести анализ того же периода, который использовался руководством при проведении оценки в соответствии с основными принципами подготовки финансовой отчетности.
- ▣ Если оценка руководства относительно способности субъекта продолжать свою деятельность непрерывно *охватывает менее 12 месяцев с даты составления баланса*, то аудитор должен попросить руководство *увеличить период оценки до 12 месяцев* с даты составления баланса.
- ▣ *Оценка руководством способности субъекта непрерывно осуществлять свою деятельность – ключевой элемент при анализе аудитором допущения о непрерывности деятельности.*
- ▣ Аудитор должен *запросить руководство* о том, известно ли ему о каких – либо событиях или условиях, которые выходят за рамки периода, охватываемого оценкой руководства, и которые могут обуславливать значительные сомнения в способности предприятия продолжать свою деятельность непрерывно.
- ▣ Аудитор должен *бдительно относиться к вероятности существования известных событий* (запланированных или других) или *условий*, которые будут иметь место за пределами периода оценки руководства и которые могут поставить под сомнение уместность использования руководством допущения о непрерывности деятельности при подготовке финансовой отчетности.

- ▣ *Аудитору может стать известно о таких условиях или событиях* в ходе планирования или проведения аудита, в том числе в ходе процедур, касающихся последующих событий.
- ▣ Поскольку *степень неопределенности*, обусловленной последствиями какого – либо условия или события, повышается по мере отдаленности такого будущего условия или события, аудитор должен рассматривать *вопрос о целесообразности дополнительных действий* только в том случае, если *признаки* проблем, связанных с допущением о непрерывности деятельности предприятия, являются *значительными*.
- ▣ Аудитор вправе попросить руководство оценить потенциальную значимость события или условия с точки зрения их оценки допущения непрерывности деятельности.
- ▣ *Аудитор не обязан разрабатывать процедуры* (за исключением запроса руководства) с целью проверки признаков наличия событий или условий, которые вызывают значительные сомнения в способности субъекта продолжать свою деятельность непрерывно и которые выходят за рамки периода, оцениваемого руководством. Такой период должен составлять не менее 12 месяцев с даты составления баланса.

- В случае выявления условий или событий, которые обуславливают *значительные сомнения в способности субъекта продолжать свою деятельность непрерывно*, аудитор должен:
 - а) проверить планы руководства в отношении будущих действий на основе его оценки допущения о непрерывности деятельности;
 - б) путем проведения необходимых процедур собрать достаточные надлежащие аудиторские доказательства в целях подтверждения или опровержения наличия факторов существенной неопределенности, в том числе рассмотреть последствия любых планов руководства и иных факторов, призванных смягчить ситуацию;
 - в) попросить руководство представить письменные заявления, касающиеся его планов будущих действий.
- Условия или события, которые обуславливают значительные сомнения в способности субъекта продолжать свою деятельность непрерывно, могут быть выявлены в ходе планирования задания или выполнения процедур аудита.
- Аудитор запрашивает руководство о его планах будущих действий, в том числе планах по реализации активов, взятию займа денежных средств и реструктуризации долга, снижению или отсрочке расходов или увеличению размера капитала.

- Аудитор получает достаточные надлежащие аудиторские доказательства того, что планы руководства осуществимы и что в результате их реализации ситуация улучшится.
- Уместными процедурами могут быть:
 - анализ и обсуждение с руководством прогнозов в отношении движения денежных средств, прибыли и других соответствующих прогнозов;
 - анализ и обсуждение имеющейся последней по времени промежуточной финансовой отчетности предприятия;
 - анализ условий кредитных соглашений и иных соглашений о займе и определение того, были ли такие условия нарушены;
 - ознакомление с протоколами собраний акционеров, заседаний совета директоров и важных комитетов на предмет упоминания в них о финансовых трудностях;
 - опрос юристов предприятия, касающийся наличия судебных тяжб и исков и разумности оценки руководством результатов и финансовых последствий таковых;
 - рассмотрение планов субъекта, касающихся невыполненных заказов клиента и др.
- *На основе полученных аудиторских доказательств* аудитор должен определить, имеется ли в соответствии с его субъективным суждением существенная неопределенность, связанная с условиями и событиями, которые (по отдельности или в совокупности) обуславливают значительные сомнения в способности субъекта продолжать свою непрерывную деятельность.

- ▣ *Существенная неопределенность* имеет место, если ее потенциальное значение таково, что, в соответствии с суждением аудитора, чтобы представление финансовой отчетности не вводило в заблуждение, необходимо четкое раскрытие информации о характере и последствиях такой неопределенности.
- ▣ В случае, когда использование *допущения о непрерывности деятельности носит надлежащий характер*, но при этом имеет место *существенная неопределенность*, аудитор рассматривает:
 - а) описываются ли адекватно в финансовой отчетности условия или события, которые обуславливают значительные сомнения в способности субъекта продолжать свою деятельность, и планы руководства в связи с такими условиями или событиями;
 - б) указывается ли четко в финансовой отчетности тот факт, что имеет место *существенная неопределенность*, связанная с условиями или событиями, которые обуславливают значительные сомнения в способности субъекта продолжать свою деятельность непрерывно, и то, что в этой связи может оказаться не в состоянии реализовать свои активы и исполнить свои обязательства в ходе своего нормального бизнеса.

- Если в финансовой отчетности сделано адекватное раскрытие информации, аудитор должен выразить безоговорочно положительное мнение, но модифицировать аудиторский отчет (заключение), включив в него абзац, привлекающий внимание к аспекту, в котором отмечается наличие существенной неопределенности, связанной с условиями или событиями, обуславливающими значительные сомнения в способности субъекта продолжать свою деятельность непрерывно, и содержится ссылка на примечания к финансовой отчетности.
- Если финансовая отчетность не содержит адекватного раскрытия информации, аудитор должен выразить *мнение с оговоркой* или *отрицательное мнение* (МСА 700 «Аудиторский отчет (заключение) по финансовой отчетности»).
- *В отчете (заключении)* должна быть сделана конкретная ссылка на наличие существенной неопределенности, которая обуславливает значительные сомнения в способности субъекта продолжать свою деятельность непрерывно.
- *Если в соответствии с суждением аудитора субъект не сможет непрерывно продолжать свою деятельность, то аудитору следует выразить отрицательное мнение, если финансовая отчетность была подготовлена на основе допущения о непрерывности деятельности.*

- Если на основе *выполненных дополнительных процедур* и полученной информации и с учетом планов руководства аудитор сочтет, что субъект *не сможет непрерывно продолжать свою деятельность*, то (вне зависимости от того, была ли раскрыта информация об этом) аудитор делает вывод о том, что использованное при подготовке финансовой отчетности *допущение о непрерывности деятельности не является надлежащим, и выражает отрицательное мнение*.
- В случае, если *руководство субъекта* пришло к выводу о том, что использованное при подготовке финансовой отчетности *допущение о непрерывности деятельности предприятия является неуместным, финансовая отчетность должна быть подготовлена на основе альтернативных авторитетных принципов*.
- Если на основе выполненных дополнительных процедур и полученной информации аудитор приходит к выводу об уместности таких альтернативных авторитетных принципов, то аудитор может выразить безоговорочно положительное мнение при условии адекватного раскрытия информации, но при этом может включить аудиторский отчет (заключение) абзац, привлекающий внимание пользователя к применению иных принципов.

- ✓ Если руководство *не желает давать оценку или увеличивать период, охватываемый такой оценкой*, в ответ на соответствующую просьбу аудитора, аудитор должен *рассмотреть необходимость модификации аудиторского отчета* (заключения) в результате *ограничения объема работы аудитора*.
- В случае подписания или утверждения руководством финансовой отчетности со значительной задержкой после даты составления баланса аудитор должен проанализировать причины такой задержки.
- В случае, если *задержка связана с условиями или событиями, касающимися допущения о непрерывности деятельности*, аудитор рассматривает необходимость проведения *дополнительных аудиторских процедур*, а также анализирует влияние на выводы аудиторского отчета наличия *существенной неопределенности*.

МСА 580 «ПИСЬМЕННЫЕ ЗАЯВЛЕНИЯ РУКОВОДСТВА»

- ▣ **МСА 580** «*Письменные заявления руководства*» дает рекомендации в отношении использования заявлений руководства аудируемого лица в качестве аудиторского доказательства. В стандарте определены случаи, когда такая информация особенно важна и когда ее следует получать в письменной форме.
- ▣ На основе **МСА 580** разработан **ФПСАД 23** «**Заявления и разъяснения руководства аудируемого лица**».
- ▣ В разделе «*Признание руководством своей ответственности за финансовую отчетность*», отмечено, что аудитор должен получить *доказательство* того, что руководство *признает* свою *ответственность* в соответствии с установленными основными принципами составления финансовой отчетности, а также того, что данная финансовая отчетность была утверждена руководством.
- ▣ В разделе «*Заявления руководства в качестве аудиторских доказательств*» говорится о необходимости получения аудитором письменных заявлений от руководства по вопросам, существенным для финансовой отчетности, если предполагается, что получить достаточные и уместные аудиторские доказательства другим путем невозможно.

- ▣ *Под заявлениями руководства* понимаются сведения, предоставляемые руководством аудитору в ходе проверки по собственной инициативе или в ответ на конкретные запросы.
- ▣ Указывается, что в ходе *аудиторской проверки руководства* по своей инициативе или в ответ на конкретный запрос представляет аудитору множество заявлений.
- ▣ В тех случаях, когда они касаются вопросов, *существенных для финансовой отчетности*, аудитору следует:
 - получить аудиторские доказательства, подтверждающие заявления руководства, из источников внутри или вне предприятия;
 - оценить, являются ли *заявления*, сделанные руководством, *объективными* и соответствуют ли они прочей информации, полученной в ходе аудита, включая другие заявления, сделанные руководством;
 - определить *степень информированности* лиц, представивших заявления по конкретным вопросам.

- *Аудитор может попросить руководство заявить, в частности:*
 - о признании своей ответственности за составление и представление финансовой отчетности;
 - об отсутствии нарушений в учете и отчетности и искажений в отчетности;
 - о полноте представленных аудитору документации и информации;
 - о существовании связанных сторон;
 - об убытках по различным операциям;
 - о планах и намерениях относительно активов;
 - о праве собственности на активы;
 - о порядке определения оценочных значений;
 - об оценке уместности допущения непрерывности деятельности;
 - о раскрытии условных обязательств и гарантий;
 - о последующих событиях.
- *В стандарте отмечено, что заявления, сделанные руководством, не могут заменить другие аудиторские доказательства, которые предположительно будут доступны аудитору.*

- Если аудитор не может получить достаточные и уместные аудиторские доказательства относительно факта, существенного для финансовой отчетности, в то время как они предположительно должны существовать и быть доступны, то это рассматривается как ограничение объема аудита, даже если руководство сделало соответствующие заявления по данному вопросу.
- Если заявления руководства противоречат другим аудиторским доказательствам, аудитору рекомендуется изучить обстоятельства и в случае необходимости заново проанализировать вопрос о достоверности других заявлений руководства.
- Если аудитор считает, что другие доказательства существуют и доступны, но он не может их получить, то это расценивается как ограничение объема аудита, несмотря на информацию, имеющуюся в заявлениях руководства.
- Однако в некоторых случаях доказательства могут быть получены исключительно из заявлений руководства (например, информация о намерениях исполнительного органа относительно сохранения на балансе каких-либо активов).
- Согласно разделу «Документальное оформление заявлений, сделанных руководством», подтверждающие факт получения аудитором заявлений от руководства, должны найти отражение в рабочей документации в форме краткого изложения бесед с руководством или заявлений, предоставленных руководством в письменном виде.
- В связи с тем, что письменные заявления являются сравнительно лучшим аудиторским доказательством, по сравнению с устными, нужен серьезный подход к их оформлению и включению в состав рабочей документации в качестве аудиторских доказательств.

- Такие заявления могут быть документально оформлены в виде: *письма – заявления от руководства; письма аудитора*, в котором излагается его понимание заявлений руководства и которое затем подтверждается руководством; соответствующих протоколов заседаний совета директоров или аналогичного органа или подписанного руководством экземпляра финансовой отчетности.
- *Письмо-заявление* обычно *датируется тем же числом*, что и *аудиторское заключение*.
- Но *при определенных обстоятельствах* отдельное письмо – заявление относительно конкретных операций или событий может быть получено в ходе аудиторской проверки или после даты аудиторского заключения, например на дату публичного размещения.
- *Письмо-заявление* обычно подписывают должностные лица, несущие ответственность за деятельность субъекта и ее финансовые аспекты (генеральный и финансовый директора).
- МСА завершается разделом «*Действия в случае отказа руководства предоставить заявления*», в котором отмечено, что если руководство отказывается предоставить заявления, которые аудитор считает необходимыми, это рассматривается как ограничение объема аудиторской проверки.
- В таком случае *аудитор должен выразить мнение с оговоркой или отказаться от выражения мнения* в отношении финансовой отчетности.

- ▣ Аудитору рекомендуется также *оценить, насколько важны другие заявления, сделанные руководством* в ходе аудиторской проверки, и проанализировать, может ли такой отказ оказать какое-либо дополнительное влияние на аудиторское заключение.
- ▣ В *приложении к данному МСА* приведен образец письма – заявления руководства (с оговоркой, что этот образец не является стандартным).
- ▣ *Российским аналогом МСА 580* является ФПСАД 23 «Заявления и разъяснения руководства аудируемого лица».
- ▣ *Российским стандартом, как и международным*, предусмотрено, что перед обращением к руководству проверяемого экономического субъекта с целью получения официального разъяснения аудитор должен иметь письменное доказательство понимания руководством экономического субъекта того факта, что оно несет ответственность за представление бухгалтерской отчетности, подготовленной с учетом требований нормативных документов, а также подтверждение осведомленности субъекта о своей ответственности за предоставление аудитору всей необходимой для аудита точной, полной, относящейся к делу информации.

- ▣ *ФПСАД* включает в себя следующие разделы, содержание которых идентично содержанию соответствующих разделов МСА 580: «Общие положения»; «Порядок обращения аудитора за получением официальных разъяснений от руководства проверяемого экономического субъекта»; «Использование разъяснений проверяемого экономического субъекта для получения аудиторских доказательств»; «Документирование разъяснений руководства проверяемого экономического субъекта».
- ▣ *Отечественный стандарт* содержит три приложения: «Рекомендуемая форма письма аудитору от руководства экономического субъекта»; «Рекомендуемая форма рабочего документа аудитора, содержащего информацию о полученных устных разъяснениях»; «Рекомендуемая форма письма аудитора с запросом на подтверждение определенной точки зрения».
- ▣ Особое место в *российском стандарте* отведено вопросам документирования.
- ▣ В частности, говорится, что в рабочих документах должно быть раскрыто использование примененных аудитором процедур и должны содержаться сведения о результатах, полученных как следствие применения данных процедур.

- Рабочие документы должны содержать следующую информацию:
 - вопрос, с которым аудитор обратился за разъяснением;
 - краткое содержание полученных разъяснений;
 - оценку аудитором убедительности доказательств, содержащихся в разъяснениях, в том числе с использованием подтверждений, полученных альтернативным способом;
 - собственные выводы аудитора по поставленному вопросу с учетом полученных разъяснений.
- *Порядок передачи официального письма аудитору определяется соглашением между аудитором и руководством проверяемого экономического субъекта и может быть прописан в договоре на аудит.*
- Если такой порядок не предусмотрен, он остается на *усмотрение руководства проверяемого экономического субъекта.*
- В любом случае *при получении официального письма аудитор должен документально подтвердить факт его получения для руководства проверяемого экономического субъекта.*