

**ПРАВИЛО (СТАНДАРТ) N 18.
ПОЛУЧЕНИЕ АУДИТОРОМ ПОДТВЕРЖДАЮЩЕЙ
ИНФОРМАЦИИ ИЗ ВНЕШНИХ ИСТОЧНИКОВ**

(введено Постановлением Правительства РФ от 16.04.2005 N 228,
в ред. Постановления Правительства РФ от 27.01.2011 N 30)

Введение

1. Настоящее федеральное правило (стандарт) аудиторской деятельности, разработанное с учетом международных стандартов аудита, устанавливает единые требования в отношении использования в ходе аудита подтверждающей информации из внешних источников (внешних подтверждений), используемой аудитором для получения аудиторских доказательств.

2. Аудитор должен решить, следует ли ему использовать внешние подтверждения для получения достаточных надлежащих аудиторских доказательств достоверности определенных предпосылок подготовки финансовой (бухгалтерской) отчетности. При этом аудитор должен учитывать уровень существенности, неотъемлемого риска и риска средств контроля, а также то, как аудиторские доказательства, полученные в результате других планируемых процедур, смогут снизить аудиторский риск до приемлемо низкого уровня для использующихся предпосылок подготовки финансовой (бухгалтерской) отчетности.

3. Аудиторские доказательства, полученные аудитором благодаря подтверждающей информации из внешних источников, независимых от аудируемого лица, при их рассмотрении по отдельности или совокупно с аудиторскими доказательствами, полученными в результате других процедур, могут способствовать снижению аудиторского риска, связанного с предпосылками подготовки финансовой (бухгалтерской) отчетности, до приемлемо низкого уровня.

4. 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 (бухгалтерской) 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.

5. Внешние подтверждения используют, как правило, для проверки остатков на синтетических и аналитических счетах. Однако 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.

6. Внешние подтверждения могут использоваться, например, в отношении:

- а) остатков средств на счетах в кредитных организациях и иной информации, получаемой от кредитных организаций;
- б) дебиторской задолженности, числящейся на счетах бухгалтерского учета;
- в) материально-производственных запасов, находящихся на складах третьих сторон после передачи в переработку или на комиссию;
- г) финансовых инструментов, приобретенных, но не доставленных аудируемому лицу на отчетную дату;

- д) полученных займов;
- е) кредиторской задолженности, числящейся на счетах бухгалтерского учета.

7. Надежность аудиторских доказательств, полученных благодаря внешним подтверждениям, зависит:

- а) от применения аудитором соответствующих процедур при подготовке запроса о внешнем подтверждении;
- б) от выполнения процедур внешнего подтверждения;
- в) от оценки результатов процедур внешнего подтверждения.

8. На надежность полученных подтверждений влияют:

- а) средства контроля, применяемые аудитором в ходе подготовки запросов о внешнем подтверждении и при анализе ответов;
- б) особенности третьих сторон, составляющих ответ;
- в) ограничения, имеющиеся в ответе или наложенные руководством аудируемого лица.

Связь процедур внешнего подтверждения с оценкой рисков

9. Оцененные аудитором уровни неотъемлемого риска и риска средств контроля не могут снизиться до уровня, позволяющего полностью отказаться от выполнения аудиторских процедур проверки по существу.

К таким процедурам проверки по существу может быть отнесено использование внешних подтверждений для конкретных предпосылок подготовки финансовой (бухгалтерской) отчетности.

10. 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 убедительные доказательства в отношении предпосылки подготовки финансовой (бухгалтерской) отчетности. В таких случаях использование процедур внешнего подтверждения может явиться действенным средством получения достаточных надлежащих аудиторских доказательств.

11. Чем ниже уровень оцененного неотъемлемого риска и риска средств контроля, тем меньшую степень уверенности необходимо получить аудитору от аудиторских процедур проверки по существу для формирования выводов о предпосылке подготовки финансовой (бухгалтерской) отчетности.

Например, аудируемое лицо получило в банке кредит и погашает его в соответствии с согласованным графиком, условия которого аудитор проверил в предыдущие годы. Если другая работа, выполненная аудитором (включая тесты средств внутреннего контроля), свидетельствует о том, что условия кредита не изменились, и аудитор смог сделать вывод о низких уровнях неотъемлемого риска и риска средств контроля в отношении непогашенной задолженности по кредиту, то аудитор может ограничить процедуры проверки по существу проверкой документов о совершенных аудируемым лицом платежах, а не искать подтверждения задолженности по кредиту, направляя запрос кредитной организации.

12. Необычные или сложные хозяйственные операции могут быть связаны с более высоким уровнем неотъемлемого риска и риска средств контроля, чем простые операции. Если аудируемое лицо совершило необычную или комплексную хозяйственную операцию, а уровень неотъемлемого риска и риска средств контроля оценен как высокий, то аудитор должен рассмотреть возможность подтверждения условий данной операции с помощью третьих сторон в дополнение к проверке документации, имеющейся у аудируемого лица.

Предпосылки подготовки финансовой (бухгалтерской) отчетности, в отношении которых могут быть получены

внешние подтверждения

13. Внешние подтверждения могут обеспечить аудиторские доказательства в отношении каждой из предпосылок подготовки финансовой (бухгалтерской) отчетности. Однако возможности получения соответствующих доказательств в отношении конкретной предпосылки подготовки финансовой (бухгалтерской) отчетности являются различными.

14. Внешние подтверждения относительно аналитических счетов дебиторской задолженности обеспечивают надежные доказательства существования данных счетов на конкретную дату. В результате появляются доказательства отнесения хозяйственных операций к тому или иному отчетному периоду. Однако такое подтверждение, как правило, не обеспечивает всех необходимых аудиторских доказательств в отношении предпосылки стоимостной оценки, поскольку не всегда считается уместным просить дебитора подтвердить информацию, свидетельствующую о его подлинной платежеспособности, и не всегда можно быть уверенным в надежности данной информации, если ее предоставил дебитор.

15. Внешние подтверждения в отношении товаров, переданных на комиссию, предоставят более надежные аудиторские доказательства в отношении предпосылок существования, а также прав и обязанностей, но могут не предоставить доказательств, подтверждающих предпосылку стоимостной оценки.

16. Целесообразность применения внешних подтверждений при проверке конкретной предпосылки подготовки финансовой (бухгалтерской) отчетности также зависит от цели, которую аудитор поставил при отборе информации для подтверждения.

Например, при проверке предпосылки полноты в отношении аналитических счетов кредиторской задолженности аудитора интересуют доказательства отсутствия существенного неучтенного обязательства. В данном случае направление основным поставщикам аудируемого лица запросов о предоставлении перечня операций и остатка по данному аналитическому счету непосредственно аудитору без указания суммы, которую аудируемое лицо в настоящее время должно поставщику, как правило, более эффективно для выявления неучтенных обязательств, чем запрос о подтверждении перечня неоплаченных счетов, отраженных на аналитических счетах кредиторской задолженности.

17. При получении доказательств в отношении предпосылок подготовки финансовой (бухгалтерской) отчетности, которые не могут быть надежно подтверждены путем направления запросов третьим лицам, аудитор должен рассмотреть применение других аудиторских процедур в дополнение к процедурам внешнего подтверждения или вместо них.

Подготовка запроса для внешнего подтверждения

18. 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. Форма запроса о внешнем подтверждении, прошлый опыт аудита или выполнения аналогичных заданий, характер подтверждаемой информации и особенности предполагаемого отвечающего влияют на подготовку запроса. От этого зависит надежность доказательств, полученных в результате применения процедур внешнего подтверждения.

19. При разработке запроса аудитору также следует учесть, какую информацию и в какой форме лица, составляющие ответ, захотят подтвердить с большей готовностью. От этого зависят количество и полнота получаемых ответов и надежность полученных аудиторских доказательств.

Например, система бухгалтерского учета определенных организаций позволяет с большей легкостью предоставить внешнее подтверждение отдельной хозяйственной

операции, а не остатка по аналитическому счету в целом. Кроме того, не всегда лица, составляющие ответ, могут подтвердить определенные типы информации (например, не смогут подтвердить остаток по счету дебиторской задолженности в целом, но смогут предоставить подтверждение значений по отдельному счету-фактуре в рамках общего остатка).

20. 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.

Позитивные и негативные внешние подтверждения

21. Аудитор может использовать запросы о предоставлении позитивных и (или) негативных внешних подтверждений.

22. В запросе о позитивном внешнем подтверждении содержится просьба ответить аудитору в любом случае путем указания на согласие отвечающего с предоставленной информацией (конкретными числовыми значениями) либо путем внесения информации (самостоятельного указания числовых значений).

Как правило, ответ на запрос о позитивном подтверждении является надежным аудиторским доказательством. Однако существует риск того, что лицо, составляющее подтверждение, ответит на запрос, не убедившись в правильности информации.

Аудитор может снизить этот риск, если отправит запрос о позитивном подтверждении, не указывая в запросе конкретный показатель либо сумму (или другую аналогичную информацию), с просьбой внести этот показатель либо сумму (привести определенную информацию). Однако использование запроса о внешнем подтверждении в форме бланка, предполагающего самостоятельное заполнение, может привести к снижению количества ответов, так как при этом от лиц, составляющих ответ, требуется приложение дополнительных усилий.

23. Запрос о негативном внешнем подтверждении подразумевает, что лицо, составляющее такое внешнее подтверждение, направит ответ только в случае несогласия с информацией, изложенной в запросе. Однако если ответ на негативное внешнее подтверждение не получен, то аудитор должен понимать, что не получит однозначных аудиторских доказательств факта получения запроса третьей стороной, а также того, что третья сторона проверила правильность содержащейся в запросе информации.

Использование запроса о негативном внешнем подтверждении предоставляет менее надежные доказательства по сравнению с запросом о позитивном внешнем подтверждении. Аудитор должен рассмотреть возможность применения других аудиторских процедур проверки по существу в дополнение к негативному внешнему подтверждению.

24. Запросы о негативном внешнем подтверждении могут быть использованы для снижения аудиторского риска до приемлемо низкого уровня, когда:

- а) уровни неотъемлемого риска и риска средств контроля оценены аудитором как низкие;
- б) проверке подлежит большое количество незначительных остатков по аналитическим счетам;
- в) аудитор не ожидает значительного количества ошибок;
- г) у аудитора нет оснований полагать, что лица, составляющие ответ, проигнорируют направленные им запросы.

25. Аудитором может быть использована комбинация позитивных и негативных внешних подтверждений. Например, когда общий остаток по синтетическому счету дебиторской задолженности состоит из небольшого числа значительных остатков по аналитическим счетам и одновременно большого числа незначительных остатков, аудитору рекомендуется направить запросы о позитивном подтверждении по всем или

выборочному числу значительных остатков и запрос о негативном подтверждении по выборочному числу незначительных остатков.

Пожелания руководства аудируемого лица

26. Если аудитору необходимо подтвердить какие-либо остатки по счетам бухгалтерского учета или другую информацию, а руководство аудируемого лица препятствует этому, то аудитор должен оценить, насколько обоснованы такие действия руководства аудируемого лица, и получить аудиторские доказательства для подтверждения мотивации действий руководства. Если аудитор примет решение согласиться с просьбой руководства аудируемого лица не искать внешних подтверждений по конкретному вопросу, то в отношении этого вопроса он должен применить альтернативные процедуры для получения достаточных надлежащих аудиторских доказательств.

27. Если аудитор не принимает аргументов руководства аудируемого лица, но ему не позволяют обратиться за внешним подтверждением, это подразумевает ограничение объема аудита, и аудитор должен модифицировать на данном основании аудиторское заключение.

28. При рассмотрении предоставленных руководством аудируемого лица аргументов аудитор должен руководствоваться профессиональным скептицизмом и решить, не является ли просьба руководства аудируемого лица не искать внешних подтверждений признаком недостаточной честности и порядочности руководства аудируемого лица. Аудитор должен также решить, не означает ли эта просьба наличие недобросовестных действий или ошибок. Аудитор также должен учесть, предоставят ли альтернативные процедуры достаточные надлежащие аудиторские доказательства по данному вопросу. (в ред. Постановления Правительства РФ от 27.01.2011 N 30)

Особенности лиц, предоставляющих ответ на запрос

29. Надежность аудиторских доказательств, полученных в результате внешних подтверждений, зависит от:

- а) компетентности лиц, составляющих ответ;
- б) их независимости от аудируемого лица;
- в) их полномочий в отношении предоставления надлежащего ответа;
- г) знания ими той информации, которую необходимо подтвердить;
- д) их объективности.

30. Аудитор должен убедиться в том, что запрос направлен надлежащему лицу.

31. Аудитор должен оценить возможность возникновения ситуации, когда те или иные лица не смогут предоставить объективный ответ на запрос о внешнем подтверждении. Аудитор должен принять во внимание информацию о компетентности отвечающего, его осведомленности, мотивации, возможности и желании предоставить ответ. Аудитор должен учесть влияние данных факторов на форму запроса и на анализ полученных ответов, а также на необходимость применения дополнительных аудиторских процедур.

32. Аудитор должен принять решение о наличии или об отсутствии достаточных оснований для вывода о том, что запрос о внешнем подтверждении направляется именно тому отвечающему, от которого аудитор вправе ожидать ответ, дающий достаточные надлежащие аудиторские доказательства.

Например, аудитор может столкнуться с крупными и необычными хозяйственными операциями, произошедшими в конце отчетного периода, которые существенным образом влияют на финансовую (бухгалтерскую) отчетность. В то же время эти хозяйственные операции совершены с третьими сторонами, которые зависимы от аудируемого лица. В

данной ситуации аудитор должен принять во внимание вероятность наличия у третьей стороны мотивов сообщить искаженную информацию.

Процедура внешнего подтверждения

33. В процессе получения внешних подтверждений аудитор должен контролировать отбор тех лиц, которым направляются запросы, подготовку и рассылку запросов о внешнем подтверждении и обработку ответов на запросы. Аудитор должен принимать необходимые меры, чтобы свести до минимума вероятность искажения результатов внешних подтверждений. Запросы о внешнем подтверждении, подписанные руководством аудируемого лица, должны отсылаться непосредственно самим аудитором по надлежащим адресам и содержать требование направлять ответы непосредственно аудитору. Аудитор должен убедиться, что ответы с внешними подтверждениями поступили от надлежащих отправителей.

34. При отсутствии ответа на запрос о положительном внешнем подтверждении аудитор должен применить альтернативные аудиторские процедуры. Альтернативные аудиторские процедуры должны быть такими, чтобы они предоставляли доказательства в отношении тех же предпосылок подготовки финансовой (бухгалтерской) отчетности, которые должны были быть получены в результате запроса о внешнем подтверждении.

35. Если ответ на запрос не получен, аудитору рекомендуется связаться с получателем запроса, чтобы выяснить причины отказа и попытаться добиться ответа. Если аудитору не удастся получить ответ, он должен перейти к альтернативным аудиторским процедурам. Характер альтернативных процедур зависит от конкретного проверяемого бухгалтерского счета и соответствующей предпосылки подготовки финансовой (бухгалтерской) отчетности.

При проверке аналитических счетов дебиторской задолженности альтернативными процедурами могут являться проверки последующих поступлений денежных средств, документов на отгрузку или другой документации об аудируемом лице для получения доказательств предпосылки существования и тестирование продаж на отчетную дату для получения доказательств в отношении предпосылки полноты.

При проверке аналитических счетов кредиторской задолженности альтернативными процедурами могут являться проверка выплат денежных средств или переписки с третьими сторонами для получения доказательств в отношении предпосылки существования и проверка первичных документов (например, накладных на получение товара) для получения доказательств в отношении предпосылки полноты.

36. Аудитор должен выяснить, являются ли полученные ответы надежными, и применить соответствующие процедуры для снятия возможных сомнений в надежности и подлинности полученных ответов.

Например, аудитор может посчитать необходимым проверить источник и содержание ответа, связавшись по телефону с лицом, готовившим либо подписавшим ответ. Кроме того, при получении ответа по факсимильной или электронной связи аудитор вправе обратиться к отправителю с просьбой о направлении ему подписанного оригинала ответа по почте. Устные подтверждения следует фиксировать в рабочих документах. Если подтверждение, полученное в устной форме, является значимым, то аудитор должен направить запрос о предоставлении ему напрямую подтверждений в письменной форме.

37. Если аудитор приходит к выводу, что в процессе направления запросов и получения внешних подтверждений, а также в ходе применения альтернативных аудиторских процедур не удалось получить достаточные надлежащие аудиторские доказательства, он должен провести дополнительные процедуры для получения достаточных надлежащих аудиторских доказательств.

При формировании выводов аудитор должен учесть:

- а) надежность полученных подтверждений и примененных альтернативных аудиторских процедур;
- б) характер ответов на запрос, содержащих возражения;
- в) доказательства, полученные в результате других аудиторских процедур.

На основании анализа данных обстоятельств аудитор оценивает необходимость применения дополнительных аудиторских процедур для получения достаточных надлежащих аудиторских доказательств.

38. Аудитор должен обратить внимание на причины и периодичность возражений, сообщаемых лицами, готовящими ответ. Возражение может свидетельствовать об искажениях и ошибках в бухгалтерском учете аудируемого лица. При их наличии аудитор устанавливает причины ошибок и искажений и оценивает, окажут ли они существенное влияние на достоверность финансовой (бухгалтерской) отчетности. Если возражение свидетельствует об искажении, то аудитор должен пересмотреть характер, временные рамки и объем аудиторских процедур, необходимых для получения достаточных надлежащих аудиторских доказательств.

Оценка результатов полученных ответов

39. Аудитор должен оценить, насколько результаты полученных ответов с учетом результатов других проведенных аудиторских процедур обеспечивают достаточные надлежащие аудиторские доказательства в отношении проверяемой предпосылки подготовки финансовой (бухгалтерской) отчетности. При такой оценке аудитор должен руководствоваться федеральным правилом (стандартом) аудиторской деятельности N 16.

Получение внешних подтверждений до отчетной даты

40. Когда аудитор использует внешнее подтверждение информации по состоянию на дату, предшествующую отчетной дате, он должен получить достаточные надлежащие аудиторские доказательства того, что хозяйственные операции, осуществленные в оставшейся части отчетного периода после получения такого подтверждения, относящиеся к данной предпосылке подготовки финансовой (бухгалтерской) отчетности, не были существенно искажены.

41. Когда уровень неотъемлемого риска и риска средств контроля оценивается ниже высокого, аудитор может принять решение подтвердить остатки на счетах бухгалтерского учета на дату, предшествующую отчетной дате (например, если завершение аудита планируется вскоре после отчетной даты). Как и в отношении всех видов работ, осуществляемых до отчетной даты, аудитор в этом случае должен получить достаточные надлежащие аудиторские доказательства, касающиеся хозяйственных операций, осуществленных в оставшейся части отчетного периода.