

УТВЕРЖДЕНО
Постановление
Министерства финансов
Республики Беларусь
27.12.2005 N 165

ПРАВИЛА
АУДИТОРСКОЙ ДЕЯТЕЛЬНОСТИ "ПОДТВЕРЖДАЮЩАЯ
ИНФОРМАЦИЯ ИЗ ВНЕШНИХ ИСТОЧНИКОВ"

(в ред. постановлений Минфина от 24.09.2007 N 140,
от 08.06.2009 N 72)

Глава 1
ОБЩИЕ ПОЛОЖЕНИЯ

1. Правила аудиторской деятельности "Подтверждающая информация из внешних источников" (далее - Правила) устанавливают единые требования к использованию аудиторскими организациями и аудиторами - индивидуальными предпринимателями (далее - аудиторская организация) подтверждающей информации из внешних источников (далее - внешние подтверждения) в ходе проведения аудита.

2. Задачами настоящих Правил являются:

- определение оснований для использования внешних подтверждений при получении аудиторских доказательств;
- установление порядка:
- использования внешних подтверждений в отношении предпосылок подготовки бухгалтерской (финансовой) отчетности;
- подготовки запросов на внешние подтверждения;
- проведения процедур внешнего подтверждения и оценки их результатов при получении аудиторских доказательств.

Глава 2
ОПРЕДЕЛЕНИЕ ОСНОВАНИЙ ДЛЯ ИСПОЛЬЗОВАНИЯ ВНЕШНИХ
ПОДТВЕРЖДЕНИЙ ПРИ ПОЛУЧЕНИИ АУДИТОРСКИХ ДОКАЗАТЕЛЬСТВ

3. В процессе проведения аудита аудиторская организация должна установить необходимость использования внешних подтверждений для получения аудиторских доказательств, подтверждающих предпосылки подготовки бухгалтерской (финансовой) отчетности аудируемого лица. При этом следует учитывать:

- уровень существенности для проверяемой отчетности;
 - уровень риска существенного искажения бухгалтерской (финансовой) отчетности в целом и по рассматриваемым предпосылкам подготовки этой отчетности;
- (в ред. постановления Минфина от 08.06.2009 N 72)

возможности снижения аудиторского риска до приемлемо низкого уровня в отношении рассматриваемых предпосылок подготовки бухгалтерской (финансовой) отчетности путем получения аудиторских доказательств в результате проведения процедур, отличных от процедур внешнего подтверждения.

4. 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, аудиторская организация может сделать запрос о подтверждении хозяйственных операций, осуществляемых аудируемым лицом, по исполнению условий некоторых договоров. В этом случае запросы следует составлять таким образом, чтобы выяснить, не вносились ли какие-либо изменения в соответствующие договоры и в чем они заключались.

Внешние подтверждения могут использоваться, например, для получения аудиторских доказательств:

- об остатках средств на счетах в банках и (или) небанковских кредитно-финансовых организациях и иной, получаемой от них информации;
- о дебиторской или кредиторской задолженности, числящейся на счетах бухгалтерского учета;
- о товарно-материальных ценностях, находящихся на складах третьих лиц после передачи их в переработку или на комиссию;
- о финансовых инструментах;

о полученных займах.

5. На надежность полученных внешних подтверждений влияют: средства контроля, применяемые аудиторской организацией в ходе подготовки запросов на внешние подтверждения и при анализе ответов; особенности третьих лиц, в том числе компетенция и компетентность работников, составляющих ответы на направленные запросы; ограничения, наложенные руководством аудируемого лица в отношении запроса, либо содержащиеся в ответах на запросы.

6. Аудиторские доказательства, полученные аудиторской организацией 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 до приемлемо низкого уровня.

7. Уровень риска существенного искажения бухгалтерской (финансовой) отчетности не должен быть ниже уровня, при котором аудиторская организация могла бы полностью отказаться от выполнения ею аудиторских процедур проверки по существу. К таким процедурам проверки по существу может быть отнесено использование внешних подтверждений для конкретных предпосылок подготовки бухгалтерской (финансовой) отчетности.
(в ред. постановления Минфина от 08.06.2009 N 72)

8. Чем выше оцененный риск существенного искажения бухгалтерской (финансовой) отчетности, тем больше доказательств или более убедительные доказательства в отношении конкретной предпосылки подготовки бухгалтерской (финансовой) отчетности должна получить аудиторская организация. Использование процедур внешнего подтверждения для этих целей является действенным средством получения достаточных надлежащих аудиторских доказательств.
(в ред. постановления Минфина от 08.06.2009 N 72)

9. Чем ниже уровень риска существенного искажения бухгалтерской (финансовой) отчетности, тем меньше аудиторских процедур проверки по существу может выполнить аудиторская организация для формирования выводов в отношении подтверждаемой предпосылки подготовки бухгалтерской (финансовой) отчетности.
(часть первая п. 9 в ред. постановления Минфина от 08.06.2009 N 72)

Например, аудируемое лицо получило в банке кредит и погашает его в соответствии с согласованным графиком, условия которого аудиторская организация проверила в предыдущие годы. Если выполненные аудиторской организацией процедуры (включая тестирование средств внутреннего контроля) свидетельствуют о том, что условия кредита не изменились и оценка уровня риска существенного искажения бухгалтерской (финансовой) отчетности в отношении непогашенной задолженности по кредиту является низкой, то аудиторская организация может ограничить процедуры проверки по существу проверкой документов о совершенных аудируемым лицом платежах и не искать внешние подтверждения задолженности по кредиту, направляя запрос банку.
(в ред. постановления Минфина от 08.06.2009 N 72)

10. Необычные или сложные хозяйственные операции могут быть связаны с более высоким уровнем риска существенного искажения бухгалтерской (финансовой) отчетности, чем простые операции. Если аудируемое лицо совершило необычную или сложную хозяйственную операцию, а уровень внутрихозяйственного риска и риска средств контроля оценен как высокий, то аудиторская организация должна рассмотреть возможность использования внешнего подтверждения условий данной операции в дополнение к проверке документации, имеющейся у аудируемого лица.
(в ред. постановления Минфина от 08.06.2009 N 72)

11. Когда уровень риска существенного искажения бухгалтерской (финансовой) отчетности оценивается ниже высокого, аудиторская организация может принять решение подтвердить остатки на счетах бухгалтерского учета на дату, предшествующую отчетной дате (например, если завершение аудита планируется вскоре после отчетной даты). Если аудиторская организация использует внешнее подтверждение в качестве доказательств по подтверждению предпосылки подготовки бухгалтерской (финансовой) отчетности по состоянию на дату, предшествующую отчетной дате, она должна (как и в отношении всех видов работ, осуществляемых до отчетной даты) получить достаточные надлежащие аудиторские доказательства того, что хозяйственные операции, осуществленные в оставшейся части отчетного периода, не были существенно искажены.
(в ред. постановления Минфина от 08.06.2009 N 72)

Глава 3

ПОРЯДОК ИСПОЛЬЗОВАНИЯ ВНЕШНИХ ПОДТВЕРЖДЕНИЙ ПРИ ПОЛУЧЕНИИ АУДИТОРСКИХ ДОКАЗАТЕЛЬСТВ В ОТНОШЕНИИ ПРЕДПОСЫЛОК ПОДГОТОВКИ БУХГАЛТЕРСКОЙ (ФИНАНСОВОЙ) ОТЧЕТНОСТИ

12. Внешние подтверждения могут обеспечивать получение аудиторских доказательств в отношении каждой из предпосылок подготовки бухгалтерской (финансовой) отчетности. Однако возможности получения соответствующих доказательств в отношении конкретных предпосылок являются различными. При этом следует учитывать область деятельности аудируемого лица, а также опыт направления запросов третьим лицам, получения и обработки их ответов.

13. Внешние подтверждения относительно аналитических счетов учета дебиторской задолженности обеспечивают надежные доказательства существования такой задолженности по конкретному должнику на определенную дату. При их получении появляются доказательства отнесения хозяйственных операций к тому или иному отчетному периоду. Однако такие подтверждения, как правило, не обеспечивают всех необходимых доказательств в отношении предпосылки стоимостной оценки задолженности, поскольку не всегда считается уместным просить дебитора подтвердить информацию, свидетельствующую о его платежеспособности, и не всегда можно быть уверенным в надежности такой информации.

14. Внешние подтверждения по товарам, переданным на комиссию, предоставят более надежные аудиторские доказательства в отношении предпосылок существования, прав и обязательств, но могут не предоставить доказательств, подтверждающих предпосылку их стоимостной оценки.

15. Уместность внешних подтверждений в отношении конкретных предпосылок подготовки бухгалтерской (финансовой) отчетности может зависеть от цели, с которой осуществляется отбор информации для подтверждения предпосылки.

Например, при проверке предпосылки полноты в отношении аналитических счетов учета кредиторской задолженности аудиторскую организацию интересуют доказательства отсутствия существенных неучтенных обязательств. Направление основным поставщикам запросов о подтверждении данных аналитического учета по всем поставкам за проверяемый период, даже в случае отсутствия суммы задолженности в учете аудируемого лица, как правило, более действенно для выявления неучтенных обязательств, чем отбор для запроса о подтверждении перечня только неоплаченных обязательств, отраженных на аналитических счетах учета кредиторской задолженности.

16. При получении доказательств в отношении предпосылок подготовки бухгалтерской (финансовой) отчетности, которые не могут быть надежно подтверждены путем направления запросов третьим лицам, аудиторская организация должна использовать другие аудиторские процедуры в дополнение к процедурам внешнего подтверждения. При этом аудиторская организация должна оценить, насколько результаты полученных ответов на отправленные запросы с учетом результатов других проведенных аудиторских процедур обеспечивают достаточные надлежащие аудиторские доказательства в отношении проверяемой предпосылки подготовки бухгалтерской (финансовой) отчетности.

Глава 4

ПОРЯДОК ПОДГОТОВКИ ЗАПРОСОВ НА ВНЕШНИЕ ПОДТВЕРЖДЕНИЯ

17. Аудиторская организация должна готовить запрос о предоставлении внешних подтверждений исходя из специфики информации, которую ей необходимо получить. При подготовке запроса аудиторская организация должна учитывать обстоятельства и факторы, от которых может зависеть надежность внешних подтверждений.

При подготовке запроса аудиторской организации следует определить, какую информацию и в какой форме третьи лица могут подтвердить с большей готовностью. От этого зависят количество и полнота получаемых ответов, а также надежность полученных аудиторских доказательств.

Например, система бухгалтерского учета организации позволяет получить подтверждение отдельной хозяйственной операции, а не остатка по аналитическому счету в целом. Кроме того, не всегда третьи лица могут подтвердить определенные типы информации (например, не смогут подтвердить остаток по счету дебиторской задолженности в целом, но предоставят подтверждение значений по отдельной поставке в пределах общего остатка). Поэтому аудиторской организации следует обратить внимание на форму запроса на внешнее подтверждение, прошлый опыт аудита или выполнения аналогичных заданий, характер подтверждаемой информации, особенности третьего лица, в адрес которого предполагается направить запрос.

18. Надежность аудиторских доказательств, полученных в результате внешних подтверждений, зависит от работников, составляющих ответ, а именно от их:

- компетентности;
- независимости от аудируемого лица;
- полномочий в отношении предоставления надлежащего ответа;

знания той информации, которую необходимо подтвердить;
объективности.

19. При подготовке запроса на внешнее подтверждение аудиторская организация должна:

оценить возможность возникновения ситуации, когда третьи лица не смогут представить объективный ответ на запрос. Поэтому следует собрать информацию о компетенции и компетентности тех работников, которым поручена подготовка ответа, их осведомленности, мотивации, возможности и желании представить ответ;

убедиться в том, что запрос на внешнее подтверждение направляется именно тому третьему лицу, от которого можно ожидать ответ, дающий достаточные надлежащие аудиторские доказательства. Например, аудиторская организация может столкнуться с крупными и необычными хозяйственными операциями, произошедшими в конце отчетного периода, которые существенным образом влияют на проверяемую бухгалтерскую (финансовую) отчетность. В то же время эти хозяйственные операции совершены совместно с третьими лицами, которые зависимы от аудируемого лица (связанные стороны). В такой ситуации аудиторская организация должна учитывать вероятность наличия у третьих лиц мотивов для направления искаженной информации;

учесть влияние вышеперечисленных факторов на форму запроса при анализе полученных ответов, а также принятии решения о необходимости применения других аудиторских процедур.

20. Аудиторская организация может готовить запросы о предоставлении внешних подтверждений позитивного или негативного характера либо их комбинации.

21. В запросе на позитивное внешнее подтверждение должна содержаться просьба об обязательном ответе аудиторской организации путем подтверждения указанной в запросе информации (конкретных числовых значений) либо путем представления запрашиваемой информации (самостоятельного указания числовых значений на подготовленных бланках).

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 содержащейся в нем информации (числовых значений). Данный риск можно снизить, если направить запрос о позитивном подтверждении без указания конкретного показателя либо суммы (или другой аналогичной информации) с просьбой к третьему лицу об указании этого показателя либо суммы (привести определенную информацию). Однако использование запроса на внешнее подтверждение в форме бланка, предполагающего его заполнение третьим лицом, может привести к снижению количества ответов, так как при этом от третьих лиц требуется проведение дополнительной работы.

22. Запрос на негативное внешнее подтверждение подразумевает, что третье лицо направит ответ только в случае несогласия с информацией, изложенной в запросе.

Использование запроса на негативное внешнее подтверждение предоставляет менее надежные доказательства по сравнению с запросом на позитивное внешнее подтверждение в силу наличия таких обстоятельств, как отсутствие у аудиторской организации однозначных доказательств факта получения запроса третьим лицом, а также того, что им проверена правильность содержащейся в запросе информации.

Запросы на негативное внешнее подтверждение могут быть использованы для снижения аудиторского риска до приемлемо низкого уровня, когда:

уровень риска существенного искажения бухгалтерской (финансовой) отчетности оценен аудиторской организацией как низкий;

(в ред. постановления Минфина от 08.06.2009 N 72)

проверке подлежит большое количество незначительных остатков по аналитическим счетам; аудиторская организация не ожидает значительного количества ошибок в проверяемой отчетности;

у аудиторской организации нет оснований полагать, что третьи лица, которым направлены запросы, не рассмотрят их.

23. Аудиторской организацией 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, аудиторской организации следует направить запросы на позитивное внешнее подтверждение по всем или выборочному числу значительных остатков и запросы на негативное внешнее подтверждение по выборочному числу незначительных остатков.

Глава 5

ПОРЯДОК ПРОВЕДЕНИЯ ПРОЦЕДУР ВНЕШНЕГО ПОДТВЕРЖДЕНИЯ И ОЦЕНКИ ИХ РЕЗУЛЬТАТОВ ПРИ ПОЛУЧЕНИИ АУДИТОРСКИХ ДОКАЗАТЕЛЬСТВ

24. Процедура внешнего подтверждения - это процедура получения и анализа аудиторских доказательств посредством направления третьим лицом аудиторской организации по требованию

аудируемого лица ответа на запрос о предоставлении информации относительно какой-либо определенной статьи бухгалтерской (финансовой) отчетности, оказывающей влияние на предпосылки ее подготовки.

25. Надежность аудиторских доказательств, полученных в результате внешних подтверждений, зависит от применения аудиторской организацией соответствующих конкретных процедур внешнего подтверждения и оценки их результатов.

26. При осуществлении процедур внешнего подтверждения аудиторская организация должна контролировать:

- отбор третьих лиц, которым направляются запросы;
- процесс подготовки и рассылки запросов на внешнее подтверждение;
- процесс обработки ответов на запросы.

27. Аудиторская организация должна принимать необходимые меры, чтобы свести до минимума вероятность искажений результатов внешних подтверждений. С этой целью запрос на внешнее подтверждение с указанием о направлении ответа непосредственно аудиторской организации, подписанный руководством аудируемого лица, следует отсылать по соответствующему адресу самой аудиторской организации. При этом запрос на внешнее подтверждение может содержать разрешение руководства аудируемого лица на предоставление аудиторской организации запрашиваемой информации.

Аудиторская организация должна убедиться в том, что запрос получен третьим лицом, а ответ с внешними подтверждениями подготовлен надлежащим исполнителем.

28. Если аудиторской организации необходимо получить внешние подтверждения в отношении конкретных остатков по счетам бухгалтерского учета или другую информацию, а руководство аудируемого лица препятствует этому, то аудиторская организация должна оценить, насколько обоснованы такие действия руководства аудируемого лица, и получить аудиторские доказательства для подтверждения мотивации этих действий.

29. При рассмотрении предоставленных руководством аудируемого лица аргументов в пользу отказа от внешних подтверждений аудиторская организация должна руководствоваться профессиональным скептицизмом и выяснить, не является ли нежелание руководства аудируемого лица получить внешние подтверждения признаком недобросовестных действий или ошибок.

30. Если аудиторская организация согласится с аргументами руководства аудируемого лица и откажется получать внешние подтверждения по конкретному вопросу, то в отношении проверяемых предпосылок подготовки бухгалтерской (финансовой) отчетности необходимо применить альтернативные процедуры для получения достаточных надлежащих аудиторских доказательств.

Если аудиторская организация не принимает аргументов руководства аудируемого лица, но разрешение на обращение за внешним подтверждением от него не получено, это подразумевает ограничение объема аудита, что ведет к выражению аудиторского мнения, отличного от безусловно положительного, или к отказу от выражения мнения.

31. Если ответ на запрос о позитивном внешнем подтверждении не получен в запрашиваемые сроки, аудиторской организации следует обратиться к получателю запроса с целью выяснения причин задержки ответа и чтобы выяснить причины отказа и попытаться добиться ответа.

(в ред. постановления Минфина от 24.09.2007 N 140)

Если аудиторской организации не удастся получить ответ, она должна перейти к альтернативным аудиторским процедурам. Характер альтернативных аудиторских процедур зависит от конкретного проверяемого счета бухгалтерского учета и соответствующей предпосылки подготовки бухгалтерской (финансовой) отчетности.

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

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

32. Аудиторская организация должна выяснить, являются ли полученные ответы на отправленные запросы на внешние подтверждения надежными, и применить соответствующие процедуры для исключения возможных сомнений в их надежности и подлинности.

Например, при возникновении сомнения аудиторская организация может проверить источник и содержание ответа, обсудив интересующие вопросы с исполнителем, подготовившим ответ.

Полученную информацию следует фиксировать в рабочей документации аудитора. Если данная информация опровергает надежность полученного внешнего подтверждения, то аудиторская организация должна направить запрос о его подтверждении в письменной форме.

При получении ответа по факсимильной или электронной связи аудиторская организация может обратиться к отправителю с просьбой о направлении ей ответа почтой.

33. Аудиторская организация должна провести анализ причин и периодичности возражений по направленной для подтверждения информации. Возражения могут свидетельствовать о наличии искажений и ошибок в бухгалтерском учете аудируемого лица. В случае подтверждения их наличия следует установить причины и оценить, окажут ли они существенное влияние на достоверность проверяемой бухгалтерской (финансовой) отчетности.

Если возражение свидетельствует об искажении, то аудиторская организация должна пересмотреть характер, временные рамки и объем аудиторских процедур, необходимых для получения достаточных надлежащих аудиторских доказательств достоверности либо недостоверности бухгалтерской (финансовой) отчетности.

34. Если аудиторская организация приходит к выводу, что в процессе получения внешних подтверждений, а также в ходе применения альтернативных аудиторских процедур не удалось получить достаточные надлежащие аудиторские доказательства, она должна провести дополнительные процедуры в соответствии с правилами аудиторской деятельности "Аудиторские доказательства", утвержденными постановлением Министерства финансов Республики Беларусь от 16 июня 2004 г. N 93 (Национальный реестр правовых актов Республики Беларусь, 2004 г., N 106, 8/11158). При этом следует учитывать:

надежность полученных подтверждений и примененных альтернативных аудиторских процедур;

характер ответов на запрос, содержащих возражения;

доказательства, полученные в результате альтернативных аудиторских процедур.
