

Чалова К. Ч., Сурамбаева А. Т.

ОБЪЕКТЫ ВНЕШНЕГО ПОДТВЕРЖДЕНИЯ И ИХ ОСОБЕННОСТИ В АУДИТЕ ФИНАНСОВОЙ ОТЧЕТНОСТИ

K.Ch. Chalova, A. T. Surambaeva

EXTERNAL CONFIRMATION AND THEIR FEATURES IN THE AUDIT OF FINANCIAL STATEMENTS

УДК: 657.63.389.6(100) (575.2)

"Внешнее подтверждение - это процесс получения и анализа аудиторских доказательств посредством направления третьей стороной аудитору 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..."

"External validation is the process of obtaining and analysis of audit evidence through the submission of a third party auditor response to the request of the audited entity for information concerning any particular article of the financial (accounting) statements affecting the prerequisites for its preparation. When deciding on the feasibility and features the use of external confirmations, the auditor should consider the scope of the audited entity and mailing experience queries and receiving and processing of the received answers..."

В МСА предоставлены рекомендации по использованию аудитором внешних подтверждений в качестве средства получения аудиторских доказательств. При принятии решения аудитор должен принимать во внимание существенность, оцененный уровень неотъемлемого риска и риска средств контроля, и то, как доказательства, полученные в результате других запланированных процедур аудита, смогут сократить аудиторский риск до приемлемо низкого уровня для применяющихся предпосылок подготовки финансовой отчетности.

По мере повышения уровня неотъемлемого риска и риска средств контроля аудитор должен разрабатывать процедуры проверки по существу таким образом, чтобы получить больше доказательств или более убеждающих доказательств о предпосылке подготовки финансовой отчетности. В таких случаях использование процедур подтверждения может быть действенным в процессе представления достаточных надлежащих аудиторских доказательств.

Для внешнего подтверждения аудитор должен приспособлять просьбу на предоставление внешних подтверждений к каждой специфической цели аудита, отдавая предпочтение тем типам информации, которую отвечающие захотят подтвердить с готовностью, так как от этого зависят доля получаемых откликов и характер полученных доказательств. Например, система бухгалтерского учета некоторых отвечающих на просьбы предоставить внешнее подтверждение позволяет с большей легкостью предос-

тавить внешнее подтверждение отдельной хозяйственной операции, а не сальдо по счету в целом. Подчеркивается целесообразность включения в запрос разрешения руководства клиента, так как отвечающие с большим желанием предоставят подтверждения при наличии разрешения руководства, а без разрешения руководства в некоторых случаях вообще не дадут отклика на просьбу о подтверждении.

Аудитор может использовать просьбы о предоставлении положительных или негативных внешних подтверждений либо комбинации того и другого. В положительном внешнем подтверждении отвечающего просят ответить аудитору в любом случае либо путем указания на согласие отвечающего с предоставленной информацией, либо путем предоставления информации. Для снижения риска того, что отвечающий ответит на просьбу подтверждением без проверки правильности информации, аудитору рекомендуется отправлять просьбу на получение положительного подтверждения, не указывая величины с обращением к отвечающему внести эту величину или привести определенную информацию. Однако рекомендуется учитывать, что использование просьбы в форме пустого бланка на предоставление подтверждения может привести к снижению доли откликов, так как от отвечающего требуется приложение дополнительных усилий.

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

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

Если аудитор хочет подтвердить некоторые сальдо или какую-либо другую информацию, а руководство клиента просит его не делать этого, то аудитор должен подумать, насколько обоснованы такие просьбы, и получить доказательства для подтверждения обоснованности просьбы руководст-

ва. Если аудитор соглашается с просьбой руководства клиента не искать внешних подтверждений по конкретному аспекту, то в отношении этого аспекта аудитор должен применить альтернативные процедуры для получения достаточных надлежащих доказательств.

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

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

Просьбы на предоставление негативного подтверждения рекомендуется использовать для снижения аудиторского риска до приемлемо низкого уровня, когда:

уровень неотъемлемого риска и риска средств контроля оценен как низкий;

Имеется большое количество мелких сальдо

не ожидается значительного количества ошибок

у аудитора нет оснований полагать, что отвечающие проигнорируют просьбы

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

К факторам, влияющим на надежность полученных подтверждений, относятся:

- остатки средств на банковских счетах и иная информация, запрашиваемая в кредитных организациях:

сальдо на аналитических счетах дебиторской задолженности; производственные запасы, находящиеся на стадах третьих лиц после передачи в переработку или на комиссию:

- приобретенные, но не доставленные аудируемому лицу на дату составления баланса финансовые инструменты; полученные займы;

Примерами использования внешних подтверждений могут быть:

- средства контроля, применяемые аудитором в ходе подготовки запросов о подтверждении и при анализе ответов; особенности лиц, составляющих ответ;

- ограничения, имеющиеся в ответе на наложенные руководством аудируемого лица.

Надежность полученных в результате внешних подтверждений доказательств зависит, в частности, от применения аудитором соответствующих процедур при подготовке запроса внешнего подтверждения; выполнения процедур внешнего подтверждения и оценки результатов процедур внешнего подтверждения.

Связь процедур внешнего подтверждения с оценкой аудитором неотъемлемого риска и риска средств контроля. Использование внешних подтверждений для конкретных предпосылок подготовки финансовой отчетности относится к процедурам проверки по существу.

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 убедительных доказательств о предпосылке подготовки финансовой (бухгалтерской) отчетности. В таких случаях использование процедур внешнего подтверждения может стать действенным средством в ходе получения достаточных надлежащих аудитор-

ских доказательств.

Необычные или комплексные 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 операции с помощью других сторон в дополнение к проверке документации, имеющейся у аудируемого лица.

Внешние подтверждения относительно аналитических счетов дебиторской задолженности обеспечивают надежные доказательства существования данного счета на конкретную дату. Тем самым являются доказательства отнесения финансово-хозяйственных операций к тому или иному отчетному периоду. Однако такое подтверждение не всегда обеспечивает всех необходимых аудиторских доказательств в отношении предпосылки стоимостной оценки, поскольку не всегда уместно просить деби-

тора подтвердить информацию, свидетельствующую о его подлинной платежеспособности, и не всегда можно быть уверенным в надежности данной информации, если ее представил дебитор.

При подготовке запроса для внешнего подтверждения аудиторю следует модифицировать типовой запрос на предоставление 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.

Кроме того, при разработке запроса аудиторю следует учесть, какую информацию и в какой форме лица, составляющие ответ, захотят подтвердить с большей готовностью, так как от этого зависят доля получаемых ответов и надежность полученных аудиторских доказательств.

В запросе на подтверждение должно содержаться разрешение руководства аудируемого лица, в котором оно должно в явном виде указать, что оно не возражает против раскрытия лицом, составляю-

щим ответ, запрашиваемой аудитором информации.

Позитивные и негативные подтверждения аудитор может использовать запросы о предоставлении позитивных или негативных внешних подтверждений либо комбинации того и другого.

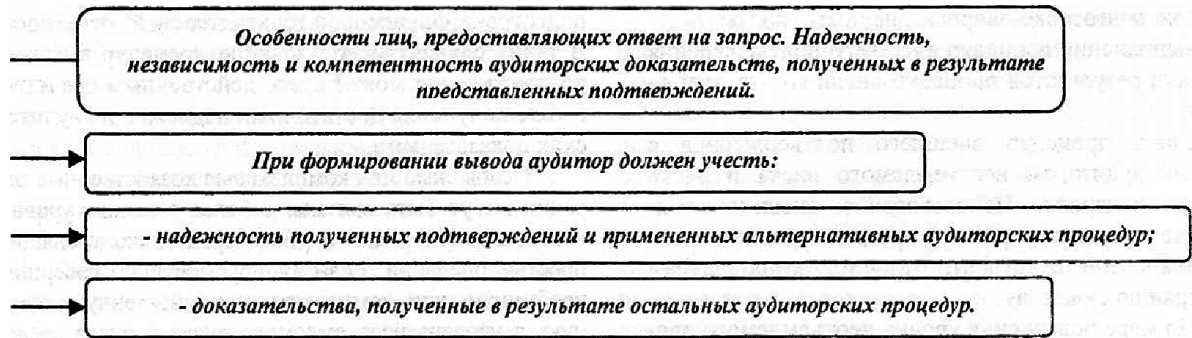
В позитивном внешнем подтверждении отвечающего просят ответить аудиторю в любом случае либо путем согласия с предоставленной информацией (с конкретными цифровыми значениями), либо путем внесения информации (указания суммы самостоятельно).

Запрос о предоставлении негативного внешнего подтверждения подразумевает, что лицо, составляющее такое подтверждение, ответит только в случае несогласия с информацией, изложенной в запросе. Однако аудитор, не получивший ответа на негативное подтверждение, должен понимать, что он не будет иметь однозначных аудиторских доказательств факта получения запроса третьей стороной, которой он направлялся, и проверки ею правильности содержащейся в запросе информации.

Запросы о предоставлении негативного подтверждения могут быть использованы для снижения аудиторского риска до приемлемо низкого уровня, когда:

-уровень неотъемлемого риска и риска средств контроля оценен аудитором как низкий;	-проверке подлежит большое количество мелких сальдо по аналитическим счетам;	- аудитор не ожидает значительного количества ошибок; аудитор не имеет оснований полагать, что лица, составляющие ответ, проигнорируют направленные им запросы.
------------------------------------------------------------------------------------	------------------------------------------------------------------------------	-----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------

- характер ответов на запрос, содержащих возражения, в том числе особенности (как количественные, так и качественные) данных возражений;



Из выше указанного следует, что аудиторю следует обратить внимание на причины и периодичность возражений, сообщаемых лицами, готовящими ответ. Возражение может свидетельствовать об искажениях и ошибках в учете аудируемого лица – в этом случае аудитор устанавливает причины этих ошибок и искажений и оценивает, окажут ли они существенное влияние на достоверность финансовой (бухгалтерской) отчетности. Если возражение свидетельствует об искажении, то аудиторю рекомендуется пересмотреть характер, временные рамки и объем аудиторских процедур, необходимых для получения требующихся доказательств.

Литература:

1. Международные стандарты аудита. Бишкек-2003.
2. Сборник МСА, выражения уверенности и этике профессиональных бухгалтеров.
3. Соколова Е.С. - Аудит. Учебное пособие, 2003.
4. Архарова З.П. Международные стандарты аудита (МСА) Учебно-методический комплекс.
5. Руководство по использованию Межд.стандартов аудита при аудите субъектов малого и среднего бизнеса.

Рецензент: д.э.н., профессор Джумабаев К.Дж.