# МЕЖДУНАРОДНЫЙ СТАНДАРТ АУДИТА 501

# «Особенности получения аудиторских доказательств в конкретных случаях»

|  |
| --- |
| Международный стандарт аудита (МСА) 501 *«Особенности получения аудиторских доказательств в конкретных случаях»* следует рассматривать вместе с МСА 200 *«Основные цели независимого аудитора и проведение аудита в соответствии с Международными стандартами аудита»*. |

Введение

**Сфера применения настоящего стандарта**

1. Настоящий Международный стандарт аудита описывает отдельные вопросы, рассматриваемые аудитором при получении достаточных надлежащих аудиторских доказательств в соответствии с МСА 330[[1]](#footnote-1), МСА 500[[2]](#footnote-2) и прочими применимыми МСА в отношении определенных аспектов, касающихся запасов, претензий и судебных разбирательств с участием организации, а также информации по сегментам при проведении аудита финансовой отчетности.

**Дата вступления в силу**

2. Настоящий стандарт вступает в силу в отношении аудита финансовой отчетности за периоды, начинающиеся 15 декабря 2009 года или после этой даты.

Цель

3. Цель аудитора состоит в том, чтобы собрать достаточные надлежащие аудиторские доказательства в отношении:

(a) существования и состояния запасов;

(b) полноты информации о претензиях и судебных разбирательствах с участием организации;

(c) представления и раскрытия информации по сегментам в соответствии с применимой концепцией подготовки финансовой отчетности.

Требования

## Запасы

4. Если запасы существенны для финансовой отчетности, аудитор должен собрать достаточные надлежащие аудиторские доказательства в отношении наличия и состояния запасов путем:

(a) присутствия при проведении инвентаризации запасов, за исключением случаев, когда это практически неосуществимо, чтобы (см. пункты A1–A3):

(i) оценить указания руководства и процедуры для учета и контроля за результатами инвентаризации запасов в организации (см. пункт A4);

(ii) провести наблюдение за выполнением установленных руководством процедур подсчета (см. пункт A5);

(iii) проверить запасы (см. пункт A6);

(iv) выполнить контрольные пересчеты (см. пункты A7–A8);

(b) проведения аудиторских процедур в отношении итоговых данных о запасах в организации, чтобы определить, точно ли она отражает фактические результаты подсчета в ходе инвентаризации.

5.Если инвентаризация запасов выполняется на дату, которая не является отчетной датой, аудитор должен, в дополнение к процедурам, требуемым в соответствии с пунктом 4, провести аудиторские процедуры для получения аудиторских доказательств того, надлежащим ли образом учтены изменения в запасах между датой инвентаризации и отчетной датой (см. пункты A9–A11).

6.Если аудитор не в состоянии присутствовать при инвентаризации в связи с непредвиденными обстоятельствами, он должен произвести пересчет некоторого количества запасов или пронаблюдать за его проведением в другой день, а также провести аудиторские процедуры в отношении операций за этот промежуток времени.

7.Если присутствие при проведении инвентаризации запасов является практически неосуществимым, аудитор должен провести альтернативные аудиторские процедуры, чтобы собрать достаточные надлежащие аудиторские доказательства в отношении наличия и состояния запасов. Если это невозможно, аудитор должен модифицировать свое мнение в аудиторском заключении в соответствии с МСА 705[[3]](#footnote-3) (см. пункты A12–A14).

8. Если запасы, находящиеся на ответственном хранении и под контролем третьего лица, являются существенными для финансовой отчетности организации, аудитор должен собрать достаточные надлежащие аудиторские доказательства в отношении наличия и состояния таких запасов путем выполнения одного или обоих следующих действий:

(a) запросить подтверждение у этого третьего лица относительно количества и состояния запасов организации, находящихся у него на хранении (см. пункт A15);

(b) провести инспектирование или иные аудиторские процедуры, уместные при таких обстоятельствах (см. пункт A16).

## Претензии и судебные разбирательства

9. Аудитор должен разрабатывать и проводить аудиторские процедуры, нацеленные на выявление претензий и судебных разбирательств с участием организации, которые могут создать риск существенного искажения, включая следующие (см. пункты A17–A19):

(a) направление запросов руководству и, если применимо, иным лицам в организации, включая внутреннего юриста;

(b) изучение протоколов заседаний лиц, отвечающих за корпоративное управление, а также переписки между организацией и ее внешним юристом;

(c) проверка данных на счетах учета расходов на юридические услуги (см. пункт A20).

10. Если аудитор оценивает риск существенного искажения в отношении выявленных претензий и судебных разбирательств или если проведенные аудиторские процедуры указывают на возможность существования других существенных претензий или судебных разбирательств, аудитор должен в дополнение к процедурам, требуемым другими МСА, стремиться установить непосредственное взаимодействие с внешним юристом организации. Аудитор должен использовать для этой цели письменный запрос, подготовленный руководством организации и направленный аудитором, в котором содержится просьба к внешнему юристу организации о непосредственном взаимодействии с аудитором. Если закон, нормативный акт или соответствующее профессиональное объединение юристов запрещают внешнему юристу организации взаимодействовать с аудитором непосредственно, аудитор должен провести альтернативные аудиторские процедуры (см. пункты A21–A25).

11. В том случае, когда:

(a) руководство отказывается дать аудитору разрешение на общение или встречу с внешним юристом организации, или внешний юрист организации отказывается отвечать надлежащим образом на письменный запрос, или ему запрещено это делать;

(b) аудитор не в состоянии собрать достаточные надлежащие аудиторские доказательства путем проведения альтернативных аудиторских процедур,

он должен модифицировать мнение в аудиторском заключении в соответствии с положениями МСА 705 (пересмотренного).

## *Письменные заявления*

12. Аудитор должен направить запрос руководству и, если уместно, лицам, отвечающих за корпоративное управление, о предоставлении письменных заявлений на предмет того, что все известные существующие или возможные претензии и судебные разбирательства, воздействие которых должно быть принято во внимание при подготовке финансовой отчетности, были раскрыты аудитору, а также учтены и раскрыты в соответствии с применимой концепцией подготовки финансовой отчетности.

## Информация по сегментам

13. Аудитор должен собрать достаточные надлежащие аудиторские доказательства в отношении представления и раскрытия информации по сегментам в соответствии с применимой концепцией подготовки финансовой отчетности путем (см. пункт A26):

(a) получения понимания методов, применяемых руководством при определении информации по сегментам (см. пункт A27):

(i) оценки того, приводит ли, возможно, применение этих методов к необходимости раскрытия информации в соответствии с применимой концепцией подготовки финансовой отчетности;

(ii) если целесообразно, проведения тестирования применения этих методов;

(b) проведения аналитических процедур или иных аудиторских процедур, которые являются надлежащими в сложившихся обстоятельствах.

\*\*\*

**Руководство по применению и прочие пояснительные материалы**

## Запасы

## *Присутствие при проведении инвентаризации запасов* (см. пункт 4(a))

А1. Руководство обычно устанавливает процедуры, в соответствии с которыми инвентаризация запасов проводится по крайней мере не реже одного раза в год, для того чтобы ее результаты служили основой для подготовки финансовой отчетности организации и, если применимо, чтобы удостовериться в надежности системы непрерывного учета запасов организации.

A2. Присутствие при проведении инвентаризации запасов включает:

* осмотр запасов с целью убедиться в их наличии и оценить их состояние, а также выполнение контрольных пересчетов;
* наблюдение за соблюдением указаний руководства и выполнения процедур учета и контроля результатов инвентаризации;
* получение аудиторских доказательств в отношении надежности установленных руководством процедур подсчета.

Эти процедуры могут выполнять функции тестирования средств контроля или процедур проверки по существу – в зависимости от оценки рисков аудитором, запланированного подхода к аудиту и конкретных выполненных процедур.

A3. Значимые аспекты планирования присутствия при проведении инвентаризации запасов или разработки и проведения аудиторских процедур в соответствии с пунктами 4–8 настоящего стандарта, включают, например, следующие:

* риски существенного искажения, связанные с запасами;
* характер системы внутреннего контроля, относящейся к запасам;
* предположения, будут ли установлены адекватные процедуры и выпущены надлежащие инструкции для обеспечения проведения инвентаризации;
* сроки инвентаризации запасов;
* наличие или отсутствие в организации непрерывного учета запасов;
* расположения мест хранения запасов, включая существенность запасов и риски существенного искажения в различных местах – при принятии решения о том, в каких местах надлежит присутствовать;
* необходимость помощи эксперта аудитора. В МСА 620[[4]](#footnote-4)рассматривается использование эксперта аудитора для оказания помощи аудитору в сборе достаточных надлежащих аудиторских доказательств.

Оценка указаний руководства и процедур (см. пункт 4(a)(i))

A4. Для оценки указаний руководства и процедур по учету и контролю результатов инвентаризации запасов уместно рассмотреть вопрос о том, предусматривают ли, например, эти указания и процедуры:

* применение средств контроля, например сбора заполненных ведомостей по результатам инвентаризации, учета незаполненных инвентаризационных ведомостей, а также процедур подсчета и пересчета;
* точное определение степени готовности незавершенного производства, неликвидных, морально устаревших или поврежденных объектов, а также запасов, принадлежащих третьим лицам, например запасов на консигнации;
* процедуры, выполняемые, если применимо, для оценки физического количества запасов, например процедуры, которые могут быть необходимы при оценке количества угля в штабеле;
* контроль за движением запасов между регионами, а также за отгрузкой и получением запасов до и после даты закрытия.

Наблюдение за выполнением установленных руководством процедур подсчета (см. пункт 4(a)(ii))

A5. Наблюдение за выполнением установленных руководством процедур подсчета, например связанных с контролем за движением запасов до инвентаризации, во время и после нее, помогает аудитору собрать аудиторские доказательства того, что указания руководства и процедуры подсчета надлежащим образом разработаны и внедрены. Кроме того, для содействия проведению в более поздние сроки аудиторских процедур в отношении учета движения запасов аудитор может собрать копии документов на дату закрытия, содержащих, например, детальную информацию о движении запасов.

Проверка запасов (см. пункт 4(a)(iii))

A6. Проверка запасов во время присутствия при инвентаризации помогает аудитору убедиться в существовании запасов (хотя не обязательно в наличии прав собственности на них), а также выявить, например, устаревшие, поврежденные или просроченные запасы.

Выполнение контрольных пересчетов (см. пункт 4(a)(iv))

A7. Выполнение контрольных пересчетов, например, путем выборочной сверки инвентаризационных ведомостей с физическим наличием запасов и выборочной сверки физического наличия запасов с инвентаризационными ведомостями обеспечивает аудиторские доказательства полноты и точности данных учета.

A8. В дополнение к документированию контрольных пересчетов аудитора получение копий заполненных инвентаризационных ведомостей помогает аудитору в проведении последующих аудиторских процедур с целью установления того, точно ли отражены в итоговых данных о запасах организации фактические результаты инвентаризации.

*Проведение инвентаризации запасов по состоянию на дату, отличную от отчетной даты* (см. пункт 5)

A9. По практическим соображениям инвентаризация запасов может проводиться на дату или даты, которые не совпадают с отчетной датой. Это может происходить независимо от того, проводит ли руководство организации подсчет количества запасов путем ежегодной инвентаризации или пользуется системой непрерывного учета запасов. В любом случае от эффективности структуры, внедрения и поддержания в рабочем состоянии средств контроля за изменениями запасов зависит, уместно ли для целей аудита проведение инвентаризации на дату или даты, которые не являются отчетными датами. МСА 330[[5]](#footnote-5) устанавливает требования и содержит указания по проведению процедур проверки по существу по состоянию на промежуточную дату.

A10. В тех случаях, когда в организации применяется система непрерывного учета запасов, руководство может провести физический подсчет или иные тесты, чтобы убедиться в надежности информации о количестве запасов, содержащейся в системе непрерывного учета запасов организации. В некоторых случаях руководство или аудитор могут выявить расхождения между данными системы непрерывного учета запасов и фактическим количеством запасов; это может указывать на неэффективность функционирования средств контроля за изменениями запасов.

A11. При разработке аудиторских процедур для сбора аудиторских доказательств того, отражаются ли надлежащим образом изменения в величине запасов между датой или датами инвентаризации и итоговыми данными о запасах, значимы следующие факторы:

* наличие надлежащих корректировок в записях системы непрерывного учета запасов;
* надежность бухгалтерских записей в системе непрерывного учета запасов;
* причины значительных расхождений между информацией, полученной в ходе инвентаризации, и данными системы непрерывного учета запасов.

Присутствие при проведении инвентаризации запасов является практически неосуществимым (см. пункт 7)

A12. В некоторых случаях присутствие при проведении инвентаризации запасов может оказаться практически неосуществимым. Это может быть обусловлено такими факторами, как характер и местоположение запасов, например, если запасы хранятся в таком месте, которое может представлять угрозу для безопасности аудитора. Однако общие неудобства для аудитора не являются достаточным основанием для того, чтобы обосновать решение аудитора о практической неосуществимости его присутствия. Кроме того, как это разъясняется в МСА 200[[6]](#footnote-6), такие проблемы, как трудность, недостаток времени или высокая стоимость сами по себе не являются оправданием для того, чтобы аудитор отказался от проведения такой аудиторской процедуры, альтернативы которой не существует, или для того, чтобы он довольствовался менее убедительными аудиторскими доказательствами.

A13. В некоторых случаях, когда присутствие при инвентаризации является практически неосуществимым, достаточные надлежащие аудиторские доказательства наличия и состояния запасов могут обеспечиваться при помощи альтернативных аудиторских процедур, например инспектирования документации о последующей продаже тех или иных конкретных объектов запасов, которые были получены или закуплены до проведения инвентаризации.

A14. Однако в иных случаях может оказаться невозможно собрать достаточные надлежащие аудиторские доказательства в отношении наличия и состояния запасов путем проведения альтернативных аудиторских процедур. В таких случаях МСА 705[[7]](#footnote-7) требует от аудитора модифицировать мнение в аудиторском заключении вследствие ограничений объема аудита.

## *Запасы на ответственном хранении и под контролем третьего лица*

Подтверждение (см. пункт 8(a))

A15. МСА 505[[8]](#footnote-8)устанавливает требования и содержит указания по проведению процедур внешнего подтверждения.

Иные аудиторские процедуры (см. пункт 8(b))

A16. В зависимости от обстоятельств, например, когда получена информация, ставящая под сомнение честность и объективность конкретного третьего лица, аудитор может счесть целесообразным провести иные аудиторские процедуры вместо получения подтверждения от этого третьего лица или в дополнение к получению такого подтверждения. Примеры прочих аудиторских процедур:

* если это практически осуществимо, присутствие при проведении инвентаризации третьим лицом или привлечение другого аудитора для присутствия при проведении этой инвентаризации;
* получение отчета другого аудитора или отчета аудитора обслуживающей организации в отношении адекватности средств внутреннего контроля третьего лица для обеспечения надлежащего подсчета и должной сохранности запасов;
* изучение документации в отношении запасов, находящихся на хранении у сторонних лиц, например складских квитанций;
* запросы подтверждений от иных лиц в тех случаях, когда запас передан в залог в качестве обеспечения.

## Претензии и судебные разбирательства

*Полнота претензий и судебных разбирательств* (см. пункт 9)

A17. Претензии и судебные разбирательства с участием организации могут оказать существенное влияние на ее финансовую отчетность и, следовательно, должны быть раскрыты или отражены в финансовой отчетности.

A18. В дополнение к процедурам, указанным в пункте 9, другие уместные процедуры включают, например, использование информации, полученной в результате проведения процедур оценки риска, выполняемых в рамках получения понимания организации и ее окружения для того, чтобы помочь аудитору получить сведения о претензиях и судебных разбирательствах, в которых участвует организация.

A19. Собранные аудиторские доказательства для целей выявления судебных разбирательств и исков, которые могут создать риск существенного искажения, могут также обеспечить аудиторские доказательства для иных значимых вопросов, касающихся претензий и судебных разбирательств, таких как оценка стоимостных или иных показателей. МСА 540[[9]](#footnote-9)устанавливает требования и содержит указания в отношении анализа аудитором претензий и судебных разбирательств, требующих расчета оценочных значений или соответствующего раскрытия информации в финансовой отчетности.

Проверка данных на счетах учета расходов на юридические услуги (см. пункт 9(c))

A20. В зависимости от обстоятельств аудитор может счесть целесообразным в рамках проверки расходов на юридические услуги изучить соответствующие первичные документы, такие как счета на оплату юридических услуг.

*Общение с внешним юристом организации* (см. пункты 10–11)

A21. Непосредственное общение с внешним юристом организации помогает аудитору получить достаточные надлежащие аудиторские доказательства относительно осведомленности о возможных существенных претензиях и судебных разбирательствах, а также об обоснованности выполненной руководством оценки их финансовых последствий, включая судебные издержки.

A22. В некоторых случаях аудитор может попытаться установить непосредственное взаимодействие с внешним юристом организации путем направления общего письменного запроса. Для этих целей общий письменный запрос содержит просьбу аудитора к внешнему юристу организации сообщить аудитору о любых известных юристу претензиях и судебных разбирательствах, а также оценить возможный результат и финансовые последствия каждой претензии и судебного разбирательства, включая соответствующие расходы.

A23. Если имеются основания полагать, что внешний юрист организации не ответит на общий письменный запрос надлежащим образом, например, если профессиональное объединение юристов, к которому принадлежит внешний юрист организации, запрещает отвечать на такие письменные запросы, аудитор может попытаться установить непосредственное взаимодействие с юристом путем направления в его адрес специального письменного запроса. Для этих целей специальный письменный запрос включает:

(a) список претензий и судебных разбирательств;

(b) если уместно, оценку руководством возможного результата и финансовых последствий каждой выявленной претензии и судебного разбирательства, а также расчетную оценку их финансовых последствий, включая соответствующие расходы;

(c) просьбу к внешнему юристу организации подтвердить обоснованность оценок руководства организации и предоставить аудитору дополнительную информацию, если внешний юрист организации сочтет список претензий и судебных разбирательств неполным или неточным.

A24. В некоторых обстоятельствах аудитор может также счесть необходимым встретиться с внешним юристом организации, чтобы обсудить вероятный результат претензии или судебного разбирательства. Это может иметь место, например, когда:

* аудитор определяет, что рассматриваемое дело представляет собой значительный риск;
* рассматриваемое дело является сложным;
* имеются разногласия между руководством и внешним юристом организации.

Обычно для проведения таких встреч необходимо разрешение руководства организации, и они проводятся в присутствии представителя руководства организации.

A25. В соответствии с МСА 700[[10]](#footnote-10) аудитор должен устанавливать дату аудиторского заключения не ранее даты, когда он собрал достаточные надлежащие аудиторские доказательства, которые послужат основанием для его аудиторского мнения о финансовой отчетности. Аудиторские доказательства в отношении состояния дел с претензиями и судебными разбирательствами до даты аудиторского заключения могут быть собраны путем запросов у руководства, включая внутреннего юриста организации, ответственного за решение соответствующих вопросов. В некоторых случаях аудитору может понадобиться получить обновления информации от внешнего юриста организации.

## Информация по сегментам (см. пункт 13)

A26. В зависимости от применимой концепции подготовки финансовой отчетности организация может быть обязана или может иметь право раскрывать в своей финансовой отчетности информацию по сегментам. Ответственность аудитора в отношении представления и раскрытия информации по сегментам определяется тем, что финансовая отчетность рассматривается как единое целое. Следовательно, от аудитора не требуется выполнять аудиторские процедуры, которые оказались бы необходимы для выражения мнения об информации по сегментам, представляемой обособленно по каждому сегменту.

*Понимание методов, применяемых руководством* (см. пункт 13(a))

A27. В зависимости от обстоятельств вопросы, которые могут применяться для получения понимания методов, применяемых руководством при определении информации по сегментам, а также того, обеспечат ли, скорее всего, такие методы раскрытие информации в соответствии с применимой концепцией подготовки финансовой отчетности, включают следующее:

* продажи, передачи и расходы между сегментами, а также элиминирование межсегментных оборотов;
* сравнение с бюджетами и другими ожидаемыми показателями, например с операционной прибылью, выраженной в процентах от объема продаж;
* распределение активов и расходов между сегментами;
* последовательность данных отчетности и достаточность раскрытия информации в отношении несоответствий.

1. МСА 330 *«Аудиторские процедуры в ответ на оцененные риски»*. [↑](#footnote-ref-1)
2. МСА 500 *«Аудиторские доказательства»*. [↑](#footnote-ref-2)
3. МСА 705 (пересмотренный) *«Модифицированное мнение в аудиторском заключении»*. [↑](#footnote-ref-3)
4. МСА 620 *«Использование работы эксперта аудитора».* [↑](#footnote-ref-4)
5. МСА 330, пункты 22–23. [↑](#footnote-ref-5)
6. МСА 200 «*Основные цели независимого аудитора и проведение аудита в соответствии с Международными стандартами аудита»*, пункт 50. [↑](#footnote-ref-6)
7. МСА 705 (пересмотренный), пункт 13. [↑](#footnote-ref-7)
8. МСА 505 *«Внешние подтверждения».* [↑](#footnote-ref-8)
9. МСА 540 *«Аудит оценочных значений, включая оценку справедливой стоимости, и соответствующего раскрытия информации»*. [↑](#footnote-ref-9)
10. МСА 700 (пересмотренный) *«Формирование мнения и составление заключения о финансовой отчетности»*, пункт 49. [↑](#footnote-ref-10)