**ФПСАД №23**

**ФЕДЕРАЛЬНЫЕ ПРАВИЛА (СТАНДАРТЫ) АУДИТОРСКОЙ ДЕЯТЕЛЬНОСТИ**

**(Утверждены Постановлением Правительства Российской Федерации от 23 сентября 2002 г. N 696)**

**ПРАВИЛО (СТАНДАРТ) N 23.**

**ЗАЯВЛЕНИЯ И РАЗЪЯСНЕНИЯ РУКОВОДСТВА АУДИРУЕМОГО ЛИЦА**

**Введение**

1. Настоящее федеральное правило (стандарт) аудиторской деятельности, разработанное с учетом международных стандартов аудита, устанавливает единые требования в отношении использования заявлений и разъяснений руководства аудируемого лица в качестве аудиторских доказательств, процедур документального оформления заявлений и разъяснений руководства, а также действий аудитора при отказе руководства аудируемого лица предоставить надлежащие заявления и разъяснения.

2. До завершения аудита аудитор должен получить надлежащие заявления и разъяснения от руководства аудируемого лица.

**Признание руководством аудируемого лица ответственности за финансовую (бухгалтерскую) отчетность аудируемого лица**

3. Аудитор должен получить доказательства признания руководством аудируемого лица ответственности за достоверность финансовой (бухгалтерской) отчетности аудируемого лица и подписания данной финансовой (бухгалтерской) отчетности руководством аудируемого лица. Аудитор может получить данные доказательства, проанализировав решения соответствующего органа, осуществляющего общее руководство деятельностью аудируемого лица, официальные заявления, представленные руководством аудируемого лица в письменной форме, или заверенную соответствующими подписями финансовую (бухгалтерскую) отчетность.

**Использование заявлений и разъяснений руководства аудируемого лица в качестве аудиторских доказательств**

4. Аудитор должен получить письменные заявления и разъяснения (письмо-представление) от руководства аудируемого лица по вопросам, являющимся существенными для финансовой (бухгалтерской) отчетности, если предполагается, что получить достаточные надлежащие аудиторские доказательства другим путем не представляется возможным. Вероятность возникновения неправильного понимания аудитором позиции руководства аудируемого лица уменьшается, если устные заявления подтверждаются письменно. Примерный перечень положений, которые могут быть включены в письмо-представление, направляемое руководством аудируемого лица аудитору, или в письмо, подготовленное аудитором и требующее письменного подтверждения руководством аудируемого лица, приведен в приложении к настоящему федеральному правилу (стандарту) аудиторской деятельности.

5. Письменные заявления и разъяснения, запрашиваемые у руководства аудируемого лица, рекомендуется ограничить вопросами, которые по отдельности или в совокупности могут быть существенными для финансовой (бухгалтерской) отчетности. В отношении отдельных вопросов для аудитора может оказаться необходимым проинформировать руководство аудируемого лица о причинах, по которым он считает данные вопросы существенными.

6. В ходе аудита руководство аудируемого лица по своей инициативе или в ответ на конкретные запросы представляет аудитору большое количество заявлений и разъяснений. Если подобные заявления и разъяснения касаются вопросов, существенных для финансовой (бухгалтерской) отчетности, аудитор должен:

а) получить аудиторские доказательства, подтверждающие данные заявления и разъяснения руководства аудируемого лица, используя внутренние или внешние по отношению к аудируемому лицу источники информации;

б) оценить, являются ли заявления и разъяснения руководства аудируемого лица разумными и соответствуют ли они остальным аудиторским доказательствам, в том числе заявлениям и разъяснениям руководства аудируемого лица по аналогичным или другим вопросам;

в) определить компетентность и степень информированности лиц, предоставивших заявления и разъяснения по конкретным вопросам.

7. Заявления и разъяснения руководства аудируемого лица, как правило, не могут заменить другие аудиторские доказательства, доступные аудитору. Например, заявления руководства аудируемого лица относительно стоимости актива не могут заменить аудиторские доказательства стоимости актива, которые обычно используются аудитором для этих целей. Если аудитор не может получить достаточные надлежащие аудиторские доказательства по вопросу, существенному для финансовой (бухгалтерской) отчетности, помимо таких доказательств, как заявления и разъяснения руководства аудируемого лица, и можно ожидать, что такие доказательства существуют, то данную ситуацию надлежит рассматривать как ограничение объема аудита.

8. В определенных случаях заявления и разъяснения руководства аудируемого лица могут оказаться единственными существующими аудиторскими доказательствами (например, касающиеся не оформленных документально планов и намерений руководства аудируемого лица, в частности, намерения сохранить некоторые финансовые вложения в долгосрочной перспективе или планов реорганизации аудируемого лица).

9. Если заявления и разъяснения руководства аудируемого лица противоречат другим аудиторским доказательствам, аудитор должен исследовать причины расхождений и в случае необходимости критически оценить надежность заявлений и разъяснений руководства аудируемого лица по аналогичным или другим вопросам.

**Документальное оформление заявлений и разъяснений руководства аудируемого лица**

10. Аудитор, как правило, включает в свои рабочие документы доказательства, подтверждающие факт получения им заявлений и разъяснений от руководства аудируемого лица, в форме краткого изложения бесед с руководством или материалов, предоставленных руководством аудируемого лица в письменной форме.

11. Заявления и разъяснения руководства аудируемого лица в письменной форме являются более надежным аудиторским доказательством, чем заявления и разъяснения в устной форме. Они могут быть оформлены в виде:

а) письма-представления руководства аудируемого лица;

б) подготовленного аудитором письма, в котором излагается понимание аудитором позиции руководства аудируемого лица по определенному кругу вопросов, которое затем официально подтверждается этим руководством;

в) документов, утверждающих итоги финансово-хозяйственной деятельности аудируемого лица, экземпляра финансовой (бухгалтерской) отчетности, подписанного руководством аудируемого лица.

12. Запрашивая у руководства аудируемого лица письмо-представление, аудитор должен потребовать, чтобы оно было адресовано аудитору, а также подписано, датировано и содержало необходимую информацию.

13. Письмо-представление, как правило, датируется руководством аудируемого лица той же датой, что и аудиторское заключение. Однако при определенных обстоятельствах специальное письмо с заявлениями и разъяснениями руководства аудируемого лица относительно конкретных операций или событий может быть получено как в ходе аудита, так и после даты аудиторского заключения (например, на дату открытого размещения ценных бумаг).

14. Письмо-представление, как правило, должно быть подписано теми руководителями аудируемого лица, которые несут основную ответственность за деятельность этого лица, в частности, за финансовую деятельность (например, генеральным директором, главным бухгалтером или финансовым директором аудируемого лица). В определенных обстоятельствах аудитору могут потребоваться письма-представления от других членов руководства аудируемого лица. Например, аудитор может посчитать необходимым получить официальное заявление относительно полноты представления протоколов всех собраний акционеров, заседаний совета директоров и иных органов управления аудируемого лица от сотрудника, ответственного за ведение данных протоколов.

**Действия аудитора при отказе руководства аудируемого лица представить заявления и разъяснения**

15. Если руководство аудируемого лица отказывается представить заявления и разъяснения, которые аудитор считает необходимыми, это считается ограничением объема аудита. В связи с таким отказом аудитор должен выразить мнение с оговоркой или отказаться от выражения мнения. В подобных случаях аудитор должен также критически оценить надежность и достоверность других заявлений и разъяснений руководства аудируемого лица в ходе аудита, а также проанализировать, может ли отказ в представлении заявлений и разъяснений оказать какое-либо дополнительное влияние на аудиторское заключение.

**Приложение**

**к правилу (стандарту) N 23**

**ОБРАЗЕЦ ПИСЬМА-ПРЕДСТАВЛЕНИЯ**

Несмотря на то, что запрос аудитора о представлении заявлений и разъяснений руководства по различным вопросам может побудить руководство аудируемого лица обратить на них внимание и осветить эти вопросы более детально, аудитор должен знать об ограничениях, присущих заявлениям и разъяснениям руководства с точки зрения их использования в качестве аудиторских доказательств в соответствии с настоящим федеральным правилом (стандартом) аудиторской деятельности.

(Бланк аудируемого лица)

\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_

(указывается адресат-аудитор)

Настоящее письмо направляется в связи с проводимым Вами аудитом финансовой (бухгалтерской) отчетности организации "YYY" с целью выражения мнения о том, отражает ли финансовая (бухгалтерская) отчетность достоверно во всех существенных отношениях финансовое положение организации "YYY" на 31 декабря 20(ХХ) г. и результаты ее финансово-хозяйственной деятельности за период с 1 января по 31 декабря 20(XX) г.

В соответствии с \_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_

(указать документ, определяющий полномочия руководителей)

мы признаем свою ответственность за достоверность финансовой (бухгалтерской) отчетности, подготовленной в соответствии с требованиями законодательства Российской Федерации.

На основании информации, которой мы располагаем, и понимания данных вопросов мы делаем следующие официальные заявления.

(Следует изложение заявлений и разъяснений, касающихся аудируемого лица. Ниже приведен примерный вариант, который может быть изменен в соответствии с конкретными обстоятельствами.)

1. Со стороны руководства организации "YYY" и ее работников, отвечающих за функционирование системы бухгалтерского учета и внутреннего контроля, не было допущено нарушений, которые могли бы оказать существенное влияние на финансовую (бухгалтерскую) отчетность.

2. Мы предоставили вам все бухгалтерские регистры и первичные документы, а также все протоколы собраний акционеров и заседаний совета директоров (иные материалы соответствующих органов управления других организаций), проведенные 15 марта 20(ХХ) г. и 30 сентября 20(ХХ) г. соответственно.

3. Мы подтверждаем полноту информации, предоставленной в отношении аффилированных с организацией "YYY" лиц.

4. Финансовая (бухгалтерская) отчетность не содержит существенных искажений.

5. Организация "YYY" выполнила все договорные обязательства, которые могли бы оказать существенное влияние на финансовую (бухгалтерскую) отчетность в случае их нарушения. Кроме того, нами не были установлены какие-либо нарушения требований контролирующих органов, которые могли бы оказать существенное влияние на финансовую (бухгалтерскую) отчетность в случае их невыполнения.

6. Следующая информация была должным образом отражена в бухгалтерском учете и там, где это следует, адекватно раскрыта в финансовой (бухгалтерской) отчетности (перечислить).

7. Мы не имеем никаких планов или намерений, которые могут значительно изменить балансовую стоимость или классификацию активов и обязательств, отраженных в финансовой (бухгалтерской) отчетности.

8. Мы не имеем никаких планов прекращения производства какой-либо продукции, а также не имеем других планов или намерений, которые могут привести к возникновению избыточного количества или устареванию материально-производственных запасов, отражение в учете стоимости материально-производственных запасов соответствует существующим требованиям.

9. Организация "YYY" имеет право собственности на все свои активы. Не существует права изъятия активов организации "YYY" за долги, кроме указанных в примечании A к финансовой (бухгалтерской) отчетности.

10. Мы отразили в учете или раскрыли в примечаниях все обязательства, как фактические, так и условные. В примечании Б к финансовой (бухгалтерской) отчетности отражены все гарантии, предоставленные нами третьим лицам.

11. За исключением данных, указанных в примечании В к финансовой (бухгалтерской) отчетности, не существует никаких событий, произошедших после отчетной даты, которые требуют корректировки или раскрытия в примечаниях к финансовой (бухгалтерской) отчетности.

12. Иск организации "ZZZ" был удовлетворен путем выплаты общей суммы в размере ХХХ, что соответствующим образом отражено в финансовой (бухгалтерской) отчетности. Не существует и не предвидится предъявления к организации "YYY" каких-либо других претензий, связанных с судебными разбирательствами.

\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_

(дата)

Генеральный директор \_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_

(ф.и.о., подпись)

Главный бухгалтер \_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_

(ф.и.о., подпись)