

ФЕДЕРАЛЬНЫЕ ПРАВИЛА (СТАНДАРТЫ) АУДИТОРСКОЙ ДЕЯТЕЛЬНОСТИ

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

ПРАВИЛО (СТАНДАРТ) N 19.

ОСОБЕННОСТИ ПЕРВОЙ ПРОВЕРКИ АУДИРУЕМОГО ЛИЦА

Введение

1. Настоящее федеральное правило (стандарт) аудиторской деятельности, разработанное с учетом международных стандартов аудита, устанавливает единые требования в отношении проверки остатков по счетам бухгалтерского учета на начало отчетного периода в случаях, когда аудит финансовой (бухгалтерской) отчетности аудируемого лица проводится впервые или когда аудит финансовой (бухгалтерской) отчетности аудируемого лица за предыдущий период проводился другим аудитором. Настоящее федеральное правило (стандарт) аудиторской деятельности применяется также в случаях, когда аудитор выявил условные факты хозяйственной деятельности, существовавшие на начало отчетного периода.

2. В ходе первой проверки аудируемого лица (далее - первичный аудит) аудитор должен получить достаточные надлежащие аудиторские доказательства того, что:

а) остатки по счетам бухгалтерского учета на начало отчетного периода не содержат искажений, которые могут существенно повлиять на финансовую (бухгалтерскую) отчетность текущего отчетного периода;

б) остатки по счетам бухгалтерского учета на конец предыдущего периода были правильно перенесены на начало текущего периода или изменены в соответствии с порядком ведения бухгалтерского учета и подготовки финансовой (бухгалтерской) отчетности;

в) учетная политика применяется последовательно либо изменения в учетной политике были должным образом отражены в бухгалтерском учете и раскрыты в установленном порядке.

3. Остатки по счетам бухгалтерского учета на начало отчетного периода должны соответствовать данным финансовой (бухгалтерской) отчетности на начало отчетного периода, определяться исходя из соответствующих данных финансовой (бухгалтерской) отчетности предыдущего периода и соответствующих им остатков по счетам бухгалтерского учета на конец предыдущего периода и отражать:

а) результаты финансово-хозяйственных операций предыдущих отчетных периодов;

б) учетную политику, применявшуюся в предыдущем отчетном периоде.

При первичном аудите аудитор не имеет в своем распоряжении аудиторских доказательств, подтверждающих остатки по счетам бухгалтерского учета на начало отчетного периода, которые бы аудитор мог получить ранее.

Аудиторские процедуры при первой проверке аудируемого лица

4. Достаточность и надлежащий характер аудиторских доказательств, которые аудитору необходимо получить в отношении остатков по счетам бухгалтерского учета на начало отчетного периода, зависят от:

- а) учетной политики аудируемого лица;
- б) факта проведения аудита финансовой (бухгалтерской) отчетности предыдущего периода и факта модификации аудиторского заключения;
- в) особенностей ведения бухгалтерского учета аудируемым лицом и вероятности искажений в финансовой (бухгалтерской) отчетности текущего отчетного периода;
- г) существенности остатков по счетам бухгалтерского учета на начало отчетного периода для финансовой (бухгалтерской) отчетности текущего отчетного периода.

5. Аудитор должен определить, отражают ли остатки по счетам бухгалтерского учета на начало отчетного периода надлежащую учетную политику, а также применялась ли учетная политика последовательно при составлении финансовой (бухгалтерской) отчетности текущего отчетного периода. При наличии каких-либо изменений в учетной политике или вытекающих из таких изменений последствий аудитор должен определить, были ли указанные изменения должным образом отражены в бухгалтерском учете и адекватно раскрыты в финансовой (бухгалтерской) отчетности.

6. Если аудит финансовой (бухгалтерской) отчетности предыдущего периода проводился другим аудитором, то действующий аудитор может получить достаточные надлежащие аудиторские доказательства в отношении остатков по счетам бухгалтерского учета на начало отчетного периода, ознакомившись с рабочими документами другого аудитора. Действующий аудитор должен принимать во внимание профессиональную компетентность и независимость другого аудитора. Если аудиторское заключение другого аудитора было модифицировано, действующий аудитор должен уделить особое внимание в текущем периоде тем вопросам, которые послужили причиной существенных замечаний и аудиторских оговорок в предыдущем периоде.

7. При общении с другим аудитором действующий аудитор должен соблюдать Кодекс этики аудиторов России.

8. Если аудит финансовой (бухгалтерской) отчетности предыдущего периода не проводился или если аудитор не удовлетворен применением процедур, описанных в пункте 6 настоящего федерального правила (стандарта) аудиторской деятельности, ему рекомендуется выполнить дополнительные процедуры, предусмотренные в пунктах 9 и 10 настоящего федерального правила (стандарта) аудиторской деятельности.

9. Некоторые аудиторские доказательства относительно текущих активов и обязательств аудируемого лица могут быть получены в ходе выполнения аудиторских процедур в отношении финансово-хозяйственных операций и документов текущего периода.

Например, в результате факта погашения (оплаты) в течение отчетного периода дебиторской (кредиторской) задолженности, существовавшей на начало отчетного периода, появляются аудиторские доказательства существования, прав и обязанностей, полноты и стоимостной оценки на начало отчетного периода.

При проверке материально-производственных запасов аудитором сложно определить их наличие на начало отчетного периода. В этом случае аудитором рекомендуется выполнить следующие дополнительные процедуры:

- а) наблюдение за проведением текущей инвентаризации материально-производственных запасов и отслеживание количественных изменений материально-производственных запасов в период с даты текущей инвентаризации к началу отчетного периода;

- б) проверка стоимостной оценки элементов материально-производственных запасов, существовавших на начало отчетного периода;

- в) проверка величины прибыли и правильности бухгалтерского учета затрат на отчетную дату.

В результате проведения перечисленных аудиторских процедур появляются достаточные надлежащие аудиторские доказательства.

10. Для подтверждения долгосрочных активов и обязательств (основные средства, финансовые вложения и долгосрочная дебиторская задолженность) аудитором

рекомендуется проверить учетные записи, на основе которых формируются остатки по счетам бухгалтерского учета на начало отчетного периода. В отдельных случаях аудитор может получить подтверждение остатков по счетам бухгалтерского учета на начало отчетного периода от третьих лиц (например, по долгосрочной дебиторской задолженности и долгосрочным финансовым вложениям). В остальных случаях аудитор должен провести дополнительные аудиторские процедуры.

Особенности аудиторского заключения при первой проверке аудируемого лица

11. Если в результате выполнения аудиторских процедур, включая изложенные выше, аудитор не получил достаточных надлежащих аудиторских доказательств относительно достоверности остатков по счетам бухгалтерского учета на начало отчетного периода, он должен выразить мнение с оговоркой или отказаться от выражения мнения.

Примерный текст фрагмента аудиторского заключения, включающего соответствующую оговорку, приведен в приложении к настоящему федеральному правилу (стандарту) аудиторской деятельности.

12. Если остатки по счетам бухгалтерского учета на начало отчетного периода содержат искажения, которые могут оказать существенное влияние на достоверность финансовой (бухгалтерской) отчетности текущего периода, аудитор должен проинформировать об этом руководство аудируемого лица и, получив разрешение указанного руководства, проинформировать предшествующего аудитора, если аудит ранее проводился. Если последствия искажений должным образом не отражены в бухгалтерском учете и не раскрыты в финансовой (бухгалтерской) отчетности, аудитор должен в зависимости от конкретных обстоятельств выразить мнение с оговоркой или отрицательное мнение.

13. Если учетная политика текущего периода не применялась последовательно в отношении остатков по счетам бухгалтерского учета на начало отчетного периода и если последствия изменений учетной политики не были должным образом отражены в бухгалтерском учете и адекватно раскрыты в финансовой (бухгалтерской) отчетности, аудитор должен в зависимости от конкретных обстоятельств выразить мнение с оговоркой или отрицательное мнение.

14. Если аудиторское заключение по финансовой (бухгалтерской) отчетности аудируемого лица за предыдущий период было модифицировано, аудитор должен рассмотреть влияние этого факта на финансовую (бухгалтерскую) отчетность текущего периода.

Если имело место ограничение объема аудита из-за невозможности определения остатка материально-производственных запасов на начало предыдущего периода, аудитор может не выражать мнение с оговоркой или не отказываться от выражения мнения по текущему периоду. Однако если модификация в отношении финансовой (бухгалтерской) отчетности предыдущего периода все еще является уместной и существенной по отношению к финансовой (бухгалтерской) отчетности текущего периода, то аудитор должен соответствующим образом модифицировать аудиторское заключение за текущий период.

Приложение
к правилу (стандарту) N 19

ПРИМЕРНЫЙ ФРАГМЕНТ ЗАВЕРШАЮЩЕЙ ЧАСТИ АУДИТОРСКОГО ЗАКЛЮЧЕНИЯ, ВКЛЮЧАЮЩЕГО ОГОВОРКУ В СВЯЗИ С НЕУЧАСТИЕМ АУДИТОРА В ИНВЕНТАРИЗАЦИИ МАТЕРИАЛЬНО-ПРОИЗВОДСТВЕННЫХ ЗАПАСОВ

Мы не наблюдали за проведением инвентаризации материально-производственных запасов, проведенной по состоянию на 31 декабря 20(XX) г., поскольку наше назначение в качестве аудиторов организации "УУУ" состоялось после указанной даты. Мы не смогли получить необходимых подтверждений количества материально-производственных запасов на указанную дату с помощью других аудиторских процедур.

По нашему мнению, за исключением корректировок (при наличии таковых), которые могли бы оказаться необходимыми, если бы мы имели возможность наблюдать за ходом инвентаризации материально-производственных запасов и тем самым убедиться в достоверности остатков по счетам бухгалтерского учета на начало отчетного периода, финансовая (бухгалтерская) отчетность организации "УУУ" отражает достоверно во всех существенных отношениях...