

Утверждено
Правлением СРО НП МоАП
(протокол от 24.12.2012 № 187)
в редакции протокола
от 24.04.2014 № 210

Методические рекомендации по выявлению и квалификации типичных нарушений при осуществлении первой проверки аудируемого лица

(раздел 6 Свода методических рекомендаций по вопросам внешнего контроля качества работы членов СРО НП МоАП)

Перечень нормативно-правовых актов:

- Федеральное правило (стандарт) аудиторской деятельности «Особенности первой проверки аудируемого лица» (ФПСАД 19);
- Федеральное правило (стандарт) аудиторской деятельности «Сопоставимые данные в финансовой (бухгалтерской) отчетности» (ФПСАД 26).

1. Аудитор должен получить достаточные надлежащие аудиторские доказательства в отношении остатков по счетам бухгалтерского учета на начало отчетного периода (далее – начальные остатки). В случае, если аудитором предыдущего периода являлся он сам, данные о первоначальных остатках подтверждаются им самим. В случае, если аудитор текущего периода (далее – текущий аудитор) не проводил аудит предыдущего периода, возможны следующие варианты:

- Вариант 1. Аудит предыдущего периода проводил другой аудитор;
- Вариант 2. Аудит за предыдущий период не проводился.

В первом варианте текущий аудитор может выбирать между возможностью основываться на мнении предыдущего аудитора и возможностью самостоятельно подтвердить начальные остатки. В рабочих документах аудиторской проверки должны быть изложены основания для соответствующего вывода аудитора. Во втором варианте текущий аудитор не имеет возможности выбирать, и обязан провести самостоятельные аудиторские процедуры по подтверждению начальных остатков.

2. Текущий аудитор может воспользоваться результатами работы предыдущего аудитора только в случае проведения надлежащих аудиторских процедур. Требования к получению текущим аудитором аудиторских доказательств в отношении начальных остатков путем ознакомления с рабочими документами другого аудитора регламентированы п.6 ФПСАД 19, а форма указания на этот факт в аудиторском

заключении регламентирована п.13 ФПСАД 26. Согласно п.6 ФПСАД 19 «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». Исходя из смысла вышеуказанных норм, рабочие документы аудитора должны содержать, как минимум, следующую информацию:

- Копия аудиторского заключения предыдущего аудитора (согласно п.13 «б» ФПСАД 26, аудиторское заключение должно содержать форму мнения, выраженного в аудиторском заключении за предыдущий период другим аудитором, включая указание причины модификации, если она была). Выполнить это требование, не располагая текстом аудиторского заключения предыдущего аудитора, невозможно);
- подтверждение ознакомления с рабочими документами другого аудитора;
- подтверждение оценки профессиональной компетентности предыдущего аудитора.
- подтверждение оценки независимости предыдущего аудитора.

3. Конкретный способ подтверждения ознакомления с рабочими документами предыдущего аудитора, его компетентностью и независимостью, федеральными стандартами аудиторской деятельности не регламентирован. Контролер качества должен убедиться, что данные процедуры совершены и документированы, при этом способ документирования определяется аудитором самостоятельно. Например, подтверждением ознакомления с рабочими документами предыдущего аудитора могут быть копии этих рабочих документов и/или выписки из них. Однако, отсутствие таких копий или выписок само по себе не является нарушением. Аудитор может подтвердить факт контакта с предыдущим аудитором и получение от него надлежащей информации например, копией запроса, направленного предыдущему аудитором, ответом предыдущего аудитора (если запрос был направлен в позитивной форме, предполагающей обязательность ответа), другими способами. В случае, если получение аудитором вышеуказанной информации не подтверждается никаким способом, и при этом текущий аудитор не задокументировал процедуру самостоятельного подтверждения начальных остатков, контролер качества должен квалифицировать это как нарушение требований ФПСАД 19 и ФПСАД 26.

4. Федеральные стандарты аудиторской деятельности предполагают возможность, а не обязанность текущего аудитора основываться на мнении предыдущего аудитора при подтверждении начальных остатков. Если текущий аудитор принимает решение о самостоятельном подтверждении начальных остатков, то в файле аудиторской проверки должны находиться рабочие документы, доказывающие проведение соответствующих

аудиторских процедур. Объем аудиторских процедур рекомендован п.п. 9, 10 ФПСАД 19. При этом не требуется ссылка в аудиторском заключении текущего аудитора на аудиторское заключение предыдущего аудитора. Такая ссылка означала бы, что ответственность за подтверждение начальных остатков несет предыдущий аудитор, в то время как подтверждение начальных остатков производилось текущим аудитором самостоятельно.

5. В соответствии с п.14 ФПСАД 26, *«если аудит финансовой (бухгалтерской) отчетности за предыдущий период не проводился, аудитор указывает в аудиторском заключении за текущий период, что соответствующие показатели за предыдущий период не были проверены. Такое заявление не освобождает аудитора от выполнения надлежащих аудиторских процедур в отношении остатков по счетам бухгалтерского учета на начало текущего периода. В финансовой (бухгалтерской) отчетности должно быть указано, что аудит соответствующих показателей за предыдущий период не проводился»*. Таким образом, указание в аудиторском заключении текущего аудитора данной информации является обязанностью аудитора (тогда как ссылка на предыдущего аудитора при его наличии является правом, а не обязанностью). При этом форма указания такой информации федеральными стандартами аудиторской деятельности не регламентирована.

В случае, если в бухгалтерской (финансовой) отчетности содержится указание на то, что аудит соответствующих показателей за предыдущий период не проводился, аудитор может привлечь к этой информации внимание в разделе «Важные обстоятельства» в порядке, установленном ФСАД 3/2010. Если этой информации нет в бухгалтерской (финансовой) отчетности, то привлечение внимания в разделе «Важные обстоятельства» невозможно, так как, согласно п.4 ФСАД 3/2010, привлекающая внимание часть должна указывать только на обстоятельства, отраженные в бухгалтерской отчетности. Аудитор может привести эту информацию в разделе «Прочие сведения» как информацию о не отраженном в отчетности обстоятельстве, которое может способствовать пониманию пользователями бухгалтерской отчетности процесса и результатов аудита, ответственности аудитора или содержания аудиторского заключения (п.7 ФСАД 3/2010). Аудитор так же может квалифицировать отсутствие в аудируемой отчетности указания на то, что *аудит соответствующих показателей за предыдущий период не проводился*, как существенное искажение бухгалтерской отчетности, связанное с нераскрытием информации, которая должна быть раскрыта. В таком случае, аудитор укажет необходимую информацию в составе основания для выражения модифицированного мнения (п.30 ФСАД 3/2010).

Выбор конкретного варианта раскрытия информации производится аудитором по своему профессиональному суждению. Отсутствие информации в аудиторском заключении должно быть квалифицировано контролером качества как нарушение ФПСАД 26.

На рис.1 представлена рекомендуемая последовательность действий контролера качества по выявлению возможных нарушений при осуществлении первой проверки аудируемого лица.

Рис.1. Рекомендуемая схема действий контролера качества по выявлению возможных нарушений при осуществлении первой проверки аудируемого лица.

