

ПРАВИЛА
АУДИТОРСКОЙ ДЕЯТЕЛЬНОСТИ "ПОЛУЧЕНИЕ АУДИТОРСКИХ
ДОКАЗАТЕЛЬСТВ В НЕКОТОРЫХ КОНКРЕТНЫХ СЛУЧАЯХ"

(в ред. постановлений Минфина от 04.07.2007 N 109,
от 24.09.2007 N 140, от 08.06.2009 N 72,
от 28.12.2009 N 153)

Глава 1
ОБЩИЕ ПОЛОЖЕНИЯ

1. Правила аудиторской деятельности "Получение аудиторских доказательств в некоторых конкретных случаях" (далее - Правила) устанавливают единые требования к порядку получения аудиторских доказательств аудиторской организацией или аудитором - индивидуальным предпринимателем (далее - аудиторская организация) в отношении отдельных статей бухгалтерской (финансовой) отчетности и некоторых случаях раскрытия информации.

2. Задачами настоящих Правил является установление общих принципов получения аудиторских доказательств:

по инвентаризации товарно-материальных ценностей;

о хозяйственных (экономических) спорах, имеющихся у аудируемого лица;

о стоимостной оценке и раскрытии информации о долгосрочных финансовых вложениях;

(в ред. постановления Минфина от 04.07.2007 N 109)

по отчетным сегментам бухгалтерской (финансовой) отчетности аудируемого лица.

Глава 2
УСТАНОВЛЕНИЕ ОБЩИХ ПРИНЦИПОВ ПОЛУЧЕНИЯ
АУДИТОРСКИХ ДОКАЗАТЕЛЬСТВ ПО ИНВЕНТАРИЗАЦИИ
ТОВАРНО-МАТЕРИАЛЬНЫХ ЦЕННОСТЕЙ

3. Порядок проведения инвентаризации (количество инвентаризаций в отчетном году, сроки их проведения, перечень имущества, в том числе товарно-материальных ценностей, проверяемых при каждой из них, и другое) определяется руководством аудируемого лица.

Инвентаризация товарно-материальных ценностей проводится аудируемым лицом для обеспечения достоверности их отражения в бухгалтерском учете и бухгалтерской (финансовой) отчетности, и на ее основе аудиторская организация проверяет надежность системы бухгалтерского учета и внутреннего контроля наличия и учета товарно-материальных ценностей аудируемого лица.

(в ред. постановления Минфина от 24.09.2007 N 140)

4. Если стоимость товарно-материальных ценностей существенна для бухгалтерской (финансовой) отчетности аудируемого лица, аудиторская организация должна получить достаточные надлежащие аудиторские доказательства относительно существования и состояния товарно-материальных ценностей, присутствуя при их инвентаризации. Такое присутствие позволяет аудиторской организации инспектировать товарно-материальные ценности, наблюдать за соблюдением установленного руководством аудируемого лица порядка отражения в учете результатов инвентаризации и оценить действенность системы внутреннего контроля.

(в ред. постановления Минфина от 24.09.2007 N 140)

5. Если присутствие аудиторской организации при инвентаризации товарно-материальных ценностей не представляется возможным, аудиторская организация должна при проведении аудита выполнить альтернативные аудиторские процедуры, в частности, самостоятельно провести выборочный осмотр и пересчет товарно-материальных ценностей или наблюдать за проведением выборочного пересчета и в случае необходимости (например, если возникли сомнения в достоверности данных инвентаризации) составить оборотную ведомость движения ценностей в период между датой проведения выборочного осмотра (пересчета) и датой составления бухгалтерской (финансовой) отчетности.

6. Аудиторская организация должна определить, можно ли в ходе выполнения альтернативных процедур получить достаточные надлежащие аудиторские доказательства относительно существования и состояния товарно-материальных ценностей, а также сделать

вывод об отсутствии оснований для модификации аудиторского заключения из-за ограничения объема аудита в случае, если:

(в ред. постановления Минфина от 08.06.2009 N 72)

присутствие аудиторской организации при инвентаризации невозможно в силу таких факторов, как характер и местонахождение товарно-материальных ценностей;

запасы товарно-материальных ценностей незначительны и риск существенного искажения бухгалтерской (финансовой) отчетности из-за неверного их отражения в бухгалтерском учете ниже высокого;

(в ред. постановления Минфина от 08.06.2009 N 72)

аудит проводится после даты представления бухгалтерской (финансовой) отчетности в сроки, установленные законодательством.

(в ред. постановления Минфина от 24.09.2007 N 140)

7. Планируя присутствие при инвентаризации товарно-материальных ценностей или выполнение альтернативных аудиторских процедур, аудиторской организации следует:

проанализировать систему бухгалтерского учета и внутреннего контроля товарно-материальных ценностей;

определить риск существенного искажения бухгалтерской (финансовой) отчетности, риск необнаружения и уровень существенности в отношении товарно-материальных ценностей;

(в ред. постановления Минфина от 08.06.2009 N 72)

определить соответствие требованиям нормативных правовых актов и особенностям деятельности аудируемого лица порядка проведения инвентаризации, утвержденного руководством аудируемого лица;

определить перечень мест хранения товарно-материальных ценностей и их территориальное расположение;

установить сроки проведения проверки фактического наличия товарно-материальных ценностей;

определить необходимость привлечения экспертов.

8. Если аудируемое лицо проводит инвентаризацию товарно-материальных ценностей несколько раз в год, например при передаче одним материально ответственным лицом другому, и аудиторская организация присутствует при этом один или несколько раз в течение года, то она может наблюдать за выполнением процедур пересчета товарно-материальных ценностей работниками аудируемого лица, а также выполнять самостоятельно контрольные выборочные пересчеты товарно-материальных ценностей.

9. Если аудируемое лицо определяет количество товарно-материальных ценностей расчетным путем (например, путем оценки веса груды угля), аудиторская организация должна убедиться в обоснованности используемых аудируемым лицом методов расчета.

10. Если товарно-материальные ценности хранятся в нескольких местах, аудиторская организация должна определить, где присутствие ее работников является наиболее важным. При этом следует принимать во внимание существенность запасов товарно-материальных ценностей и оценку риска существенного искажения бухгалтерской (финансовой) отчетности из-за неверного отражения этих ценностей в бухгалтерском учете.

(п. 10 в ред. постановления Минфина от 08.06.2009 N 72)

11. Аудиторская организация должна ознакомиться с утвержденными руководством аудируемого лица документами, регламентирующими порядок проведения инвентаризации, чтобы получить информацию:

о материально ответственных лицах, принимающих участие в инвентаризации;

о порядке определения степени готовности незавершенного производства, о неходовых, устаревших, изношенных или поврежденных изделиях, а также о товарно-материальных ценностях, принадлежащих третьим лицам;

о размещении товарно-материальных ценностей на соответствующих местах и складах;

о перемещении товарно-материальных ценностей между подразделениями аудируемого лица;

о сдаче и приемке товарно-материальных ценностей до и после даты окончания отчетного периода;

о периодичности проведения инвентаризаций;

о применении процедур контроля, в том числе:

при регистрации каждого вида товарно-материальных ценностей, их учете и переучете, а также измерении или переводе стоимостных единиц в натуральные и наоборот;

при переносе информации с бланков для инвентаризации (ярлыков, карточек) в итоговые ведомости;

при сборе заполненных инвентаризационных ведомостей;

при подсчете и повторном пересчете товарно-материальных ценностей;

при оценке отдельных видов товарно-материальных ценностей.

12. Аудиторская организация должна убедиться в соблюдении работниками аудируемого лица порядка проведения инвентаризации путем наблюдения за ее проведением и при необходимости самостоятельно провести выборочные контрольные пересчеты. При наблюдениях и пересчетах аудиторской организации следует:

сличить учетные записи с фактическим наличием соответствующих товарно-материальных ценностей;

сверить данные выборочных контрольных пересчетов с соответствующими записями в инвентаризационных ведомостях;

убедиться в отсутствии либо наличии фиктивных или незарегистрированных товарно-материальных ценностей;

проверить, хранятся ли отдельно товарно-материальные ценности, принадлежащие третьим лицам, и как они учитываются в складском учете.

13. При сопоставлении данных инвентаризации с данными регистров бухгалтерского учета товарно-материальных ценностей аудиторской организации следует проверить:

все ли товарно-материальные ценности включены в инвентарные описи, ведомости и учтены ли они соответственно в бухгалтерском учете;

учтены ли товарно-материальные ценности, являющиеся собственностью аудируемого лица, но находящиеся на складах консигнаторов;

учтены ли товарно-материальные ценности, находящиеся в пути;

составлены ли отдельные описи товарно-материальных ценностей, полученных по консигнации (комиссии) и не являющихся собственностью аудируемого лица.

14. Аудиторская организация должна рассмотреть процесс отнесения аудируемым лицом поступающих товарно-материальных ценностей к различным учетным периодам, включая подробную информацию о движении товарно-материальных ценностей до, во время и после их пересчета с целью последующей проверки.

15. Инвентаризация товарно-материальных ценностей может быть проведена аудируемым лицом на дату, отличную от даты окончания отчетного периода. Для целей аудита данный подход уместен в случае, если средства внутреннего контроля аудируемого лица эффективны в отношении хранения и использования товарно-материальных ценностей.

(часть первая п. 15 в ред. постановления Минфина от 08.06.2009 N 72)

В таком случае аудиторская организация должна определить, правильно ли отражены в учете изменения запасов товарно-материальных ценностей, которые имели место между датой их пересчета и датой окончания отчетного периода, а также понятны ли причины любых существенных различий между результатами инвентаризационного пересчета товарно-материальных ценностей и записями в бухгалтерском учете. При этом следует учесть расход материалов в производстве или на другие хозяйственные цели, их выбытие и безвозмездную передачу, а также информацию о запасах товарно-материальных ценностей по результатам аудита за предшествующий период.

(в ред. постановления Минфина от 24.09.2007 N 140)

16. Если товарно-материальные ценности аудируемого лица находятся на хранении и под контролем у хранителя, аудиторской организации следует получить непосредственно от хранителя (по запросу аудируемого лица, уполномочивающего хранителя направить ответ непосредственно аудиторской организации) подтверждение относительно хранимого количества и состояния товарно-материальных ценностей аудируемого лица. В зависимости от существенности таких товарно-материальных ценностей аудиторская организация должна определить:

независимость хранителя от аудируемого лица и возможность аудиторской организации доверять информации, сообщаемой хранителем;

целесообразность наблюдения за инвентаризацией товарно-материальных ценностей, проводимой хранителем, непосредственно работниками самой аудиторской организации или необходимость привлечения для этой цели другой аудиторской организации;

целесообразность получения аудиторского заключения другой аудиторской организации относительно адекватности систем бухгалтерского учета и внутреннего контроля хранителя с тем, чтобы удостовериться, что товарно-материальные ценности были пересчитаны точно и хранятся надлежащим образом;

целесообразность инспектирования документации по запасам товарно-материальных ценностей, находящимся на хранении у хранителей.

17. Факт наблюдения аудиторской организацией за инвентаризацией и полученные аудиторские доказательства относительно существования и состояния товарно-материальных ценностей следует отражать в рабочей документации аудиторской организации.

(п. 17 в ред. постановления Минфина от 28.12.2009 N 153)

ДОКАЗАТЕЛЬСТВ О ХОЗЯЙСТВЕННЫХ (ЭКОНОМИЧЕСКИХ) СПОРАХ, ИМЕЮЩИХСЯ У АУДИРУЕМОГО ЛИЦА

18. Хозяйственные (экономические) споры, имеющиеся у аудируемого лица, могут иметь существенное влияние на его бухгалтерскую (финансовую) отчетность. Однако до тех пор, пока хозяйственные (экономические) споры окончательно не разрешены, суммы по ним не отражают в бухгалтерском учете, но при этом могут быть начислены соответствующие резервы.

19. Аудиторская организация должна выполнить определенные процедуры с тем, чтобы получить информацию об имеющихся у аудируемого лица хозяйственных (экономических) спорах, которые могут существенно повлиять на бухгалтерскую (финансовую) отчетность аудируемого лица. К таким процедурам относятся:

направление необходимых запросов руководству аудируемого лица и получение от него разъяснений;

проверка протоколов заседаний органов управления аудируемого лица;

ознакомление с перепиской аудируемого лица с организацией, оказывающей ему юридические услуги;

проверка финансовых затрат аудируемого лица на юридические услуги;

изучение любой информации о деятельности аудируемого лица, включая информацию, полученную от юридической службы аудируемого лица либо организации, оказывающей аудируемому лицу юридические услуги.

20. Если аудиторская организация выявила наличие хозяйственных (экономических) споров либо считает, что таковые могут иметь место, она должна письменно обратиться непосредственно в юридическую службу аудируемого лица либо к организации, оказывающей аудируемому лицу юридические услуги, с целью получения достаточных надлежащих аудиторских доказательств осведомленности руководства аудируемого лица о потенциально существенных хозяйственных (экономических) спорах, а также о правильности сделанных руководством аудируемого лица оценок финансовых последствий таких споров.

21. Письмо в адрес организации, оказывающей аудируемому лицу юридические услуги, должно быть согласовано с руководством аудируемого лица и содержать запрос о предоставлении аудиторской организации информации о наличии у аудируемого лица хозяйственных (экономических) споров, их перечне и порядке разрешения, а также об оценке предполагаемых результатов разрешения споров, их финансовых последствий для аудируемого лица.

22. Аудиторская организация должна проанализировать текущее положение дел по существенным хозяйственным (экономическим) спорам вплоть до даты выдачи аудиторского заключения и при необходимости получить от юридической службы информацию, отражающую последние данные по разрешению споров.

23. Если руководство аудируемого лица отказывается дать согласие аудиторской организации на обращение в юридическую службу или в организацию, оказывающую этому аудируемому лицу юридические услуги, то такой отказ следует рассматривать как ограничение объема аудита, что ведет к выражению аудиторского мнения, отличного от безусловно положительного, или к отказу от выражения мнения.

24. Если юридическая служба или юридическая организация, оказывающая аудируемому лицу юридические услуги, отказывается ответить на запрос надлежащим образом и аудиторская организация не имеет возможности получить достаточные надлежащие аудиторские доказательства о хозяйственных (экономических) спорах посредством выполнения альтернативных процедур, аудиторская организация должна определить, ограничивается ли тем самым объем аудита и должна ли она в связи с этим выразить аудиторское мнение, отличное от безусловно положительного, или отказаться от его выражения.

Глава 4

УСТАНОВЛЕНИЕ ОБЩИХ ПРИНЦИПОВ ПОЛУЧЕНИЯ АУДИТОРСКИХ ДОКАЗАТЕЛЬСТВ ПО СТОИМОСТНОЙ ОЦЕНКЕ И РАСКРЫТИЮ ИНФОРМАЦИИ О ДОЛГОСРОЧНЫХ ФИНАНСОВЫХ ВЛОЖЕНИЯХ (в ред. постановления Минфина от 04.07.2007 N 109) (см. текст в предыдущей редакции)

25. Если величина долгосрочных финансовых вложений является существенной для бухгалтерской (финансовой) отчетности аудируемого лица, аудиторская организация должна получить достаточные надлежащие аудиторские доказательства относительно стоимостной оценки таких вложений и раскрытия информации о них.

(в ред. постановления Минфина от 04.07.2007 N 109)

26. Аудиторские процедуры, выполняемые в ходе проверки долгосрочных финансовых вложений, как правило, включают:

(в ред. постановления Минфина от 04.07.2007 N 109)

рассмотрение доказательств возможности отражения долгосрочных финансовых вложений в составе оборотных активов;

(в ред. постановления Минфина от 04.07.2007 N 109)

обсуждение с руководством аудируемого лица намерений сохранения данных активов на бухгалтерском балансе аудируемого лица;

получение официальных письменных заявлений и разъяснений по данному вопросу.

27. Другие аудиторские процедуры обычно включают рассмотрение соответствующей бухгалтерской (финансовой) отчетности и другой информации (например, биржевых котировок, которые служат показателем стоимостной оценки акций), сопоставление данных стоимостных оценок с балансовой стоимостью финансовых вложений вплоть до даты составления аудиторского заключения.

(в ред. постановления Минфина от 04.07.2007 N 109)

28. Вложения в облигации, займы или ссуды могут обеспечиваться передаваемыми ценными бумагами, недвижимостью, иным видом имущества и обязательствами. Финансовые вложения, такие как вложения в форме вкладов в уставные фонды других субъектов хозяйствования, долгосрочные займы, ссуды, вклады по договору простого товарищества и другие, подтверждаются соответствующими документами, которые аудиторская организация должна проверить.

(в ред. постановления Минфина от 04.07.2007 N 109)

Если наличие ценных бумаг аудируемого лица подтверждается только записями на счетах бухгалтерского учета, они могут быть подвержены проверке путем сверки числящихся сумм с данными выписок банков, депозитариев и других специализированных хранилищ ценных бумаг.

29. Если в соответствии с требованиями по ведению бухгалтерского учета и подготовке бухгалтерской (финансовой) отчетности стоимостная оценка каких-либо финансовых вложений была изменена, то аудиторской организации следует выяснить, отражены ли в бухгалтерском учете необходимые корректировки и (или) раскрываемые сведения.

(в ред. постановления Минфина от 04.07.2007 N 109)

Глава 5

УСТАНОВЛЕНИЕ ОБЩИХ ПРИНЦИПОВ ПОЛУЧЕНИЯ АУДИТОРСКИХ ДОКАЗАТЕЛЬСТВ ПО ИНФОРМАЦИИ ПО ОТЧЕТНЫМ СЕГМЕНТАМ БУХГАЛТЕРСКОЙ (ФИНАНСОВОЙ) ОТЧЕТНОСТИ АУДИРУЕМОГО ЛИЦА

30. Информация по отчетным сегментам бухгалтерской (финансовой) отчетности аудируемого лица - информация в бухгалтерской (финансовой) отчетности аудируемого лица, относящаяся к деятельности его структурных подразделений, имеющей отраслевые или географические отличия от основной деятельности (структурное подразделение удалено от места расположения организации либо выпускает продукцию (реализует товары, производит работы, оказывает услуги) по специфическим признакам, относящимся к другой отрасли) (далее - информация по сегментам).

31. Если информация по сегментам является существенной для бухгалтерской (финансовой) отчетности аудируемого лица, аудиторская организация должна получить достаточные надлежащие аудиторские доказательства относительно ее раскрытия в соответствии с требованиями к составлению бухгалтерской (финансовой) отчетности.

32. Поскольку информация по сегментам является неотъемлемой частью бухгалтерской (финансовой) отчетности аудируемого лица, то аудиторская организация не проводит аудиторских процедур, которые следовало бы проводить исключительно с целью выражения мнения о достоверности информации по сегментам. Однако концепция существенности включает в себя как количественные, так и качественные факторы, и в ходе аудита информацию по сегментам необходимо учитывать.

33. Аудиторские процедуры, выполняемые в отношении информации по сегментам, обычно включают аналитические процедуры и аудиторские тесты, применимые в данных обстоятельствах.

34. Аудиторская организация должна обсудить с руководством аудируемого лица методы, используемые для подготовки информации по сегментам, и определить, ведет ли использование этих методов к раскрытию информации в соответствии с установленными требованиями по подготовке бухгалтерской (финансовой) отчетности, а также проверить применение этих методов.

Аудиторская организация должна также проанализировать последовательность отражения и адекватность раскрытия следующей информации:

о реализации, передаче материальных объектов и расчетах между сегментами;

об исключении из сводной отчетности межсегментных оборотов;

о распределении активов и расходов между сегментами;

данные отчетности в сопоставлении со сметами и другими ожидаемыми результатами.

35. В случаях, когда аудиторская организация проводит аудит достоверности бухгалтерской (финансовой) отчетности аудируемого лица, включающей показатели одного или нескольких его структурных подразделений, аудит которых проводит другая аудиторская организация, следует руководствоваться правилами аудиторской деятельности "Использование результатов работы другой аудиторской организации", утвержденными постановлением Министерства финансов Республики Беларусь от 31 октября 2001 г. N 106 "Об утверждении правил аудиторской деятельности" (Национальный реестр правовых актов Республики Беларусь, 2001 г., N 109, 8/7457).

(в ред. постановлений Минфина от 24.09.2007 N 140, от 08.06.2009 N 72)
