



Аудиторская палата

# Начальные и сопоставимые данные: требования к аудиту

**Ольга Ярмакович,**  
старший менеджер ООО «Б1 Аудиторские услуги»

Минск 2023



# ПРОГРАММА

Часть 1

**НПАД 124: Определения и основные требования**

Часть 2

**Первичный аудит: действия аудитора**

Часть 3

**Первичный аудит: влияние на аудиторское заключение**

Часть 4

**Отдельные практические аспекты применения НПАД 124**



## НПАД 124: ОСНОВНЫЕ ОПРЕДЕЛЕНИЯ

первичный аудит (*другой аудитор/ не было аудита*)

начальные/ конечные данные (НД/КД)

предшествующий/ текущий отчетный период (ПП/ТП)

**сопоставимые данные:**

- соответствующие показатели (=составная часть отчетности за текущий период);
- сопоставимая отчетность.



## НАЧАЛЬНЫЕ И СОПОСТАВИМЫЕ ДАННЫЕ: ТРЕБОВАНИЯ К АУДИТУ

### БУХГАЛТЕРСКИЙ БАЛАНС

на \_\_\_\_\_ 20\_\_ г.

Организация	
Учетный номер плательщика	

## НПАД 124: ОСНОВНЫЕ ОПРЕДЕЛЕНИЯ: ПРИМЕР

Адрес	
-------	--

Дата утверждения	
Дата отправки	
Дата принятия	

Текущий отчетный период

Конечные данные

Активы	Код строки	На _____ 20__ г.	На 31 декабря 20__ г.
1	2	3	4
<b>I. ДОЛГОСРОЧНЫЕ АКТИВЫ</b>			
Основные средства	110		
Нематериальные активы	120		
Доходные вложения в материальные активы	130		
в том числе:			
инвестиционная недвижимость	131		
предметы финансовой аренды (лизинга)	132		
прочие доходные вложения в материальные активы	133		
Вложения в долгосрочные активы	140		
Долгосрочные финансовые вложения	150		
Отложенные налоговые активы	160		
Долгосрочная дебиторская задолженность	170		
Прочие долгосрочные активы	180		
<b>ИТОГО по разделу I</b>	<b>190</b>		
<b>II. КРАТКОСРОЧНЫЕ АКТИВЫ</b>			
Запасы	210		
в том числе:			
материалы	211		
животные на выращивании и откорме	212		
незавершенное производство	213		
готовая продукция и товары	214		
товары отгруженные	215		
прочие запасы	216		
Долгосрочные активы, предназначенные для реализации	220		
Расходы будущих периодов	230		
Налог на добавленную стоимость по приобретенным товарам, работам, услугам	240		
Краткосрочная дебиторская задолженность	250		
Краткосрочные финансовые вложения	260		
Денежные средства и эквиваленты денежных средств	270		
Прочие краткосрочные активы	280		
<b>ИТОГО по разделу II</b>	<b>290</b>		
<b>БАЛАНС</b>	<b>300</b>		

Предшествующий отчетный период

Начальные данные

Соответствующие показатели



## НПАД 124: ОСНОВНЫЕ ТРЕБОВАНИЯ

Подтверждение достоверности **начальных данных** при **первичном аудите**.

**Аудитор должен  
убедиться в том, что**

начальные данные не содержат  
**искажений, которые могут  
существенно повлиять на отчетность  
текущего отчетного периода**

конечные данные ПП правильно  
перенесены в начало ТП

учетная политика применяется  
последовательно либо изменения в нее  
соответствуют требованиям  
законодательства, правильно отражены в  
бухучете и раскрыты в отчетности



## ПЕРВИЧНЫЙ АУДИТ: ДЕЙСТВИЯ АУДИТОРА

Каким образом аудитор может получить достаточные и надлежащие доказательства в отношении начальных данных?

ознакомиться с **рабочей документацией (не только отчет по результатам аудита!!!)** предыдущего аудитора (*учитывать компетентность и независимость предыдущего аудитора, а также характер выданного аудиторского заключения*)

**И (ИЛИ)**

самостоятельно выполнить аудиторские процедуры в отношении начальных данных



## ПЕРВИЧНЫЙ АУДИТ: ДЕЙСТВИЯ АУДИТОРА

Какие аудиторские процедуры необходимо выполнить по начальным данным?

**1) доказательства могут быть получены в ходе процедур по финансовым и хозяйственным операциям и документам текущего периода**

*факт погашения задолженности в течение ТП подтверждает существование, права и обязанности, полноту и стоимостную оценку данной задолженности на начало периода и т.п.*

**2) процедуры в отношении ТМЦ:**

*долгосрочные активы, запасы, имущество на забалансе*

- наблюдение за текущей инвентаризацией ТМЦ и отслеживание их количественных изменений до начала отчетного периода;
- детальное тестирование стоимостной оценки ТМЦ, существовавших на начало отчетного периода
- детальное тестирование величины валовой прибыли и своевременности ее определения;
- другие процедуры согласно НПАД 115 «Получение аудиторских доказательств в конкретных случаях».

**3) подтверждение обязательств-проверить учетные данные либо получить подтверждение от третьих лиц**

*банки, кредиторы и т.п.*

**4) проверка особенностей ведения бухучета-определяют ли начальные данные учетную политику и осуществляется ли такая учетная политика в соответствии с законодательством**

## ПЕРВИЧНЫЙ АУДИТ: ДЕЙСТВИЯ АУДИТОРА

### Какие аудиторские процедуры необходимо выполнить по проверке соответствующих показателей (СП)?

1

- установить соответствует ли учетная политика в отношении соответствующих показателей за предшествующий период учетной политике за текущий период, либо были ли сделаны надлежащие корректировки в случае изменений учетной политики;

2

- согласуются ли представленные в текущей отчетности соответствующие показатели с численными значениями и прочим раскрытием информации, представленными в отчетности за предшествующий период;

3

- убедиться, что соответствующие показатели не содержат существенных искажений, способных повлиять на достоверность отчетности за текущий период (=аудиторские процедуры по начальным данным).



## ПЕРВИЧНЫЙ АУДИТ: ДЕЙСТВИЯ АУДИТОРА

Аудитору отчетности за текущий период необходимо убедиться в достоверности показателей за предыдущий период (точно так же как и в ходе аудита статей отчетности за текущий период)

### Шаг 1

- Аудитору отчетности за текущий период необходимо убедиться в достоверности показателей за предыдущий период (точно так же как и в ходе аудита статей отчетности за текущий период);

### Шаг 2

- На уровне каждой существенной статьи определяем, какие именно аудиторские процедуры были выполнены и доказательства получены предыдущим аудитором, далее делаем вывод о том, необходимо ли дополнительно выполнить какие-либо аудиторские процедуры для конкретной статьи за предыдущий период, либо принимаем объем аудита этой статьи и выводы предыдущего аудита;

### Шаг 3

- Убеждаемся, что обязательные процедуры по НПАД были выполнены.

### Шаг 4

- Документируем результаты процедур в отношении начальных данных.



## ПЕРВИЧНЫЙ АУДИТ: ДЕЙСТВИЯ АУДИТОРА

### ПРИМЕР: процедуры в отношении ОС за предыдущий период

Шаг 1	<b>являлся ли счет существенным для целей аудита отчетности за предыдущий период</b> (уровень существенности и размер остатка по счету)	Да, являлся, остаток по счету превышает уровень существенности, использовавшийся предыдущим аудитором. Уровень существенности в отношении аудита за предыдущий период незначительно отличается от уровня существенности, оцененного для аудита за текущий период.
Шаг 2	<b>оценка риска</b> (был ли выявлен риск существенного искажения в отношении этого счета, если да – в отношении каких предпосылок)	Значимыми предпосылками для аудита статьи ОС за предыдущий период являлись: существование, права и обязанности, стоимостная оценка и распределение. Риска существенного искажения на уровне предпосылок в отношении статьи ОС выявлено не было.
Шаг 3	<b>стратегия аудита</b> (только процедуры по существу, комбинированный подход, включающий тестирование контролей)	В отношении статьи ОС выполнялись только процедуры по существу.
Шаг 4	<b>перечень конкретных аудиторских процедур и их результаты</b>	<b>Были выполнены следующие процедуры:</b> участие в инвентаризации, проверка физического наличия объектов ОС (существование), тестирование существенных поступлений и выбытий за аудируемый период (существование, права и обязанности, стоимостная оценка); анализ состава затрат, капитализированных в состав основных средств (стоимостная оценка и распределение); тестирование адекватности и правильность применения СПИ по группам основных средств (стоимостная оценка и распределение); пересчет амортизации (стоимостная оценка и распределение). <b>По результатам выполненных процедур существенных искажений выявлено не было.</b>



## ПЕРВИЧНЫЙ АУДИТ: ДЕЙСТВИЯ АУДИТОРА

### ПРИМЕР: процедуры в отношении ОС за предыдущий период (продолжение)

Исходя из полученной (от предыдущего аудитора) информации делаем вывод о возможности полагаться на проведенный аудит счета ОС за предыдущий период.

Если по какой-либо причине **объем аудиторских доказательств** предыдущего аудитора является **недостаточным или ненадлежащим** для целей аудита за текущий период, **выполняем процедуры (дополнительный объем) в отношении статьи ОС самостоятельно.**

**Например**, вследствие различия в подходах к определению уровня существенности, аудитору отчетности за текущий период необходимо провести дополнительное тестирование объектов, поступивших или выбывших в течение предыдущего периода. В случае тестирования существенных объектов ОС на текущую отчетную дату (имеющихся в наличии, поступивших, выбывших), эта процедура может иметь результатом аудиторские доказательства в отношении как начальных данных, так и данных текущего периода.



## ПЕРВИЧНЫЙ АУДИТ: ВЛИЯНИЕ НА АУДИТОРСКОЕ ЗАКЛЮЧЕНИЕ

### Ситуация 1

Аудит за предшествующий период не проводился, получены достаточные и надлежащие аудиторские доказательства в отношении начальных данных.

**В аудиторском заключении в отношении отчетности за текущий период необходимо:**

**В аудиторском заключении в отношении отчетности за текущий период необходимо:**

В разделе **«Прочие вопросы»** указать, что соответствующие показатели за предшествующий отчетный период не были проверены.

**Такое заявление не освобождает от выполнения надлежащих процедур в отношении начальных данных!**



## ПЕРВИЧНЫЙ АУДИТ: ВЛИЯНИЕ НА АУДИТОРСКОЕ ЗАКЛЮЧЕНИЕ

### Ситуация 2

Аудит за предшествующий период не проводился, НЕ получены достаточные и надлежащие аудиторские доказательства в отношении начальных данных.

В аудиторском заключении в отношении отчетности за текущий период **необходимо:**

1) В разделе **«Прочие вопросы»** указать, что соответствующие показатели за предшествующий отчетный период не были проверены;

2) Выразить мнение с оговоркой или отказаться от выражения мнения.



## ПЕРВИЧНЫЙ АУДИТ: ВЛИЯНИЕ НА АУДИТОРСКОЕ ЗАКЛЮЧЕНИЕ

### Ситуация 3

Аудит за предшествующий период проводился другим аудитором, аудитором (отчетности за текущий период) **получены** достаточные и надлежащие аудиторские доказательства в отношении начальных данных.

**В аудиторском заключении в отношении отчетности за текущий период необходимо:**

В разделе **«Прочие вопросы»** указать:

- на то, что аудит отчетности за предшествующий период проводила предыдущая аудиторская организация;
- дату выдачи аудиторского заключения за предшествующий период;
- аудиторское мнение о достоверности отчетности за предшествующий период (если было модифицировано, то указать причину модификации).



## ПЕРВИЧНЫЙ АУДИТ: ВЛИЯНИЕ НА АУДИТОРСКОЕ ЗАКЛЮЧЕНИЕ

### Ситуация 4

Аудит за предшествующий период проводился другим аудитором, аудитором (отчетности за текущий период) **НЕ получены** достаточные и надлежащие аудиторские доказательства в отношении начальных данных.

**В аудиторском заключении в отношении отчетности за текущий период необходимо:**

1) В разделе **«Прочие вопросы»** указать:

- на то, что аудит отчетности за предшествующий период проводила предыдущая аудиторская организация;
- дату выдачи аудиторского заключения за предшествующий период;
- аудиторское мнение о достоверности отчетности за предшествующий период (если было модифицировано, то указать причину модификации).

2) Выразить мнение с оговоркой или отказаться от выражения мнения.

## ПЕРВИЧНЫЙ АУДИТ: ВЛИЯНИЕ НА АУДИТОРСКОЕ ЗАКЛЮЧЕНИЕ

Влияние модификации (наличия оговорки) в аудиторском заключении предыдущего аудитора в отношении отчетности за предыдущий период на аудиторское заключение за текущий период:

1

⑩ Если **вопрос**, являвшийся причиной для модификации в предшествующем периоде, **был решен и информация об этом раскрыта в отчетности надлежащим образом**, то при выражении мнения за текущий период указывать на модифицированное аудиторское мнение за предыдущий не требуется (=не будет оговорки на начальные данные в аудиторском заключении за текущий период);

2

⑩ Если **вопрос**, являвшийся причиной для модификации в предшествующем периоде, **НЕ был решен**, то аудитор должен модифицировать аудиторское мнение за текущий период (= оговорка), если данный вопрос оказывает влияние на отчетность текущего периода, и в разделе **«Основание для мнения с оговоркой»**:

⑩ *необходимо указать оказывает ли или может оказать данный вопрос существенное влияние на показатели как текущего периода, так и соответствующие показатели предшествующего периода, **или***

⑩ *указать, что мнение модифицировано по причине влияния или возможного влияния на сопоставимость показателей текущего периода и соответствующих показателей предшествующего периода.*



## ПЕРВИЧНЫЙ АУДИТ: ВЛИЯНИЕ НА АУДИТОРСКОЕ ЗАКЛЮЧЕНИЕ

**ПРИМЕР №1:** в аудиторском заключении в отношении отчетности за 2022 год предыдущим аудитором выражено мнение с оговоркой в отношении статьи «Запасы» (не присутствовали на инвентаризации по состоянию на 31 декабря 2022 года, не получили достаточные и надлежащие доказательства относительно существования и состояния запасов на отчетную дату).

**Каким образом данный вопрос будет учтен в аудиторском заключении в отношении отчетности за 2023 год (инвентаризация на 31 декабря 2023 года проведена)?**

**Себестоимость = Запасы на начало + Затраты за период - Запасы на конец**

Данный вопрос влияет на данные текущего периода и на данные предшествующего периода, соответственно, будет выражено мнение с оговоркой в отношении статьи Запасы и Накопленная прибыль по состоянию на начало отчетного периода и результатов деятельности за 2023 год (себестоимости).



## ПЕРВИЧНЫЙ АУДИТ: ВЛИЯНИЕ НА АУДИТОРСКОЕ ЗАКЛЮЧЕНИЕ

**ПРИМЕР №2:** в аудиторском заключении в отношении отчетности за 2022 год предыдущим аудитором выражено мнение с оговоркой в отношении статьи «Запасы» (не присутствовали на инвентаризации по состоянию на 31 декабря 2022 года, не получили достаточные и надлежащие доказательства относительно существования и состояния запасов на отчетную дату).

**Каким образом данный вопрос будет учтен в аудиторском заключении в отношении отчетности за 2024 год (инвентаризация на 31 декабря 2024 года проведена)?**

**Себестоимость = Запасы на начало + Затраты за период - Запасы на конец**

Данный вопрос влияет на данные предшествующего периода, соответственно, будет выражено мнение с оговоркой в отношении сопоставимых данных (статьи Запасы и Накопленная прибыль по состоянию на начало предшествующего периода и результаты деятельности за 2023 год (себестоимость)).



## ПЕРВИЧНЫЙ АУДИТ: ВЛИЯНИЕ НА АУДИТОРСКОЕ ЗАКЛЮЧЕНИЕ

### Ситуация 5

Аудит за предшествующий период проводился другим аудитором, который выразил немодифицированное мнение, но аудитором (отчетности за текущий период) выявлены существенные искажения, влияющие на отчетность за предшествующий период

Необходимо (помимо обязательного включения раздела «Прочие вопросы»):

1) Если искажение исправлено (внесены корректировки)- получить разумную уверенность, что соответствующие показатели в отчетности согласуются со сделанными корректировками. Рассмотреть необходимость включения информации об исправлении в раздел **«Важные обстоятельства»**

2) Если искажение **НЕ было** исправлено - необходимо модифицировать аудиторское мнение по отчетности текущего периода в отношении соответствующих показателей за предшествующий период (= оговорка).

## ОТДЕЛЬНЫЕ ПРАКТИЧЕСКИЕ АСПЕКТЫ ПРИМЕНЕНИЯ НПАД 124

### ПЕРВИЧНЫЙ АУДИТ ПРЕДПОЛАГАЕТ:

1

Взаимодействие с предыдущим аудитором/самостоятельное выполнение аудиторских процедур в отношении начальных данных – необходимо учитывать при расчете стоимости услуг и согласовании сроков проведения аудита;

2

Лучшей практикой является запрос к предыдущему аудитору на этапе принятия клиента – более точная оценка потенциальных рисков клиента/проекта;

3

Процедуры в отношении начальных данных целесообразно проводить в начале аудита – этап планирования/предварительный этап, может быть частью процедур по оценке рисков;

4

Ознакомление с рабочей документацией предыдущего аудитора часто более эффективно с точки зрения времени по сравнению с самостоятельным выполнением аудита начальных данных;

5

При наличии модификации в аудиторском мнении предыдущего аудитора необходимо заблаговременно выяснить, сохраняется ли необходимость в модификации мнения за текущий отчетный период, уведомить об этом аудируемое лицо (руководство, представителей собственников).

## ОТДЕЛЬНЫЕ ПРАКТИЧЕСКИЕ АСПЕКТЫ ПРИМЕНЕНИЯ НПАД 124

Методические материалы, размещенные на сайте Аудиторской палаты



Коммуникация новый аудитор - организация - предыдущий аудитор



Документирование обзора работы предыдущего аудитора



НАЧАЛЬНЫЕ И СОПОСТАВИМЫЕ ДАННЫЕ: ТРЕБОВАНИЯ К АУДИТУ

# Тестовое задание



## ПРОВЕРОЧНЫЙ ВОПРОС 1

**Что такое начальные данные в бухгалтерской отчетности?**

- А. Данные на начало текущего отчетного периода
- Б. Данные на начало предшествующего периода
- В. Данные за предшествующий отчетный период



## ПРОВЕРОЧНЫЙ ВОПРОС 1

Что такое начальные данные в бухгалтерской отчетности?

- А. Данные на начало текущего отчетного периода
- Б. Данные на начало предшествующего периода
- В. Данные за предшествующий отчетный период



## ПРОВЕРОЧНЫЙ ВОПРОС 2

**Что должны отражать начальные данные?**

- А. Результаты хозяйственных операций предшествующего отчетного периода
- Б. Учетную политику текущего отчетного периода
- В. Учетную политику предшествующего отчетного периода



## ПРОВЕРОЧНЫЙ ВОПРОС 2

Что должны отражать начальные данные?

- А. Результаты хозяйственных операций предшествующего отчетного периода
- Б. Учетную политику текущего отчетного периода
- В. Учетную политику предшествующего отчетного периода



### ПРОВЕРОЧНЫЙ ВОПРОС 3

**Если аудит за предшествующий отчетный период не проводился, необходимо ли выполнять процедуры в отношении начальных данных?**

- А. Да
- Б. На усмотрение аудитора
- В. Нет



### ПРОВЕРОЧНЫЙ ВОПРОС 3

**Если аудит за предшествующий отчетный период не проводился, необходимо ли выполнять процедуры в отношении начальных данных?**

- А. Да
- Б. На усмотрение аудитора
- В. Нет



## ПРОВЕРОЧНЫЙ ВОПРОС 4

**Как аудитор может получить достаточные и надлежащие аудиторские доказательства в отношении начальных данных?**

- А. Ознакомиться с рабочей документацией предыдущего аудитора
- Б. Выполнить процедуры в отношении начальных данных самостоятельно
- В. Достаточно изучить аудиторское заключение и отчет по результатам аудита предыдущего аудитора



## ПРОВЕРОЧНЫЙ ВОПРОС 4

**Как аудитор может получить достаточные и надлежащие аудиторские доказательства в отношении начальных данных?**

- А. Ознакомиться с рабочей документацией предыдущего аудитора
- Б. Выполнить процедуры в отношении начальных данных самостоятельно
- В. Достаточно изучить аудиторское заключение и отчет по результатам аудита предыдущего аудитора



## ПРОВЕРОЧНЫЙ ВОПРОС 5

**В каком разделе аудиторского заключения необходимо указать на факт проведения первичного аудита?**

- А. Ключевые вопросы аудита
- Б. Важные обстоятельства
- В. Прочие вопросы



## ПРОВЕРОЧНЫЙ ВОПРОС 5

**В каком разделе аудиторского заключения необходимо указать на факт проведения первичного аудита?**

- А. Ключевые вопросы аудита
- Б. Важные обстоятельства
- В. Прочие вопросы



## ПРОВЕРОЧНЫЙ ВОПРОС 6

**Необходимо ли указывать причину модификации аудиторского мнения предыдущего аудитора в аудиторском заключении по отчетности за текущий период?**

- А. Да
- Б. Нет
- В. Не обязательно, если вопрос, который привел к модификации, был разрешен



## ПРОВЕРОЧНЫЙ ВОПРОС 6

Необходимо ли указывать причину модификации аудиторского мнения предыдущего аудитора в аудиторском заключении по отчетности за текущий период?

- А. Да
- Б. Нет
- В. Не обязательно, если вопрос, который привел к модификации, был разрешен



## ПРОВЕРОЧНЫЙ ВОПРОС 7

**В каком случае модификация аудиторского мнения, выраженного предыдущим аудитором в отношении отчетности за предшествующий отчетный период, приведет к модификации аудиторского мнения по отчетности за текущий отчетный период?**

- A. Если вопрос, являвшийся причиной для модификации аудиторского мнения предыдущего аудитора, был разрешен в текущем отчетном периоде
- Б. Если вопрос, являвшийся причиной для модификации аудиторского мнения предыдущего аудитора, не был разрешен в текущем отчетном периоде
- В. Если вопрос, являвшийся причиной для модификации аудиторского мнения предыдущего аудитора, не был разрешен в текущем отчетном периоде и оказал существенное влияние на данные отчетности за текущий период



## ПРОВЕРОЧНЫЙ ВОПРОС 7

**В каком случае модификация аудиторского мнения, выраженного предыдущим аудитором в отношении отчетности за предшествующий отчетный период, приведет к модификации аудиторского мнения по отчетности за текущий отчетный период?**

- A. Если вопрос, являвшийся причиной для модификации аудиторского мнения предыдущего аудитора, был разрешен в текущем отчетном периоде
- Б. Если вопрос, являвшийся причиной для модификации аудиторского мнения предыдущего аудитора, не был разрешен в текущем отчетном периоде
- В. Если вопрос, являвшийся причиной для модификации аудиторского мнения предыдущего аудитора, не был разрешен в текущем отчетном периоде и оказал существенное влияние на данные отчетности за текущий период



Аудиторская палата

**БЛАГОДАРИМ  
ЗА ВНИМАНИЕ!**

[education@audit-ap.by](mailto:education@audit-ap.by)  
[www.audit-ap.by](http://www.audit-ap.by)

Минск 2023