

Первая проверка аудируемого лица

МСА 510 «Первичное аудиторское задание — начальные сальдо»
/ ISA 510. Initial Engagements - Opening Balances;

МСА 710 «Сравнительные данные: сравнительные показатели и сравнительная финансовая отчетность» / ISA 710. Comparative Information— Corresponding Figures and Comparative Financial Statements;

Предыдущий аудитор есть

Соответствие МСА и ФСАД/ФПСАД (Ознакомление с АЗ предыдущего аудитора)

МСА 510	ФПСАД 19	Комментарий
<p>5. Аудитор должен ознакомиться с самой последней финансовой отчетностью организации, если таковая имеется, а также с заключением предшествующего аудитора по ней, если оно есть, для изучения информации, касающейся остатков на начало периода, включая раскрытие информации.</p>	<p>Не регламентировано</p>	<p>МСА, в отличие от ФПСАД, требуют ознакомления с аудиторским заключением предыдущего аудитора</p>

Соответствие МСА и ФСАД/ФПСАД (Ознакомление с АЗ предыдущего аудитора)

МСА 510	ФПСАД 19	Комментарий
<p>А4. Если аудит финансовой отчетности за предыдущий период проводился предшествующим аудитором, аудитор может получить достаточные надлежащие аудиторские доказательства в отношении остатков на начало периода путем изучения рабочей документации предшествующего аудитора.</p>	<p>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.</p>	<p>Требования МСА и ФПСАД совпадают.</p>

Соответствие МСА и ФСАД/ФПСАД (Ознакомление с АЗ предыдущего аудитора)

МСА 510	ФПСАД 19	Комментарий
<p>То, насколько в результате изучения такой документации аудиторуд удастся собрать достаточные надлежащие аудиторские доказательства, будет зависеть от профессиональной компетентности и независимости предшествующего аудитора.</p>	<p>Действующий аудитор должен принимать во внимание профессиональную компетентность и независимость другого аудитора.</p>	<p>Требования МСА и ФПСАД совпадают.</p>

Соответствие МСА и ФСАД/ФПСАД (Общение с предыдущим аудитором)

МСА 510	ФПСАД 19	Комментарий
<p>А5. Информационное взаимодействие между действующим и предыдущим аудиторами регулируется соответствующими этическими и профессиональными требованиями.</p>	<p>7. При общении с другим аудитором действующий аудитор должен соблюдать Кодекс этики аудиторов России.</p>	<p>Требования МСА и ФПСАД совпадают.</p>

Указание на предыдущего аудитора в аудиторском заключении текущего аудитора – право или обязанность?

Зависит от того, аудируются ли соответствующие показатели или сопоставимая отчетность.

ФПСАД 26

3. ...Сопоставимые данные могут быть представлены в виде:

- а) **соответствующих показателей** за предшествующий период, **являющихся частью** финансовой (бухгалтерской) отчетности за текущий период и предназначенных для изучения в сопоставлении с аналогичными показателями за текущий период; такие соответствующие показатели не являются завершенной финансовой (бухгалтерской) отчетностью, которую можно рассматривать самостоятельно, но являются неотъемлемой частью финансовой (бухгалтерской) отчетности за текущий период и должны рассматриваться только в связи с аналогичными показателями за текущий период;
- б) **сопоставимой финансовой (бухгалтерской) отчетности** за предшествующий период, предназначенной для сопоставления с финансовой (бухгалтерской) отчетностью за текущий период и **не являющейся составной частью** финансовой (бухгалтерской) отчетности за текущий период.

ФПСАД 26

Соответствующие показатели

13. Если аудитор работает с аудируемым лицом первый год, а аудит финансовой (бухгалтерской) отчетности за предыдущий период проводил другой аудитор, в отношении соответствующих показателей за предыдущий период аудитор **может сослаться** в своем аудиторском заключении за текущий период на выданное другим аудитором аудиторское заключение по финансовой (бухгалтерской) отчетности за предыдущий период в части соответствующих показателей.

Сопоставимая финансовая (бухгалтерская) отчетность

21. Если аудит финансовой (бухгалтерской) отчетности за предыдущий период проведен другим аудитором, то:

б) аудиторское заключение, составленное аудитором, для которого аудиторское задание является первичным аудитом, **должно содержать:** сведения о том, что аудит финансовой (бухгалтерской) отчетности за предыдущий период был проведен другим аудитором; ...

МСА 710

6. (b) **сопоставимые показатели** – сравнительная информация в том случае, когда числовые показатели и другая раскрываемая информация за предыдущий период включены в финансовую отчетность за текущий период **как ее неотъемлемая часть** и предназначены для рассмотрения только в связи с рассмотрением числовых показателей и раскрытием другой информации за текущий период (называемых «показателями текущего периода»). Степень детализации соответствующих представленных числовых показателей и раскрываемой информации определяется прежде всего тем, насколько они важны для рассмотрения показателей текущего периода;
- (c) **сравнительная финансовая отчетность** – сравнительная информация в том случае, когда числовые показатели и другая раскрываемая информация за предыдущий период включены в финансовую отчетность за текущий период **для сравнения**, но если в отношении этих данных и информации проведен аудит, то на них делается ссылка в аудиторском мнении. Степень детализации информации, содержащейся в данной сравнительной финансовой отчетности, сопоставим с уровнем детализации информации в финансовой отчетности за текущий период.

МСА 710

Сравнительная финансовая отчетность

17. Если аудит финансовой отчетности за предыдущий период проводился предшествующим аудитором, в дополнение к выражению мнения в отношении финансовой отчетности за текущий период аудитор **должен** указать в разделе «Прочие сведения» следующее: аудит финансовой отчетности за предыдущий период проводился предшествующим аудитором;...

Сопоставимые показатели

13. Если аудит финансовой отчетности за предыдущий период проводился предшествующим аудитором и законы или нормативные акты не запрещают аудитору указывать на аудиторское заключение предшествующего аудитора в отношении сопоставимых показателей, **а аудитор решает сослаться на указанное заключение**, он должен указать в разделе «Прочие сведения» аудиторского заключения следующее: аудит финансовой отчетности за предыдущий период проводился предшествующим аудитором;...

Форма указания на
предыдущего аудитора в
аудиторском заключении
текущего аудитора

ФПСАД 26

13. Если аудитор работает с аудируемым лицом первый год, а аудит финансовой (бухгалтерской) отчетности за предыдущий период проводил другой аудитор, в отношении соответствующих показателей за предыдущий период аудитор **может сослаться** в своем аудиторском заключении за текущий период на выданное другим аудитором аудиторское заключение по финансовой (бухгалтерской) отчетности за предыдущий период в части соответствующих показателей. Если аудитор решает сослаться на другого аудитора, его аудиторское заключение должно содержать указание на:
- а) то, что аудит финансовой (бухгалтерской) отчетности за предыдущий период проводил другой аудитор;
 - б) форму мнения, выраженного в аудиторском заключении за предыдущий период другим аудитором (если такое аудиторское заключение было модифицировано, необходимо указать причину модифицирования);
 - в) дату аудиторского заключения за предыдущий период.

ФПСАД 26 (Образец АЗ)

Приложение Г:

Ответственность за составление и представление этой финансовой (бухгалтерской) отчетности несет исполнительный орган организации "УУУ". Наша обязанность заключается в том, чтобы выразить мнение о достоверности во всех существенных отношениях данной отчетности и соответствии порядка ведения бухгалтерского учета законодательству Российской Федерации на основе проведенного аудита.

Финансовая (бухгалтерская) отчетность организации "УУУ" за период с 1 января по 31 декабря 20(Х0) г. включительно была проверена другим аудитором, аудиторское заключение которого датировано 31 марта 20(Х1)г. и содержит безоговорочно положительное мнение о данной финансовой (бухгалтерской) отчетности.

Мы провели аудит в соответствии с: ...

МСА 710

13. Если аудит финансовой отчетности за предыдущий период проводился предшествующим аудитором и законы или нормативные акты не запрещают аудитору указывать на аудиторское заключение предшествующего аудитора в отношении сопоставимых показателей, а аудитор решает сослаться на указанное заключение, он должен указать в разделе «Прочие сведения» аудиторского заключения следующее:

- (a) аудит финансовой отчетности за предыдущий период проводился предшествующим аудитором;
- (b) мнение какого типа было выражено предшествующим аудитором, а в случае модифицированного мнения указать соответствующие причины;
- (c) дату указанного заключения (см. пункт А7).

МСА 710 (Образец А3)

Пример 3:

... Прочие сведения

Аудит финансовой отчетности организации ABC за год, закончившийся 31 декабря 20X0 года, был проведен другим аудитором, который выразил немодифицированное мнение в отношении данной отчетности.

**Аудиторское заключение
предыдущего аудитора было
модифицировано**

МСА 710

(Нерешенность вопроса в АЗ предыдущего аудитора)

- АЗ. Если ранее выпущенное аудиторское заключение за предыдущий период содержало мнение с оговоркой, отказ от выражения мнения или отрицательное мнение и вопрос, явившийся причиной выражения модифицированного мнения в аудиторском заключении, **был решен и надлежащим образом отражен или раскрыт** в финансовой отчетности в соответствии с применимой концепцией подготовки финансовой отчетности, то в аудиторском мнении в отношении текущего периода, указывать на модифицированное аудиторское мнение за предыдущий период не требуется.

ПБУ 22/2010

(способ исправления существенной ошибки)

- 9. Существенная ошибка предшествующего отчетного года, выявленная после утверждения бухгалтерской отчетности за этот год, исправляется:
 - 1) записями по соответствующим счетам бухгалтерского учета в текущем отчетном периоде. При этом корреспондирующим счетом в записях является счет учета нераспределенной прибыли (непокрытого убытка);
 - 2) путем пересчета сравнительных показателей бухгалтерской отчетности за отчетные периоды, отраженные в бухгалтерской отчетности организации за текущий отчетный год, за исключением случаев, когда невозможно установить связь этой ошибки с конкретным периодом либо невозможно определить влияние этой ошибки накопительным итогом в отношении всех предшествующих отчетных периодов.

ПБУ 22/2010

(способ исправления существенной ошибки)

- Пересчет сравнительных показателей бухгалтерской отчетности осуществляется путем исправления показателей бухгалтерской отчетности, как если бы ошибка предшествующего отчетного периода никогда не была допущена (ретроспективный пересчет).
- Ретроспективный пересчет производится в отношении сравнительных показателей начиная с того предшествующего отчетного периода, представленного в бухгалтерской отчетности за текущий отчетный год, в котором была допущена соответствующая ошибка.

ПБУ 22/2010

(способ исправления существенной ошибки)

- 15. В пояснительной записке к годовой бухгалтерской отчетности организация обязана раскрывать следующую информацию в отношении существенных ошибок предшествующих отчетных периодов, исправленных в отчетном периоде:
 - 1) характер ошибки;
 - 2) сумму корректировки по каждой статье бухгалтерской отчетности - по каждому предшествующему отчетному периоду в той степени, в которой это практически осуществимо;
 - 3) сумму корректировки по данным о базовой и разводненной прибыли (убытку) на акцию (если организация обязана раскрывать информацию о прибыли, приходящейся на одну акцию);
 - 4) сумму корректировки вступительного сальдо самого раннего из представленных отчетных периодов.

МСА 710

(Вопрос в АЗ предыдущего аудитора решен в текущем периоде)

- А6. Если в финансовую отчетность за предыдущий период, в которой содержатся искажения, не были внесены исправления, и аудиторское заключение не было перевыпущено, но сопоставимые показатели были должным образом скорректированы или надлежащая информация раскрыта в финансовой отчетности за текущий период, то аудиторское заключение **может включать раздел «Важные обстоятельства»**, в котором описываются обстоятельства и указывается, где в финансовой отчетности полностью раскрыта информация по этому вопросу (см. МСА 706).

МСА 710

(Нерешенность вопроса в А3 предыдущего аудитора)

- А4. Если ранее выраженное аудиторское мнение за предыдущий период было модифицировано, нерешенный вопрос, ставший причиной выражения модифицированного аудиторского мнения, может оказаться значимым для показателей текущего периода. Тем не менее может потребоваться включение мнения с оговоркой, отказа от выражения мнения или отрицательного мнения (в зависимости от обстоятельств) в отношении финансовой отчетности за текущий период по причине влияния или возможного влияния нерешенного вопроса на сопоставимость показателей текущего периода и сопоставимых показателей.

МСА 710 (Образец А3)

вопрос в А3 предыдущего аудитора существенный и не решен

Пример 1. Пример заключения при наличии обстоятельств, описанных в пункте 11(а), а именно:

- в аудиторском заключении о финансовой отчетности за предыдущий период было выражено мнение с оговоркой;
- вопрос, послуживший причиной выражения модифицированного мнения, остался нерешенным;
- влияние или возможное влияние этого вопроса на показатели текущего периода является существенным и требует выражения аудитором модифицированного мнения в отношении показателей текущего периода.

МСА 710 (Образец А3)

вопрос в А3 предыдущего аудитора существенный и не решен

Основание для выражения мнения с оговоркой

Как описано в Примечании X, в финансовой отчетности не отражены расходы по амортизации, что является отступлением от требований Международных стандартов финансовой отчетности. Данное обстоятельство является результатом решения, принятого руководством в начале предыдущего финансового года, в результате чего мы выразили мнение с оговоркой в отношении финансовой отчетности за указанный год. При применении линейного метода амортизации и годовых норм амортизации в размере 5% для зданий и 20% для оборудования убыток за год должен быть увеличен на xxx в 20X1 году и на xxx в 20X0 году, стоимость основных средств должна быть уменьшена на сумму накопленной амортизации в размере xxx в 20X1 году и xxx в 20X0 году, а накопленный убыток должен быть увеличен на xxx в 20X1 году и xxx в 20X0 году.

МСА 710 (Образец А3)

вопрос в А3 предыдущего аудитора существенный и не решен

Пример 2. Пример заключения при наличии обстоятельств, описанных в пункте 11(b), а именно:

- в аудиторском заключении о финансовой отчетности за предыдущий период было выражено мнение с оговоркой.
- вопрос, послуживший причиной выражения модифицированного мнения, остался нерешенным;
- влияние или возможное влияние вопроса на показатели текущего периода является несущественным, однако требует выражения аудитором модифицированного мнения в связи с влиянием или возможным влиянием нерешенного вопроса **на сопоставимость показателей** текущего периода и сопоставимых показателей.

МСА 710 (Образец А3)

вопрос в А3 предыдущего аудитора существенный и не решен

Основание для выражения мнения с оговоркой

Так как мы были назначены аудиторами организации ABC в 20X0 году, мы не имели возможности наблюдать за проведением инвентаризации запасов на начало указанного периода или проверить их количество с помощью альтернативных процедур. Так как остатки запасов на начало периода оказывают влияние на результаты операционной деятельности, мы не смогли установить, требуется ли корректировка результатов операционной деятельности и нераспределенной прибыли на начало 20X0 года. Следовательно, мы выразили модифицированное аудиторское мнение в отношении финансовой отчетности за период, закончившийся 31 декабря 20X0 года. Наше мнение в отношении финансовой отчетности за текущий период также модифицировано по причине возможного влияния данного вопроса на сопоставимость показателей текущего периода и сопоставимых показателей.

ФПСАД 19 - пред

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.

Предыдущего аудитора не
было

ФПСАД 26

(Аудит не проводился)

14. 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.

МСА 710

(Аудит не проводился)

- 19. Если аудит финансовой отчетности за предыдущий период не проводился, аудитор должен указать в аудиторском заключении **в разделе «Прочие сведения»**, что сравнительная финансовая отчетность не проаудирована. Однако такое указание не освобождает аудитора от выполнения требования о получении достаточных надлежащих аудиторских доказательств в отношении того, что остатки на начало периода не содержат искажений, оказывающих существенное влияние на финансовую отчетность за текущий период.

Пример неправильной формулировки АЗ

3. Прочие сведения

Аудит бухгалтерской (финансовой) отчетности ОАО []

[] за год, закончившийся 31 декабря 2012 года, не проводился, в связи с этим мы не имели возможности получить достаточные надлежащие аудиторские доказательства в отношении входящих остатков и сравнительных данных.

