

Тема 7. Международные стандарты аудита, устанавливающие порядок формирования итоговых документов аудита

1. Аудиторское заключение по финансовой отчетности
2. Заключение независимого аудитора
3. Сопоставления
4. Прочая информация в документах, содержащих проверенную финансовую отчетность

1. Аудиторское заключение по финансовой отчетности

Порядок оформления и содержание аудиторского заключения, выдаваемого в результате аудиторской проверки финансовой отчетности субъекта, регламентируется Международным стандартом аудита № 700 "Аудиторское заключение по финансовой отчетности".

Аудитор должен изучить и оценить выводы, сделанные на основании полученных аудиторских доказательств в качестве основы для выражения мнения о финансовой отчетности.

Аудиторское заключение должно содержать четко сформулированное в письменном виде мнение о финансовой отчетности в целом.

Обязательными элементами аудиторского заключения являются:

- 1) название;
- 2) адресат в соответствии с обстоятельствами договоренности об аудите и местными нормативными актами. Заключение, как правило, адресуется акционерам или совету директоров субъекта, финансовая отчетность которого проверяется;

3) вводный параграф или введение, состоящее из:
перечня проверенной финансовой отчетности субъекта с указанием даты и отчетного периода;

положения об ответственности руководства субъекта и ответственности аудитора. Ответственность за финансовую отчетность лежит на руководстве субъекта. Обязанность аудитора заключается только в выражении его мнения о финансовой отчетности на основании проведенной им аудиторской проверки;

4) параграф, описывающий объем (характер аудиторской проверки), который включает ссылки на МСА или на соответствующие национальные стандарты или практику, описание выполненной аудитором работы

Аудиторское заключение должно содержать:

указание, что аудиторская проверка была спланирована и проведена с целью обеспечения достаточной уверенности в том, что финансовая отчетность не содержит существенных искажений;

указание, что аудиторская проверка включала:

а) осуществляемый путем тестирования анализ доказательств, подтверждающих суммы в финансовой отчетности и раскрываемые в ней сведения;

б) определение принципов бухгалтерского учета, применяемых при подготовке финансовой отчетности;

в) исследование существенных учетных оценок, сделанных руководством при подготовке финансовой отчетности;

г) оценку общего представления о финансовой отчетности;

подтверждение аудитора относительно того, что аудиторская проверка предоставляет достаточные основания для выражения мнения;

5) параграф, в котором выражено мнение аудитора о финансовой отчетности. В нем должно быть четко изложено мнение аудитора по поводу достоверности и объективности финансовой отчетности в соответствии с основами финансовой отчетности, а также по поводу соответствия финансовой отчетности законодательным требованиям;

б) дату выдачи аудиторского заключения, т.е. аудитор должен датировать заключение числом, когда была завершена аудиторская проверка. Аудитор не должен датировать заключение числом, предшествующим дате подписания или утверждения финансовой отчетности руководством;

7) адрес аудитора (конкретное место нахождения);

8) подпись аудитора - аудиторское заключение должно быть подписано аудиторской фирмой, аудитором, или, в случае необходимости, содержать обе подписи.

Существуют следующие типы аудиторского заключения.

1. Аудиторское заключение, содержащее безусловно-положительное мнение. Безусловно-положительное мнение должно выражаться тогда, когда аудитор приходит к заключению о том, что финансовая отчетность представляет достоверную и объективную картину в соответствии с установленными основами финансовой отчетности.

2. Модифицированные заключения.

Аудиторское заключение считается модифицированным в следующих ситуациях:

1) если существуют факторы, не оказывающие влияние на мнение аудитора.

Аудитор должен модифицировать аудиторское заключение посредством включения параграфа, указывающего на существенный фактор, имеющий отношение к допущению о непрерывности деятельности предприятия.

Аудитор должен рассмотреть возможность модифицирования аудиторского заключения посредством включения параграфа в случае значительной неопределенности, устранение которой зависит от будущих событий и которая может оказать влияние на финансовую отчетность. Неопределенность - это фактор, последствия которого зависят от будущих событий, не находящихся под непосредственным контролем субъекта, но который может оказать влияние на финансовую отчетность.

Включение поясняющего параграфа не влияет на мнение аудитора. Этот параграф обычно включается после параграфа, содержащего мнение аудитора; в нем делается ссылка на то, что фактор, влияющий на финансовую отчетность, не является основанием для выражения условно-положительного мнения;

2) если существуют факторы, оказывающие влияние на мнение аудитора. К ним относятся:

а) ограничение объема работы аудитора;

б) несогласие с руководством относительно допустимости выбранной учетной политики, метода ее применения или достаточности сведений, раскрываемых в финансовой отчетности.

Обстоятельства, описанные в параграфе (а), могут привести к выражению условно-положительного мнения или отказу от выражения мнения. Обстоятельства, описанные в параграфе (б), могут привести к выражению условно-положительного мнения или отрицательного мнения.

Условно-положительное мнение выражается в том случае, если аудитор приходит к выводу о том, что невозможно выразить безусловно-положительное мнение, однако степень несогласия с руководством или ограничения объема не настолько существенны и глубоки, чтобы выразить отрицательное мнение или отказаться от выражения мнения.

Отказ от выражения мнения имеет место в тех случаях, когда ограничение объема настолько существенно и глубоко, что аудитор не может получить достаточные и уместные аудиторские доказательства и, следовательно, выразить мнение о финансовой отчетности.

Отрицательное мнение выражается тогда, когда влияние какого-либо несогласия с руководством настолько существенно и глубоко для финансовой отчетности, что, по мнению аудитора, недостаточно модифицировать заключение, чтобы раскрыть вводящий в заблуждение или неполный характер финансовой отчетности.

Если аудитор выражает мнение, отличное от безусловно-положительного, он должен четко описать все существенные причины этого в заключении и, если возможно,

дать количественное описание возможного влияния на финансовую отчетность.

МСА 700 "Аудиторское заключение по финансовой отчетности" действовало до 31.12.2006 г. После указанной даты вопросы подготовки аудиторского заключения регламентируются МСА 700R "Заключение независимого аудитора по полному комплексу финансовой отчетности общего назначения" и МСА 701 "Модификации заключения независимого аудитора".

2. Заключение независимого аудитора

Порядок оформления и содержание независимого аудиторского заключения, выдаваемого в результате аудиторской проверки полного комплекта финансовой отчетности общего назначения субъекта в случае, когда аудитор способен выразить безоговорочно положительное мнение и нет необходимости в модификации аудиторского заключения, регламентируется Международным стандартом аудита 700R "Заключение независимого аудитора по полному комплексу финансовой отчетности общего назначения".

Аудиторское заключение должно содержать четко сформулированное мнение о финансовой отчетности в целом. При выражении своего мнения относительно полного комплекта финансовой отчетности общего назначения, подготовленной в соответствии с применимыми принципами финансовой отчетности, которые предназначены обеспечить ее объективное представление, аудитор может использовать фразы "дает достоверное и объективное представление" или "представляет объективно во всех существенных аспектах" в соответствии с применяемыми принципами финансовой отчетности. Приведенные фразы являются равнозначными.

Суждение аудитора о том, представлена ли финансовая отчетность достоверно и объективно или представлена объективно во всех существенных аспектах, основывается на применяемых предприятием принципах подготовки финансовой отчетности. Если при подготовке финансовой отчетности не использовались приемлемые принципы финансовой отчетности, аудитор может оказаться не в состоянии оценить финансовую отчетность.

Аудитор должен оценить выводы, сделанные в результате сбора аудиторских доказательств как достаточное основание для выражения мнения в отношении финансовой отчетности. При формировании аудиторского мнения аудитор оценивает, основываясь на полученных аудиторских доказательствах, существует ли разумная уверенность в том, что рассматриваемая финансовая отчетность не содержит существенных искажений. В связи с этим аудитору следует оценить, получены ли достаточные и уместные доказательства с тем, чтобы уменьшить до приемлемо низкого уровня риски существенных искажений финансовой отчетности и оценить последствия неоткорректированных искажений в финансовой отчетности.

Аудитору при формировании мнения следует убедиться в том, что:

выбранная и применяемая учетная политика соответствует принципам подготовки финансовой отчетности и обстоятельствам договоренности;

оценочные значения, сделанные руководством, уместны;

информация, представленная в финансовой отчетности, уместна, надежна, сопоставима и понятна;

финансовая отчетность обеспечивает достаточное раскрытие информации в форме, доступной для понимания пользователями влияния существенных операций и событий на информацию, отраженную в финансовой отчетности.

Аудиторское заключение включает следующие элементы:

- 1) название;
- 2) адресат;
- 3) вводный параграф;

- 4) положение об ответственности руководства за финансовую отчетность;
- 5) положение об ответственности аудитора;
- 6) параграф, в котором выражено мнение аудитора;
- 7) положение о других дополнительных обязанностях в отношении представляемого заключения;
- 8) подпись аудитора;
- 9) дату выдачи заключения;
- 10) адрес аудитора.

Аудиторское заключение должно иметь название, которое четко указывает на то, что заключение составлено независимым аудитором.

Аудиторское заключение должно быть адресовано в соответствии с обстоятельствами договоренности.

Вводный параграф должен содержать описание проверенной финансовой отчетности субъекта и констатировать, что финансовая отчетность была проверена. Вводный параграф должен также содержать:

- название каждого отчета, входящего в полный комплект финансовой отчетности;
- ссылку на существенные аспекты учетной политики и другие пояснительные примечания;
- указание на дату и отчетный период.

В заключении также должно указываться, что ответственность за подготовку и объективное представление финансовой отчетности в соответствии с применимыми принципами финансовой отчетности лежит на руководстве фирмы-клиента.

В аудиторском заключении должно быть указано, что обязанность аудитора заключается только в выражении его мнения о финансовой отчетности на основании проведенной им аудиторской проверки. В заключении должно содержаться:

указание на то, что аудит был проведен в соответствии с Международными стандартами:

пояснение о том, что в соответствии с МСА аудитором были соблюдены этические требования и что аудиторская проверка была спланирована и проведена с тем, чтобы обеспечить разумную уверенность в том, что финансовая отчетность не содержит существенных искажений.

Аудиторское заключение должно содержать подтверждение аудитора относительно того, что полученные аудиторские доказательства являются достаточными и уместными для выражения аудиторского мнения.

Безусловно-положительное мнение выражается, когда аудитор приходит к выводу о том, что финансовая отчетность дает достоверное и объективное представление (или представлена объективно во всех существенных аспектах) в соответствии с применимыми принципами финансовой отчетности.

В случае если финансовая отчетность была подготовлена в соответствии с принципами финансовой отчетности, отличными от МСФО или Международных стандартов бухгалтерского учета государственного сектора, в аудиторском мнении должно содержаться указание на нормативные акты или страну происхождения применимых принципов подготовки финансовой отчетности.

Дополнительные обязанности аудитора могут состоять в следующем:

сообщение о вопросах, которые привлекли внимание аудитора в ходе аудиторской проверки;

выполнение дополнительных специальных процедур и сообщению о них;

выражение мнения в отношении специфических аспектов аудиторской проверки, например, адекватности учетных регистров и бухгалтерских записей.

В случае если на аудитора возложены дополнительные обязанности в рамках подготовки аудиторского заключения, указание на них должно содержаться в отдельном параграфе, следующем за параграфом, в котором содержится выражение мнения о

финансовой отчетности.

Аудиторское заключение должно быть подписано от имени аудиторской фирмы, лично от имени аудитора или, в случае необходимости, содержать обе подписи. В дополнение к аудиторской подписи может быть указано, что аудитор является профессиональным аудитором или аудиторская фирма имеет соответствующую лицензию на осуществление профессиональной деятельности.

Аудитор должен датировать заключение по финансовой отчетности числом не ранее даты, на которую он получил достаточные и уместные аудиторские доказательства, с тем, чтобы выразить мнение о финансовой отчетности.

В аудиторском заключении должно быть указано место нахождения (страна или нормативный акт) аудиторских стандартов.

Аудиторское заключение должно быть представлено в письменном виде - как в форме документальной копии, так и в электронной форме.

Аудитор при проведении аудиторской проверки может руководствоваться как Международными стандартами аудита, так и **специальными нормативными требованиями или национальными аудиторскими стандартами.**

Если аудиторское заключение подготовлено с учетом требований как МСА, так и специальных нормативных требований законодательства или нормативных актов или национальными аудиторскими стандартами, аудитор должен сослаться в заключении на определенную юрисдикцию или страну происхождения аудиторских стандартов. При этом аудиторское заключение должно содержать следующие основные элементы:

- 1) название;
- 2) адресат, если это согласовано условиями договоренности;
- 3) вводный параграф, содержащий описание проверенной финансовой отчетности;
- 4) описание ответственности руководства за подготовку и объективное представление финансовой отчетности;
- 5) описание ответственности аудитора за выраженное по финансовой отчетности мнение и объем аудиторской проверки, включая:
 - а) ссылку на МСА и соответствующие специальные нормативные требования или национальные стандарты;
 - б) описание выполненной аудитором работы;
 - в) параграф, в котором содержится выраженное аудитором мнение о финансовой отчетности, и ссылку на применимые принципы финансовой отчетности, используемые при подготовке финансовой отчетности (включая указание на страну происхождения принципов финансовой отчетности, если финансовая отчетность была подготовлена в соответствии с принципами, отличными от МСФО или международных стандартов бухгалтерского учета государственного сектора);
- б) подпись аудитора;
- 7) дату выдачи аудиторского заключения;
- 8) адрес аудитора.

Аудитор должен убедиться в том, что любая **дополнительная информация**, представленная совместно с финансовой отчетностью, четко отделена от проверяемой финансовой отчетности.

Если аудитор сделал вывод о том, что представленная предприятием дополнительная информация недостаточно отграничена от проверяемой финансовой отчетности, он вправе указать в аудиторском заключении, что эта информация не была проверена.

Порядок оформления и содержание независимого аудиторского заключения в случаях, когда оно подлежит модификации, регламентируется Международным стандартом аудита № 701 "Модификации заключения независимого аудитора".

Аудиторское заключение считается модифицированным в следующих ситуациях:

- 1) если существуют факторы, оказывающие влияние на мнение аудитора:

- а) поясняющий параграф;
- 2) если существуют факторы, оказывающие влияние на мнение аудитора:
 - а) условно-положительное мнение;
 - б) отказ от выражения мнения;
 - в) отрицательное мнение.

Единообразие форм и содержания каждого типа модифицированного заключения облегчает понимание этих заключений пользователями.

Факторы, не оказывающие влияние на мнение аудитора.

В определенных обстоятельствах аудиторское заключение может быть модифицировано за счет включения поясняющего параграфа с объяснением фактора, влияющего на финансовую отчетность, который более подробно рассмотрен в примечаниях в финансовой отчетности. Включение такого поясняющего параграфа не влияет на мнение аудитора. Этот параграф включается после параграфа, содержащего мнение аудитора, но перед разделом, описывающим другие дополнительные обязанности аудитора по подготовке заключения. В нем делается ссылка на то, что этот фактор не является основанием для выражения условно-положительного мнения.

Аудитор должен модифицировать аудиторское заключение за счет включения параграфа, указывающего на существенный фактор, имеющий отношение к допущению о непрерывности деятельности предприятия. Аудитор должен рассмотреть возможность модифицирования аудиторского заключения посредством включения параграфа в случае значительной неопределенности¹, устранение которой зависит от будущих событий и которая может оказать влияние на финансовую отчетность.

Факторы, оказывающие влияние на мнение аудитора

К ним относятся следующие обстоятельства:

- а) ограничение объема работы аудитора;
- б) несогласие с руководством относительно допустимости выбранной учетной политики, метода ее применения или достаточности сведений, раскрываемых в финансовой отчетности.

Обстоятельства, описанные в параграфе (а), могут привести к выражению условно-положительного мнения или отказу от выражения мнения. Обстоятельства, описанные в параграфе (б), могут привести к выражению условно-положительного мнения или отрицательного мнения.

Условно-положительное мнение выражается в том случае, если аудитор приходит к выводу о том, что невозможно выразить безусловно-положительное мнение, однако степень несогласия с руководством или ограничение объема не настолько существенны и глубоки, чтобы выразить отрицательное мнение или отказаться от выражения мнения. Условно-положительное мнение должно содержать выражение "за исключением" влияния событий, к которым относится оговорка.

Отказ от выражения мнения имеет место в тех случаях, когда ограничение объема настолько существенно и глубоко, что аудитор не может получить достаточные и уместные аудиторские доказательства и, следовательно, выразить мнение о финансовой отчетности.

Отрицательное мнение выражается тогда, когда влияние какого-либо несогласия с руководством настолько существенно и глубоко для финансовой отчетности, что, по мнению аудитора, недостаточно модифицировать заключение, чтобы раскрыть вводящий в заблуждение или неполный характер финансовой отчетности.

Если аудитор выражает мнение, отличное от безусловно-положительного, он должен четко описать все существенные причины этого заключения и, если возможно, дать количественное описание возможного влияния на финансовую отчетность. Обычно эта информация излагается в отдельном параграфе, предшествующем выражению мнения или отказу от выражения мнения, и может включать ссылку на более подробную информацию в примечаниях к финансовой отчетности.

Обстоятельства, которые могут привести к выражению мнения, отличного от безусловно-положительного

1. Ограничение объема. Ограничение объема работы аудитора может устанавливаться фирмой-клиентом (например, условия договоренности об аудите предусматривают, что аудитор не будет выполнять аудиторские процедуры, которые он считает необходимыми), Тем не менее если ограничение, предусмотренное условиями договоренности, таково, что аудитор считает необходимым отказаться от выражения мнения, он обычно не соглашается выполнять такое ограниченное задание, если только это не требуется по закону. Кроме того, аудитор не соглашается на проведение аудиторской проверки, если ограничение нарушает установленные законодательством обязанности аудитора.

Ограничение объема может быть следствием обстоятельств (например, срок назначения аудитора таков, что он не в состоянии наблюдать за проведением инвентаризации товарно-материальных запасов).

Если ограничение объема работы аудитора требует выражения условно-положительного мнения или отказа от выражения мнения, аудиторское заключение должно включать описание ограничения и возможных корректировок финансовой отчетности, которые могли бы оказаться необходимыми, если бы не существовало данного ограничения.

2. Несогласие с руководством. Аудитор может не согласиться с руководством по таким вопросам, как допустимость выбранной учетной политики, метод ее применения или достаточность информации, раскрытой в финансовой отчетности. Если такое несогласие является существенным для финансовой отчетности, аудитор должен выразить условно-положительное или отрицательное мнение.

3. Сопоставления

Обязанности аудитора, касающиеся сопоставлений и заключений по ним, регламентирует Международный стандарт аудита № 710 "Сопоставления".

Сопоставления - это соответствующие суммы и иные раскрываемые сведения за предшествующий отчетный финансовый период или периоды, представленные для целей сопоставления.

Аудитор должен определить, соответствуют ли сопоставления во всех существенных аспектах принципам финансовой отчетности, применимым к проверяемой финансовой отчетности.

Показатели для сопоставления могут быть следующими.

Соответствующие показатели (Corresponding Figures) включены как часть финансовой отчетности за текущий период и предназначены для прочтения в контексте в связи с суммами и иными раскрываемыми сведениями, относящимися к текущему периоду. Такие показатели являются неотъемлемой частью финансовой отчетности за текущий период и должны рассматриваться только в связи с показателями за текущий период; они не являются полными финансовыми отчетами, которые можно рассматривать обособленно.

Сопоставимая финансовая отчетность (Comparative financial statements) - финансовая отчетность за предшествующий период, которая приводится в целях сопоставления с финансовой отчетностью текущего периода и не является частью финансовой отчетности за текущий период.

Сопоставления представляются согласно применимым принципам финансовой отчетности. Основные отличия, с точки зрения аудиторской отчетности, таковы:

для соответствующих показателей: аудиторское заключение относится только к финансовой отчетности за текущий период;

для сопоставимой финансовой отчетности: аудиторское заключение относится к

финансовой отчетности за каждый период.

Аудитор должен получить достаточное и уместное аудиторское доказательство того, что **соответствующие показатели** отвечают применимым принципам финансовой отчетности. Объем аудиторских процедур в отношении соответствующих показателей обычно ограничивается тем, что аудитор убеждается в правильности представления и классификации соответствующих показателей. При этом он определяет:

соответствует ли учетная политика в отношении определенных показателей учетной политике текущего периода и были ли сделаны надлежащие корректировки и (или) раскрыты надлежащие сведения;

согласуются ли соответствующие показатели с суммами и прочими раскрываемыми сведениями, представленными за предыдущий период, и были ли сделаны надлежащие корректировки и (или) раскрыты надлежащие сведения.

В случае если финансовая отчетность за предыдущий период не проверялась или проверялась другим аудитором, новый аудитор оценивает, отвечают ли соответствующие показатели вышеизложенным условиям, и следует рекомендациям, представленным в МСА № 510 "Первая аудиторская проверка - начальные сальдо".

Кроме того, если аудитору становится известно о возможном существенном искажении соответствующих показателей при выполнении аудиторской проверки за текущий период, аудитор осуществляет дополнительные аудиторские процедуры, необходимые в данных обстоятельствах.

В аудиторском заключении сопоставления в виде соответствующих показателей отдельно не указываются, поскольку аудитор выражает мнение по поводу финансовой отчетности за текущий период в целом.

Аудиторское заключение указывает на соответствующие показатели в следующих случаях:

а) если ранее выданное аудиторское заключение за предыдущий период содержало условно-положительное мнение, отказ от выражения мнения или отрицательное мнение и вопрос, повлекший модификацию:

не разрешен, то это приводит к модификации аудиторского заключения по показателям за текущий период, а также по соответствующим показателям;

не разрешен, но это не приводит к модификации аудиторского заключения по показателям за текущий период, то аудиторское заключение должно быть модифицировано в отношении соответствующих показателей;

б) если ранее выданное аудиторское заключение за предыдущий период содержало условно-положительное мнение, отказ от выражения мнения или отрицательное мнение, а вопрос, повлекший модификацию надлежащим образом разрешен и представлен в финансовой отчетности, в заключении за текущий период обычно не делается ссылки на прошлую модификацию. Если вопрос является существенным для текущего периода, аудитор может включить соответствующий поясняющий параграф в аудиторское заключение.

Если при проведении аудиторской проверки за текущий период в каких-либо необычных обстоятельствах аудитор узнал о существенных искажениях, влияющих на финансовую отчетность за предыдущий период, по которым было выражено безусловно-положительное мнение, то необходимо учесть рекомендации МСА № 560 "События после окончания отчетного периода" и:

если финансовая отчетность за предыдущий период была пересмотрена и опубликована вместе с новым аудиторским заключением, аудитор должен убедиться в том, что соответствующие показатели согласуются с пересмотренной финансовой отчетностью;

если финансовая отчетность за предыдущий период **не** пересматривалась и не была вновь опубликована, а соответствующие показатели не были заново представлены надлежащим образом и (или) не были раскрыты надлежащие сведения, аудитор должен

выдать модифицированное заключение по финансовой отчетности за текущий период с оговоркой в отношении соответствующих показателей;

если финансовая отчетность за предыдущий период и аудиторское заключение по ней не пересматривались, а соответствующие показатели представлены надлежащим образом и (или) надлежащие сведения раскрыты в финансовой отчетности за текущий период, аудитор может включить поясняющий параграф, описывающий обстоятельства со ссылкой на соответствующие раскрытые сведения.

В некоторых случаях аудитор может сослаться в своем аудиторском заключении за текущий период на аудиторское заключение предшествующего аудитора по соответствующим показателям. В этом случае заключение нового аудитора должно содержать указание на:

то, что финансовая отчетность за предыдущий период была проверена другим аудитором;

тип заключения, выданного предшествующим аудитором. Если заключение было модифицировано, необходимо указать причину модификации;

дату выдачи заключения.

В случае если финансовая отчетность за предыдущий период не проверялась, заключение за текущий период должно содержать указание на то, что соответствующие показатели не проверены. Если соответствующие показатели существенно искажены, то новый аудитор должен потребовать от руководства их пересмотра и, если руководство отказывается сделать это, надлежащим образом модифицировать аудиторское заключение.

Сопоставимая финансовая отчетность. Аудитор должен получить достаточное и уместное аудиторское доказательство того, что сопоставимая финансовая отчетность соответствует требованиям основ финансовой отчетности. Следует определить:

соответствует ли учетная политика предыдущего периода политике текущего периода и были ли сделаны надлежащие корректировки и (или) раскрыты надлежащие сведения;

соответствуют ли показатели за предыдущий период суммам и раскрываемым сведениям, представленным в предыдущий период, или были сделаны надлежащие корректировки и (или) раскрыты надлежащие сведения.

В случае если финансовая отчетность за предыдущий период не проверялась или проверялась другим аудитором, новый аудитор определяет, отвечает ли сопоставимая финансовая отчетность вышеизложенным условиям и следует ли рекомендациям, представленным в МСА № 510 "Первая аудиторская проверка - начальные сальдо".

Сопоставления в виде сопоставимой финансовой отчетности должны быть конкретно указаны в финансовой отчетности, поскольку мнение аудитора выражается отдельно по финансовой отчетности, представленной за каждый отдельный период.

Если при составлении заключения по финансовой отчетности за предыдущий период в связи с аудиторской проверкой за текущий период мнение о такой финансовой отчетности за предыдущий период отличается от ранее выраженного, аудитор должен раскрыть существенные причины различия во мнениях в поясняющем параграфе. Это может произойти, если в ходе аудиторской проверки за текущий период аудитору становится известно об обстоятельствах или событиях, которые существенно влияют на финансовую отчетность за предыдущий период.

Если финансовая отчетность за предыдущий период была проверена другим аудитором, то:

предшествующий аудитор может повторно составить аудиторское заключение по финансовой отчетности за предыдущий период. При этом новый аудитор составляет заключение только за текущий период;

заключение, составленное новым аудитором, должно информировать о том, что предыдущий период проверялся другим аудитором.

При проверке финансовой отчетности за текущий период новый аудитор может обнаружить существенное искажение, влияющее на финансовую отчетность за предыдущий период, по которой предшествующий аудитор ранее выдал заключение без модификации. В этом случае необходимо обсудить данный вопрос с руководством и обратиться к предшествующему аудитору с предложением о повторном составлении финансовой отчетности. Если предшествующий аудитор не соглашается с переизданием финансовой отчетности или отказывается повторно составить аудиторское заключение за предыдущий период, то аудиторское заключение должно содержать указание на то, что предшествующее аудиторское заключение по финансовой отчетности было выпущено до ее переиздания.

Если финансовая отчетность за предыдущий период не была проверена, то новый аудитор должен четко указать в аудиторском заключении, что Сопоставимая финансовая отчетность не проверена. Если новый аудитор выявляет, что непроверенные показатели за предыдущий период существенно искажены, он должен потребовать от руководства пересмотра показателей за предыдущий период. В случае отказа руководства от данного требования, аудитору следует надлежащим образом модифицировать аудиторское заключение.

МСА № 710 в системе **российских стандартов аудита** соответствует проект Федерального правила (стандарта) № 27 "Сопоставимые данные в финансовой (бухгалтерской) отчетности", который подготовлен в полном соответствии с МСА № 701.

4. Прочая информация в документах, содержащих проверенную финансовую отчетность

Порядок рассмотрения прочей информации, по которой аудитор не обязан составлять аудиторское заключение и которая содержится в документах, включающих финансовую отчетность, регулирует МСА № 720 "Прочая информация в документах, содержащих проверенную финансовую отчетность". Данный порядок применяется как в отношении годового отчета, так и в отношении других документов, например используемых при выпуске ценных бумаг.

Аудитор должен ознакомиться с прочей информацией для выявления существенных несоответствий с проверенной финансовой отчетностью.

Существенное несоответствие имеет место тогда, когда какая-либо информация противоречит информации, содержащейся в проверенной финансовой отчетности. Существенное несоответствие может поставить под сомнение аудиторское заключение и, возможно, выводы, послужившие основанием для выражения мнения аудитора о финансовой отчетности.

Под термином "прочая информация" понимается информация как финансового, так и нефинансового характера (отличная от финансовой отчетности или аудиторского заключения по ней) и включаемая, согласно требованиям законодательства или деловым обычаям, в годовой отчет. К такой информации относятся: отчет руководства или совета директоров о деятельности субъекта, финансовый обзор или финансовые показатели, данные о занятости, планируемые капитальные расходы, аналитические коэффициенты, имена должностных лиц и директоров, а также выборочные квартальные данные.

С целью выявления существенных несоответствий между проверенной финансовой отчетностью и прочей информацией необходимо:

1) получить своевременный доступ к прочей информации, содержащейся в годовом отчете, до даты составления аудиторского заключения по договоренности с руководством субъекта;

2) рассмотреть прочую информацию. Обязанности аудитора ограничены информацией, указанной в аудиторском заключении. Аудитор не несет ответственности за выяснение того, изложена ли прочая информация надлежащим образом.

Если при ознакомлении с прочей информацией аудитор выявляет **существенные несоответствия**, он должен определить необходимость внесения поправок в проверенную финансовую отчетность или прочую информацию. Если необходимо внести поправки в проверенную финансовую отчетность, но субъект отказывается их вносить, то аудитор должен выразить условно-положительное мнение или отрицательное мнение. Если необходимо внести поправки в прочую информацию, но субъект отказывается их вносить, аудитор должен принять это во внимание, включив в аудиторское заключение поясняющий параграф, описывающий существенное несоответствие, или предприняв другие меры. Предпринятые меры, такие, как отказ от выдачи аудиторского заключения или несогласие продолжать аудиторскую проверку, будут зависеть от особенностей ситуации, а также от характера и существенности несоответствия. Аудитор должен также рассмотреть вопрос о получении юридической консультации в отношении дальнейших действий.

При ознакомлении с прочей информацией с целью выявления существенных несоответствий аудитор может обнаружить явное существенное искажение фактов. Существенное искажение фактов в прочей информации, не связанной с данными проверенной аудитором финансовой отчетности имеет место, когда такая информация неверно изложена или представлена.

При обнаружении существенных искажений в прочей информации необходимо обсудить данный вопрос с руководством субъекта. В ходе обсуждения следует определить, насколько достоверны прочая информация и ответы руководства на вопросы аудитора, и решить, существуют ли значительные различия в суждениях или мнениях.

Если, по мнению аудитора, существует явное существенное искажение фактов, он должен попросить руководство проконсультироваться с компетентной третьей стороной, такой, как юридический консультант субъекта, и принять во внимание полученные рекомендации. Если аудитор приходит к выводу о том, что в прочей информации содержится явное существенное искажение фактов, но руководство отказывается устранить его, то он может сообщить об этом лицам, отвечающим за управление субъектом. Сообщение может быть представлено в виде документа, в котором излагаются сомнения аудитора относительно прочей информации. Если аудитор не имеет доступа ко всей прочей информации до даты составления аудиторского заключения, он должен ознакомиться с ней при первой возможности, чтобы впоследствии их выявить.

Если в ходе такого ознакомления аудитор выявляет существенное несоответствие или обнаруживает явное существенное искажение фактов, он должен определить, есть ли необходимость в пересмотре проверенной финансовой отчетности или прочей информации. Если уместен пересмотр финансовой отчетности, то необходимо следовать рекомендациям, изложенным в МСА 560 "События после окончания отчетного периода".

Если пересмотр прочей информации необходим и субъект согласен на его проведение, аудитор должен выполнить процедуры, необходимые в данных обстоятельствах. Процедуры могут включать рассмотрение мер, предпринимаемых руководством с целью информирования лиц, получивших ранее опубликованную финансовую отчетность, аудиторское заключение по финансовой отчетности и прочую информацию, о проведении пересмотра.

В случае если пересмотр прочей информации необходим, а руководство отказывается от его проведения, аудитор должен принять соответствующие меры, которые могут включать уведомление лиц, отвечающих за управление, посредством составления документа, излагающего сомнения аудитора относительно прочей информации, и получение юридической консультации.

В государственном секторе аудитор может иметь предусмотренное законом или договором обязательство по предоставлению отчета о прочей информации. При отсутствии особых аудиторских требований в отношении прочей информации следует применять общие принципы, предусмотренные МСА № 720.