Введение

1. Теоретические аспекты завершения аудита и подготовки аудиторского заключения
   1. **Международные стандарты используемые при завершении аудита**
   2. **Современные проблемы подготовки аудиторского заключения в РФ**
2. Завершение аудита
   1. Сообщение информации, полученной по результатам аудита руководству аудируемого лица и представителям его собственника
   2. Аудиторское заключение
   3. Заведомо ложное аудиторское заключение
   4. События после отчетной даты

Заключение

Список использованных источников

Приложение

[1. Теоретические аспекты завершения аудита и подготовки аудиторского заключения 3](#_Toc255145812)

[1.1. Международные стандарты, используемые при завершении аудита 3](#_Toc255145813)

[1.2. Современные проблемы подготовки аудиторского заключения в РФ 9](#_Toc255145814)

[2. Завершение аудита 10](#_Toc255145815)

[2.1. Сообщение информации, полученной по результатам аудита руководству аудируемого лица и представителям его собственника 10](#_Toc255145816)

[2.2. Аудиторское заключение 15](#_Toc255145817)

[2.3. Заведомо ложное аудиторское заключение 18](#_Toc255145818)

[2.4. События после отчетной даты 19](#_Toc255145819)

[Заключение 21](#_Toc255145820)

[Список использованных источников 22](#_Toc255145821)

[Приложение 1 23](#_Toc255145822)

[Приложение 2. 24](#_Toc255145823)

[Приложение 3 25](#_Toc255145824)

[Приложение 4 25](#_Toc255145825)

[Приложение 5 25](#_Toc255145826)

[Приложение 6 25](#_Toc255145827)

[Приложение 7 26](#_Toc255145828)

# 1. Теоретические аспекты завершения аудита и подготовки аудиторского заключения

## 1.1. Международные стандарты, используемые при завершении аудита

В странах с развитой рыночной экономикой деятельность аудиторов регламентируется стандартами и нормами. Под стандартами аудита в теории и практике аудита понимают основные правила или основополагающие принципы аудиторских процедур. Эти правила помогают аудитору определить масштаб ревизионных мероприятий и методику их проведения, являются критерием оценки результатов проверки. Стандарты должны выполняться независимо от условий, в которых проводится аудит. Но, тем не менее, они требуют от аудитора его собственного мнения. Стандарты аудита необходимы, так как они позволяют поддерживать аудиторскую деятельность на уровне международных стандартов, заставляют аудитора постоянно повышать квалификацию, обеспечивают сравнимость качества работы отдельных аудиторских фирм, облегчают и рационализируют аудиторскую работу.

Рекомендации аудиторам в отношении формы и содержания аудиторского заключения содержатся в **стандарте 700 «Аудиторское заключение по финансовой отчетности».** Стандарт включает следующие разделы: введение, основные элементы аудиторского заключения, типы аудиторских заключений, обстоятельства, которые могут привести к выражению мнения, отличного от безусловно-положительного.

Аудиторское заключение предоставляется по результатам аудиторской проверки финансовой отчетности субъекта, проведенной независимым аудитором. Требования стандарта могут использоваться при подготовке аудиторских заключений по финансовой информации, отличной от финансовой отчетности.

Аудитор выражает мнение о финансовой отчетности на основе изучения и оценки выводов, сделанных по полученным в процессе проверки аудиторским доказательствам. При этом аудитор должен определить соответствие финансовой отчетности:

• требованиям международных стандартов финансовой отчетности, национальных стандартов или правил;

• законодательным требованиям.

Согласно данному стандарту *аудиторское заключение должно содержать четко сформулированное в письменной форме мнение аудитора о финансовой отчетности субъекта в целом.*

Стандарт указывает на необходимость соблюдения единообразия формы и содержания аудиторского заключения, что облегчает его понимание со стороны пользователей.

Аудиторское заключение включает следующие *элементы:*

• *название;*

• *адресат;*

• *вводный параграф (введение),* в котором содержатся описание проверенной финансовой отчетности, положение об ответственности руководства организации и аудитора;

• *параграф, описывающий объем (характер) аудиторской проверки,* в котором приводятся ссылки на МСА или национальные стандарты, описание выполненной аудитором работы;

• *параграф, в котором выражено мнение аудитора* о финансовой отчетности;

• *дату выдачи аудиторского заключения;*

• *адрес аудитора;*

*• подпись аудитора.*

В соответствии с международной практикой в *названии* аудиторского заключения принято использовать слова «независимый аудитор». Это позволяет отличать аудиторское заключение от других отчетов, например, составленных должностными лицами предприятия или советом директоров.

*Адресатом* аудиторского заключения должно быть лицо, установленное в соответствии с условиями договоренности об аудите и местными нормативными актами. Так, аудиторское заключение может быть адресовано акционерам или совету директоров предприятия.

*Введение* аудиторского заключения должно содержать перечень проверенной финансовой отчетности субъекта с указанием даты и отчетного периода, а также положение об ответственности руководства предприятия и аудитора. Согласно требованиям МСА ответственность за финансовую отчетность несет руководство экономического субъекта. Подготовка финансовой отчетности требует от руководства предприятия определения существенных оценочных значений, принципов и методов ведения бухгалтерского учета, которые используются при составлении данной отчетности. Обязанность аудитора заключается только в выражении мнения о финансовой отчетности клиента на основе проведенной аудиторской проверки.

В *параграфе, описывающем объем (характер) аудиторской проверки,* указывается, что проверка была проведена в соответствии с МСА или национальными стандартами. Под объемом в этом случае понимается способность аудитора выполнить аудиторские процедуры, которые считаются необходимыми в данных обстоятельствах.

Пользователь аудиторского заключения, ознакомившись с его содержанием, должен быть уверен в том, что проверка проведена в соответствии с установленными стандартами.

В аудиторском заключении указывается, что финансовая отчетность клиента не содержит существенных искажений, потому что проверка была должным образом спланирована и проведена.

В данном параграфе приводится содержание аудиторской проверки:

• тестирование и анализ аудиторских доказательств, подтверждающих суммы и сведения в финансовой отчетности;

• определение принципов бухгалтерского учета, используемых при подготовке финансовой отчетности;

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

• оценка общего представления финансовой отчетности.

Описание объема (характера) аудиторской проверки должно завершаться утверждением аудитора о том, что проверка предоставляет достаточные основания для выражения мнения.

В *параграфе, в котором выражается мнение аудитора,* необходимо четко выразить свое мнение о достоверности и объективности финансовой отчетности предприятия (организации). Также следует указать, что финансовая отчетность подготовлена в соответствии с основами финансовой отчетности и законодательными требованиями.

Аудитор вправе использовать словосочетания ≪дает достоверную и объективную картину≫ и ≪представлена объективно во всех существенных аспектах≫. Использование этих словосочетаний подчеркивает тот факт, что аудитор исследовал только те вопросы, которые являются существенными для финансовой отчетности.

Аудитор может выразить мнение о соответствии финансовой отчетности другим требованиям применимых положений и законов.

Если предприятие (организация) при составлении финансовой отчетности использовала принципы бухгалтерского учета какой-либо определенной страны, в аудиторском заключении данная страна должна быть указана.

Заключение *датируется* числом, когда была завершена аудиторская проверка. Это означает, что аудитор учел влияние всех фактов и событий, известных ему и имевших место до этой даты. При этом аудитор не должен датировать заключение числом, предшествующим дате подписания или утверждения финансовой отчетности руководством предприятия.

В аудиторском заключении указывается четкий адрес аудитора, т.е. конкретное место нахождения его офиса. Аудиторское заключение *подписывается* от имени аудиторской фирмы или лично от имени аудитора. В случае необходимости на аудиторском заключении ставятся обе подписи.

Различают следующие *типы аудиторских заключений:*

• безусловно-положительное;

• содержащее поясняющий параграф;

• условно-положительное;

• с отказом от выражения мнения;

• отрицательное.

*Безусловно-положительное аудиторское заключение* составляется в случаях, если аудитор:

• выражает мнение о достоверности и объективности финансовой отчетности во всех существенных аспектах;

• подтверждает формирование финансовой отчетности субъекта в соответствии с установленными основами финансовой отчетности.

Безусловно-положительное мнение косвенно указывает на тот факт, что при составлении финансовой отчетности организация применила и отразила все принципы и методы бухгалтерского учета.

Остальные виды аудиторских заключений являются *модифицированными* заключениями.

Аудиторское заключение считается модифицированным в случае наличия факторов, не влияющих или влияющих на мнение аудитора.

При наличии факторов, не влияющих на мнение аудитора, составляется *аудиторское заключение с поясняющим параграфом.*

Если имеются факторы, влияющие на мнение аудитора, аудитор выражает условно-положительное мнение, отрицательное мнение или отказывается от выражения мнения.

Включение поясняющего параграфа в аудиторское заключение не влияет на мнение аудитора. Стандарт рекомендует включать этот параграф в раздел аудиторского заключения после параграфа, содержащего мнение аудитора. Обычно в поясняющем параграфе приводится ссылка на то, что такой-то конкретный фактор не является основанием для выражения условно-положительного мнения.

К факторам, не влияющим на мнение аудитора, которые указываются в поясняющем параграфе, относятся:

• фактор, имеющий отношение к допущению о непрерывности деятельности предприятия;

• наличие значительной неопределенности, устранение которой зависит от будущих действий или событий.

Эти факторы могут оказать влияние на финансовую отчетность субъекта. Например, в аудиторском заключении может содержаться информация о том, что организация является ответчиком по делу о нарушении определенных патентных прав и взыскании убытков.

Кроме того, данная организация подала встречный иск. На дату выражения мнения аудитора приходятся предварительные слушания по обоим искам. Результат дела не определен. Финансовая отчетность организации не предусматривает никаких резервов на покрытие встречных обязательств. Данная информация свидетельствует о наличии значительной неопределенности в деятельности организации.

Аудитор может столкнуться с большим числом факторов неопределенности, которые нужно будет включить в поясняющий параграф. В этом случае стандарт разрешает аудитору отказаться от выражения мнения вместо включения поясняющего параграфа.

К факторам, влияющим на мнение аудитора, относятся:

• ограничение объема работы аудитора;

• несогласие с руководством относительно допустимости выбранной учетной политики, метода ее применения;

• несогласие с руководством относительно достаточности сведений, раскрываемых в финансовой отчетности.

Ограничение объема работы аудитора приводит к выражению условно-положительного мнения или к отказу от выражения мнения.

Несогласия с руководством относительно учетной политики и достаточности сведений могут привести к выражению условно-положительного или отрицательного мнения.

В стандарте приводятся примеры *обстоятельств,* ***которые могут привести к выражению мнения, отличного от безусловно-положительного*** (табл. 1).

*Условно-положительное мнение* выражается в том случае, если аудитор не может составить безусловно-положительное заключение, но влияние несогласия с руководством или ограничения объема аудита не столь существенно и глубоко, чтобы выразить отрицательное мнение или отказаться от выражения мнения.

Аудитор *отказывается от выражения мнения* в том случае, когда имеет место осущественное ограничение объема аудита и он не может получить достаточные и уместные аудиторские доказательства, а следовательно, выразить мнение о финансовой отчетности субъекта.

*Отрицательное мнение* выражается тогда, когда имеют место существенные несогласия с руководством организации по финансовой отчетности. При этом финансовая отчетность предприятия имеет вводящий в заблуждение или неполный характер.

Если аудитор выражает мнение, отличное от безусловно-положительного, он должен четко описать все существенные причины этого в аудиторском заключении. По возможности приводятся количественные показатели влияния на финансовую отчетность.

Обычно эта информация отражается в отдельном параграфе, предшествующем выражению мнения или отказу от его выражения.[7]

***Таблица 1.* Примеры обстоятельств, которые могут привести к выражению мнения, отличного от безусловно-положительного мнения**

|  |  |
| --- | --- |
| **Примеры обстоятельств** | **Действия аудитора** |
| **Ограничение объема работы аудитора** | |
| Устанавливаются субъектом (условия договоренности об аудите предусматривают, что аудитор не будет выполнять все необходимые аудиторские процедуры) | Срок назначения аудитора не позволяет ему наблюдать за проведением инвентаризации товарно-материальных запасов |
| Учетная документация субъекта не соответствует требованиям | Аудитор не может осуществить все необходимые аудиторские процедуры |
| Аудитор обычно не соглашается выполнять такое ограниченное задание, если только это не требуется по закону | Аудитор не соглашается на проверку, если ограничение объема нарушает установленные законодательством обязанности аудитора. |
| Аудитор может выполнить альтернативные процедуры, чтобы получить достаточные и уместные аудиторские доказательства | Аудитор выражает условно-положительное мнение |
| Аудитор может выполнить альтернативные процедуры, чтобы получить достаточные и уместные аудиторские доказательства | Аудитор выражает условно-положительное мнение или отказывается от выражения мнения 1 |
| Аудитор может выполнить альтернативные процедуры, чтобы получить достаточные и уместные аудиторские доказательства | Аудитор выражает условно-положительное мнение или отказывается от выражения мнения |
| **Несогласие с руководством субъекта** | |
| Несогласие по поводу учетной политики | недопустимость метода учета |
| Несогласие по поводу учетной политики | недостаточность раскрытой информации |
| Аудитор выражает условно | положительное или отрицательное мнение |
| Аудитор выражает условно | положительное мнение |

## 1.2. Современные проблемы подготовки аудиторского заключения в РФ

Аудиторское заключение о бухгалтерской отчетности экономического субъекта представляет мнение аудиторской фирмы о достоверности этой отчетности. Мнение о достоверности бухгалтерской отчетности должно выражать оценку аудиторской фирмой соответствия во всех существенных аспектах бухгалтерской отчетности нормативному акту, регулирующему бухгалтерский учет и отчетность в Российской Федерации. Мнение аудиторской фирмы о достоверности бухгалтерской отчетности экономического субъекта не может и не должно трактоваться этим субъектом и заинтересованными пользователями аудиторского заключения как-либо иначе. Если в результате аудита аудиторская фирма обнаружила, что имущественное и финансовое положение экономического субъекта таково, что существует серьезное сомнение по поводу возможности этого субъекта продолжать деятельность и исполнять свои обязательства в течение, как минимум, 12 месяцев, следующих за отчетным периодом, то мнение аудиторской фирмы о достоверности бухгалтерской отчетности должно выражать данные сомнения.

По результатам проведенного аудита бухгалтерской отчетности экономического субъекта аудиторская фирма должна выразить мнение о достоверности этой отчетности в форме безусловно положительного, условно положительного или отрицательного аудиторского заключения либо отказаться в аудиторском заключении от выражения своего мнения.

В безусловно положительном аудиторском заключении мнение аудиторской фирмы о достоверности бухгалтерской отчетности экономического субъекта означает, что эта отчетность подготовлена таким образом, чтобы обеспечить во всех существенных аспектах отражение активов и пассивов экономического субъекта на отчетную дату и финансовых результатов его деятельности за отчетный период исходя из нормативного акта, регулирующего бухгалтерский учет и отчетность в Российской Федерации.

В условно положительном аудиторском заключении мнение аудиторского субъекта означает, что, за исключением определенных в аудиторском заключении обстоятельств, бухгалтерская отчетность подготовлена таким образом, чтобы обеспечить во всех существенных аспектах отражение активов и пассивов экономического субъекта на отчетную дату и финансовых результатов его деятельности за отчетный период исходя из нормативного акта, регулирующего бухгалтерский учет и отчетность в Российской Федерации.

В отрицательном аудиторском заключении мнение аудиторской фирмы о достоверности бухгалтерской отчетности экономического субъекта означает, что в связи с определенными обстоятельствами эта отчетность подготовлена таким образом, что она не обеспечивает во всех существенных аспектах отражение активов и пассивов экономического субъекта на отчетную дату и финансовых результатов его деятельности за отчетный период исходя из нормативного акта, регулирующего бухгалтерский учет и отчетность в Российской Федерации.

Отказ аудиторской фирмы от выражения своего мнения о достоверности бухгалтерской отчетности экономического субъекта аудиторская фирма не может выразить и не выражает такое мнение в одной из установленных настоящим Порядком форм.

Мнение аудиторской фирмы о достоверности бухгалтерской отчетности экономического субъекта должно быть выражено так, чтобы этому субъекту и пользователям были очевидны содержание и форма его.

Аудиторское заключение составляется по результатам аудита бухгалтерской отчетности экономического субъекта, проведенного аудиторской фирмой. В аудиторском заключении объект аудита должен быть обозначен либо наименованиями всех составляющих бухгалтерской отчетности, в отношении которых проводился аудит, либо словами "бухгалтерская отчетность". В последнем случае под словами "бухгалтерская отчетность" понимается вся совокупность форм бухгалтерской отчетности, установленная для экономических субъектов данного вида деятельности соответствующим органом, регулирующим бухгалтерский учет и отчетность в Российской Федерации. Обозначение объекта аудита должно также содержать отчетный период, отчетную дату и наименование экономического субъекта. В аудиторском заключении должно быть указано наименование экономического субъекта в соответствии с его учредительными документами.

Если аудиторское заключение составляется в отношении бухгалтерской отчетности экономического субъекта, являющегося юридическим лицом по законодательству Российской Федерации, то такая бухгалтерская отчетность должна включать показатели всех филиалов и подразделений экономического субъекта независимо от географического расположения, степени хозяйственной и финансовой самостоятельности, структуры отчетности, внутрихозяйственных взаимоотношений (включая выделенные на отдельный баланс), а также представительств. Отклонения от настоящего положения должны быть раскрыты в аудиторском заключении при указании на объект аудита. Аудиторское заключение о сводной бухгалтерской отчетности экономических субъектов составляется аудиторской фирмой по специальному соглашению с этими субъектами.

При составлении аудиторского заключения аудиторская фирма должна принимать во внимание все существенные обстоятельства, установленные в результате аудита бухгалтерской отчетности экономического субъекта. Существенными признаются обстоятельства, значительно влияющие на достоверность бухгалтерской отчетности экономического субъекта. Для определения уровня существенности при планировании и проведении аудита аудиторская фирма должна основываться на внутрифирменных стандартах, если нормативные акты, регулирующие аудиторскую деятельность в Российской Федерации, не устанавливают более жестких требований. Использование принципа существенности при составлении аудиторского заключения означает, что в нем изложены все существенные обстоятельства, обнаруженные при проведении аудита; никакие иные существенные обстоятельства не были обнаружены аудиторской фирмой при проведении аудита. Аудиторское заключение не может и не должно трактоваться экономическим субъектом и заинтересованными пользователями аудиторского заключения как гарантия аудиторской фирмы в том, что иных обстоятельств, оказывающих или способных оказать влияние на бухгалтерскую отчетность экономического субъекта, не существует. В аудиторском заключении, кроме безусловно положительного, должны быть ясно и полно изложены все существенные обстоятельства, приведшие к составлению аудиторской фирмой аудиторского заключения, отличного от безусловно положительного. Аудиторское заключение должно содержать, если это возможно, оценку в стоимостном выражении влияния таких обстоятельств на бухгалтерскую отчетность экономического субъекта.

Если в результате аудита экономический субъект произвел необходимые поправки в бухгалтерской отчетности до представления ее заинтересованным пользователям, то аудиторское заключение не должно содержать указаний на эти поправки.

Аудиторское заключение должно быть собственноручно подписано уполномоченными лицами аудиторской фирмы в установленном порядке. В случаях, предусмотренных нормативными актами, подписи в аудиторском заключении удостоверяются соответствующими печатями.

Аудиторское заключение должно быть составлено на русском языке.

Стоимостные показатели в аудиторском заключении должны быть выражены в валюте Российской Федерации. В аудиторском заключении исправления не допускаются.

Аудиторское заключение должно состоять из трех частей: вводной, аналитической и итоговой. К аудиторскому заключению должна быть приложена бухгалтерская отчетность экономического субъекта, в отношении которой проводился аудит.

Вводная часть аудиторского заключения, выдаваемого аудитором, работающим самостоятельно, должна включать: название документа в целом - "Аудиторское заключение"; фамилию, имя, отчество и стаж работы в качестве аудитора; номер, дату выдачи и наименование органа, выдавшего аудитору лицензию на осуществление аудиторской деятельности, а также срок действия лицензии; номер регистрационного свидетельства аудитора; номер банковского счета аудитора.

Аналитическая часть представляет собой отчет аудиторской фирмы экономическому субъекту об общих результатах проверки состояния внутреннего контроля, бухгалтерского учета и отчетности экономического субъекта, а также соблюдения экономическим субъектом законодательства при совершении финансово-хозяйственных операций. Аналитическая часть должна включать: название данной части; кому адресована аналитическая часть; наименование экономического субъекта; объект аудита; общие результаты проверки состояния внутреннего контроля у экономического субъекта; общие результаты проверки состояния бухгалтерского учета и отчетности; общие результаты проверки соблюдения законодательства при совершении финансово-хозяйственных операций. Аналитическая часть аудиторского заключения, выдаваемого аудиторской фирмой, должна быть озаглавлена "Отчет аудиторской фирмы", а аналитическая часть аудиторского заключения, выдаваемого аудитором, работающим самостоятельно, - "Отчет аудитора". Аналитическая часть должна быть адресована исполнительному органу, осуществляющему функцию управления экономическим субъектом. Изложение общих результатов проверки состояния внутреннего контроля у экономического субъекта должно включать; ответственность исполнительного органа экономического субъекта за организацию и состояние внутреннего контроля при проведении аудита; общую оценку соответствия системы внутреннего контроля масштабам и характеру деятельности экономического субъекта; описание выявленных в ходе аудита существенных несоответствий системы внутреннего контроля масштабам и характеру деятельности экономического субъекта.

Итоговая часть представляет собой мнение аудиторской фирмы о достоверности бухгалтерской отчетности экономического субъекта. Итоговая часть должна включать: название данной части; кому адресована итоговая часть; наименование экономического субъекта; объект аудита; указание на нормативный акт, которому должна соответствовать бухгалтерская отчетность; распределение ответственности экономического субъекта и аудиторской фирмы в отношении бухгалтерской отчетности; указание на нормативный акт, в соответствии с которым проводился аудит; изложение существенных обстоятельств, приведших к составлению аудиторского заключения в форме, отличной от безусловно положительного, и оценку в стоимостном выражении, если это возможно, их влияния на бухгалтерскую отчетность экономического субъекта; мнение аудиторской фирмы о достоверности бухгалтерской отчетности экономического субъекта; дату аудиторского заключения. Итоговая часть аудиторского заключения, выдаваемого аудиторской фирмой, должна быть озаглавлена "Заключение аудиторской фирмы", а итоговая часть аудиторского заключения, выдаваемого аудитором, работающим самостоятельно,- "Заключение аудитора". Итоговая часть должна быть адресована учредителям (участникам) экономического субъекта, если иное не предусмотрено договором на проведение аудита. В итоговой части должен быть указан нормативный акт, регулирующий бухгалтерский учет и отчетность в Российской Федерации, которому должна соответствовать бухгалтерская отчетность. Обозначение соответствующего нормативного акта должно содержать полное официальное наименование документа, наименование органа, издавшего документ, дату издания документа и его номер (если таковой имеется). В итоговой части должно быть описано распределение ответственности между экономическим субъектом и аудиторской фирмой в отношении бухгалтерской отчетности. При этом подразумевается, что: экономический субъект несет ответственность за подготовку и достоверность бухгалтерской отчетности, в отношении которой аудиторская фирма проводила аудит; аудиторская фирма несет ответственность за высказанное на основе проведенного аудита мнение о достоверности бухгалтерской отчетности экономического субъекта. Итоговая часть должна содержать указание на нормативный акт, регулирующий аудиторскую деятельность в Российской Федерации, а также кратко описывать подход аудиторской фирмы к проведению аудита. Обозначение соответствующего нормативного акта должно содержать полное официальное наименование документа, наименование органа, издавшего документ, дату издания документа и его номер (если таковой имеется). Мнение аудиторской фирмы о достоверности бухгалтерской отчетности должно сопровождаться объяснением того, что понимается под достоверностью. Итоговая часть не может быть датирована ранее даты подписания бухгалтерской отчетности экономического субъекта.

Бухгалтерская отчетность, прилагаемая к аудиторскому заключению, должна быть составлена по формам, установленным для экономических субъектов данного вида деятельности соответствующим органом, регулирующим бухгалтерский учет и отчетность в Российской Федерации. В целях идентификации бухгалтерская отчетность должна быть помечена либо подписью уполномоченного лица аудиторской фирмы, либо специальным штампом, либо иным соответствующим способом, если в результате аудита выявлены какие-либо существенные искажения бухгалтерской отчетности, то в прилагаемой к аудиторскому заключению бухгалтерской отчетности экономический субъект должен устранить эти искажения, т.е. бухгалтерская отчетность должна быть составлена с учетом поправок, предложенных аудиторской фирмой.

Если аудиторское заключение составляется после представления экономическим субъектом бухгалтерской отчетности пользователям (учредителям (участникам), налоговым органам и др.), то итоговая часть аудиторского заключения должна содержать перечень поправок, которые следует произвести в этой отчетности, для того чтобы она была признана достоверной. Учетные записи, отражающие такие поправки, должны быть произведены экономическим субъектом в установленном порядке. Аудиторская фирма может использовать любой иной способ представления скорректированной бухгалтерской отчетности экономического субъекта, дающий полное и точное представление пользователям о поправках, необходимых в этой отчетности.

# 2. Завершение аудита

## 2.1. Сообщение информации, полученной по результатам аудита руководству аудируемого лица и представителям его собственника

Международный стандарт аудита МСА 260, а также российские правила (стандарты) устанавливают единые требования в отношении сообщения информации, полученной по результатам аудита финансовой (бухгалтерской) отчетности, руководству (руководящим работникам) аудируемого лица и представителям собственника этого лица.

Аудитор должен сообщать информацию, полученную по результатам аудита, руководству и представителям собственника аудируемого лица.

Под *руководящими работниками (руководством)* аудируемого лица понимаются лица, отвечающие за повседневное руководство аудируемым лицом, а также осуществление финансово- хозяйственных операций, ведение бухгалтерского учета и подготовку финансовой (бухгалтерской) отчетности (например, генеральный директор, финансовый директор, главный бухгалтер).

Под *представителями собственника* аудируемого лица понимаются лица или коллегиальные органы, которые осуществляют общий надзор и стратегическое руководство деятельностью аудируемого лица, а также в соответствии с учредительными документами могут контролировать текущую деятельность его руководства, в том числе назначать или освобождать от должности представителей высшего руководства (например, совет директоров, комитет совета директоров по аудиту, ревизионная комиссия).

Под *информацией, полученной по результатам аудита,* подразумеваются сведения, ставшие известными в ходе аудита финансовой (бухгалтерской) отчетности, которые, по мнению аудитора, являются важными и касающимися одновременно руководства и представителей собственника при осуществлении ими контроля за подготовкой достоверной финансовой (бухгалтерской) отчетности аудируемого лица и раскрытием информации в ней. Информация, полученная по результатам аудита, включает только те вопросы, которые привлекли внимание аудитора в результате осуществления аудита.

**Надлежащие получатели информации.** Аудитор должен установить круг лиц из числа руководства и представителей собственника аудируемого лица, которым должна сообщаться информация, полученная по результатам аудита, представляющая интерес для управления аудируемым лицом.

Организационная структура и принципы корпоративного управления могут быть различными для разных аудируемых лиц. Такое разнообразие усложняет универсальное определение круга лиц, которым аудитор сообщает информацию, полученную по результатам аудита и представляющую интерес для управления аудируемым лицом. Аудитор основывается на собственном профессиональном суждении для определения тех лиц, которым должна сообщаться информации, полученная по результатам аудита, принимая во внимание управленческую структуру аудируемого лица, обстоятельства аудиторского задания и особенности действующего законодательства. Аудитору следует учитывать права и обязанности соответствующих лиц.

Если управленческая структура аудируемого лица четко не определена или представители собственника не могут быть четко определены в соответствии с условиями задания или согласно законодательству, то аудитор приходит к соглашению с аудируемым лицом в отношении того, кому должна сообщаться информация, полученная по результатам аудита.

Во избежание недоразумений в договоре (письме) о проведении аудита может быть разъяснено, что аудитор будет сообщать только ту информацию, полученную по результатам аудита и представляющую интерес для управления, на которую он обратит внимание в результате проведения аудита, и что аудитор не обязан разрабатывать процедуры, специально направленные на поиск информации, имеющей значение для управления аудируемым лицом. В договоре (письме) о проведении аудита могут также содержаться:

* указание на форму, в которой будет сообщаться информация, полученная по результатам аудита;
* перечень надлежащих лиц, которым будет сообщаться такая информация;
* перечень конкретных аспектов аудита, представляющих интерес для управления аудируемым лицом, в отношении сообщения информации о которых была достигнута договоренность.

Повышение эффективности в области сообщения информации, полученной по результатам аудита, достигается с помощью налаживания конструктивных рабочих взаимоотношений между аудитором и руководством или представителями собственника аудируемого лица. Эти взаимоотношения должны развиваться с учетом соблюдения требований профессиональной независимости и объективности.

**Информация, полученная по результатам аудита, которую следует сообщать руководству аудируемого лица.** Аудитор должен рассмотреть информацию, полученную по результатам аудита финансовой (бухгалтерской) отчетности, и сообщить сведения, представляющие интерес для управления аудируемым лицом, надлежащим получателям такой информации. Как правило, такая информация включает в себя:

* общий подход аудитора к поведению аудита и его объему, обеспокоенность аудитора по поводу любых ограничений объема аудита, а также комментарии по поводу уместности любых дополнительных требований руководства аудируемого лица;
* выбор или изменения руководством аудируемого лица значимых принципов и методов учетной политики, которые оказывают или могут оказать существенное влияние на финансовую (бухгалтерскую) отчетность аудируемого лица;
* возможное влияние на финансовую (бухгалтерскую) отчетность аудируемого лица каких-либо значимых рисков и внешних факторов, таких, как судебные разбирательства, которые должны быть раскрыты в финансовой (бухгалтерской) отчетности; предлагаемые аудитором корректировки, как осуществленные, так и не осуществленные аудируемым лицом, которые оказывают или могут оказать существенное воздействие на финансовую (бухгалтерскую) отчетность аудируемого лица;
* существенные неопределенности, касающиеся событий или условий, которые могут в значительной мере поставить под сомнение способность аудируемого лица продолжать непрерывно осуществлять свою деятельность;
* разногласия аудитора с руководством аудируемого лица по таким вопросам, которые по отдельности или в совокупности могут быть значимыми для финансовой (бухгалтерской) отчетности аудируемоголица или аудиторского заключения. Сообщаемая в этой связи информация должна включать пояснения о том, был ли данный вопрос разрешен или нет и насколько значимый характер он носит;
* предполагаемые модификации аудиторского заключения;
* другие вопросы, требующие внимания представителей собственника: существенные недочеты в области внутреннего контроля, вопросы, касающиеся порядочности руководства аудируемого лица, а также случаи недобросовестных действий руководства; любые другие вопросы, освещение которых согласовано аудитором и аудируемым лицом в договоре (письме) о проведении аудита.

В качестве части информации по результатам аудита, сообщаемой аудитором надлежащим лицам, эти лица должны быть проинформированы о том, что:

* сведения, сообщаемые аудитором, включают только те аспекты, которые привлекли внимание аудитора в результате осуществления аудита;
* аудит финансовой (бухгалтерской) отчетности не направлен на выявление всех вопросов, которые могут представлять интерес для управления аудируемым лицом.

**Сроки и формы сообщения информации.** Аудитор должен своевременно сообщать информацию, полученную по результатам аудита. Это дает возможность представителям собственника оперативно принимать надлежащие меры.

Для того чтобы сообщать информацию своевременно, аудитору следует обсудить с представителями собственника порядок, принципы и сроки сообщений такой информации. В определенных случаях в связи с неотложным характером вопроса аудитор может сообщить о нем раньше, чем было согласовано предварительно. Аудитор может сообщать надлежащим получателям информацию, полученную по результатам аудита, в устной или письменной форме. На решение аудитора о том, сообщать ли информацию в устном или письменном виде, влияют следующие факторы:

* размер, структура, организационно-правовая форма и техническое обеспечение аудируемого лица;
* характер, важность и особенности вопросов в составе информации, полученной по результатам аудита, представляющей интерес для управления аудируемым лицом;
* существующие договоренности между аудитороми аудируемым лицом в отношении регулярных встреч или докладов;
* принятый аудитором порядок общения с представителями собственника.

Если вопросы информации, полученной по результатам аудита, представляющие интерес для управления аудируемым лицом, сообщаются в устной форме, то аудитору следует документально отразить в рабочих документах эти вопросы и реакцию на них. Такие документы могут иметь форму копий протоколов обсуждений, проводимых аудитором с представителями собственника. В некоторых случаях в зависимости от характера, важности и особенностей вопросов может быть целесообразным, чтобы аудитор получал от представителей собственника письменные подтверждения в отношении любых устных сообщений по вопросам аудита, представляющим интерес для управления.

Как правило, аудитор вначале обсуждает с руководством аудируемого лица вопросы аудита, представляющие интерес для управления, за исключением тех вопросов, которые ставят под сомнение компетентность или порядочность самих руководящих работников. Если руководство соглашается самостоятельно сообщить о вопросе информации, полученной по результатам аудита, представляющем интерес для управления, представителям собственника, то аудитору может не потребоваться повторное сообщение данного вопроса при условии, что аудитор удовлетворен эффективностью и надлежащим характером сообщения такой информации.

Если аудитор считает, что необходимо модифицировать аудиторское заключение в соответствии с требованиями Федерального правила (стандарта) № 6 «Аудиторское заключение по финансовой (бухгалтерской) отчетности», то любая иная письменная информация, направляемая аудитором руководству или представителям собственника аудируемого лица, не может рассматриваться в качестве надлежащей замены этого.

Аудитору следует проанализировать, могут ли какие-либо вопросы информации, полученной по результатам предыдущего аудита, иметь значение для достоверности финансовой (бухгалтерской) отчетности текущего года. Если аудитор приходит к выводу, что такой вопрос представляет интерес для управления аудируемым лицом, он может принять решение повторно сообщить о нем представителям собственника.

Аудитору следует выполнять требования действующего законодательства и этические нормы профессионального аудиторского объединения, членом которого он состоит, в отношении конфиденциальности информации, полученной по результатам аудита. В некоторых случаях потенциальные конфликты между этическими и правовыми обязательствами аудитора в отношении конфиденциальности и требованиями по предоставлению информации могут носить сложный характер. В этих обстоятельствах аудитору целесообразно проконсультироваться с юристом.

Законодательными или нормативными актами могут устанавливаться обязательства аудитора в отношении сообщения информации, полученной по результатам аудита, имеющей отношение к управлению аудируемым лицом. Эти дополнительные требования о сообщении информации не охватываются вышеназванным правилом (стандартом), но могут влиять на содержание, форму и сроки представления аудитором информации надлежащим ее получателям.

## 2.2. Аудиторское заключение

В соответствии с ФЗ №307 «Об аудиторской деятельности» от 30.12.2008 аудитор, проведя аудиторскую проверку годовой бухгалтерской отчетности, обязан в установленный договором срок представить проверяемому экономическому субъекту аудиторское заключение.

*Аудиторское заключение —* это официальный документ, предназначенный для пользователей бухгалтерской отчетности проверяемого субъекта. Аудиторское заключение содержит выраженное установленным образом мнение аудитора о достоверности бухгалтерской отчетности проверяемого экономического субъекта и о соответствии порядка ведения им бухгалтерского учета законодательству Российской Федерации. Форма, содержание и порядок предоставления аудиторского заключения определены федеральным аудиторским стандартом № 6 «Аудиторское заключение по финансовой (бухгалтерской) отчетности».

Аудиторское заключение включает в себя:

* наименование: «Аудиторское заключение по финансовой (бухгалтерской) отчетности»;
* адресата (лицо, предусмотренное законодательством РФ или договором на проведение аудита);
* сведения об аудиторе: организационно-правовую форму и наименование (для аудитора-предпринимателя: фамилию, имя, отчество), место нахождения, номер и дату свидетельства о государственной регистрации, номер и дату предоставления лицензии, наименование лицензирующего органа, срок действия лицензии, членство в аккредитованном профессиональном аудиторском объединении;
* сведения о проверяемой организации: организационно-правовую форму и наименование, место нахождения, номер и дату свидетельства о государственной регистрации, лицензии на осуществляемые виды деятельности;
* вводную часть;
* часть, описывающую объем аудита;
* часть, содержащую мнение аудитора;
* дату аудиторского заключения;
* подпись аудитора.

Во вводной части указывается перечень проверенной бухгалтерской отчетности и устанавливается разграничение ответственности аудитора и проверяемой организации.

В части, описывающей объем аудита, перечисляются законодательные и нормативные акты, в соответствии с которыми был проведен аудит, проводятся основные сведения о принципах проведения аудиторской проверки и ее объеме.[5]

Установленная федеральным стандартом № 6 форма вводной части и части, описывающей объем аудиторского заключения, приведена в приложении 2.

В последней части аудитор высказывает свое мнение о достоверности бухгалтерской отчетности проверяемой организации.

В зависимости от мнения, выраженного аудитором, аудиторское заключение может быть следующего вида:

* безоговорочно положительное;
* модифицированное путем включения абзаца, привлекающего внимание к какому-либо аспекту;
* модифицированное путем включения оговорки;
* отрицательное;
* заключение с отказом от выражения мнения.

Аудиторское заключение является безоговорочно положительным, если аудитор высказывает мнение о том, что бухгалтерская отчетность достоверно отражает финансовое положение и результаты финансово-хозяйственной деятельности аудируемого лица в соответствии с установленными принципами и методами ведения бухгалтерского учета и подготовки бухгалтерской отчетности в Российской Федерации.

Форма выражения подобного мнения приведена в приложении 3.

Аудиторское заключение является модифицированным путем включения абзаца, привлекающего внимание, если аудитор высказывает мнение о том, что бухгалтерская отчетность достоверна, но при этом считает необходимым привлечь внимание к сложившейся у аудируемого лица ситуации, которая влияет или может оказать влияние на его финансовую (бухгалтерскую) отчетность (приложение 4).

Аудиторское заключение должно быть модифицировано подобным образом в случаях, если аудитор обнаружил признаки, ставящие под сомнение соблюдение принципа действующего предприятия, или обнаружил наличие неопределенных обязательств, которые могут оказать в будущем существенное влияние на финансовое состояние аудируемого лица. Наличие в аудиторском заключении абзаца, привлекающего внимание, признается фактором, не влияющим на мнение аудитора.

Аудиторское заключение является отрицательным, если аудитор высказывает мнение о том, что бухгалтерская отчетность аудируемого лица недостоверна (содержит существенные искажения). В этом случае аудитор должен описать причины, сформировавшие подобное мнение, и по возможности дать количественную оценку искажений бухгалтерской отчетности. Пример выражения отрицательного мнения приведен в приложении 5.

Заключение с отказом от выражения мнения составляется в том случае, если аудитор был настолько ограничен в объеме аудита (например, в доступе к информации), что он не в состоянии сформировать и выразить мнение о достоверности бухгалтерской отчетности (приложение 6).

Заключение, модифицированное путем включения оговорки, составляется в случае, если аудитор приходит к выводу о том, что безоговорочно положительное заключение не может быть составлено, но влияние искажений или ограничение объема аудита не настолько существенно, чтобы выразить отрицательное мнение или отказаться от его выражения. В заключении с оговоркой аудитор подтверждает достоверность бухгалтерской отчетности, но указывает при этом на наличие причин, обусловливающих оговорку. Причины эти должны быть описаны и по возможности количественно оценены. Пример выражения мнения, содержащего оговорку, приведен в приложении 7. Наличие в аудиторском заключении оговорки признается фактором, влияющим на мнение аудитора.

Дата составления аудиторского заключения не должна предшествовать дате подписания (утверждения) бухгалтерской отчетности аудируемого лица.

Аудиторское заключение должно быть подписано руководителем аудиторской организации и руководителем аудиторской проверки (лицом, проводившим аудит) с указанием номера и срока действия его квалификационного аттестата либо аудитором-предпринимателем, подписи скрепляются печатью аудиторской организации.

К аудиторскому заключению прилагается бухгалтерская отчетность аудируемого лица, оформленная им в установленном порядке.

Аудиторское заключение и отчетность брошюруются в единый пакет, который должен быть пронумерован, прошнурован и скреплен печатью аудитора с указанием общего количества листов в пакете.

Аудируемому лицу предоставляется не менее одного экземпляра заключения с прилагаемой отчетностью, и не менее одного экземпляра остается у аудитора.[2]

## 2.3. Заведомо ложное аудиторское заключение

Из п. 1 ст. 6 Федерального закона от 30.12.2008 N 307-ФЗ "Об аудиторской деятельности" (далее - Закон N 307-ФЗ) следует, что аудиторским заключением является официальный документ, предназначенный для пользователей бухгалтерской (финансовой) отчетности аудируемых лиц, содержащий выраженное в установленной форме мнение аудиторской организации, индивидуального аудитора о достоверности бухгалтерской (финансовой) отчетности аудируемого лица.

Согласно п. 5 ст. 6 Закона N 307-ФЗ под заведомо ложным аудиторским заключением понимается аудиторское заключение, составленное без проведения аудита или составленное по результатам аудита, но явно противоречащее содержанию документов, представленных аудиторской организации, индивидуальному аудитору и рассмотренных в ходе аудита. Заведомо ложным аудиторское заключение признается по решению суда.

Одним из последствий подписания аудитором аудиторского заключения, признанного в установленном порядке заведомо ложным, является аннулирование квалификационного аттестата аудитора (пп. 5 п. 1 ст. 12 Закона N 307-ФЗ).

Кроме того, признание аудиторского заключения заведомо ложным является одним из оснований для прекращения членства в саморегулируемой организации аудиторов (пп. 7 п. 15 ст. 18 Закона N 307-ФЗ).

## 2.4. События после отчетной даты

В федеральном аудиторском стандарте № 10 «События после отчетной даты» событием после отчетной даты признается факт хозяйственной деятельности, который имел место после отчетной даты (после 31 декабря отчетного года) и который оказал или может оказать влияние на финансовое состояние, результаты деятельности проверяемой организации.

Событиями после отчетной даты могут быть:

* объявление дебитора организации банкротом;
* произведенная после отчетной даты оценка активов, результаты которой свидетельствуют об устойчивом и существенном снижении их стоимости;
* принятие решения о реорганизации;
* стихийное бедствие или другая чрезвычайная ситуация, в результате которой оказалась уничтоженной часть активов организации;
* резкое изменение курсов иностранных валют;
* резкое изменение котировок ценных бумаг;
* действия органов государственной власти и т. п.

Согласно ПБУ 7/98 Минфина РФ «События после отчетной даты», в бухгалтерской отчетности организации должны быть отражены события, произошедшие после отчетной даты, но до даты подписания бухгалтерской отчетности. События, появившиеся после отчетной даты в результате действия хозяйственных условий, имевших место на отчетную дату (исчерпывающий перечень их приведен в приложении к ПБУ 7/98), должны быть отражены в балансе в денежном выражении путем уточнения данных о соответствующих активах и обязательствах. События после отчетной даты, появившиеся в результате действия хозяйственных условий, возникших после отчетной даты (перечень их также приведен в приложении к ПБУ 7/98), подлежат раскрытию в пояснительной записке. Информация, подлежащая в этом случае раскрытию в пояснительной записке, должна включать кратное описание характера события после отчетной даты и оценку его последствий в денежном выражении. Если возможность денежной оценки отсутствует, то организация должна указать на это.

Федеральным аудиторским стандартом № 10 установлено, что аудиторская организация несет ответственность за выражение своего мнения в аудиторском заключении о событиях, произошедших после отчетной даты, но до даты подписания аудиторского заключения.

В соответствии с этим если события имели место после отчетной даты, но до даты подписания бухгалтерской отчетности, то аудитор должен убедиться в том, что информация об этих событиях раскрыта в бухгалтерской отчетности в полном соответствии с требованиями ПБУ 7/98 Минфина РФ. В подобном случае аудитору следует модифицировать свое заключение путем включения абзаца, привлекающего внимание к произошедшим событиям. При отсутствии, неполноте, неясности информации о событиях в бухгалтерской отчетности аудитору следует модифицировать заключение путем добавления оговорки или составлением отрицательного заключения.

Если аудитор получил достаточные доказательства событий, произошедших после даты подписания бухгалтерской отчетности, но до даты подписания аудиторского заключения (информация о которых соответственно не присутствует в бухгалтерской отчетности), то аудитору следует модифицировать заключение способом, соответствующим влиянию указанных событий на достоверность бухгалтерской отчетности.

Упомянутым выше федеральным аудиторским стандартом установлено также, что аудиторская организация не несет ответственности за события, произошедшие после даты подписания аудиторского заключения. Но если аудитору стали известны события, произошедшие после Даты подписания аудиторского заключения, то ему следует обсудить возникшую проблему с руководством организации, и в том случае, когда события оказывают существенное влияние на бухгалтерскую отчетность, потребовать внесения в отчетность соответствующих изменений с предоставлением нового аудиторского заключения по измененной бухгалтерской отчетности.

Если руководство организации не сочтет нужным внести поправки, требуемые аудиторской организацией и имеющие существенный характер, то аудиторская организация, как того требует стандарт, должна:

* письменно уведомить экономический субъект о данном факте;
* перенести на руководство экономического субъекта всю ответственность за принятие подобного решения;
* рассмотреть вопрос об информировании пользователей бухгалтерской отчетности о возникших обстоятельствах (если события имели место после даты представления бухгалтерской отчетности пользователям).

При этом под датой представления бухгалтерской отчетности пользователям понимается наиболее ранняя из четырех возможных дат

* дата передачи отчетности учредителям, участникам, акционерам;
* дата передачи отчетности органам статистики по месту регистрации;
* дата передачи отчетности в другие адреса согласно законодательству Российской Федерации;
* дата опубликования отчетности.

# Заключение

На основе проведенного исследования можно сделать следующие выводы:

1. Аудиторское заключение — это официальный документ, предназначенный для пользователей финансовой (бухгалтерской) отчетности аудируемых лиц, составленный в соответствии с федеральными правилами (стандартами) аудиторской деятельности и содержащий выраженное в установленной форме мнение аудиторской организации или индивидуального аудитора о достоверности финансовой (бухгалтерской) отчетности аудируемого лица и соответствии порядка ведения его бухгалтерского учета законодательству Российской Федерации.

2. Цель аудиторского заключения – не только отыскать ошибки. Аудиторское заключение может содержать также рекомендации по исправлению этих ошибок, что превращает его из простого отчета в ценное руководство к действию.

3. Аудиторская деятельность имеет правовые основы проведения независимого финансового контроля.

4. Согласно Федеральному правилу (стандарту) № 6 «Аудиторское заключение по финансовой (бухгалтерской) отчетности» аудиторские заключения подразделяются на безоговорочно-положительные и модифицированные.

6. Необходимо соблюдать единство формы и содержания аудиторского заключения, чтобы облегчить его понимание пользователем и помочь обнаружить необычные обстоятельства в случае их появления.

7. Аудиторское заключение содержит три части: вводную, аналитическую и итоговую.

8. Содержание аудиторского заключения составляет мнение аудиторов, сформировавшееся в ходе обязательного аудита, о достоверности бухгалтерской отчетности экономического субъекта.

9. Форма, содержание и порядок представления аудиторского заключения определяются федеральными правилами (стандартами) аудиторской деятельности.

10. Аудиторская деятельность позволяет снизить риск представления некачественной информации о финансовом положении. Мнение аудитора о достоверности финансовой (бухгалтерской) отчетности может способствовать большему доверию к организации со стороны заинтересованных лиц.

# Список использованных источников

1. Бычкова С.М. Практический аудит / С.М.Бычкова, Т.Ю.Фомина; под ред. С.М.Бычковой. – 3-е изд.перераб. и доп. – М.: Эксмо, 2009. – 176 с.
2. Кочинев Ю. Ю. Аудит. 3-е изд. — СПб.: Питер, 2005. — 400 с.: ил. — (Серия «Бухгалтеру и аудитору»).
3. Шеремет А.Д., Суйц В.П. Аудит: Учебник. — 5-е изд., перераб. и доп. — М.: ИНФРА-М, 2006. — 448 с. — (Высшее образование).
4. Справочно-правовая система Консультан-Плюс
5. Федеральные Правила (Стандарты) Аудиторской Деятельности от 19.11.2008 N 863
6. ФЗ №307 «Об аудиторской деятельности» от 30.12.2008
7. Суворова СП., Парушина Н.В., Галкина Е.В. Международные стандарты аудита: учеб. пособ. — М.: ИД «ФОРУМ»: ИНФРА-М, 2007. - 320 с. - (Высшее образование).

# Приложение 1

**Отчет аудиторской организации руководству ООО «Вега» о результатах аудиторской проверки (фрагмент)**

5.6. В IV квартале 1999 года на финансовые результаты (счет 80) отнесена без последующей корректировки налогооблагаемой прибыли отрицательная суммовая разница в сумме 10 000 рублей по расчетам с ООО «Вега» (сч. ф. № 103 от 15.11.1999 г., п/п № 1054 от 20.11.1999 г.).

Указанную сумму следовало расчетным путем прибавить к облагаемой прибыли по строке 4.13 «Справки о порядке определения данных, отражаемых по строке 1 Расчеты налога от фактической прибыли», так как перечень внереализационных расходов (п. 15 Положения о составе затрат...», утвержденного Постановлением Правительства РФ от 05.08.92 г. № 552), подлежащих отнесению на финансовые результаты, не содержит суммовых разниц.

На указанную сумму занижена налогооблагаемая прибыль в IV квартале 1999 года.

Следует составить уточненный расчет налога на прибыль за 1999 год (с уточненной справкой), произвести доплату и сдать уточненные расчеты в ГНИ.

6.2. В ряде авансовых отчетов в проверенном периоде отнесены на себестоимость продукции без последующей корректировки налогооблагаемой прибыли следующие суммы:

|  |  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- | --- |
| № а/о | Дата | Подотчетное лицо | Сумма | На что израсходовано | Факт нарушения и нормативный акт |
| *5* | 06.02.1999г. | Иванов И. И. | 350 = | Проезд на такси при командировке | Расходы на такси не подлежат возмещению (п. 12 инструкции Минфина СССР от 07.04.1988г. № 62) |
| 7 | 11.04.1999г. | Петров П. П. | 1200 = | Суточные сверх норм при командировке | Подлежат включению в облагаемую прибыль (п. 2-н Положения о составе затрат.. .) |
| 11 | 10.05.1999г. | Сидоров С. М. | 3500 = | Приобретены сувениры для представительских расходов | Сувениры не входят в состав представительских расходов (п. 1 письма Минфина РФ от 06.10.1992 г. №94) |

# Приложение 2.

**Вводная часть аудиторского заключения и часть, описывающая   
объем аудита**

Мы провели аудит прилагаемой финансовой (бухгалтерской) отчетности организации «YYY» за период с 1 января по 31 декабря 20(ХХ) г. включительно. Финансовая (бухгалтерская) отчетность организации «YYY» состоит из:

• бухгалтерского баланса;

• отчета о прибылях и убытках;

• приложения к бухгалтерскому балансу и отчету о прибылях и убытках;

• пояснительной записки.

Ответственность за подготовку и представление этой финансовой (бухгалтерской) отчетности несет исполнительный орган организации «YYY». 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.

Мы провели аудит в соответствии с:

• Федеральным законом «Об аудиторской деятельности»;

• федеральными правилами (стандартами) аудиторской деятельности (указать наименование и дату утверждения);

• внутренними правилами (стандартами) аудиторской деятельности (указать аккредитованное профессиональное объединение);

• правилами (стандартами) аудиторской деятельности аудитора;

• нормативными актами органа, осуществляющего регулирование деятельности аудируемого лица.

Аудит планировался и проводился таким образом, чтобы получить Разумную уверенность в том, что финансовая (бухгалтерская) отчетность не содержит существенных искажений. Аудит проводился на выборочной основе и включал в себя изучение на основе тестирования доказательств, подтверждающих значение и раскрытие в финансовой (бухгалтерской) отчетности информации о финансово-хозяйственной деятельности, оценку принципов и методов бухгалтерского учета, правил подготовки финансовой (бухгалтерской) отчетности, определение главных оценочных значений, полученных руководством аудируемого лица, а также оценку общего представления о финансовой (бухгалтерской) отчетности. Мы полагаем, что проведенный аудит представляет достаточные основания для выражения нашего мнения о достоверности финансовой (бухгалтерской) отчетности и соответствии порядка ведения бухгалтерского учета законодательству Российской Федерации.

# Приложение 3

**Часть, содержащая мнение аудитора (безоговорочно положительное заключение)**

По нашему мнению, финансовая (бухгалтерская) отчетность организации «YYY» отражает достоверно во всех существенных отношениях финансовое положение на 31 декабря 20(ХХ) г. и результатах финансово-хозяйственной деятельности за период с 1 января по 31 декабря 20(ХХ) г. включительно.

# Приложение 4

**Часть, содержащая мнение аудитора (заключение, модифицированное путем включения абзаца, привлекающего внимание к какому-либо аспекту)**

По нашему мнению, финансовая (бухгалтерская) отчетность организации «YYY» отражает достоверно во всех существенных отношениях финансовое положение на 31 декабря 20(ХХ) г. и результаты финансово-хозяйственной деятельности за период с 1 января по 31 декабря 20(ХХ) г. включительно.

Не изменяя мнения о достоверности финансовой (бухгалтерской) отчетности, мы обращаем внимание на информацию, изложенную в пояснениях к финансовой (бухгалтерской) отчетности (пункт X), а именно на то, что до настоящего времени не закончено судебное разбирательство между организацией «YYY» (ответчик) и налоговым органом (истец) по вопросу правильности исчисления налоговой базы по налогам на прибыль и на добавленную стоимость за 20(ХХ) г. Сумма иска составляет XXX тыс. рублей. Финансовая (бухгалтерская) отчетность не предусматривает никаких резервов на выполнение обязательств, которые могут возникнуть в результате решения суда не в пользу организации «YYY».

# Приложение 5

**Часть, содержащая мнение аудитора (отрицательное заключение) (Описание разногласий)**

По нашему мнению, вследствие влияния указанных обстоятельств финансовая (бухгалтерская) отчетность организации «YYY» недостоверно отражает финансовое положение на 31 декабря 20(ХХ) г. и результаты финансово-хозяйственной деятельности за период с 1 января по 31 декабря 20(ХХ) г. включительно.

# Приложение 6

**Часть, содержащая мнение аудитора (заключение с отказом от выражения мнения)**

(Часть, описывающую объем аудиторской проверки, следует либо опустить, либо изменить в соответствии с конкретными обстоятельствами.)

Мы не смогли присутствовать при инвентаризации товарно-материальных запасов из-за ограничений, установленных организацией «YYY» (кратко указать обстоятельства).

Мы также не получили достаточных доказательств (кратко указать причины) в отношении:

• дебиторской задолженности;

• выручки от реализации товаров, работ, услуг;

• кредиторской задолженности;

• нераспределенной прибыли и т. п.

Вследствие существенности указанных обстоятельств мы не в состоянии выразить мнение о достоверности финансовой (бухгалтерской) отчетности организации «YYY» и соответствии порядка ведения бухгалтерского учета законодательству Российской Федерации.

# Приложение 7

**Часть, содержащая мнение аудитора (заключение, модифицированное путем включения оговорки)**

Вместе с тем мы не наблюдали за проведением инвентаризации товарно-материальных запасов по состоянию на 31 декабря 20(ХХ) г., так как эта дата предшествовала дате привлечения нас в качестве аудиторов организации «YYY».

По нашему мнению, за исключением корректировок (при наличии таковых), которые могли бы оказаться необходимыми, если бы мы смогли проверить количество товарно-материальных запасов, финансовая (бухгалтерская) отчетность организации «YYY» отражает достоверно во всех существенных отношениях финансовое положение на 31 декабря 20(ХХ) г. и результаты финансово-хозяйственной деятельности за период с 1 января по 31 декабря 20(ХХ) г. включительно.