Введение

Аудиторское заключение — официальный документ, предназначенный для пользователей финансовой (бухгалтерской) отчетности. Оно должно содержать заявление аудитора или аудиторской фирмы относительно того, что аудит представляет достаточные основания для выражения мнения о достоверности во всех существенных отношениях финансовой (бухгалтерской) отчетности и соответствия порядка ведения бухгалтерского учета законодательству Российской Федерации. Для оценки соответствия отчетности законодательству РФ аудитор устанавливает максимально допустимые размеры отклонений путем определения существенности показателей отчетности.

Требования к содержанию и видам аудиторского заключения определены в федеральном правиле (стандарте) «Аудиторское заключение по финансовой (бухгалтерской) отчетности», принятом в 2002 г. Федеральный стандарт существенно отличается от ранее действовавшего аудиторского стандарта. Изложенные в федеральном правиле требования обязательны для заключения, которое составляется при проведении обязательного аудита, но могут быть распространены и на аудиторские заключения, составляемые при других проверках.

1. Виды и характеристика аудиторских заключений

В соответствии с о стандартом "Порядок составления аудиторского заключения о бухгалтерской отчетности" по результатам проведенного аудита бухгалтерской отчетности экономического субъекта аудиторская организация должна выразить мнение о достоверности этой отчетности в форме безусловно-положительного, условно-положительного, отрицательного аудиторского заключения или отказаться в аудиторском заключении от выражения своего мнения.

Безусловно-положительное аудиторское заключение о достоверности бухгалтерской отчетности означает, что представленная экономическим субъектом бухгалтерская отчетность подготовлена во всех существенных аспектах в соответствии с нормативным актом, регулирующим бухгалтерский учет и отчетность в РФ, и отражает активы и пассивы экономического субъекта на отчетную дату и финансовые результаты его деятельности за отчетный период.

Условно-положительное аудиторское заключение о достоверности бухгалтерской отчетности экономического субъекта означает, что за исключением определенных в аудиторском заключении обстоятельств бухгалтерская отчетность обеспечивает во всех существенных аспектах отражение активов и пассивов экономического субъекта на отчетную дату и финансовых результатов его деятельности за отчетный период в соответствии с нормативным актом, регулирующим бухгалтерский учет и отчетность в РФ.

Отрицательное аудиторское заключение о достоверности бухгалтерской отчетности экономического субъекта означает, что в связи с определенными обстоятельствами подготовленная бухгалтерская отчетность не отражает во всех существенных аспектах активы и пассивы экономического субъекта на отчетную дату и финансовых результатов его деятельности за отчетный период в соответствии с нормативным актом, регулирующим бухгалтерский учет и отчетность в РФ.

Отказ аудиторской фирмы от выражения своего мнения о достоверности бухгалтерской отчетности экономического субъекта в аудиторском заключении означает, что в результате определенных обстоятельств аудиторская фирма не может выразить такое мнение в одной из форм, установленных настоящим порядком.

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

В аудиторском заключении объект аудита должен быть обозначен как «бухгалтерская отчетность» с полным наименованием экономического субъекта и указанием проверяемого периода. Под «бухгалтерской отчетностью» понимается вся совокупность форм бухгалтерской отчетности, установленная действующим законодательством Российской Федерации.

При составлении 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 жесткие требования.

Аудиторское заключение не может и не должно трактоваться экономическим субъектом и заинтересованными пользователями аудиторского заключения как гарантия аудиторской фирмы в том, что иные обстоятельства, оказывающие или способные оказать влияние на бухгалтерскую отчетность экономического субъекта, не существуют.

В аудиторском заключении 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 от четность экономического субъекта.[[1]](#footnote-1)

2. Формы аудиторского заключения

Мнение аудитора выражается в одной из форм аудиторского заключения; в форме безоговорочно положительного, модифицированного, отрицательного аудиторского заключения. В аудиторском заключении может содержаться также отказ от выражения аудитором (аудиторской фирмой) своего мнения о достоверности отчетности.

Безоговорочно положительное мнение выражается тогда, когда аудитор приходит к выводу, что отчетность дает достоверное представление о финансовом положении, финансовых результатах деятельности аудируемого объекта и соответствии с установленными принципами и методами ведения бухгалтерского учета и составления отчетности.

Аудиторская фирма может подготовить модифицированное аудиторское заключение, если возникли факторы, которые:

не влияют на аудиторское мнение, но описываются в заключении, чтобы привлечь внимание к какой-либо ситуации, сложившейся в аудируемом объекте и раскрытой в финансовой (бухгалтерской) отчетности;

влияют на мнение аудитора и приводят к мнению с оговоркой, отказу от выражения мнения или отрицательному мнению.

В случае модифицированного заключения в текст аудиторского заключения включается часть, привлекающая внимание к ситуации, которая влияет или может повлиять на финансовую (бухгалтерскую) отчетность. Такая ситуация может быть рассмотрена в пояснениях и дополнениях к отчетности или не раскрыта, что должно быть указано в заключении. Модифицированное заключение может быть подготовлено в связи с необходимостью соблюдения принципа непрерывности деятельности аудируемого лица, когда необходимо указать на значительную неопределенность, прояснение которой зависит от будущих событий и которая может сказаться на финансовой (бухгалтерской) отчетности. Если выявленная ситуация не влияет на мнение аудитора и достоверность отчетности, то эти замечания указываются в специальной части, которая включается сразу после раздела о выражении мнения о достоверности отчетности.

Включение такого замечания позволяет аудитору выполнить функцию объективной оценки финансового состояния организации, однако, когда вероятность изменения отчетности велика, аудитор может отказаться от выражения своего мнения.

Аудитор может оказаться не в состоянии выразить безоговорочно положительное мнение, если существует хотя бы одно из следующих обстоятельств, которое, по мнению аудитора, оказывает или может оказать влияние на достоверность отчетности: ограничение объема работы аудитора; разногласия с руководством относительно выбранной учетной политики, метода ее применения, адекватности и глубины раскрытия информации в финансовой (бухгалтерской) отчетности. В этом случае аудитор готовит заключение с оговоркой, отказывается от выражения мнения или высказывает отрицательное мнение. Поскольку подготовка заключения является наиболее ответственным этапом аудиторской проверки, в федеральном правиле (стандарте) «Аудиторское заключение по финансовой (бухгалтерской) отчетности» приведены примеры аудиторских заключений разного типа.[[2]](#footnote-2)

|  |  |
| --- | --- |
| Безоговорочно положительное | |
| Модифицированное | |
|  | с привлекающей частью |
|  | с оговоркой |
|  | отрицательное |
| Отказ от выражения мнения | |

3. Структура и содержание аудиторского заключения

Аудиторское заключение является официальным документом, предназначенным для пользователей финансовой (бухгалтерской) отчетности аудируемых лиц. Оно содержит выраженное в установленной форме мнение аудиторской организации о достоверности финансовой (бухгалтерской) отчетности аудируемого лица и соответствии порядка ведения ими бухгалтерского учета законодательству Российской Федерации.

В соответствии с правилом (стандартом) «Аудиторское заключение по финансовой (бухгалтерской) отчетности» аудиторское заключение включает в себя:

наименование: «Аудиторское заключение по финансовой (бухгалтерской) отчетности»;

адресата: адресуется собственнику аудируемого лица (акционерам), совету директоров или лицу, предусмотренному законодательством Российской Федерации и (или) договором о проведении аудита и т.п.;

следующие сведения об аудиторе: организационно-правовая форма и наименование, место нахождения; номер и дата свидетельства о государственной регистрации; номер, дата предоставления лицензии на осуществление аудиторской деятельности и наименование органа, предоставившего лицензию, а также срок действия лицензии; членство в аккредитованном профессиональном аудиторском объединении;

следующие сведения об аудируемом лице: организационно-правовая форма и наименование; место нахождения; номер и дата свидетельства о государственной регистрации; сведения о лицензиях на осуществляемые виды деятельности;

вводную часть;

часть, описывающую объем аудита (аналитическую часть);

часть, содержащую, мнение аудитора (итоговую часть).[[3]](#footnote-3)

Заключение аудитора (аудиторской фирмы) должно состоять из трех частей — вводной, аналитической и итоговой.

В вводной части указываются:

— для аудиторской фирмы:

юридический адрес и телефоны; порядковый номер, дата выдачи и наименование органа, выдавшего лицензию на осуществление аудиторской деятельности, а также сроки действия лицензии; номер регистрационного свидетельства; номер расчетного счета; фамилия, имя и отчество всех аудиторов, принимающих участие в проверке;

— для аудитора, работающего самостоятельно:

фамилия, имя, отчество, стаж работы в качестве аудитора; дата выдачи и наименование органа, выдавшего лицензию на осуществление аудиторской деятельности, а также срок действия лицензии; номер регистрационного свидетельства; номер банковского счета.

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.

В аналитической части указываются: название данной части и кому она адресована; наименование экономического субъекта; объект аудита; общие результаты проверки состояния внутреннего контроля, бухгалтерского учета и отчетности, 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 (отчет аудитора, аудиторской фирмы) должна быть адресована исполнительному органу (администрации) экономического субъекта.

Изложение общих результатов проверки состояния бухгалтерского учета и отчетности экономического субъекта должно охватывать:

— общую оценку состояния системы организации и соблюдения установленного порядка ведения бухгалтерского учета, а также составления бухгалтерской отчетности;

— описание выявленных существенных нарушений ведения бухгалтерского учета и подготовки отчетности.

Изложение общих результатов проверки состояния внутреннего контроля у экономического субъекта должно включать: роль и место внутреннего контроля в системе управления организации; 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.

Изложение общих результатов проверки соблюдения экономическим субъектом законодательства при совершении финансово-хозяйственных операций должно включать: общую оценку соответствия, во всех существенных отношениях, совершенных финансово-хозяйственных операций законодательству; описание выявленных в ходе аудита существенных несоответствий совершенных операций законодательству; указание на ответственность экономического субъекта за несоблюдение законодательства Российской Федерации.

Более детальная оценка и описание существенных и несущественных нарушений, выявленных в ходе аудита, а также сделанные выводы и предложения аудитора могут быть изложены в произвольной форме (в виде справки аудитора или в другой форме).

Итоговая часть аудиторского заключения представляет собой мнение аудитора (аудиторской фирмы) о достоверности финансовой отчетности экономического субъекта. Итоговая часть выдаваемого аудиторской фирмой заключения должна быть озаглавлена «Заключение аудиторской фирмы», а итоговая часть аудиторского заключения, выдаваемого аудитором, работающим самостоятельно, — «Заключение аудитора».

Итоговая часть включает: наименование данной части и кому она адресована; наименование экономического субъекта; объект аудита; указание на нормативные акты, регулирующие бухгалтерский учет и отчетность в РФ, которым должна соответствовать бухгалтерская отчетность; распределение ответственности между экономическим субъектом и аудиторской фирмой 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 положительной, и оценку в стоимостном выражении, если это возможно, влияния обстоятельств на бухгалтерскую отчетность экономического субъекта; мнение аудитора (аудиторской фирмы) о достоверности бухгалтерской отчетности экономического субъекта; дата аудиторского заключения.

В итоговой части описывают также распределение ответственности между экономическим субъектом и аудитором (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 проводит аудит; аудиторская фирма несет ответственность за высказанное на основе проведенного аудита мнение о достоверности бухгалтерской отчетности экономического субъекта.

Итоговая часть не может быть датирована ранее даты подписания бухгалтерской отчетности экономического субъекта.

К аудиторскому заключению должна быть приложена бухгалтерская отчетность, составленная по типовым формам. При этом бухгалтерская отчетность должна быть составлена с учетом поправок, предложенных аудиторской фирмой. В случае, когда аудиторское заключение составляется после представления бухгалтерской отчетности пользователям (учредителям, налоговым органам и др.), то его часть должна содержать перечень поправок, которые следует произвести в этой отчетности.

Каждая страница аудиторского заключения подписывается аудитором, проводившим проверку, и скрепляется его личной печатью. При проведении проверки аудиторской фирмой аудиторское заключение, кроме того, подписывается руководителем аудиторской фирмы и заверяется печатью данной фирмы.

Аудиторская фирма должна представить экономическому субъекту: не менее одного экземпляра в составе вводной, аналитической и итоговой частей аудиторского заключения; не менее одного экземпляра вводной и итоговой частей аудиторского заключения.

Экономический субъект обязан представлять заинтересованным лицам только итоговую часть аудиторского заключения. Первая и вторая части аудиторского заключения носят конфиденциальный характер и без согласия экономического субъекта не подлежат разглашению.

Таким образом, экономический субъект несет ответственность за предоставление копий аудиторского заключения (в целом) всем заинтересованным пользователям, включая налоговые органы, а аудиторы и аудиторские фирмы — за разглашение содержания аудиторского заключения третьим лицам.[[4]](#footnote-4)

4. Оценка результатов аудиторской проверки

После выполнения аудиторской проверки аудиторской фирме необходимо проверить результаты работы, выполненной каждым исполнителем. При этом основное внимание следует уделить таким вопросам:

выполнялась ли работа в соответствии с программой и планом аудита;

уместна ли была сама программа (нужна ли была такая программа или другая);

фактический уровень существенности сравнивается с плановым;

документировались ли надлежащим образом проделанная работа и ее результаты;

все ли существенные замечания, возникшие по ходу проверки, были прояснены и нашли отражение в выводах аудитора;

достигнуты ли цели соответствующих аудиторских процедур;

оценивается работа ассистентов (в рабочих бумагах ассистента должны быть пометки).

Рабочая документация предъявляется либо контролеру, либо квалифицированному специалисту, не принимавшему участия в проверке. Проверяющие могут в случае необходимости дать в рабочих документах оценку действий проверяемого, изложить замечания, комментарии или рекомендации.

На этой стадии необходимо подготовить письмо по проведению проверки. Цель письма — получить заверение руководства аудируемого субъекта по наиболее волнующим аудитора вопросам, наиболее рискованным вопросам. На практике аудиторы готовят конфиденциальное письмо руководству, в котором дают советы по повышению эффективности бизнеса.[[5]](#footnote-5)

Заключение

1. Аудиторское заключение представляет мнение аудиторской организации о достоверности отчетности. Мнение должно выражать оценку аудиторской организации соответствия во всех существенных аспектах бухгалтерской отчетности нормативным актам, регулирующим бухгалтерский учет и отчетность в РФ.

2. Аудиторские заключения в зависимости от мнения, выраженного аудитором, делятся на безоговорочно положительные и модифицированные.

3. Модифицированное аудиторское заключение может быть: положительным; с оговоркой; отрицательным; с отказом от выражении мнения.

4. Аудиторское заключение включает в себя наименование, адресата, сведения об аудиторе, сведения об аудируемом лице, вводную часть, часть, описывающую объем аудита, часть, содержащую мнение аудитора, дату аудиторского заключения, подпись аудитора. К аудиторскому заключению должна быть приложена бухгалтерская отчётность, которая подтверждается. Все должно быть сброшюровано.

5. Аудитор несет ответственность за события, произошедшие после даты подписания аудиторского заключения, в соответствии с российским правилом (стандартом) «Дата подписания аудиторского заключения и отражение в нем событий, произошедших после даты составления и представления бухгалтерской отчетности».

6. Помимо аудиторского заключения должен составляться «Отчет аудиторской фирмы» или «Отчет аудитора». В отчете аудиторской фирмы экономическому субъекту излагаются общие результаты проверки состояния системы ведения бухгалтерского учета, составления бухгалтерской отчетности, внутреннего контроля, соблюдения законодательства при совершении финансово-хозяйственных операций.

7.После выполнения аудиторской проверки аудиторской фирме необходимо проверить результаты работы, выполненной каждым исполнителем.

Список литературы

1. Аудит: Учебник / Под ред. М.В. Мельник. – М.: Экономстъ, 2005. – 282 с.: ил., [4] с. – (Серия: Scholae).
2. Аудит: Учебник для вузов / В.И. Подольский, Г.Б. Поляк, А.А. Савин и др.; Под ред. проф. В.И. Подольского. – 2-е изд., перераб. и доп. – М.: ЮНИТИ-ДАНА, 2001, - 655 с.
3. Рогуленко Т.М. Аудит: учебник. – Изд. с изм. – М.: Экономистъ, 2005. – 383 с. – (Homo faber).
4. Алборов Р.А., Хоружий Л.И., Концевая С.М. Основы аудита: Учебное пособие. – М.: Издательство "Дело и Сервис", 2001. – 224 с.

1. Стр. 295-297. Аудит: Учебник для вузов / В.И. Подольский, Г.Б. Поляк, А.А. Савин и др. [↑](#footnote-ref-1)
2. Стр. 145-146. Аудит: Учебник / Под ред. М.В. Мельник. [↑](#footnote-ref-2)
3. Стр. 112-113. Рогуленко Т.М. Аудит: учебник для вузов. [↑](#footnote-ref-3)
4. Стр. 150-153. Алборов Р.А., Хоружий Л.И., Концевая С.М. Основы аудита: Учебное пособие. [↑](#footnote-ref-4)
5. Стр. 118-119. Рогуленко Т.М. Аудит: учебник. [↑](#footnote-ref-5)