

Тема 5. Международные стандарты аудиторских выводов и заключений

Вопросы

1. Аудиторское заключение по финансовой отчетности.
2. Сопоставления, включенные в проверяемую отчетность и их оценка.
3. Прочая информация в документах, содержащих проверенную финансовую отчетность.

Вопрос 1. Аудиторское заключение по финансовой отчетности

Стандарт 700 «Аудиторское заключение по финансовой отчетности» включает:

- введение,
- основные элементы аудиторского заключения,
- типы аудиторских заключений,
- обстоятельства, которые могут привести к выражению мнения, отличного от безусловно-положительного.

Аудитор должен определить соответствие финансовой отчетности:

- требованиям международных стандартов финансовой отчетности, национальных стандартов или правил;
- законодательным требованиям.

Элементы аудиторского заключения

- *название;*
- *адресат;*
- *вводный параграф, 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, описание выполненной аудитором работы;*
- *параграф, в котором выражено мнение аудитора о финансовой отчетности;*
- *дату выдачи аудиторского заключения;*
- *адрес аудитора;*
- *подпись аудитора.*

Объем 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.

Выражение мнения аудитора

- необходимо четко выразить свое мнение о достоверности отчетности. Указать, что отчетность подготовлена в соответствии с законодательными требованиями.
- аудитор вправе использовать словосочетания «дает достоверную и объективную картину» и «представлена объективно во всех существенных аспектах».

Дата выдачи аудиторского заключения

Заключение *датируется* числом, когда была завершена аудиторская проверка. Аудитор не должен датировать заключение числом, предшествующим дате подписания или утверждения финансовой отчетности руководством предприятия.

Адрес аудитора

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.

Виды аудиторских заключений

- безоговорочно-положительное;
- содержащее поясняющий параграф;
- условно-положительное;
- с отказом от выражения мнения;
- отрицательное.

Безоговорочно-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.

Аудиторское заключение с поясняющим параграфом

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

Включение поясняющего параграфа в аудиторское заключение не влияет на мнение аудитора. Стандарт рекомендует включать этот параграф 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.

Отказ 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.

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, чтобы выразить отрицательное мнение или отказаться от выражения мнения.

Отказ от выражения мнения

когда имеет место существенное ограничение объема аудита и аудитор 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.

Вопрос 2. Сопоставления, включенные в проверяемую отчетность

МСА 710 «Сопоставления» содержит рекомендации в отношении обязанностей аудитора, касающихся сопоставлений и заключений по ним, и включает следующие разделы:

- введение,
- требования к аудиту соответствующих показателей и сопоставимой финансовой отчетности,
- приложения.

Сопоставимость - это качество, подразумевающее наличие общих определенных характеристик.

Под **сравнением** понимается количественная оценка характеристик.

Последовательность - это качество взаимосвязи между двумя показателями бухгалтерского учета (например постоянство используемых в разные периоды принципов бухгалтерского учета, продолжительность отчетных периодов и т. д.).

МСА 710 выделяет два вида основ финансовой отчетности для сопоставления: **Соответствующие показатели** используются тогда, когда суммы и др. раскрываемые сведения за предыдущий период включаются в качестве составной части в отчетность за текущий период и читаются вместе с суммами и прочими раскрываемыми сведениями за текущий период.

Сопоставимой финансовой отчетностью считается тогда, когда суммы и прочие сведения за предыдущий период берутся для сравнения с отчетностью за текущий период, но не являются частью финансовой отчетности за текущий период.

Обязанностью аудитора является:

- определение соответствует ли учетная политика в отношении соответствующих 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 за предыдущий период
- и были ли сделаны надлежащие корректировки и/или раскрыты надлежащие сведения.

Требования к составлению заключения

- Если сопоставления представлены в виде *соответствующих показателей*, аудитор должен составить аудиторское заключение, в котором сопоставления отдельно не указаны, поскольку он выражает мнение по поводу финансовой отчетности за текущий период в целом, в том числе и по поводу соответствующих показателей.
- Если ранее выданное аудиторское заключение за предыдущий период содержало условно-положительное мнение, отказ от выражения мнения или отрицательное мнение, возможен один из двух вариантов в зависимости от степени влияния неразрешенных вопросов на данные текущего периода:

Продолжение

- а) если вопрос не разрешен и приводит к модификации аудиторского заключения по показателям за текущий период, аудиторское заключение также должно быть модифицировано в отношении соответствующих показателей;
- б) если вопрос не разрешен, но это не приводит к модификации аудиторского заключения по показателям за текущий период, аудиторское заключение должно быть модифицировано в отношении соответствующих показателей.

МСА 560 «Последующие события»

- Если при проведении проверки за текущий период аудитор узнал о существенных искажениях, влияющих на финансовую отчетность за прошлый период, по которой было выражено безусловно-положительное мнение, он должен учитывать требования МСА 560 и предпринять следующие действия:

ДЕЙСТВИЯ:

- если финансовая отчетность за предыдущий период была пересмотрена и опубликована с новым аудиторским заключением, **аудитор должен убедиться, что соответствующие показатели согласуются с пересмотренной финансовой отчетностью;**
- если финансовая отчетность за предыдущий период не пересматривалась и не была опубликована заново, а показатели не были вновь представлены надлежащим образом и/или надлежащие сведения не были раскрыты, **аудитор должен выдать модифицированное заключение по финансовой отчетности за текущий период с оговоркой в отношении соответствующих показателей, включенных в такую финансовую отчетность.**

Дополнительные требования к новому аудитору

Зависят от того, проверена финансовая отчетность за прошлый период другим аудитором или не проверена вовсе.

Если проверяются *соответствующие показатели*, новому аудитору разрешается сослаться в заключении на аудиторское заключение за прошлый период. Если новый аудитор решает сделать такую ссылку, его заключение должно содержать:

- а) *указание* на то, что финансовая отчетность за предыдущий период была проверена другим аудитором;
- б) *тип заключения*, выданного предшествующим аудитором, и указание на причину модификации;
- в) *дату выдачи* заключения за предыдущий период.

Если новый аудитор обнаружил существенные искажения за прошедший период, а заключение выдано без модификации, новый аудитор должен:

- а) обсудить данный вопрос с руководством и с его разрешения предложить предшествующему аудитором повторно составить заключение;
- б) если предыдущий аудитор не соглашается с переизданием или отказывается выдать новое аудиторское заключение, во вступительном параграфе заключения можно указать, что предшествующее аудиторское заключение по финансовой отчетности за предыдущий период было выдано до ее переиздания;
- в) если аудитор проверил уместность корректировок при переиздании отчетности, он может включить соответствующий параграф в свое заключение.

Финансовая отчетность за предыдущий период не проверена

Если финансовая отчетность за предыдущий период не проверялась, новый аудитор должен указать в своем заключении, что соответствующие показатели не проверены. Однако это не освобождает его от соблюдения требования о выполнении процедур в отношении сальдо на начало текущего периода. В финансовой отчетности желательно четко указать, что соответствующие показатели не проверены.

Вопрос 3. Прочая информация в документах, содержащих проверенную финансовую отчетность

МСА 720 «Прочая информация в документах, содержащих проверенную финансовую отчетность» включает следующие разделы:

- введение,
- условия доступа к прочей информации,
- требования к рассмотрению прочей информации,
- содержание понятий «существенные несоответствия» и «существенное искажение фактов»,
- права аудитора на доступ к прочей информации после даты составления аудиторского заключения.

Прочая информация

К прочей информации относятся следующие документы:

- 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;
- выборочные квартальные данные и другая информация.

Стандарт выделяет два вида противоречий:

1) прочая информация противоречит сведениям, содержащимся в проверенной финансовой отчетности. Несоответствие может поставить под сомнение аудиторские выводы и, возможно, основания для аудиторского заключения по финансовой отчетности. Аудитор должен ознакомиться с прочей информацией именно для выявления существенных несоответствий с проверенной финансовой отчетностью;

2) существенное искажение фактов имеет место, когда *прочая информация*, не имеющая отношения к содержанию проверенной финансовой отчетности, *изложена или представлена неверно*. Существенное искажение фактов аудитор может обнаружить при ознакомлении с прочей информацией, когда он пытается выявить существенные несоответствия.