Содержание:

[Введение 2](#_Toc220058779)

[1. Аудиторское заключение по финансовой отчетности 3](#_Toc220058780)

[2. Заключение независимого аудитора 7](#_Toc220058781)

[2.1 Заключение независимого аудитора по полному комплекту финансовой отчетности общего назначения 7](#_Toc220058782)

[2.2 Модификации заключения независимого аудитора 12](#_Toc220058783)

[3. Сопоставления 16](#_Toc220058784)

[4. Прочая информация в документах, содержащих проверенную финансовую отчетность 22](#_Toc220058785)

[Заключение 26](#_Toc220058786)

[Список использованной литературы 27](#_Toc220058787)

# Введение

Аудиторские стандарты – это документы, формулирующие единые базовые требования, общие подходы к проведению аудита. Стандарты определяют нормативные требования к качеству и надежности аудита, масштабу аудиторской проверки, недочеты, вопросы методологии, базовые принципы, которыми должны руководствоваться аудиторы.

Соблюдение аудиторских стандартов позволяет обеспечить определенный уровень гарантии качественных результатов аудиторской проверки.

После проведения всех необходимых процедур проверки аудиторам предстоит оценить полноту и качество выполнения всех пунктов общего плана и программы аудита. Кроме того, они должны провести систематизацию и аналитический обзор результатов проверки, чтобы составить объективное аудиторское заключение.

Аудиторское заключение – это официальный документ, предназначенный для пользователей финансовой (бухгалтерской) отчетности аудируемых лиц, составленный в соответствии с правилами (стандартами) аудиторской деятельности. Аудиторское заключение - это документ, имеющий юридическую силу и содержащий выраженное в установленной форме мнение аудитора о достоверности отчетности и соответствия порядка ведения им бухгалтерского учета.

Основой для выражения мнения о финансовой отчетности является обзорная проверка и оценка выводов из аудиторских доказательств.

Аудиторский отчет должен содержать четко сформулированное в письменном виде мнение аудитора о финансовой отчетности в целом. Отчет аудитора должен составляться на основании МСА 700 «Аудиторский отчет по финансовой отчетности». Цель МСА 700 — установление стандартов и предоставление руководства в отношении формы и содержания аудиторского отчета (заключения).

## 1. Аудиторское заключение по финансовой отчетности

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

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

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

Обязательными элементами аудиторского заключения являются:

1) название;

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

3) вводный параграф или введение, состоящее из:

— перечня проверенной финансовой отчетности субъекта с указа­нием даты и отчетного периода; и

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

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

Аудиторское заключение должно содержать:

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

— указание, что аудиторская проверка включала:

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

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

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

г) оценку общего представления о финансовой отчетности;

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

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

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

7) адрес аудитора (конкретное место нахождения);

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

Существуют следующие типы аудиторского заключения.

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

2. Модифицированные заключения.

Аудиторское заключение считается модифицированным в следую­щих ситуациях:

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

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

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

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

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

а) ограничение объема работы аудитора;

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

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

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

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

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

Если аудитор выражает мнение, отличное от безусловно-положи­тельного, он должен четко описать все существенные причины этого в заключении и, если возможно, дать количественное описание воз­можного влияния на финансовую отчетность.

МСА № 700 в системе российских стандартов аудита соответст­вует Федеральное правило (стандарт) аудиторской деятельности № 6 «Аудиторское заключение по финансовой (бухгалтерской) от­четности», которое является полным аналогом международного стан­дарта.

Следует отметить, что МСА 700 «Аудиторское заключение по финансовой отчетности» действовало до 31.12.2006 г. После указанной даты вопросы подготовки аудиторского заключения регламентируются МСА 700R «Заключение независимого аудитора по пол­ному комплекту финансовой отчетности общего назначения» и МСА 701 «Модификации заключения независимого аудитора».

## 2. Заключение независимого аудитора

### 2.1 Заключение независимого аудитора по полному комплекту финансовой отчетности общего назначения

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

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

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

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

Аудитору при формировании мнения следует убедиться в том, что:

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

• оценочные значения, сделанные руководством, уместны;

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

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

Аудиторское заключение, выдаваемое по результатам аудита, проведенного в соответствии с МСА, включает следующие элементы:

1) название;

2) адресат;

3) вводный параграф;

4) положение об ответственности руководства за финансовую от­четность;

5) положение об ответственности аудитора;

6) параграф, в котором выражено мнение аудитора;

7) положение о других дополнительных обязанностях в отноше­нии представляемого заключения;

8) подпись аудитора;

9) дату выдачи заключения;

10) адрес аудитора.

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

Аудиторское заключение должно быть адресовано в соответствии с обстоятельствами договоренности.

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

• название каждого отчета, входящего в полный комплект финан­совой отчетности;

• ссылку на существенные аспекты учетной политики и другие пояснительные примечания;

• указание на дату и отчетный период.

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

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

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

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

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

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

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

Дополнительные обязанности аудитора могут состоять в следую­щем:

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

• выполнение дополнительных специальных процедур и сообще­нию о них;

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

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

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

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

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

Аудиторское заключение должно быть представлено в письмен­ном виде — как в форме документальной копии, так и в электроне ной форме.

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

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

1) название;

2) адресат, если это согласовано условиями договоренности;

3) вводный параграф, содержащий описание проверенной финан­совой отчетности;

4) описание ответственности руководства за подготовку и объек­тивное представление финансовой отчетности;

5) описание ответственности аудитора за выраженное по финан­совой отчетности мнение и объем аудиторской проверки, включая:

а) ссылку на МСА и соответствующие специальные норматив­ные требования или национальные стандарты;

6) описание выполненной аудитором работы;

в) параграф, в котором содержится выраженное аудитором мнение о финансовой отчетности, и ссылку на применимые принципы финан­совой отчетности, используемые при подготовке финансовой отчетно­сти (включая указание на страну происхождения принципов финансо­вой отчетности, если финансовая отчетность была подготовлена в со­ответствии с принципами, отличными от МСФО или международных стандартов бухгалтерского учета государственного сектора);

б) подпись аудитора;

7) дату выдачи аудиторского заключения;

8) адрес аудитора.

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

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

### 2.2 Модификации заключения независимого аудитора

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

Аудиторское заключение считается модифицированным в следую­щих ситуациях:

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

а) поясняющий параграф;

2) если существуют факторы, оказывающие влияние на мнение аудитора:

а) условно-положительное мнение;

б) отказ от выражения мнения;

в) отрицательное мнение.

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

- Факторы, не оказывающие влияние на мнение аудитора.

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

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

- Факторы, оказывающие влияние на мнение аудитора

К ним относятся следующие обстоятельства:

а) ограничение объема работы аудитора;

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

## 3. Сопоставления

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

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

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

Показатели для сопоставления могут быть следующими.

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

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

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

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

• для сопоставимой финансовой отчетности: аудиторское заклю­чение относится к финансовой отчетности за каждый период.

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

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

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

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

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

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

Аудиторское заключение указывает на соответствующие показате­ли в следующих случаях:

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

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

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

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

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

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

• если финансовая отчетность за предыдущий период не пере­сматривалась и не была вновь опубликована, а соответствующие по­казатели не были заново представлены надлежащим образом и (или) не были раскрыты надлежащие сведения, аудитор должен выдать модифицированное заключение по финансовой отчетности за теку­щий период с оговоркой в отношении соответствующих показателей;

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

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

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

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

• дату выдачи заключения.

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

## 4. Прочая информация в документах, содержащих проверенную финансовую отчетность

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

Если, по мнению аудитора, существует явное существенное иска­жение фактов, он должен попросить руководство проконсультиро­ваться с компетентной третьей стороной, такой, как юридический консультант субъекта, и принять во внимание полученные рекомен­дации.

Если аудитор приходит к выводу о том, что в прочей информа­ции содержится явное существенное искажение фактов, но руково­дство отказывается устранить его, то он может сообщить об этом ли­цам, отвечающим за управление субъектом. Сообщение может быть представлено в виде документа, в котором излагаются сомнения ау­дитора относительно прочей информации.

Если аудитор не имеет доступа ко всей прочей информации до даты составления аудиторского заключения, он должен ознакомиться с ней при первой возможности, чтобы впо­следствии выявить существенные несоответствия.

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

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

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

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

Аналогом МСА № 720 в системе российских стандартов аудита является Правило (стандарт) аудиторской деятельности № 28 «Прочая информация в до­кументах, содержащих проаудированную финансовую (бухгалтерскую) отчетность», который подготовлен в полном соответствии с данным международным стандартом.

# Заключение

Международные стандарты аудиторской деятельности, или краткий свод правил проведения аудита и сопутствующих услуг, способствуют повышению уровня единообразия аудиторской практики во всем мире. Они действуют в любых случаях проведения независимого аудита и могут применяться по мере необходимости в прочей сопутствующей деятельности аудиторов. Однако правила не превалируют над местными установками, регламентирующими аудит финансовой отчетности в той или иной стране.

Существующие международные стандарты в Австрии, Бразилии, Голландии, Индии и России используются в качестве базы для разработки собственного подобного документа. На Кипре, Малайзии, Нигерии и другие страны — в качестве национальных. В Великобритании, Ирландии, Канаде, США, Швеции и других странах, где имеются свои национальные стандарты аудита, весьма приближенные к международным, — просто принимаются к сведению профессиональными организациями.

Большая часть российских Правил (стандартов) по принципам, на которых они базируются, и содержанию близка к МСА, а существующие различия связаны не с намеренным желанием отказаться от соблюдения МСА, а с особенностями действующего российского законодательства, уровнем развития отечественного аудита, другими объективными и субъективными причинами. Такие расхождения могут быть со временем устранены.

Основная проблема проведения в России аудита согласно МСА заключается не в отсутствии соответствующих национальных аудиторских стандартов или неудовлетворительном их содержании, а в необходимости создания надежного механизма, который обеспечил бы выполнение этих стандартов теми российскими аудиторскими организациями, которые выдают экономическим субъектам аудиторское заключение по результатам обязательного ежегодного аудита.

# Список использованной литературы:

1. Жарылгасова, Б.Т. Анализ бухгалтерской (финансовой) отчетности: учеб. пособие – М.: Экономистъ, 2004
2. Итыгилова Е.Ю., Бычкова С.М. Международные стандарты аудита: учеб. пособие/ под ред. С.М. Бычковой. – М.: Изд-во Проспект, 2007
3. Маренков Н.Л., Кравцова Т.И., Веселова Т.Н., Грицюк Т.В. Международные стандарты бухгалтерского учета, аудита и учетная политика российских фирм, УРСС, Москва, 2002г.
4. Панкова, С.В. Международные стандарты аудита: учеб. пособие. – М.: Эконмистъ, 2007
5. Правила (стандарты) аудиторской деятельности. / сост. и автор комментария Н.А. Ремизов. 2-е изд., перераб. и доп. – М.: ИД ФБК-ПРЕСС, 2006
6. Стандарты аудита Российской коллегии аудиторов/под общ. Ред. А. Руфа, С. Карпухиной. – М.: РКА, 1999
7. Суглобов А. Е. Международные стандарты аудита в регулировании аудиторской деятельности. – М.: Экономистъ, 2005.
8. Шешукова Т.Г., Городилов М.А. Аудит: теория и практика применения международных стандартов: учеб. пособие. Пермь: Изд-во Перм. ун-та, 2004.