

## **Тема 10: Аудиторское заключение и отчетность аудиторов и аудиторских организаций**

Вопросы:

1. Порядок составления и представления аудиторского заключения;
2. Формы выражения аудиторского мнения и виды аудиторских заключений;
3. Письменная информация (отчет) аудитора о результатах проведения аудита.

### **Нормативные документы:**

- Закон Республики Беларусь «Об аудиторской деятельности» от 08.11.1994 № 3373-ХП;

- Правила аудиторской деятельности «Аудиторское заключение по бухгалтерской (финансовой) отчетности», утв. Постановлением Министерства финансов Республики Беларусь 17.09.2003 №128 с изменениями от 16.12.2014 № 83;

- Правила аудиторской деятельности «Письменная информация (отчет) аудиторской организации по результатам проведения аудита», утв. Постановлением Министерства финансов Республики Беларусь 17.09.2003 № 128.

### **1. Порядок составления и представления аудиторского заключения**

**Аудиторское заключение** – официальный документ, составленный по результатам аудита и предназначенный для пользователей бухгалтерской (финансовой) отчетности.

Аудиторское заключение должно содержать мнение аудитора о достоверности бухгалтерской (финансовой) отчетности аудируемого лица и соответствии совершенных им финансовых (хозяйственных) операций законодательству.

Аудитор и аудируемое лицо должны получить не менее чем по одному экземпляру аудиторского заключения и прилагаемой к нему проаудированной бухгалтерской (финансовой) отчетности.

**Аудиторское заключение** содержит следующие **реквизиты**:

- 1) название документа, в котором должны быть указаны наименование аудируемого лица и отчетный период, за который проводился аудит;
- 2) дата и место выдачи аудиторского заключения;
- 3) указание на лицо, которому адресуется аудиторское заключение;
- 4) реквизиты аудируемого лица:

- наименование;
  - местонахождение (юридический адрес);
  - сведения о государственной регистрации;
- 5) реквизиты аудиторской организации:
- наименование;
  - местонахождение;
  - сведения о государственной регистрации;
  - номер, дата выдачи и срок действия специального разрешения (лицензии) на право осуществления аудиторской деятельности;
- 6) вводная часть, которая должна содержать:
- перечень проаудированной бухгалтерской (финансовой) отчетности аудируемого лица;
  - указание на отчетную дату и отчетный период, за который составлена данная отчетность;
  - указание на то, что ответственность за ведение бухгалтерского учета, подготовку и представление бухгалтерской (финансовой) отчетности несет аудируемое лицо:
  - указание на ответственность аудитора в связи с проведением аудита;
- 7) описание объема аудита, в котором:
- дается ссылка на нормативные правовые акты, в соответствии с которыми проводился аудит;
  - заявляется о том, что аудит был спланирован и проведен с целью обеспечения достаточной уверенности относительно наличия или отсутствия существенных искажений в бухгалтерской (финансовой) отчетности аудируемого лица;
  - указывается на способ проведения аудита;
  - дается оценка принципов и методов бухгалтерского учета и порядка подготовки бухгалтерской (финансовой) отчетности аудируемого лица;
  - содержится заявление о том, что в результате аудита получены надлежащие и достаточные аудиторские доказательства для выражения аудиторского мнения.
- 8) итоговая часть с выражением аудиторского мнения;
- 9) подписи руководителя аудиторской организации и лица, возглавлявшего проверку или проводившего аудит, если проверку проводил один аудитор;
- 10) печать аудиторской организации;
- 11) дата получения аудиторского заключения аудируемым лицом, заверенную подписями руководителей аудируемого лица и аудиторской организации.

К аудиторскому заключению прилагается подписанная и скрепленная печатью аудируемого лица бухгалтерская (финансовая) отчетность, в отношении которой выражается аудиторское мнение.

## **2. Формы выражения аудиторского мнения и виды аудиторских заключений**

В итоговой части аудиторского заключения выражается аудиторское мнение.

**Аудиторское заключение может содержать безусловно положительное аудиторское мнение и (или) быть модифицированным.**

**Безусловно положительное** аудиторское мнение выражается тогда, когда аудитор приходит к выводу, что бухгалтерская (финансовая) отчетность аудируемого лица во всех существенных аспектах достоверно отражает его финансовое положение и результаты финансово-хозяйственной деятельности, а совершенные финансовые (хозяйственные) операции соответствуют законодательству.

Аудиторское заключение считается **модифицированным**, если указывает на установленные аудитором факторы (влияющие и не влияющие на аудиторское мнение). В зависимости от влияния этих факторов на аудиторское мнение различают следующие **виды модифицированных заключений**:

- 1) безусловно положительное аудиторское мнение с поясняющим пунктом;
- 2) условно положительное аудиторское мнение;
- 3) отрицательное аудиторское мнение;
- 4) отказ от выражения аудиторского мнения.

**Безусловно положительное аудиторское мнение с поясняющим пунктом** выражается в том случае, если есть **факторы, не влияющие** на аудиторское мнение, но описываемые в аудиторском заключении с целью привлечения внимания пользователей к определенному аспекту в деятельности аудируемого лица. Эти **аспекты** могут влиять либо не влиять на отчетность.

К **аспектам**, влияющим на отчетность и раскрытым в отчетности и (или) в пояснительной записке, **относятся**:

- а) наличие значительного сомнения в способности аудируемого лица продолжать свою деятельность непрерывно;

б) существование значительной неопределенности, прояснение которой зависит от будущих событий, находящихся вне прямого контроля аудируемого лица, и которая может оказать влияние на его отчетность.

К аспектам, не влияющим на отчетность, относится наличие существенного несоответствия между проаудированной бухгалтерской (финансовой) отчетностью и прочей информацией в документе, содержащем данную отчетность.

**Поясняющий пункт**, не влияющий на аудиторское мнение, включается в итоговую часть аудиторского заключения после пункта с выражением аудиторского мнения и содержит указание на то, что данная ситуация не является основанием для изменения мнения на отличное от безусловно положительного.

При возникновении **факторов, влияющих на аудиторское мнение**, аудитор должен модифицировать аудиторское заключение путем выражения аудиторского мнения, отличного от безусловно положительного. К таким **факторам** относится наличие хотя бы одного обстоятельства, которое оказывает или может оказать существенное влияние на достоверность бухгалтерской (финансовой) отчетности, например если:

- имеется ограничение объема аудита;
- имеются разногласия с руководством аудируемого лица относительно допустимости выбранной им учетной политики, методов ее применения, адекватности раскрытия информации в бухгалтерской (финансовой) отчетности.

Ограничение объема аудита может привести к выражению условно положительного аудиторского мнения или к отказу от выражения аудиторского мнения. Разногласия с руководством аудируемого лица могут привести к выражению условно положительного или отрицательного аудиторского мнения.

**Условно положительное аудиторское мнение** выражается в том случае, если нельзя выразить безусловно положительное аудиторское мнение, а ограничение объема аудита и (или) влияние разногласий с руководством аудируемого лица не настолько существенно, чтобы выразить отрицательное аудиторское мнение либо отказаться от его выражения. Условно положительное аудиторское мнение должно содержать формулировку «за исключением» с дальнейшим описанием соответствующих аспектов.

**Отрицательное аудиторское мнение** выражается только тогда, когда влияние разногласий с руководством аудируемого лица настолько существенно для отчетности, что выразить условно положительное аудиторское мнение о ее достоверности недостаточно.

**Отказ от выражения аудиторского мнения** имеет место в том случае, если ограничение объема аудита настолько существенно, что аудитор не может получить достаточные и надлежащие аудиторские доказательства и поэтому не в состоянии выразить мнение о достоверности бухгалтерской (финансовой) отчетности аудируемого лица.

В случае любого, кроме безусловно положительного аудиторского мнения, аудитор должен указать конкретные причины модификации заключения и дать суммовую оценку их влияния выявленных факторов на бухгалтерскую (финансовую) отчетность или указать причины невозможности произведения такой оценки. В итоговой части такого аудиторского заключения данная информация предшествует пункту с выражением аудиторского мнения или отказом от выражения мнения.

**Аудируемые лица**, у которых проведен обязательный аудит достоверности годовой бухгалтерской (финансовой) отчетности, в течение **30 календарных дней** с даты получения аудиторского заключения должны устранить выявленные аудитором нарушения законодательства и внести соответствующие изменения в отчетность.

### **3. Письменная информация (отчет) аудитора о результатах проведения аудита**

**Отчет (письменная информация)** составляется в ходе аудита и направляется заказчику на завершающем этапе аудита в качестве приложения к аудиторскому заключению.

В отчете аудитор обязан указать все установленные в ходе аудита искажения и (или) нарушения, связанные с финансово-хозяйственной деятельностью аудируемого лица, которые оказывают или могут оказать существенное влияние на достоверность бухгалтерской (финансовой) отчетности.

**Целью** составления **отчета** является доведение до руководства заказчика:

- сведений о нарушениях порядка совершения финансовых (хозяйственных) операций и подготовки бухгалтерской (финансовой) отчетности, недостатках в бухгалтерском учете и системе внутреннего контроля, которые привели или могут привести к существенным искажениям бухгалтерской (финансовой) отчетности;

- рекомендаций по устранению выявленных нарушений и недостатков;

- предложений по совершенствованию систем бухгалтерского учета и внутреннего контроля.

**Отчет** должен содержать следующие **реквизиты**:

- 1) исходящий номер и дату подписания отчета аудитором;
- 2) указание на лицо, которому адресуется отчет в соответствии с договором оказания аудиторских услуг;
- 3) название документа;
- 4) реквизиты аудиторской организации;
- 5) реквизиты аудируемого лица;
- 6) основание для проведения аудита;
- 7) период времени, за который проводился аудит;
- 8) даты начала и завершения аудита;
- 9) содержательная часть;
- 10) подписи всех аудиторов, принимавших участие в проверке.

**В содержательной части обязательно приводятся следующие сведения:**

- развернутая аргументация формы выражения аудиторского мнения;
- выявленные нарушения порядка ведения бухгалтерского учета и составления бухгалтерской (финансовой) отчетности, порядка совершения финансовых (хозяйственных) операций;
- выявленные недостатки в организации бухгалтерского учета и состоянии системы внутреннего контроля, которые привели или могут привести к существенным искажениям бухгалтерской (финансовой) отчетности;
- оценка количественного расхождения показателей бухгалтерской (финансовой) отчетности аудируемого лица и прогнозируемых показателей по результатам аудита;
- рекомендации по устранению выявленных в ходе аудита недостатков;
- другие сведения, полученные в ходе аудита или предусмотренные договором оказания аудиторских услуг.

**В дополнение к обязательным сведениям** в зависимости от объема, специфики аудита, размеров и особенностей хозяйственной деятельности аудируемого лица в отчет включаются **следующие сведения:**

- количественный состав и структура бухгалтерской службы аудируемого лица, способ ведения бухгалтерского учета;
- перечень основных областей и направлений бухгалтерского учета, подлежащих аудиту;
- утверждение, что аудиторская проверка осуществлялась в соответствии с правилами аудиторской деятельности;
- методика проведения аудита;
- информация о ходе аудита;
- особенности проведения аудита;

– в случае, если аудируемое лицо имеет сложную организационную структуру, – сведения об осуществлении проверок филиалов, обособленных подразделений и дочерних организаций аудируемого лица, их результаты и влияние на итоги аудита бухгалтерской (финансовой) отчетности аудируемого лица в целом;

– перечень всех выявленных в процессе аудита недостатков, замечаний и рекомендации по их устранению;

– в случае, если аудит за текущий и предыдущий периоды проводился одной и той же аудиторской организацией, – анализ выполнения аудируемым лицом рекомендаций и замечаний, содержащихся в отчете за предыдущий отчетный период.

Аудитор вправе подготовить и передать получателю предварительный вариант отчета, где могут содержаться требования по устранению выявленных нарушений законодательства, внесению исправлений в данные бухгалтерского учета и перечень уточнений к подготовленной аудируемым лицом бухгалтерской (финансовой) отчетности.

**Окончательный вариант** отчета не менее чем в **двух экземплярах** аудитор обязан подготовить до даты подписания аудиторского заключения.