
ДОКУМЕНТАЛЬНОЕ ОФОРМЛЕНИЕ РЕЗУЛЬТАТОВ АУДИТА: СОСТАВЛЕНИЕ ОТЧЕТА АУДИТОРА

Агупова Ксения Петровна,

кандидат экономических наук, преподаватель кафедры экономического анализа и аудита Воронежского государственного университета; ksenia_a8@mail.ru

Официальными документами завершающей стадии аудита являются заключение и аудиторский отчет. В статье приводится подробная структура отчета аудитора, описывается, какими характеристиками изложения материала он должен обладать, этапы подготовки аудиторского отчета.

Ключевые слова: аудит, аудиторские выводы и подготовка отчетов, отчет аудитора, аудиторское заключение, финансовая отчетность, непрерывность деятельности.

Завершающая стадия аудиторской проверки включает обобщение и оценку результатов проверки правильности составленной клиентом финансовой отчетности, формирования и представления аудиторского заключения. Это наиболее ответственный этап сложной и многофункциональной работы аудитора. После выполнения аудиторской проверки аудитор систематизирует полученную информацию и делает предварительные (промежуточные) выводы о состоянии бухгалтерского учета и отчетности по результатам проверки. Официальными документами завершающей стадии аудита являются заключение и аудиторский отчет.

Важным результатом работ на этапе, предшествующем выдаче аудиторского заключения, является письменная информация о нарушениях, выявленных в процессе проверки. В Федеральном правиле (стандарте) аудиторской деятельности № 22 «Сообщение информации, полученной по результатам аудита, руководству аудируемого лица и представителям его собственника», утвержденном Постановлением Правительства Российской Федерации от 16.04.2005 г. № 228 (далее – ФП(С)АД № 22), нет четкого указания на то, как называется документ, фиксирующий результаты аудита. Кроме того, в нем не затронуты вопросы оформления письменной информации по результатам аудита, это связано с тем, что такой вид документа

вообще сложно регламентировать, поскольку слишком ощутимы черты индивидуализации каждого отчета, необходимы адаптация, дополнение и конкретизация предъявляемых требований с учетом специфики каждой аудиторской организации.

Как показывает практический опыт, наиболее удобным является подготовка письменной информации в виде обширного отчета, представляемого руководителю или главному бухгалтеру аудируемого лица, в котором указываются все нарушения, выявленные в ходе проверки, и краткие сведения для руководителя или собственника, необходимые для принятия управленческих решений.

На наш взгляд, предложенная ниже структура отчета должна сократить время на его подготовку, облегчить восприятие, обеспечить однозначность его понимания, и, как следствие, сократить количество возможных ошибок:

- 1) титульный лист;
- 2) оглавление;
- 3) сведения об аудиторской фирме;
- 4) общие положения;
- 5) общие сведения о предприятии;
- 6) результаты аудиторской проверки;
- 7) оценка непрерывности деятельности;
- 8) выводы и рекомендации;
- 9) приложения (в случае необходимости).

Аудиторский отчет должен содержать подробные сведения о нарушении действующего законодательства, отклонениях от установленного порядка ведения бухгалтерского учета, существенных нарушениях в составлении финансовой отчетности и о других аспектах деятельности предприятия, предусмотренных договором на оказание аудиторских услуг.

Аудиторская организация обязана указать в отчете все связанные с фактами хозяйственной деятельности аудируемого лица ошибки и искажения, которые оказывают или могут оказать существенное влияние на достоверность его бухгалтерской отчетности. Кроме того, аудиторская организация может привести в отчете любую информацию, касающуюся проведенного аудита и фактов хозяйственной деятельности аудируемого лица, которую сочтет целесообразной. В то же время представляемые данные не могут рассматриваться как полный отчет обо всех существующих недостатках, они относятся лишь к тем из них, которые были обнаружены в процессе аудиторской проверки.

Наиболее важным с точки зрения информативности и значимости является раздел «Результаты аудиторской проверки», он отражает итоги проверки отдельных участков бухгалтерского учета и отчетности в соответствии с программой аудиторской проверки. Данный раздел состоит из рубрик, в которых отражены итоги проверки отдельных участков бухгалтерского учета

и отчетности. Рубрики должны соотноситься с программой аудиторской проверки. В каждом разделе информацию целесообразно представлять по принципу значимости: сначала существенные ошибки и отклонения, затем – остальные.

В тексте должно быть указано требование нормативного акта, которое не было учтено или неправильно трактовалось. При этом выдержки из нормативного акта, как правило, приводиться не должны (если этого не требуется для изложения мысли аудитора), достаточно указать название, номер, дату принятия нормативного акта и номер нарушенного пункта. Если по данному вопросу имелись разъяснения финансового или налогового ведомства, то рекомендуется сделать ссылку и на них. Если ситуация не урегулирована законодательством, то следует дать ссылки на разные нормативные документы или отметить, что вопрос в настоящее время не имеет однозначного решения.

По нашему мнению, в составе данного документа необходимо выделить в отдельный раздел оценку применимости допущения непрерывности деятельности. В данном разделе должны содержаться расчеты финансовых коэффициентов, характеризующих финансовое состояние организации, специальные аналитические таблицы, краткие выводы из проведенного анализа и рекомендации по устранению недостатков и улучшению результатов деятельности организации. Необходимость наличия данного раздела в отчете аудитора обусловлено тем, что, во-первых, в последнее время назрела необходимость в процессе аудиторской проверки не только подтверждать достоверность финансовой отчетности, но и оценивать возможность хозяйствующего субъекта продолжать свою деятельность в будущем; во-вторых, результаты проведенной оценки соблюдения принципа непрерывности деятельности могут существенно повлиять на статус аудиторского заключения.

Так, согласно п. 24 ФП(С)АД № 11 на основе полученных аудиторских доказательств аудитор должен определить, имеется ли в соответствии с его профессиональным суждением существенная неопределенность, связанная с условиями и событиями, которые по отдельности или в совокупности обуславливают значительные сомнения в способности аудируемого лица продолжать свою деятельность непрерывно.

Если допущение непрерывности деятельности можно считать соблюдаемым, но, тем не менее, при этом имеет место существенная неопределенность, то аудитор устанавливает:

1) описываются ли адекватно в финансовой (бухгалтерской) отчетности факторы, которые обуславливают значительные сомнения в способности аудируемого лица продолжать свою деятельность, и планы его руководства, связанные с такими факторами;

2) отражается ли в финансовой (бухгалтерской) существенная неопределенность, связанная с условиями или событиями, которые

обуславливают значительные сомнения в способности аудируемого лица продолжать свою деятельность непрерывно, и то, что в связи с этим аудируемое лицо может оказаться не в состоянии реализовать свои активы и исполнить свои обязательства в ходе нормального осуществления своей деятельности.

Возможны следующие варианты развития событий.

1. Если в финансовой (бухгалтерской) отчетности адекватно раскрыта информация, то аудитор должен выразить немодифицированное мнение, но модифицировать аудиторское заключение, включив в него привлекающий внимание к ситуации абзац, в котором отмечается наличие существенной неопределенности, связанной с условиями или событиями, обуславливающими значительные сомнения в способности аудируемого лица продолжать свою деятельность непрерывно, и содержится ссылка на соответствующий пункт пояснительной записки к финансовой (бухгалтерской) отчетности.

2. Если информация в финансовой (бухгалтерской) отчетности раскрыта неадекватно, то аудитор в зависимости от конкретных обстоятельств должен выразить мнение с оговоркой или отрицательное мнение.

3. В аудиторском заключении должна быть сделана конкретная ссылка на наличие существенной неопределенности, которая обуславливает значительные сомнения в способности аудируемого лица продолжать свою деятельность непрерывно.

Если в соответствии с профессиональным суждением аудитора аудируемое лицо не сможет непрерывно продолжать свою деятельность, то аудитору следует выразить отрицательное мнение при условии подготовки финансовой (бухгалтерской) отчетности на основе принципа допущения непрерывности деятельности. В случае если руководство аудируемого лица пришло к выводу, что использованное при подготовке финансовой (бухгалтерской) отчетности допущение непрерывности деятельности организации нельзя считать соблюдаемым, финансовая (бухгалтерская) отчетность должна быть подготовлена согласно предусмотренному законодательством Российской Федерации для такой ситуации порядку.

Если руководство аудируемого лица отказывается по просьбе аудитора давать оценку способности аудируемого лица продолжать свою деятельность непрерывно или увеличивать период, охватываемый такой оценкой, то аудитор должен рассмотреть необходимость модификации аудиторского заключения по причине ограничения объема работы аудитора, поскольку для аудитора может оказаться невозможным получить достаточные надлежащие аудиторские доказательства, касающиеся использования допущения непрерывности деятельности аудируемого лица, при подготовке финансовой (бухгалтерской) отчетности.

В выводах необходимо отразить общее влияние этих отклонений на достоверность отчетности и высказать мнение о виде заключения по результатам аудиторской проверки (немодифицированное, с оговорками,

отрицательное, с отказом от выражения мнения) [2].

Отчет аудитора должен обладать следующими характеристиками изложения материала:

- полнота;
- лаконичность, которая может достигаться исключением излишних подробностей и повторов;
- последовательность;
- убедительность и обоснованность;
- объективность и достоверность представления событий и фактов;
- точность изложения информации, отражение только тех фактов, которые установлены;
- безупречность формулировок в юридическом отношении, их соответствие действующим законодательным и нормативным актам;
- корректность, т.е. отсутствие категорических выражений [3].

Существуют такие виды отчетов, как промежуточный отчет клиенту по результатам проверки, который представляется при поэтапном проведении аудита или при выявлении фактов, требующих принятия руководством аудируемого лица неотложных мер; итоговый отчет клиенту по результатам проверки и отчет аудитора по специальному заданию.

Последовательность подготовки аудиторского отчета включает несколько этапов (рис. 1).

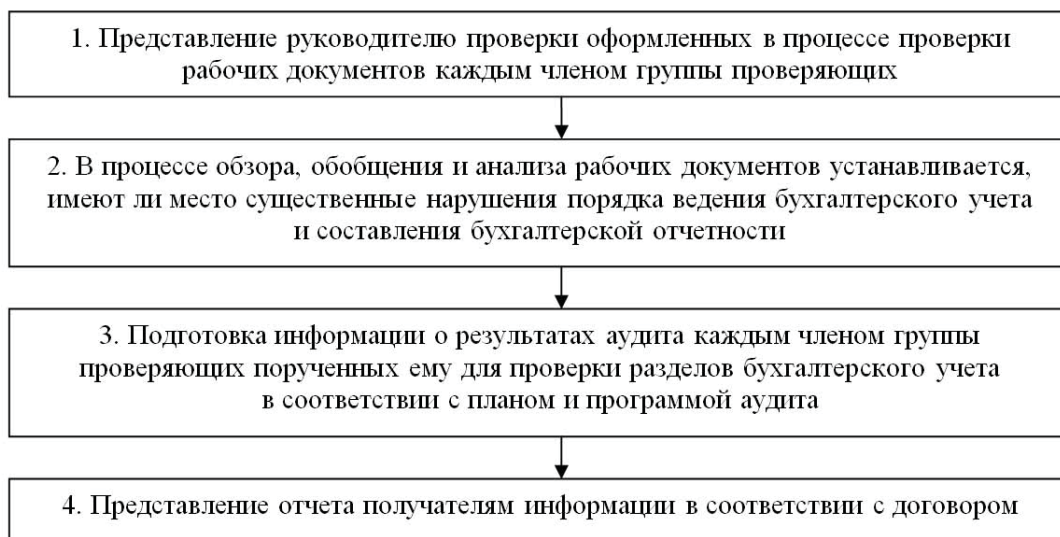


Рис. 1. Основные этапы подготовки отчета аудитора

Окончательный вариант отчета может быть подписан:

- всеми аудиторами и специалистами, проводившими аудит, и руководителем аудиторской организации;
- руководителем аудиторской проверки и руководителем аудиторской организации.

Каждый отчет должен быть составлен не менее чем в двух экземплярах (1-й отдается заказчику, 2-й остается в аудиторской организации),

датирован, утвержден визой генерального директора и зарегистрирован в журнале регистрации исходящих документов.

Отчет по результатам аудиторской проверки является конфиденциальным документом. Аудируемое лицо вправе распоряжаться сведениями, содержащимися в отчете, по своему усмотрению. Аудиторская организация не несет ответственности за разглашение конфиденциальной информации клиента, произошедшее по вине или с ведома работников аудируемого лица.

Информация, содержащаяся в отчете, используется в дальнейшем при планировании последующих аудиторских проверок для подтверждения того, что при проведении аудита соблюдались требования стандартов в отношении независимости и профессионализма аудиторов, планирования и документирования аудиторского процесса, достаточности аудиторских доказательств и т.д.

Отчет прилагается к аудиторскому заключению. Замечания и ошибки, указанные в отчете, могут быть учтены и исправлены в ходе проверки. Его содержание на завершающей стадии проверки финансовой отчетности определяет вид аудиторского заключения о ее достоверности и соответствии во всех существенных аспектах принятым правилам ведения бухгалтерского учета и подготовки финансовой отчетности.

Список источников

1. Булыга, Р.П. Основы аудита : учеб.пособие [текст] / [под ред. д-ра экон. наук, проф. Р.П. Булыги]. – Ростов н/Д. : Феникс, 2010. – 317 с.
2. Сотникова, Л.В. Письменная информация (отчет) по результатам аудита: действующие нормы [текст]/ Л.В. Сотникова // Аудиторские ведомости. – 2009. – № 10.
3. Федорова, Т.К. Формирование отчета по результатам аудиторской проверки [текст] / Т.К. Федорова // Аудиторские ведомости. – 2007. – № 9.

DOCUMENTARY REGISTRATION OF RESULTS OF AUDIT: AUDIT CONCLUSIONS AND REPORTING

Agupova Kseniya Petrovna,

Ph.D. of Economy, Teacher of the Chair of Economic Analysis and Audit of Voronezh State University; ksenia_a8@mail.ru

Official documents of a final stage of audit are the conclusion and the auditor report. The article provides a detailed structure of the auditor's report, it describes what characteristics the statement of a material must possess, the stages of preparation of the audit report.

Keywords: audit, audit conclusions and reporting, auditor's report, fiscal accounting, going concern.