

**МИНИСТЕРСТВО ВЫСШЕГО И СРЕДНЕГО  
СПЕЦИАЛЬНОГО ОБРАЗОВАНИЯ РЕСПУБЛИКИ  
УЗБЕКИСТАН**

**ТАШКЕНТСКИЙ ФИНАНСОВЫЙ ИНСТИТУТ**

**МАГИСТРАТУРА**

*На правах рукописи  
УДК - 658.1*

**СҮҮҮНДИКОВА ГУЛНОРА ТУРСУНКУЛОВНА  
«АУДИТОРСКОЕ ЗАКЛЮЧЕНИЕ И ЕГО СОСТАВ»**

**Специальность: 5А340902 - «Аудит»**

Выполнено для получения академической степени магистра

**ДИССЕРТАЦИЯ**

## Содержание

<b>Введение</b>	3
<b>ГЛАВА 1. ПОСЛЕДОВАТЕЛЬНОСТЬ АУДИТОРСКОЙ ПРОВЕРКИ И ТРЕБОВАНИЯ К ОБОБЩЕНИЮ ЕЕ РЕЗУЛЬТАТОВ</b>	8
1.1. Цели и задачи аудиторского отчета и заключения	8
1.2. Основные элементы аудиторского заключения	19
<b>ГЛАВА 2. АУДИТОРСКОЕ ЗАКЛЮЧЕНИЕ ПО ФИНАНСОВОЙ ОТЧЕТНОСТИ</b>	32
2.1. Структура и основные элементы аудиторского заключения	32
2.2. Составление аудиторского заключения по финансовой отчетности	39
<b>ГЛАВА 3. МЕЖДУНАРОДНЫЕ СТАНДАРТЫ ПРИМЕНЯЕМЫЕ ПРИ СОСТАВЛЕНИИ АУДИТОРСКОГО ЗАКЛЮЧЕНИЯ</b>	58
3.1. Анализ условий, при которых необходим отход от стандартного заключения	58
3.2. Последующие события, влияющие на составление аудиторского заключения	79
<b>Заключение</b>	86
<b>Список использованной литературы</b>	92
<b>Приложения</b>	99

## Введение

**Актуальность темы исследования:** Экономические реформы, преобразования во всех сферах жизни, проводимые в Республике Узбекистан, вступили в новую фазу развития, основываясь на собственную концепцию социально-экономического развития Узбекистана, разработанную Президентом нашей страны И.А. Каримовым. В условиях рыночной экономики наблюдается подход к более новым методам финансирования инвестиций в реальный сектор экономики. После достижения независимости в нашей стране начался активный процесс формирования и развития рыночных отношений, в связи с чем сегодня особую актуальность приобрели вопросы эффективной организации финансово-хозяйственной деятельности хозяйствующих субъектов с различной формой собственности, совершенствования оказываемых им профессиональных аудиторских услуг

В связи с созданием нового механизма внешнеэкономической деятельности, упрощением выхода предприятий и организаций на внешний рынок, расширением деятельности совместных предприятий возникает необходимость изучения и использования предприятиями Республики Узбекистан основных принципов организации бухгалтерского учета, отчетности и аудита зарубежных стран

В докладе Президента Республики Узбекистан И.А. Каримова на заседании правительства итогам социально-экономического развития страны в 2011 года и важнейшим приоритетам на 2012 год подчеркивается, что «важнейшим приоритетом для нас продолжает оставаться активная инвестиционная политика, направленная на ускорение модернизации, технического и технологического перевооружения действующих и создание новых, современных, высокотехнологичных производств».<sup>1</sup>

---

<sup>1</sup> Газета «Народное слово» от 19 января 2012года, № 16. Доклад И.Каримова на заседании Кабинета Министров, посвященном основным итогам 2011 года и приоритетам социально-экономического развития на 2012 год.

Формирование в нашей стране цивилизованных рыночных экономических отношений предъявляет новые повышенные требования ко всем категориям специалистов.

Сегодня узбекский аудит переживает важный и интересный период постепенное сближение с практикой, принятой в странах с рыночной экономикой. Проблемы внедрения в Узбекистане международных стандартов финансовой отчетности (МСФО) и Международных стандартов аудита переходит из стадии многолетних дискуссий в стадию практического внедрения. Стандарты аудита, являясь критерием для определения качества аудиторских услуг, позволяют пользователям финансовой информации получить определенную уверенность в том, что аудитор не подтвердит недостоверную информацию, и аудиторская проверка будет проведена добросовестно. Именно в этом заключается роль и значение аудиторских стандартов.

Потребности в услугах аудиторов возникают и в связи со следующими обстоятельствами:

операции компании (фирмы, организации) могут быть многочисленными и сложными. Информацию о них пользователи не имеют возможности получить самостоятельно, а потому нуждаются в услугах аудиторов, бухгалтеров — профессионалов;

пользователи финансовой информации обычно не имеют доступа к учетным записям, кроме того, им недостает соответствующего опыта, поэтому им необходимо приглашать профессиональных аудиторов для работы, которую они не в состоянии выполнить самостоятельно;

последствия решений, принимаемых пользователями, могут быть так значительны для них, что достоверность и полнота информации, получаемая через аудиторов, им жизненно необходима.

**Цели и задачи исследования.** Основной целью магистерской диссертации является всестороннее изучение экономической природу аудиторского заключения и его состава, нормативно-правовую базу и

определение взаимосвязи национальных стандартов аудита Республики Узбекистан с международными, предложения по совершенствованию составления аудиторского заключения и отчета.

Исходя из поставленной цели, сформулированы следующие задачи:

- изучить основные элементы аудиторского заключения и аудиторского отчета
- изучить порядок составления аудиторского заключения по финансовой отчетности
- анализ условий, при которых необходим отход от стандартного заключения
- последующие события влияющие на составление аудиторского заключения
- международные стандарты применяемые при составлении аудиторского заключения.

**Степень разработанности проблемы.** Исследованиям по отдельным аспектам составления аудиторского заключения и аудиторского отчета посвящены таких ученых экономистов как: А.Д. Шеремет, В.П. Суйц, В.И. Подольский, А.Аренс, Д.Ж. Лоббек, В.Палий, Д.В. Шешукова и др.

**Теоретической и методической основой исследования** послужили положения и выводы, содержащихся в трудах Президента Республики Узбекистан И.А. Каримова, исследование республиканских и зарубежных ученых экономистов, учебные материалы таких авторов как Тулаходжаева М., Косимов Х., Мазуренко А., Степаненко А., Шепенко Р., Палий В., Арэнс Э.А., Лоббек Дж.К., Подольский В.И. Скобара В.В., Суворова Д.В., Шешукова Т.Г., Горолилов М.А., Белуха Н.Т., Суйц В.П., и другие современные источники. Так же были использованы методические, нормативные и инструктивные материалы, статьи, монографии и др.

**Предметом исследования** диссертации является аудиторское заключение и его состав, сущность и содержание, заключение составляемые на основе

национальных стандартов аудиторской деятельности и по международным стандартам аудита.

**Объектом исследования** диссертационной работы является составление аудиторского заключения и его состав

**Практическая значимость результатов исследования** заключается в том, что полученные результаты, могут быть использованы в совершенствовании учебных программ курсов «Аудит» и «Практический аудит» в процессе преподавания в Ташкентском Финансовом институте.

**Научная новизна** заключается в следующих результатах исследования:

- определены различные трактовки понятия и сущности аудиторского отчета и заключения;
- теоретические и методологические основы элементов аудиторского заключения;
- рассмотрены вопросы нормативно-правовой базы составления аудиторского заключения;
- проанализированы основные методики составления аудиторского заключения по финансовой отчетности;
- рассмотрены вопросы по совершенствованию аудиторского заключения по финансовой отчетности;
- разработаны практические рекомендации по применению международных стандартов, при составлении аудиторского заключения и отчета.

При выполнении данной диссертационной работы используются публикации в периодической печати по теме данной диссертационной работы, так же научная и экономическая литература, интернет сайты, практические материалы. Использованы научные труды Президента Республики Узбекистан И.А. Каримова.

В ходе проведения исследования моей темы применялись различные технические приемы и способы обработки информации – начиная от

изучения научной литературы и заканчивая общением с аудиторами крупных аудиторских компаний.

**Научные публикации.**

Статья «Заведомо ложное аудиторское заключение» была опубликована в Информационном бюллетне Аудитора № 5 (Май 2011 г.) и обсуждена на научно-практической конференции Палаты Аудиторов Узбекистана в мае 2011 года. Статья «Взаимосвязь НСАД 70 с основными стандартами и их влияние на аудиторское заключение» была опубликована в Информационном бюллетне Аудитора № 3 (Март 2012 г.) и обсуждена на научно-практической конференции Палаты Аудиторов Узбекистана в марте 2012 года.

Последовательность аудиторской проверки и требования к обобщению ее результатов на основании практических предложений были раскрыты статье, которая будет опубликована в июле месяце в журнале «Журнал налогоплательщика». Тема статьи «Модель сводной финансовой отчетности предприятия и аудиторское заключение».

Сделан доклад на производственном совещании ООО «АУДИТОР» 04 мая 2012 года на тему «Международные стандарты, применяемые при составлении аудиторского заключения». На котором, рекомендовала анализ условий, при которых необходим отход от стандартного аудиторского заключения

**Структура и объем диссертации.** Диссертационная работа состоит введения, трех глав, заключения, содержит библиографический список использованной литературы и приложения. Общий объем диссертации составляет 124 страницы, включены 3 Таблицы, 5 рисунков. Приложение включает в себя Внутрифирменный стандарт «Концептуальный подход к порядку составления аудиторского отчета и аудиторского заключения»на основе НСАД и 3 вида заключения в соответствии с НСАД. 5 видов заключений независимого аудитора в соответствии с МСА.

# ГЛАВА 1. ПОСЛЕДОВАТЕЛЬНОСТЬ АУДИТОРСКОЙ ПРОВЕРКИ И ТРЕБОВАНИЯ К ОБОБЩЕНИЮ ЕЕ РЕЗУЛЬТАТОВ

## 1.1. Цели и задачи аудиторского отчета и заключения

Первые международные аудиторские стандарты появились в 1937—1939 гг. К 1994 г. было разработано сорок пять стандартов, включая и положения по международной аудиторской практике (ПМАП). К концу XX столетия ряд стандартов был пересмотрен. Одновременно их состав значительно расширился и теперь насчитывает пятьдесят один стандарт.<sup>2</sup>

В самом общем виде международные стандарты аудита можно подразделить на две большие группы: общепринятые аудиторские стандарты и специальные стандарты (этики, прогнозов, аттестационные стандарты). Первая группа самая многочисленная и в свою очередь делится на следующие подгруппы: общие стандарты, рабочие стандарты, стандарты отчетности.

Международные стандарты аудита применяются при аудите финансовой отчетности, но их можно адаптировать и для аудита другой финансовой информации. В помощь странам-членам МФБ, изъявившим желание принять МСА в качестве национальных стандартов, КМАП подготовил текст заявления, который может быть использован для определения юридической силы принимаемых стандартов и возможности их применения в конкретной стране. Если отдельные положения и рекомендации, содержащиеся в МСА, отличаются от нормативных положений, принятых в данной стране, в пояснения к стандарту включаются соответствующие ссылки, согласно которым спорное положение решается в пользу национального законодательства. Кроме того, разрешается

---

<sup>2</sup> Соколова М. «Международные стандарты аудита» 56-58с.

разрабатывать дополнительные стандарты по тем аспектам, которые не отражены в МСА.<sup>3</sup>

**Таблица 1**

**Структура опубликованных международных стандартов аудита**

Код	Название группы стандартов
100 - 199	Предисловие, глоссарий, концептуальная основа МСА
200 - 299	Обязанности
300 - 399	Планирование
400 - 499	Система внутреннего контроля
500 - 599	Аудиторские доказательства
600 - 699	Использование результатов работы третьих лиц
700 - 799	Аудиторские выводы и заключения
800 - 899	Специальные области аудита
900 - 999	Сопутствующие услуги
1 000- 1100	Положения по международной аудиторской практике

Однако, несмотря на несомненные достижения в области создания международных стандартов аудита, подлинного единообразия достичь пока не удалось. Поэтому современные МСА можно рассматривать как совокупность национальных и региональных стандартов, оказывающих взаимное влияние, поскольку национальное законодательство в этой области в разных странах значительно различается.

В отличие от зарубежных стран, где некоторые стандарты аудиторской деятельности разработаны еще в начале XX в., а комплексные системы стандартов - в 1960—1970 гг., в Узбекистане подобные наработки появились совсем недавно по существу с 1998 г.

Анализируя различия между международными и национальными стандартами (приложение 1) следует отметить, что они не являются более

<sup>3</sup> «Международные стандарты аудита» сборник 2011г. 67-69с.

значительными, чем различия между международными и национальными стандартами, например, Германии, Франции и других стран.

Различия между национальными и международными стандартами обусловлены в основном тремя причинами:

- наши правила основываются на действующем законодательстве, соответствующем особенностям функционирования национальной экономики;
- многие положения МСА основаны на западной «общепринятой системе бухгалтерских принципов», что иногда противоречит действующим национальным правилам учета, которые начинают адаптироваться к международным стандартам финансовой отчетности (МСФО);
- отдельные положения МСА основываются на малоизвестных у нас понятиях; например, в нашей стране отсутствуют нормативные документы, регламентирующие требования, предъявляемые к системе внутреннего контроля.

Современный этап развития аудиторской деятельности в Узбекистане берет свое начало с августа 2001 г., когда созрели объективные предпосылки для формирования полноценной отечественной аудиторской среды: реализованы основные положения Программы по реформированию бухгалтерского учета в соответствии с международными стандартами финансовой отчетности, созданы основы налоговой системы и сформирован основной пакет законодательно-нормативных актов, регулирующих хозяйственную деятельность различных субъектов в рыночной среде. Принятие закона «Об аудиторской деятельности» от 9 декабря 1992 г. (новая редакция 26 мая 2000г.) явилось подтверждением окончательного становления аудита в Узбекистане. Этот же Закон определил и основные задачи развития аудита на современном этапе, повышен их статус в части разработки и утверждения. Работа по пересмотру ранее одобренных аудиторских стандартов продолжается и до момента утверждения

соответствующего национального стандарта, они входят в общий пакет национальных стандартов.

Национальные стандарты аудиторской деятельности отличаются от ранее принятых национальных аудиторских стандартов не только по механизму разработки и утверждения, но и по своей сути. Они разработаны с учетом основных положений МСА, имеют сквозную нумерацию, ориентированы на практику аудита в рыночной экономике. В настоящее время в соответствии с принципами МСА разработаны 22 национальных стандартов аудита. Приближение национальных стандартов к международным создаст условия нормальной конкуренции на рынке аудиторских услуг национальных и международных фирм; поддержит деловую репутацию национальных аудиторских фирм; обеспечит рост доверия иностранных инвесторов.

Цель аудита — это формирование мнения о достоверности бухгалтерской отчетности во всех существенных аспектах. Бухгалтерская отчетность в каждой стране, в зависимости от исторически сложившихся условий, имеет свои особенности формирования и представления. Поэтому в ходе аудиторской проверки за пределами национальных границ у аудитора могут возникнуть некоторые трудности из-за неоднородности международной практики учета. Для гармонизации национальных моделей и уменьшения различий в сфере финансовой отчетности необходима стандартизация учетных процедур и гармонизация различных систем бухгалтерского учета. Процесс гармонизации означает сближение целевой ориентации учетных систем и национальных моделей учета. Суть гармонизации заключается в том, что в каждой стране может существовать своя модель организации учета и система учетных стандартов, но они не должны противоречить аналогичным стандартам других стран и их сообществ (объединений). Процесс стандартизации предполагает разработку правил, норм и учетных процедур для практического применения, т. е. унификацию учета.

Национальные стандарты создаются каждой страной самостоятельно. Их содержание, порядок разработки и утверждения отражают социально-экономические и политические реалии данной страны. Создана общественная коллегия по делам бухгалтерского учета на предприятиях, отражающая положения и стандарты бухгалтерского учета. Не удается создать независимые профессиональные организации бухгалтеров и аудиторов. Есть понятие обязательного аудита для акционерных, кредитных, страховых обществ и других фирм в соответствии с Законом. Выделено понятие международного аудита. Особенности аудиторских проверок сводятся к включению аудиторов в регистр действующих аудиторов и проверке качества уполномоченным наблюдательным органом. Бухгалтерская отчетность должна обеспечивать внешних и внутренних пользователей для государственно- монополистического регулирования экономики и отдельных отраслей. Обязательный аудит активно внедряется с 1967г. Принимаются меры по введению обязательного обучения аудиторов и проверки работы аудиторских фирм. На региональном уровне сопоставимость моделей учета и аудита разных стран обеспечивается профессиональными организациями бухгалтеров, аудиторов и другими общественными и государственными объединениями. Одновременно с развитием региональной гармонизации бухгалтерского учета, начиная с 1973 г., осуществляется международная стандартизация (1Л8). Лидерами в области международной стандартизации являются США и Великобритания. Цель разработки международных стандартов и их использования заключается в гармонизации национальных систем учета и отчетности. Под международной учетной системой понимается система подготовки финансовой отчетности в соответствии со стандартами 1А8С, разработанными Комитетом по международным стандартам бухгалтерского учета. Основная задача Комитета состоит в развитии бухгалтерских принципов, принимаемых во всем мире.<sup>4</sup>

---

<sup>4</sup> « Международные стандарты аудита» сборник 2011г., 125-128с.

Современный этап развития гармонизации бухгалтерского учета и отчетности по МСФО характеризуется следующими направлениями их применения: отдельными организациями на добровольных началах; в качестве критерия допуска работы на международных рынках капитала; наряду с национальными стандартами учета; в качестве национальных стандартов; адаптация национальных стандартов к МСФО.

Наша страна выбрала путь адаптации национальных учетных стандартов (НСБУ) к МСФО, что является наиболее рациональным. Такой же путь их использования выбрали и многие европейские страны.

Таким образом, процессы стандартизации учета и аудита в международной практике тесно взаимосвязаны. Международные стандарты аудита и учета (МСА и МСФО) объединяет то, что: они имеют единую терминологию (единый глоссарий терминов); международные стандарты финансовой отчетности являются критерием соответствия отчетности установленным требованиям, подтверждаемого в процессе аудита.

Единство терминологии помогает избежать разногласий в целях и объектах аудита между аудиторами и представителями аудируемого лица. В международных стандартах аудита имеются и прямые ссылки на международные стандарты финансовой отчетности. Особенно этот процесс стал заметен в процессе переработки МСА после 1994 г.

На современном этапе развития международной аудиторской практики МФБ уделяет большое внимание гармонизации и стандартизации аудита и бухгалтерского учета. Международная федерация бухгалтеров объединила фирмы, оказывающие аудиторские услуги в международном масштабе, в Форум фирм (23 транснациональные аудиторские фирмы). Цель данного Форума заключается в надзоре за разработкой современного международного режима регулирования аудита с помощью нового глобального стандарта качества на основе существующих МСА и Этического кодекса МФБ. Специальный стандарт 120 «Концептуальные

основы Международных стандартов аудита» устанавливает разграничение между аудитом и сопутствующими услугами, определяет уровни уверенности аудитора при формировании мнения по финансовой отчетности организаций, в том числе функционирующих в госсекторе. Согласно данному стандарту к сопутствующим услугам относятся: обзор, согласованные процедуры и подготовка информации. Проведение аудита и обзора должно позволить аудитору обеспечить высокий и средний уровни уверенности. Задания по проведению согласованных процедур и подготовке информации не предусматривают, что аудитор должен будет выразить уверенность.

Настоящие концептуальные основы не применяются к другим услугам, предоставленным аудиторами, таким как услуги по налогообложению, консультирование, а также рекомендации по бухгалтерскому учету и финансовым вопросам.

Рекомендации аудиторами в отношении формы и содержания аудиторского заключения содержатся в стандарте 700 «Аудиторское заключение по финансовой отчетности». Стандарт включает следующие разделы: введение, основные элементы аудиторского заключения, типы аудиторских заключений, обстоятельства, которые могут привести к выражению мнения, отличного от безусловно-положительного<sup>5</sup>.

Аудиторское заключение предоставляется по результатам аудиторской проверки финансовой отчетности субъекта, проведенной независимым аудитором. Требования стандарта могут использоваться при подготовке аудиторских заключений по финансовой информации, отличной от финансовой отчетности.

Аудитор выражает мнение о финансовой отчетности на основе изучения и оценки выводов, сделанных по полученным в процессе проверки аудиторским доказательствам. При этом аудитор должен определить

---

<sup>5</sup> МСА 700 «Аудиторское заключение по финансовой отчетности» 34-35 с.

соответствие финансовой отчетности, требованиям международных стандартов финансовой отчетности, национальных стандартов или правил.

Согласно данному стандарту аудиторское заключение должно содержать четко сформулированное в письменной форме мнение аудитора о финансовой отчетности субъекта в целом.

Стандарт указывает на необходимость соблюдения единообразия формы и содержания аудиторского заключения, что облегчает его понимание со стороны пользователей.

Аудитор может выразить мнение о соответствии финансовой отчетности другим требованиям применимых положений и законов.

Если предприятие (организация) при составлении финансовой отчетности использовала принципы бухгалтерского учета какой-либо определенной страны, в аудиторском заключении данная страна должна быть указана.

Заключение датируется числом, когда была завершена аудиторская проверка. Это означает, что аудитор учел влияние всех фактов и событий, известных ему и имевших место до этой даты. При этом аудитор не должен датировать заключение числом, предшествующим дате подписания или утверждения финансовой отчетности руководством предприятия.

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.

Различают следующие типы аудиторских заключений: безусловно-положительное; содержащее поясняющий параграф; условно-положительное; с отказом от выражения мнения; отрицательное.

Безусловно-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.

Безусловно-положительное мнение косвенно указывает на тот факт, что при составлении финансовой отчетности организация применила и отразила все принципы и методы бухгалтерского учета. Пример безусловно-положительного аудиторского заключения в соответствии с МСА приведен в приложении 10.

Остальные виды аудиторских заключений являются модифицированными заключениями.

Аудиторское заключение считается модифицированным в случае наличия факторов, не влияющих или влияющих на мнение аудитора.

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

Если имеются факторы, влияющие на мнение аудитора, аудитор выражает условно-положительное мнение, отрицательное мнение или отказывается от выражения мнения.

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

Эти факторы могут оказать влияние на финансовую отчетность субъекта. Например, в аудиторском заключении может содержаться

информация о том, что организация является ответчиком по делу о нарушении определенных патентных прав и взыскании убытков. Кроме того, данная организация подала встречный иск. На дату выражения мнения аудитора приходится предварительные слушания по обоим искам. Результат дела не определен. Финансовая отчетность организации не предусматривает никаких резервов на покрытие встречных обязательств. Данная информация свидетельствует о наличии значительной неопределенности в деятельности организации.

Аудитор может столкнуться с большим числом факторов неопределенности, которые нужно будет включить в поясняющий параграф. В этом случае стандарт разрешает аудитору отказаться 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.

Ограничение объема работы аудитора приводит к выражению условно-положительного мнения или к отказу от выражения мнения.

Несогласия с руководством относительно учетной политики и достаточности сведений могут привести к выражению условно-положительного или отрицательного мнения.

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 и глубоко, чтобы выразить отрицательное мнение или отказаться от выражения мнения.

Аудитор отказывается от выражения мнения в том случае, когда имеет место существенное ограничение объема аудита и он не может получить

достаточные и уместные аудиторские доказательства, а следовательно, выразить мнение о финансовой отчетности субъекта. При этом финансовая отчетность предприятия имеет вводящий в заблуждение или неполный характер. Отрицательное мнение выражается тогда, когда имеют место существенные несогласия с руководством организации по финансовой отчетности.

Если аудитор выражает мнение, отличное от безусловно-положительного, он должен четко описать все существенные причины этого в аудиторском заключении. По возможности приводятся количественные показатели влияния на финансовую отчетность. Обычно эта информация отражается в отдельном параграфе, предшествующем выражению мнения или отказу от его выражения.

Сопоставления за один или несколько предыдущих периодов обеспечивают пользователей финансовой отчетности информацией, необходимой для определения тенденций и изменений, которые оказывают влияние на деятельность субъекта в течение определенного периода. Явные или предполагаемые основы финансовой отчетности, действующие во многих странах, рассматривают сопоставимость и последовательность информации в качестве желательных характеристик.

Вместе с тем МСА 720 накладывает ограничение на ответственность аудитора по рассмотрению прочей информации, так как цель и объем проверки финансовой отчетности формулируются исходя из условия, согласно которому обязанности аудитора ограничены информацией, указанной в аудиторском заключении. Соответственно аудитор не несет ответственности за выяснение того, изложена ли прочая информация надлежащим образом.

Для ознакомления аудитора с данными, содержащимися в годовом отчете, требуется своевременный доступ к ним. Поэтому МСА 720 регламентирует права аудитора на доступ к прочей информации. Аудитор должен договориться с субъектом о получении прочей информации до даты

составления аудиторского заключения. Однако в определенных обстоятельствах не вся прочая информация может оказаться доступной до этой даты. Когда аудитор не имеет такого доступа, он должен ознакомиться с прочей информацией при первой возможности, чтобы впоследствии выявить существенные несоответствия. Если аудитор выявляет существенное несоответствие или явное существенное искажение фактов, он должен определить необходимость пересмотра проверенной финансовой отчетности:

а) если уместен пересмотр финансовой отчетности, необходимо следовать требованиям МСА 560 «Последующие события»<sup>6</sup>

б) если необходим пересмотр прочей информации и субъект согласен на его проведение, аудитор должен выполнить надлежащие процедуры. Они могут включать рассмотрение предпринимаемых руководством мер по информированию лиц, получивших ранее опубликованную финансовую отчетность, аудиторское заключение и прочую информацию о проведении пересмотра;

в) если пересмотр прочей информации необходим, а руководство отказывается от его проведения, аудитор должен принять соответствующие дальнейшие меры. Эти действия могут включать:

уведомление лиц, ответственных за общее руководство субъектом, посредством составления документа, в котором излагаются сомнения аудитора относительно прочей информации;

получение юридической консультации. МСА 720 неуместно применять в тех случаях, когда у аудитора имеется предусмотренное законодательством или договором обязательство по предоставлению отчета о прочей информации государственного сектора.

## **1.2. Основные элементы аудиторского заключения**

Представление заключения является важнейшей частью процесса аудита, так как в этом заключении говорится о том, чем занимался аудитор и

---

<sup>6</sup> МСА 560 «Последующие события» 14-15с.

к каким выводам он пришел. Поэтому, сточки зрения пользователя, именно заключение и есть продукт деятельности аудитора.

Основные требования, предъявляемые к составлению аудиторских заключений, базируются на тех четырех общепринятых аудиторских стандартах их составления. Последний из этих стандартов особенно важен, так как согласно нему требуется выразить мнение относительно финансовой отчетности в целом или же заявить, что составить такое мнение об отчетности не представляется возможным и привести причину данного обстоятельства. По стандарту аудитор также должен четко определить характер проводимой им проверки и указать, до какой степени он ограничивает свою ответственность. Заключения должны быть единообразными, чтобы не произошла путаница. Пользователям было бы весьма трудно разбираться в содержании аудиторского заключения, если бы каждое такое заключение представляло собой своеобразное по форме произведение. В этой связи профессиональных стандартах определены и пронумерованы типы аудиторских заключений, которые могут сопровождать финансовую отчетность. Формулировки, используемые в аудиторских заключениях, достаточно единообразны, однако, в зависимости от обстоятельств, возможны различные формы заключения.

Наиболее распространенной формой аудиторского заключения является стандартное аудиторское заключение без оговорок. Стандартное аудиторское заключение без оговорок используется тогда, когда соблюдены следующие условия:

1. Все необходимые формы: баланс, отчет о прибылях и убытках а также отчет о движении денежных средств – включены в финансовую отчетность.
2. При работе были соблюдены во всех отношениях все три общих стандарта.
3. Получено достаточно свидетельств, и аудитор сделал свою работу так, что смог прийти к выводу, что все три стандарта работы на объекте соблюдены.
4. Финансовая отчетность представлена в соответствии с общепринятыми бухгалтерскими принципами. Это означает, в частности, что финансовая

информация раскрыта и подробно объяснена в приложениях и других документах финансовой отчетности.

5. Не были выявлены обстоятельства, которые требовали бы добавления объясняющего абзаца или видоизменения формулировки.

Независимо от характера заключения, семь элементов всегда остаются неизменными.

1. Наименование заключения. Стандарты аудита требуют, чтобы у заключения обязательно было название и чтобы в название включалось слово «независимый». Подходящими названиями являются, таким образом, «Заключение независимого аудитора» или «Мнение независимого бухгалтера». Требование включения в название слова «независимый» должно показать пользователям, что аудит проводился объективно во всех отношениях.

Адресат аудиторского заключения. Заключение, как правило, адресуется компании, ее акционерам или же совету директоров. В последние годы стало обычным адресовать заключения акционерам, чтобы продемонстрировать, что аудитор не зависит ни от компании, ни от совета ее директоров.

Вводный абзац. Первый абзац заключения выполняет три функции. Во-первых, в нем просто говорится, что бухгалтерская фирма провела аудит. Это необходимо отметить, дабы сразу показать, что данное заключение не является отчетом о подготовке счетов или о проведении обзорной проверки. В абзаце-сфере дается уточнение того, что подразумевается под словом «аудит».

Во-вторых, в этом абзаце перечисляется отчетность, которая подлежала аудиту. В нем также приводятся даты балансов и учетных периодов для отчета о прибылях и убытках и отчетов о движении денежных средств. Наименования финансовой отчетности в заключении аудитора должны быть идентичны используемым администрацией.

В-третьих, во вступительном абзаце говорится, что вся ответственность за эту отчетность лежит на администрации компании, и что в обязанности аудитора входит, только выражение его мнения по поводу этой отчетности. Цель данной формулировки – подчеркнуть тот факт, что администрация компании отвечает за выбор уместных общепринятых бухгалтерских принципов, а также за принятие решений по применению этих принципов.

Абзац-сфера. В этом абзаце говорится о том, что же именно сделал аудитор в ходе аудита. Прежде всего, здесь отмечается, что аудитор придерживался общепринятых стандартов аудита.

В абзаце- сфере описывается сфера (рамки) осуществленного аудита. В нем говорится о цели аудита, которая заключается в том, чтобы получить разумную степень уверенности, содержит или нет отчетность существенные неточности. Включение слова «существенные» подчеркивает, что аудитор несет ответственность за выявление только значительных неточностей, но не мелких ошибок, не оказывающих влияния на решения пользователей. Формулировка «известная степень уверенности» должна показать, что аудит не может абсолютно исключить вероятность наличия в финансовой отчетности существенных искажений и отклонений от нормы. В оставшейся части этого абзаца говорится о собранных аудиторских свидетельствах. Аудитор подчеркивает, что он считает собранную им информацию адекватной в данных обстоятельствах для формирования его мнения. Слово «на основе тестов» должно показать, что использовалась не сплошная проверка всех операций и сумм, указанных в отчетности, но выборка. Если во вступительном абзаце сказано о том, что администрация компании несет ответственность за подготовку и содержание финансовой отчетности, то в данном абзаце говорится, что аудитор оценивает адекватность применения ею бухгалтерских принципов, информированность отчетности и порядок ее представления.

Абзац-мнение. В последнем абзаце стандартного заключения содержится вывод аудитора, основанный на результатах проведенных им проверок. Эта часть заключения настолько важна, что зачастую аудиторское заключение называют «мнением аудитора». Содержание данного абзаца – это прежде всего выражение мнения, но отнюдь не констатация какого-либо абсолютного факта, относительно которого имеются надежные гарантии. Это должно показать, что выводы основаны исключительно на профессиональных суждениях.

Одним из противоречивых понятий, входящих в состав аудиторского заключения, является выражение «верно отражает». Большинство аудиторов полагает, что финансовая отчетность верно отражает состояние дел, если она соответствует общепринятым бухгалтерским принципам. Тем не менее необходимо также исследовать сущность хозяйственных операций и сальдо, убедиться, что искажений информации нет.

1. Название аудиторской фирмы. Используется наименование фирмы, так как юридическую и профессиональную ответственность за соответствие качества аудита профессиональным стандартам несет аудиторская фирма в целом.
2. Дата аудиторского заключения. Датой представления аудиторского заключения ставится число того дня, когда аудитор закончил выполнение наиболее важных аудиторских процедур на объекте. Эта дата важна для пользователей, так как она указывает последний день, когда аудитор несет ответственность за исследование существенных событий, происшедших после даты представления финансовой отчетности.

В некоторых случаях представляется аудиторское заключение без оговорок с отличными от стандартных формулировками. Очень важно отличать эти заключения от заключений с оговорками, о которых пойдет речь ниже. Аудиторское заключение без оговорок с объяснительным абзацем или видоизмененной формулировкой представляется в случае

удовлетворительных результатов и правильности рассмотренной финансовой отчетности, когда аудитор считает необходимым предоставить дополнительную информацию. Если аудитор не смог прийти к удовлетворительным результатам или считает, что финансовая отчетность не отражает верно состояние дел, то представляется заключение с оговорками. Рассмотрим наиболее важные причины добавления объяснительного абзаца или же видоизменения формулировки краткого заключения без оговорок. К ним относятся:

- Наличие существенных неопределенностей.
- Нарушения последовательности и логики учета.
- Аудитор подтверждает отход от общепринятых бухгалтерских принципов.
- Исключительность ситуации.
- Аудиторское заключение касается других аудиторов.

При подготовке финансовой отчетности администрация компании обычно делает определенной количество прогнозных оценок, в том числе о предполагаемых сроках амортизации некоторых активов, возможности погашения дебиторской задолженности, ликвидности товарно-материальных запасов и прочих активов. Существуют также не менее специфические ситуации, в которых под вопрос ставится способность компании продолжать деятельность в качестве функционирующего предприятия. Например, сомнение относительно способности компании продолжать действовать в качестве функционирующего предприятия может вызвать один или несколько из перечисленных ниже факторов:

1. Повторяющиеся существенные убытки от хозяйственных операций или же устойчивый недостаток оборотных средств.
2. Неспособность компании расплачиваться по своим долгам в установленные сроки.

3. Утрата крупных клиентов, возникновение форс-мажорных обстоятельств, таких, как землетрясения или наводнения, или же необычные сложности с персоналом.
4. Судебные разбирательства, юридические проблемы или какие-либо проблемы, могущие поставить под угрозу способность данной компании продолжать работу.

В таких ситуациях аудитор должен определить, сможет ли его клиент продолжать свою деятельность или же выполнять свои обязательства на протяжении обозримого периода. В данном случае обозримым периодом считается срок, не превышающий год с даты аудируемой финансовой отчетности. Когда аудитор приходит к выводу, что есть серьезные сомнения в способности компании продолжить деятельность в качестве функционирующего предприятия, имеет место существенная неопределенность. При наличии существенной неопределенности аудитор должен прежде всего оценить, были релевантные факты адекватно отражены в финансовой отчетности, в том числе и в приложениях балансу. Для неопределенностей, связанных с вопросами о функционирующем предприятии: существует большое сомнение относительно способности компании продолжать свою деятельность на протяжении обозримого периода. Задача формулировки объяснительного абзаца заключается в том, чтобы конкретно проинформировать пользователей финансовой отчетности о наличии неопределенности, даже если эта информация непосредственно отражена в финансовой отчетности или со всей очевидностью вытекает из ее тщательного анализа. Очевидная цель составления объяснительного абзаца – предупредить пользователей о наличии таких неопределенностей, которые можно пропустить при поверхностном ознакомлении с отчетностью.

Второй стандарт представления отчетности требует, чтобы аудитор обращал внимание на те обстоятельства, при которых бухгалтерские принципы не применялись последовательно, т.е. была нарушена

преимущество в текущем периоде по сравнению с предшествующим. Общепринятые бухгалтерские принципы требуют, чтобы изменения в учетных принципах или в порядке их применения осуществлялись в сторону более предпочтительных принципов, и чтобы последствия таких изменений подробно объяснялись. Если такие преобразования имели место, то аудитор должен видоизменить свое заключение, добавив после абзаца-мнения объяснительный абзац, в котором речь идет о характере происшедших изменений, и в котором пользователям указывается на приложения, раскрывающие эти изменения. Этот абзац показывает, что аудитор соглашается с уместностью данных изменений.

Аудитор должен отличать изменения, оказывающие воздействие на последовательность учета от тех, которые оказывают воздействие на сравнимость, но не затрагивают принципов последовательности. Примеры изменений, влияющих на последовательность применения бухгалтерских принципов и таким образом, в случае их существенности, требующих объяснительного абзаца:

1. Изменения в использовании бухгалтерских принципов, такие как переход от оценки товарно-материальных ценностей по методу ФИФО к оценке по методу ЛИФО.
2. Изменения на самом предприятии, например, включение еще одной компании в консолидированную финансовую отчетность.
3. Исправления ошибок в применении бухгалтерских принципов путем перехода от необщепринятых к общепринятым, включая исправление результирующей ошибки.

Рассмотрим изменения, которые оказывают воздействие на сравнимость, но не влияют на последовательность и поэтому не описываются в аудиторском заключении.

1. Изменения в оценочной политике, например, сокращение периода амортизации активов.

2. Исправления ошибок, не имеющих отношения к применению бухгалтерских принципов, например, арифметические ошибки прошлых лет.
3. Изменения формы и порядка представления финансовой информации.
4. Изменения, связанные с существенными исключительными хозяйственными операциями или фактами, новые виды исследовательской деятельности или же продажа дочерней компании.

Если эти случаи, оказывающие воздействие на сравнимость, по своему уровню существенности не требуют включения в объяснительный абзац, то необходимо сделать адекватные разъяснения в приложениях. Если же клиент отказывается должным образом расшифровать суть этих изменений, то возникает необходимость представить аудиторское заключение с оговорками в связи с отсутствием удовлетворительных разъяснений.

Аудитор подтверждает отход от общепринятых бухгалтерских принципов. Правило 203 Кодекса этики АICPA гласит, что в неординарных обстоятельствах отклонения от учетных принципов, рекомендованных организацией, которой от имени указанного института доверено их определять, могут не требовать оговорок или отрицательного заключения. Однако, чтобы обосновать в таком случае отсутствие оговорок, аудитор должен быть удовлетворен сложившейся у клиента практикой и должен объяснить в отдельном абзаце своего заключения, почему в данной конкретной ситуации использование рекомендованных бухгалтерских принципов повлекло бы за собой неудовлетворительные результаты. В некоторых определенных обстоятельствах аудитор может выделить особо те или иные конкретные моменты, связанные с финансовой отчетностью несмотря на то, что собирается представить мнение без оговорок. Обычно такого рода объясняющая информация должна включаться в отдельный абзац заключения. В качестве примера объясняющей информации можно привести, наличие неординарных хозяйственных операций, важные события, произошедшие после даты баланса, а также описание особенностей

учета, оказывающих воздействие на сравнимость данных финансовой отчетности текущего года с данными предшествующего года. Если аудитор полагается на результаты выполнения части аудита силами другой аудиторской фирмы, что обычно бывает в тех случаях, когда клиент обладает разветвленной структурой филиалов или подразделений, то основная аудиторская фирма может воспользоваться одним из трех вариантов оформления результатов своей деятельности. Лишь второй из этих вариантов предполагает представление заключения без оговорок, но с видоизмененной формулировкой. В аудиторском заключении ссылка не приводится. Когда не делается упоминание о других аудиторах, то представляется стандартное мнение без оговорок, если не считать тех случаев, когда другие обстоятельства требуют иного. Этот подход обычно используют, когда другой аудитор исследовал несущественную часть отчетности, когда он хорошо знаком главному аудитору или находился под его пристальным наблюдением, или же когда главный аудитор тщательно исследовал работу, проделанную другим аудитором. Другой аудитор все же несет ответственность за свое заключение и за выполненную им работу, например, в случае возникновения судебного разбирательства.

В заключении приводится ссылка (видоизмененная формулировка). Такого рода заключение называют совместным заключением. Совместное заключение без оговорок применяется в том случае, когда делать обзор работы, выполненной другим аудитором, нерационально или когда часть финансовой отчетности, подвергнутая аудиту другим аудитором, является существенной по отношению к общему объему отчетности.

Представления мнения с оговорками. Главный аудитор может прийти к вводу, что ему надо выразить свое мнение с оговорками. Мнение с оговорками или отказ от выражения мнения в зависимости от степени существенности требуется тогда, когда главный аудитор не хочет принимать на себя ответственность за работу, выполненную другим аудитором.

Главный аудитор также определяет, требуются ли оговорки в итоговом заключении, если другой аудитор внес оговорки в свою часть аудита.

Аудиторское заключение, отличающееся от заключения без оговорок. При наличии хотя бы одного из трех условий, в случае его существенности, необходимо представить заключение, отличное от заключения без оговорок. Есть три главных типа заключений, представляемых в этой ситуации: отрицательное заключение, отказ от выражения мнения и заключение с оговорками. Отрицательное заключение представляется только тогда, когда аудитор считает, что в целом вся финансовая отчетность до такой степени существенно искажена или может вводить в заблуждение, что ее нельзя считать объективно отражающей финансовое состояние компании, результаты ее деятельности и движение денежных средств в соответствии с общепринятыми бухгалтерскими принципами. Отрицательное заключение может быть представлено только тогда, когда аудитор, проведя адекватное исследование, уверен в том, что финансовая отчетность не соответствует предъявляемым требованиям.

Отказ от выражения мнения. Отказ от выражения мнения используется в тех случаях, когда аудитор не смог убедиться в том, что финансовая отчетность в целом объективно отражает состояние дел. Необходимость отказа от выражения мнения может возникнуть в связи со значительным ограничением сферы аудиторской проверки, а также при наличии взаимоотношений определенной зависимости между аудитором и клиентом, подпадающих под положения Кодекса профессиональной этики. Отказ от выражения мнения отличается от отрицательного заключения тем, что он вытекает только из недостатка информации у аудитора. С другой стороны, чтобы представить отрицательное заключение, аудитор должен накопить достаточно свидетельств того, что финансовая отчетность не является объективно отражающей состояние дел. И отказ от выражения мнения, и отрицательное заключение используют только тогда, когда указанные условия в высшей степени существенны.

Заключение с оговорками может быть представлено в связи с ограничением сферы аудита или же в связи с тем, что имел место отход от общепринятых бухгалтерских принципов. Заключение с оговорками может быть представлено только тогда, когда аудитор считает, что в целом финансовая отчетность верно отражает состояние дел. Отказ от выражения мнения или отрицательное заключение должны представляться в том случае, когда аудитор полагает, что рассматриваемые обстоятельства в высшей степени существенны. Поэтому заключение с оговорками считается менее строгим типом заключения. В заключении с оговорками могут иметь место оговорки одновременно относительно сферы и мнения или же только относительно мнения. Оговорки относительно сферы аудита и мнения аудитора могут возникнуть только тогда, когда аудитору не удалось собрать всей информации, требуемой общепринятыми стандартами аудита. Поэтому такой тип оговорок используется, если сфера аудита была сужена клиентом или появились иные обстоятельства, не позволившие аудитору осуществить проверки в полном объеме. Каждый раз, когда аудитор представляет заключение с оговорками, в абзаце-мнении он должен использовать формулировку «за исключением». Из этого следует, что аудитор удовлетворен правильностью содержания финансовой отчетности за исключением какого-либо ее отдельного аспекта.

Анализ условий, при которых необходим отход от стандартного заключения. Существуют две основные категории ограничения сферы аудита: ограничения, налагаемые клиентом, и ограничения, находящиеся за пределами сферы влияния как клиента, так и аудитора. Оба эти вида ограничений оказывают одинаковое воздействие на аудиторское заключение, однако интерпретация существенности, вероятнее всего, будет разной. В случаях ограничения сферы аудита в зависимости от степени существенности представляют, заключение без оговорок, заключение с оговорками о сфере и мнении или заключение с отказом от выражения мнения. Если существуют ограничения, наложенные клиентом, то аудитору

следует рассмотреть возможность того, что администрация компании пытается скрыть наличие тех или иных неточностей в информации. В этом случае АICPA рекомендует отказываться от выражения своего мнения в тех ситуациях, когда встает вопрос о степени существенности. Если же ограничения вытекают из обстоятельств, находящихся вне сферы влияния и клиента, и аудитора, то логичнее представлять заключения с оговорками о сфере и мнения. Наиболее широко распространенным случаем, при котором ограничения сферы аудита вытекают из условий, контролируемых ни клиентом, ни аудитором, является такой, когда договор об аудиторском обслуживании заключается после даты баланса. В этих обстоятельствах бывает невозможно подтвердить дебиторскую задолженность, а тем более фактический контроль товарно-материальных запасов и осуществление других важных процедур. Если аудитор оказывается в такой ситуации, но при помощи альтернативных процедур сможет убедиться, что проверяемая информация объективно отражает состояние дел, то он вправе представить заключение без оговорок. Если же ему нельзя применить альтернативные процедуры, то он представляет заключение с оговорками относительно сферы аудита, либо заключение с оговорками относительно мнения аудитора при необходимости заключение с отказом выразить мнение. Когда суммы настолько существенны, что скорее требуется представить не заключение с оговорками, а заключение с отказом от выражения мнения, аудитор использует только три абзаца.

Отчетность не соответствует общепринятым бухгалтерским принципам. Когда аудитор знает, что финансовая отчетность может вводить в заблуждение из-за несоответствия общепринятым бухгалтерским принципам, он должен в зависимости от степени существенности данного вопроса представить заключение с оговорками или же отрицательное заключение. Выражая свое мнение, аудитор должен четко определить сущность отхода от общепринятых бухгалтерских принципов, а также объемы искажений, если они известны. Когда суммы являются настолько

существенными или распространенными, что требуется представить отрицательное заключение, абзац-сфера будет по-прежнему без оговорок, а абзац с оговорками может остаться таким же, но абзац-мнение должен быть другим. Если клиент не включает в отчетность информацию, необходимую для того, чтобы эта финансовая отчетность объективно отражала состояние дел, аудитор обязан обратить на это внимание в своем заключении и представить заключение с оговорками или отрицательное заключение. Если аудитор приходит к выводу, что буквальное следование общепринятым бухгалтерским принципам повлекло бы за собой возникновение неточностей в отчетности, то в третьем абзаце следует дать полное объяснение этого обстоятельства. В данном абзаце должен подробно объясняться отход от общепринятых бухгалтерских принципов, а также то, почему их буквальное соблюдение в данной ситуации повлекло бы за собой возникновение неточностей в финансовой отчетности. В этом случае в абзаце-мнении не должно быть никаких оговорок. В нем должна содержаться только ссылка на третий абзац. Не следует включать в аудиторское заключение какие-либо дополнительные замечания, которые могут служить противовесом мнению аудитора. Заявления, которые отрицательными заявлениями, могут ввести пользователя в заблуждение относительно характера проведенной аудитором проверки и вносят неясность в вопрос о том, какова степень ответственности аудитора. Отрицательные заявления вполне уместны при проведении определенных работ, обусловленных контрактом, но не в случае аудита финансовой отчетности.

## ГЛАВА 2. АУДИТОРСКОЕ ЗАКЛЮЧЕНИЕ ПО ФИНАНСОВОЙ ОТЧЕТНОСТИ

### 2.1. Структура и основные элементы аудиторского заключения

Аудиторская проверка финансовой отчетности завершается выдачей аудиторского заключения, порядок составления и виды которого регламентируются Законом РУз «Об аудиторской деятельности»<sup>7</sup>, НСАД №70 «Аудиторский отчет и аудиторское заключение о финансовой отчетности»<sup>8</sup> и Внутренним стандартом аудиторской организации «Концептуальный подход к порядку составления аудиторского отчета и аудиторского заключения».

В соответствии со ст. 19 Закона РУз от 09.12.92 № 734-ХП «Об аудиторской деятельности» Аудиторское заключение - документ, содержащий выраженное в письменной форме мнение аудиторской организации о достоверности финансовой отчетности и соответствии порядка ведения бухгалтерского учета установленным требованиям законодательства, доступный для пользователей финансовой отчетности хозяйствующего субъекта.

Аудиторское заключение составляется на основании аудиторского отчета. Форма и содержание аудиторского заключения определяются национальными стандартами аудиторской деятельности НСАД № 70.

Информация, содержащаяся в аудиторском заключении, должна быть понятна неограниченному кругу потенциально заинтересованных в ней субъектов. Такая информация должна быть подготовлена в единообразной форме, поскольку экономические субъекты постоянно сталкиваются с необходимостью принятия управленческих решений, базой для которых являются результаты анализа показателей финансово-хозяйственной деятельности потенциальных партнеров. Такие показатели берут в первую

---

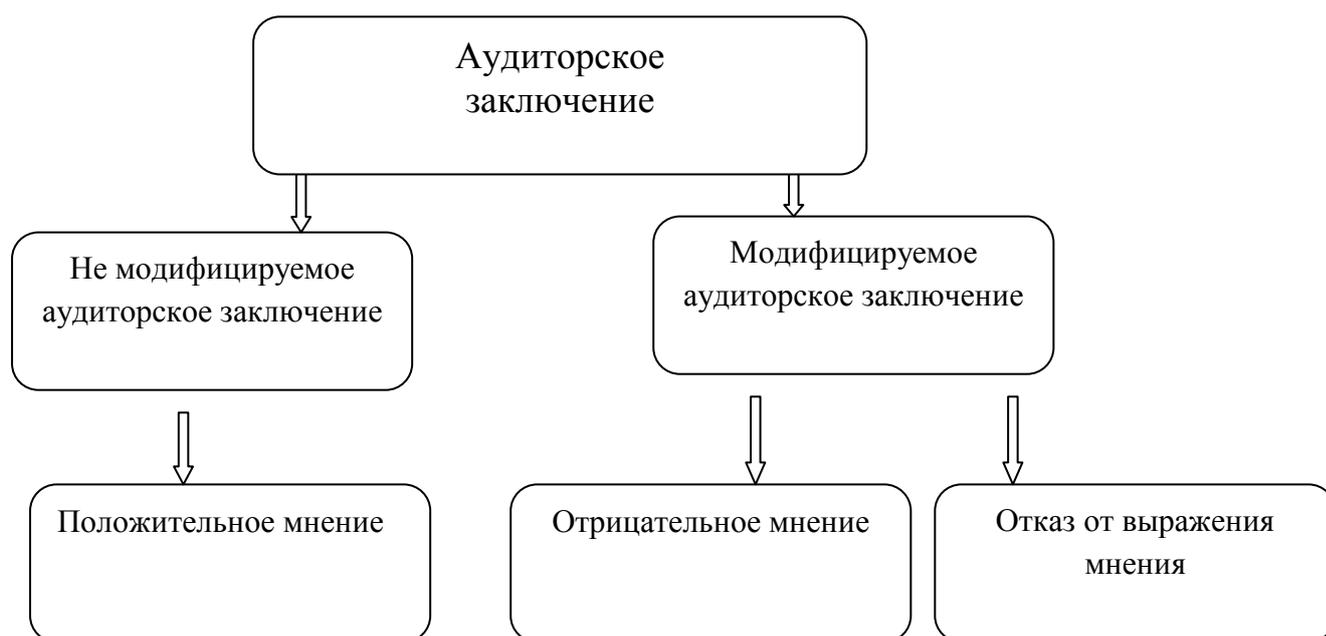
<sup>7</sup> Закон Республики Узбекистан от 09.12.1992 г. N 734-ХП "Об аудиторской деятельности" (Новая редакция. Утверждена Законом РУз от 26.05.2000 г. N 78-П)

<sup>8</sup> Национальный стандарт аудиторской деятельности (НСАД) N 70 "Аудиторский отчет и аудиторское заключение о финансовой отчетности" (Утвержден Приказом министра финансов от 14.02.2001 г. N 20, зарегистрированным МЮ 10.03.2001 г. N 1016)

очередь из бухгалтерской отчетности. Об их достоверности судят по аудиторскому заключению о бухгалтерской отчетности. Независимо от того, какой аудиторской организацией подготовлено заключение, содержащаяся в нем информация должна подаваться в однозначной трактовке. Мнение аудитора может способствовать лишь росту доверия к финансовой (бухгалтерской) отчетности, в связи с чем пользователь не должен принимать данное мнение ни как выражение уверенности в непрерывности деятельности аудируемого лица в будущем, ни как подтверждение эффективности ведения дел руководством данного лица. Несмотря на это, именно аудиторское заключение является единственным официальным документом, в котором выражено мнение независимых специалистов о достоверности информации, содержащейся в финансовой отчетности.

В аудиторском заключении может быть выражено не модифицированное или модифицированное мнение о достоверности бухгалтерской отчетности.

Модифицированное мнение может быть выражено в следующих формах: отрицательное мнение и отказ от выражения мнения. Данная классификация наглядно представлена на рисунке 1.



**Рисунок 1. Виды аудиторского заключения**

В соответствии с параграфом 16 НСАД № 70 аудитор выражает не модифицированное мнение в случае, финансовая отчетность хозяйствующего субъекта достоверно отражает его финансовое положение и совершенные хозяйствующим субъектом финансовые и хозяйственные операции соответствуют требованиям законодательства Республики Узбекистан.

В соответствии с параграфом 17 НСАД № 70 аудитор выражает модифицированное мнение в случае:

А) аудиторская организация приходит к мнению, что финансовая отчетность хозяйствующего субъекта содержит искажения, которые в случае их неустранения хозяйствующим субъектом могут ввести в заблуждение пользователя финансовой отчетности.

В) совершенные хозяйствующим субъектом финансовые и хозяйственные операции достоверно отражены в финансовой отчетности, но не соответствуют требованиям законодательства.

С) Причиной составления отрицательного аудиторского заключения, как правило, является несогласие руководства хозяйствующего субъекта с мнением аудиторской организации о внесении поправок в финансовую отчетность в целях устранения выявленных искажений.

Отрицательное аудиторское заключение не составляется в случае устранения хозяйствующим субъектом искажений, выявленных в ходе аудиторской проверки.

Отказ от составления аудиторского заключения.

Аудиторская организация может отказаться от составления аудиторского заключения тогда, когда аудиторская организация из-за ограничения объема аудиторской проверки не может получить достаточные аудиторские доказательства для выражения мнения о финансовой отчетности.

Ограничение объема аудиторской проверки - это явные действия или бездействия представителей хозяйствующего субъекта либо третьих лиц,

направленные на воспрепятствование проведению уже начавшейся аудиторской проверки в том объеме, который аудитор считает необходимым для подготовки аудиторского заключения.

Факторы, влияющие на модификацию аудиторского заключения

На модификацию аудиторского заключения влияют следующие факторы:

1. Ограничение объема работы аудитора (отсутствует возможность получения достаточных надлежащих аудиторских доказательств);
2. Разногласия с руководством относительно:
  - принятой учетной политики;
  - метода ее применения;
  - адекватности (уместности, правильности и полноты) раскрытия информации в финансовой (бухгалтерской) отчетности.

Что касается ограничения объема аудита, то это может быть следствием:

- 1) возникновения неконтролируемых аудируемым лицом обстоятельств:
  - утеря аудируемым лицом учетных записей;
  - учетные записи существенного компонента изъяты контролирующими органами на неопределенный срок.
- 2) обстоятельств, связанных с характером или сроком проведения аудита:
  - время назначения аудитора не позволяет ему наблюдать за проведением инвентаризации;
  - аудитор приходит к выводу, что проведение только процедур проверки по существу не является достаточным, а средства контроля аудируемого лица не эффективны.
- 3) препятствий, установленных руководством аудируемого лица:
  - руководство аудируемого лица препятствует аудитору в присутствии при инвентаризации;

- руководство аудируемого лица препятствует аудитору в получении внешних подтверждений относительно остатков по соответствующим счетам бухгалтерского учета.

Существенное искажение, связанное с принятой учетной политикой, может возникнуть:

а) в случае, когда выбранная учетная политика не соответствует требованиям установленных правил составления бухгалтерской отчетности, либо аудируемое лицо внесло изменение в учетную политику, и при этом не раскрыло в установленном порядке данное изменение в бухгалтерской отчетности;

б) в случае, когда бухгалтерская отчетность достоверно не отражает сути реально имевших место хозяйственных операций и событий.

Существенное искажение бухгалтерской отчетности, связанное с методом применения учетной политики может возникнуть:

а) в случае, когда принятая учетная политика не применяется руководством аудируемого лица последовательно от одного периода к другому или в отношении однотипных хозяйственных операций или событий;

б) в случае неправильного применения принятой учетной политики (не преднамеренная ошибка).

Существенное искажение бухгалтерской отчетности, связанное с соответствием отраженной в отчетности информации принятым аудируемым лицом способам ведения бухгалтерского учета, может возникнуть:

а) в случае, когда бухгалтерская отчетность не раскрывает всей информации, предусмотренной правилами отчетности;

б) в случае, когда раскрытие информации в бухгалтерской отчетности осуществлено не в соответствии с правилами отчетности;

в) в случае, когда в бухгалтерской отчетности не раскрыта информация, необходимая для обеспечения достоверности этой отчетности.

В целом выбор формы модифицированного мнения можно представить в виде таблицы 2.

**Таблица 2**

**Выбор формы модифицированного мнения**

Характер обстоятельств, ставших причиной выражения модифицированного мнения	Суждение аудитора о степени распространения (возможного влияния) на бухгалтерскую отчетность
Бухгалтерская отчетность существенно искажена	Отрицательное мнение
Отсутствие возможности получения достаточных надлежащих аудиторских доказательств	Отказ от выражения мнения

Структура аудиторского заключения.

Рассмотрим более подробно каждую часть аудиторского заключения.

Адресат в аудиторском заключении.

Аудиторское заключение должно быть адресовано заказчику аудиторской проверки с указанием всех необходимых реквизитов заказчика.

Вводная часть аудиторского заключения.

Вводная часть аудиторского заключения включает в себя следующие реквизиты аудиторской организации:

- юридический адрес и телефоны аудиторской организации;
- номер лицензии на право осуществления аудиторской деятельности, дата выдачи и наименование органа, выдавшего лицензию;
- номер свидетельства о государственной регистрации аудиторской организации;
- номер расчетного счета аудиторской организации;

- фамилия, имя и отчество аудитора (аудиторов), принимавших участие в аудиторской проверке, а также руководителя аудиторской организации.

Вводная часть должна содержать перечень проверенной финансовой отчетности с указанием даты и отчетного периода.

Во вводной части должно указываться, что:

- хозяйствующий субъект несет ответственность за подготовку и достоверность финансовой отчетности, подлежащей аудиторской проверке;

- аудиторская организация несет ответственность за соответствие аудиторского заключения результатам финансово-хозяйственной деятельности хозяйствующего субъекта.

Констатирующая часть аудиторского заключения.

В аудиторском заключении должно констатироваться, что аудиторская проверка проведена в соответствии с НСАД.

Констатирующая часть должна указывать, что аудиторская проверка заключается в оценке достоверности и соответствия финансовой отчетности и иной финансовой информации законодательству, а также фактическому состоянию финансово-хозяйственной деятельности.

Констатирующая часть должна содержать подтверждение аудиторской организации, что аудиторская проверка предоставляет достаточные основания для выражения мнения.

Итоговая часть аудиторского заключения.

В итоговой части аудиторского заключения должно быть четко изложено мнение аудиторской организации по поводу того, дает ли проверенная финансовая отчетность достоверную картину о фактическом состоянии финансово-хозяйственной деятельности хозяйствующего субъекта и соответствует ли финансовая отчетность законодательству.

Дата аудиторского заключения.

Аудитор должен датировать аудиторское заключение числом, когда была завершена аудиторская проверка.

Аудитор не должен датировать аудиторское заключение числом, предшествующим дате подписания или утверждения финансовой отчетности руководством хозяйствующего субъекта.

Подписи в аудиторском заключении.

Аудиторское заключение должно быть подписано аудитором (аудиторами), руководителем аудиторской организации и заверено печатью аудиторской организации.

## **2.2. Составление аудиторского заключения по финансовой отчетности**

При проведении аудита требуется соблюдение всех стандартов аудиторской деятельности. Кроме того, даже в части аудиторского заключения «Ответственность аудитора» указывается, что аудит был проведен в соответствии с национальными стандартами аудиторской деятельности. Поэтому при составлении аудиторского заключения (как конечной стадии аудиторской проверки) использовались другие стандарты аудиторской деятельности, а отсюда следует то, что существует взаимосвязь между НСАД 70 и другими НСАД.

Разберем по порядку каждый стандарт.

НСАД №9 Существенность и аудиторский риск<sup>9</sup>.

В соответствии НСАД № 9 Существенными в аудите признаются обстоятельства, значительно влияющие на достоверность финансовой отчетности хозяйствующего субъекта.

Под уровнем существенности понимается предельное значение искажения финансовой отчетности, начиная с которого квалифицированный пользователь этой отчетности перестанет быть в состоянии делать на ее основе правильные выводы и принимать правильные решения.

---

<sup>9</sup> Национальный стандарт аудита Республики Узбекистан (НСА) N 9 "Существенность и аудиторский риск" (Зарегистрирован МЮ 03.09.1999 г. N 813, утвержден МФ 04.08.1999 г. N 63)

Критерий существенности аудитор определяет отдельно по каждой проверке исходя из собственного профессионального суждения. Величина уровня существенности зависит от состояния системы внутреннего контроля проверяемого лица, от сложности бухгалтерского учета хозяйственных операций. Так, в отношении статей баланса уровень существенности обычно составляет 3—5 % от валюты баланса.

Аудитору следует рассмотреть вопрос о надлежащей модификации аудиторского заключения, если:

- руководство аудируемого лица отказывается вносить поправки в финансовую (бухгалтерскую) отчетность;
- результаты дополнительных аудиторских процедур не позволяют аудитору заключить, что совокупность неисправленных искажений является существенной.

НСАД №24 Действия аудиторской организации при выявлении искажений отчетности<sup>10</sup>.

Аудиторская организация в случае выявления искажений финансовой отчетности должна оценить их влияние на достоверность проверяемой отчетности. Если аудиторская организация считает, что факты искажений существенно влияют на достоверность финансовой отчетности, то аудиторской организацией в целях получения уверенности в своем мнении проводятся дополнительные процедуры.

Дополнительные процедуры определяются аудиторской организацией исходя из сущности изучаемого вопроса и не могут быть вне профессиональной компетенции аудитора.

Если дополнительные процедуры подтвердили наличие фактов искажений финансовой отчетности, аудиторская организация должна всесторонне проанализировать возможное влияние фактов искажений на подготовку соответствующего аудиторского заключения.

---

<sup>10</sup> Национальный стандарт аудиторской деятельности (НСАД) N 24 "Действия аудиторской организации при выявлении искажений финансовой отчетности" (Утвержден Приказом министра финансов от 31.05.2001 г. N 49, зарегистрированным МЮ 30.06.2001 г. N 1045)

НСА N 10 Прочая информация, содержащаяся в финансовой отчетности<sup>11</sup>.

При выявлении существенных несоответствий между прочей информацией и проаудированной отчетностью, аудитору необходимо определить, куда именно следует вносить поправки.

Если при изучении прочей информации аудитор обнаруживает существенные противоречия между этой информацией и проверяемой финансовой отчетностью, аудитор должен определить, нуждается ли финансовая отчетность или прочая информация в исправлениях.

Если в проверяемой отчетности необходимы исправления, а хозяйствующий субъект отказывается вносить исправления в свою финансовую отчетность, аудитор должен составить заключение, отличное от безусловно положительного.

Если в исправлениях нуждается прочая информация, а хозяйствующий субъект отказывается вносить в нее исправления, аудитор должен рассмотреть вопрос о включении в аудиторское заключение абзаца, описывающего обнаруженное существенное противоречие, или предпринять другие меры. Предпринятые действия, такие как выпуск нового, отличного от первого, аудиторского заключения или отказ от выражения мнения зависят от особых обстоятельств, характера и важности противоречия. Аудитору следует обратиться к юристу для получения рекомендаций о дальнейших действиях в создавшейся ситуации.

НСА N 16 Использование работы эксперта<sup>12</sup>.

Аудиторское заключение не должно содержать указаний на использование аудиторской организацией при проведении аудита работы эксперта и на заключение эксперта.

---

<sup>11</sup> Национальный стандарт аудита Республики Узбекистан (НСА) N 10 "Прочая информация, содержащаяся в финансовой отчетности" (Зарегистрирован МЮ 23.09.1999 г. N 822, утвержден МФ 09.09.1999 г. N 75)

<sup>12</sup> Национальный стандарт аудита Республики Узбекистан (НСА) N 16 "Использование работы эксперта" (Зарегистрирован МЮ 03.09.1999 г. N 816, утвержден МФ 27.07.1999 г. N 60)

В случае невозможности получить заключение эксперта, наличия существенной неуверенности эксперта в оценке каких-то исследованных обстоятельств, а также неразрешенных разногласий между хозяйствующим субъектом и экспертом или между аудиторской организацией и экспертом аудиторская организация может рассмотреть вопрос о подготовке по результатам проведенного аудита аудиторского заключения, отличного от безусловно положительного.

Использование работы эксперта при проведении аудита, в том числе отсылка к такой работе в аудиторском заключении, не снимает ответственности за аудиторское заключение с аудиторской организации, подготовившей его.

НСАД N 25 Проверка соблюдения нормативно-правовых актов при проведении аудиторской проверки<sup>13</sup>.

Если руководство хозяйствующего субъекта не принимает меры по устранению фактов несоблюдения нормативно-правовых актов, которые аудиторская организация считает необходимым устранить, аудиторская организация составляет отрицательное аудиторское заключение.

Если аудиторская организация приходит к мнению, что имеются факты несоблюдения хозяйствующим субъектом нормативно-правовых актов, влияющие на финансовую отчетность, но хозяйствующий субъект препятствует в получении соответствующих аудиторских доказательств, она отказывается от составления аудиторского заключения.

НСАД N 50 Аудиторские доказательства<sup>14</sup>.

Чтобы сформулировать мнение, аудитор должен получить достаточные надлежащие доказательства. Аудиторские доказательства являются достоверными, когда они подтверждаются документами и фактическим состоянием активов и обязательств.

---

<sup>13</sup> Национальный стандарт аудиторской деятельности Республики Узбекистан (НСАД) N 25 "Проверка соблюдения нормативно-правовых актов при проведении аудиторской проверки" (Утвержден Приказом министра финансов от 27.01.2003 г. N 14, зарегистрированным МЮ 28.02.2003 г. N 1223)

<sup>14</sup> Национальный стандарт аудиторской деятельности (НСАД) N 50 "Аудиторские доказательства" (Утвержден Приказом министра финансов от 03.04.2002 г. N 48, зарегистрированным МЮ 18.04.2002 г. N 1128)

В соответствии с НСАД № 50 понятия достаточности и надлежащего характера взаимосвязаны и применяются к аудиторским доказательствам. Достаточность представляет собой количественную меру аудиторских доказательств. Надлежащий характер является качественной стороной аудиторских доказательств, определяющей их совпадение с конкретной предпосылкой подготовки финансовой (бухгалтерской) отчетности и ее достоверность.

В связи с этим при сборе аудиторских доказательств для составления аудиторского заключения аудитору необходимо учитывать положения стандарта в части предпосылок подготовки бухгалтерской отчетности и процедур получения аудиторских доказательства.

В соответствии с п. 13. Если аудиторской организации не удастся получить достаточные доказательства для выражения мнения о финансовой отчетности, ей следует отказаться от составления аудиторского заключения.

В соответствии с п.14. Хозяйствующий субъект (заказчик) не вправе производить действия или бездействие, препятствующие выполнению аудиторской организацией процедур, необходимых для получения аудиторских доказательств.

В соответствии с п.15. В случае действий или бездействия представителей хозяйствующего субъекта либо третьих лиц, направленных на воспрепятствование проведению процедур, которые аудиторская организация считает необходимыми для получения аудиторских доказательств, аудиторская организация вправе отказаться от проведения аудиторской проверки.

НСАД N 55 Процедуры получения аудиторских доказательств по сделкам между связанными лицами<sup>15</sup>.

В соответствии с НСАД № 55 аудитор должен соответствующим образом модифицировать аудиторское заключение:

---

<sup>15</sup> Национальный стандарт аудиторской деятельности Республики Узбекистан (НСАД) N 55 "Процедуры получения аудиторских доказательств по сделкам между связанными лицами" (Утвержден Приказом министра финансов от 27.01.2003 г. N 15, зарегистрированным МЮ 03.03.2003 г. N 1224)

Если аудиторской организации не удастся получить достаточных аудиторских доказательств в целях подтверждения данных финансовой отчетности, касающихся сделок со связанными лицами, то аудитору следует отказаться от составления аудиторского заключения.

НСАД N 56 События после даты составления финансовой отчетности<sup>16</sup>.

В данном стандарте раскрываются основные действия аудитора в случае обнаружения событий и фактов, состоявшихся после даты составления финансовой отчетности, но до подписания аудиторского заключения, либо событий, состоявшихся после подписания аудиторского заключения, но до даты опубликования финансовой отчетности проверяемого хозяйствующего субъекта, а также событий, состоявшихся после опубликования финансовой отчетности, оказывающих влияние на ее содержание и достоверность.

В соответствии с НСАД № 56 аудитору в аудиторском заключении следует выразить отрицательное мнение при выполнении одновременно двух условий:

- Если событие произошло после даты подписания аудиторского заключения, но до даты предоставления пользователям бухгалтерской отчетности;
- Если руководство аудируемого лица не вносит изменений в бухгалтерскую отчетность, в то время как аудитор считает, что они должны быть внесены, и аудиторское заключение еще не представлено аудируемому лицу.

В соответствии с НСАД № 56 если события обнаружены после предоставления пользователям финансовой (бухгалтерской) отчетности, то составляется новое аудиторское заключение, содержащее привлекающую внимание часть.

---

<sup>16</sup> Национальный стандарт аудиторской деятельности Республики Узбекистан (НСАД) N 56 "События после даты составления финансовой отчетности" (Утвержден Приказом министра финансов от 09.04.2003 г. N 54, зарегистрированным МЮ 23.04.2003 г. N 1236)

События, произошедшие после даты подписания аудиторского заключения, но до даты опубликования финансовой отчетности.

Аудиторская организация не несет ответственности за события, произошедшие после даты подписания аудиторского заключения о финансовой отчетности. При этом за информирование аудиторской организации о событиях, произошедших после даты подписания аудиторского заключения, но до даты опубликования финансовой отчетности, которые могут повлиять на финансовую отчетность, ответственность несет руководство хозяйствующего субъекта.

Если аудиторской организации стало известно о событиях, произошедших за период после даты подписания аудиторского заключения, но до даты опубликования финансовой отчетности, ей следует определить, должна ли быть внесена поправка в финансовую отчетность и аудиторское заключение, обсудить возникшие проблемы с руководством хозяйствующего субъекта и в случае, если такие события оказывают существенное влияние на финансовую отчетность, потребовать внесения соответствующих изменений в данную отчетность.

Если руководство хозяйствующего субъекта вносит изменения в финансовую отчетность, следует подготовить новое аудиторское заключение, в котором должна содержаться ссылка на ранее подготовленное аудиторское заключение. При этом новое заключение должно быть датировано не ранее, чем датой составления измененной финансовой отчетности.

Если руководство хозяйствующего субъекта не сочтет нужным внести поправки, требуемые аудиторской организацией и носящие существенный характер, аудиторская организация должна письменно уведомить хозяйствующий субъект о данном факте, перенести на руководство хозяйствующего субъекта всю ответственность за последствия в случае невнесения изменения и составить отрицательное аудиторское заключение.

Если аудиторское заключение выдано хозяйствующему субъекту (заказчику), аудиторской организации необходимо письменно уведомить заказчика и (или) руководство хозяйствующего субъекта о том, что субъект не должен предоставлять финансовую отчетность и аудиторское заключение по ней третьим лицам.

Если финансовая отчетность будет передана третьим лицам, аудитору нужно предпринять меры для того, чтобы эти третьи лица не полагались на аудиторское заключение.

Обнаружение фактов, произошедших после даты опубликования финансовой отчетности.

После того, как финансовая отчетность будет опубликована, аудиторская организация не имеет никаких обязательств, касающихся направления запросов относительно этой финансовой отчетности.

Если после опубликования финансовой отчетности аудиторской организации становится известно о событии, которое относится к проверяемому отчетному периоду и требует внесения корректировок в финансовую отчетность или раскрытия в ней информации, аудиторской организации следует рассмотреть вопрос о необходимости пересмотра финансовой отчетности, обсудить его с руководством хозяйствующего субъекта и предпринять меры, целесообразные в данных обстоятельствах.

Если руководство хозяйствующего субъекта пересматривает финансовую отчетность, аудиторской организации вместе с руководством хозяйствующего субъекта следует выполнить меры по информированию о сложившейся ситуации всех, кто получил ранее представленную финансовую отчетность вместе с аудиторским заключением, и представить новое аудиторское заключение по пересмотренной финансовой отчетности.

При этом новое аудиторское заключение должно содержать ссылку на ранее подготовленное аудиторское заключение и быть датировано не ранее, чем датой составления пересмотренной финансовой отчетности.

Если руководство хозяйствующего субъекта не предпринимает необходимых мер чтобы проинформировать всех, кто получил ранее представленную финансовую отчетность и аудиторское заключение о сложившейся ситуации и не пересматривает финансовую отчетность, тогда как аудитор считает ее пересмотр необходимым, аудитору следует уведомить руководство хозяйствующего субъекта о том, что аудитор предпримет меры для того, чтобы третьи лица не полагались на аудиторское заключение.

Необходимость в пересмотре финансовой отчетности и выдаче нового аудиторского заключения может не возникнуть, если приближается дата опубликования финансовой отчетности за следующий период, при условии, что в новой отчетности будет раскрыта соответствующая информация.

Все действия и решения аудиторской организации в отношении событий и фактов, произошедших после даты составления финансовой отчетности, должны быть в обязательном порядке отражены в рабочей документации аудитора.

НСАД N 60 Использование результатов работы другого аудитора<sup>17</sup>.

В аудиторский отчет о финансовой отчетности, составляемый основным аудитором, включается также информация, содержащаяся в отчете другого аудитора относительно финансовой информации подразделения (подразделений) хозяйствующего субъекта.

Аудиторский отчет и аудиторское заключение о финансовой отчетности, составляемые основным аудитором, подписываются также другим аудитором.

Другой аудитор несет ответственность за достоверность своего отчета относительно финансовой информации подразделения (подразделений) хозяйствующего субъекта.

---

<sup>17</sup> Национальный стандарт аудиторской деятельности (НСАД) N 60 "Использование результатов работы другого аудитора" (Утвержден Приказом министра финансов от 27.01.2003 г. N 16, зарегистрированным МЮ 20.02.2003 г. N 1221)

Если основной аудитор приходит к выводу о том, что работу другого аудитора нельзя использовать, а сам основной аудитор не может выполнить дополнительные процедуры относительно финансовой информации подразделения (подразделений) хозяйствующего субъекта, проверенного другим аудитором, он отказывается от составления аудиторского заключения из-за ограничения объема аудиторской проверки в установленном порядке.

**Таблица 3**

**Взаимосвязь НСАД 70 с основными стандартами**

Наименование НСАД	Характер обстоятельств, ставших причиной выражения модифицированного мнения	Вид модифицируемого аудиторского заключения	
		Отрицательное мнение	Отказ от выражения мнения
НСА N 9 Существенность и аудиторский риск	руководство аудируемого лица отказывается вносить поправки в финансовую (бухгалтерскую) отчетность	+	
	результаты дополнительных аудиторских процедур не позволяют аудитору заключить, что совокупность неисправленных искажений является существенной		+
НСА N 10 Прочая информация, содержащаяся в финансовой отчетности	Если в проверяемой отчетности необходимы исправления, а хозяйствующий субъект отказывается вносить исправления в свою финансовую отчетность	+	
	Если в исправлениях нуждается прочая информация, а хозяйствующий субъект отказывается вносить в нее исправления, аудитор должен рассмотреть вопрос о включении в аудиторское заключение абзаца, описывающего обнаруженное существенное противоречие, или предпринять другие меры	+	+
НСА N 16 Использование работы эксперта	В случае невозможности получить заключение эксперта, наличия существенной неуверенности эксперта в оценке каких-то исследованных обстоятельств, а также неразрешенных		

	разногласий между хозяйствующим субъектом и экспертом или между аудиторской организацией и экспертом	+	+
НСАД N 24 Действия аудиторской организации при выявлении искажений отчетности	руководство аудируемого лица отказывается вносить поправки в финансовую (бухгалтерскую) отчетность	+	
	результаты дополнительных аудиторских процедур не позволяют аудитору заключить, что совокупность неисправленных искажений является существенной		+
НСАД N 25 Проверка соблюдения нормативно-правовых актов при проведении аудиторской проверки	Если руководство хозяйствующего субъекта не принимает меры по устранению фактов несоблюдения нормативно-правовых актов, которые аудиторская организация считает необходимым устранить	+	
	Если аудиторская организация приходит к мнению, что имеются факты несоблюдения хозяйствующим субъектом нормативно-правовых актов, влияющие на финансовую отчетность, но хозяйствующий субъект препятствует в получении соответствующих аудиторских доказательств		+
НСАД N 50 Аудиторские доказательства	Если аудиторской организации не удастся получить достаточные доказательства для выражения мнения о финансовой отчетности		+
	В случае действий или бездействия представителей хозяйствующего субъекта либо третьих лиц, направленных на воспрепятствование проведению процедур, которые аудиторская организация считает необходимыми для получения аудиторских доказательств		+
НСАД N 55 Процедуры получения аудиторских доказательств по сделкам между связанными лицами	Если аудиторской организации не удастся получить достаточных аудиторских доказательств в целях подтверждения данных финансовой отчетности, касающихся сделок со связанными лицами		+
НСАД N 56 События после даты составления финансовой отчетности	Если руководство хозяйствующего субъекта не сочтет нужным внести поправки, требуемые аудиторской организацией и носящие существенный характер, аудиторская организация должна письменно уведомить		

	хозяйствующий субъект о данном факте, перенести на руководство хозяйствующего субъекта всю ответственность за последствия в случае невнесения изменения	+	
НСАД N 60 Использование результатов работы другого аудитора	Если основной аудитор приходит к выводу о том, что работу другого аудитора нельзя использовать, а сам основной аудитор не может выполнить дополнительные процедуры относительно финансовой информации подразделения (подразделений) хозяйствующего субъекта, проверенного другим аудитором		+

Заведомо ложное аудиторское заключение.

Для нормального развития гражданского оборота (который в первую очередь и призван обслуживать аудит) необходимо, чтобы его участники надлежащим образом исполняли свои обязанности.

В тех случаях, когда обязательство не исполнено или исполнено ненадлежащим образом, говорят о нарушении обязательств. В целях предотвращения правонарушений и устранения их последствий устанавливается ответственность за нарушение обязательств в виде санкций за совершённое правонарушение.

Заведомо ложное аудиторское заключение - это аудиторское заключение, составленное без проведения аудиторской проверки или составленное по результатам такой проверки, но явно противоречащее содержанию документов, представленных для аудиторской проверки и рассмотренных аудиторской организацией в ходе проверки. Заведомо ложное аудиторское заключение признается таковым только по решению суда. Составление заведомо ложного аудиторского заключения влечет ответственность в виде прекращения действия лицензии на осуществление аудиторской деятельности. Действие квалификационного сертификата руководителя аудиторской организации и аудитора, допустивших нарушения, повлекшие прекращение действия лицензии аудиторской

организации, прекращается с даты принятия решения о прекращении действия лицензии.



**Рисунок 2. Квалификация заведомо ложного аудиторского заключения**

Информация является достоверной, когда в ней отсутствует существенная ошибка или предвзятость и на нее могут полагаться пользователи.

Выдача положительного аудиторского заключения по финансовой отчетности хозяйствующего субъекта содержащей существенную ошибку трактуется как недостоверное аудиторское заключение. При этом положительное заключение выданное аудиторской организацией при имеющихся отклонениях, не превышающих уровень существенности и предельного допустимого значения искажений финансовой отчетности - считается достоверным и какие-либо претензии по такому заключению – неправомерны.

Выдача аудиторского заключения без проведения аудита или не соответствующие содержанию документов хозяйствующего субъекта, полученных и изученных аудитором (аудиторами) в ходе аудиторской проверки, считаются заведомо ложными.

Ответственность аудиторской организации.

Аудиторские организации несут ответственность перед заказчиками аудиторской проверки, хозяйствующим субъектом и другими пользователями финансовой отчетности за причинение им ущерба вследствие составления аудиторского заключения, содержащего неправильный вывод о финансовой отчетности и иной финансовой информации хозяйствующего субъекта.

Убытки, включая упущенную выгоду, причиненные хозяйствующему субъекту и (или) заказчику аудиторской проверки в результате некачественного или ненадлежащего проведения аудиторской проверки, подлежат возмещению в порядке, установленном законодательством.

Ответственность аудиторских фирм и аудиторов определяется: либо действующим законодательством, либо стандартами и нормами, либо оговаривается в соответствующем договоре, либо в соответствии с правилами делового обычая за нанесение материального и морального ущерба государству, юридическим и физическим лицам.

**Рисунок 3. Виды ответственности аудиторских фирм и аудиторов**



В соответствии с установившейся практикой ответственность аудиторской фирмы и аудитора может быть:

- гражданско-правовая ответственность за причинение вреда (материальная ответственность);
- административная;
- уголовная;
- моральная (недоверие, ограничение сегментов аудиторского бизнеса).

Административная ответственность.

Основная форма административной ответственности аудиторов и аудиторских фирм - приостановление действия лицензии и сертификата на осуществление аудиторской деятельности.

Основания, по которым лицензия может быть прекращена, рассмотрены в ст.23 Закона РУз от 09.12.92 № 734-ХП «Об аудиторской деятельности».

Основания, по которым может быть прекращен сертификат аудитора, рассмотрены в ст.25 Закона РУз от 09.12.92 № 734-ХП «Об аудиторской деятельности».

В административном Кодексе РУз<sup>18</sup> так же предусмотрена административная ответственность аудитора. Статья 179. Соккрытие аудитором фактов нарушений законодательства, составление заведомо ложного аудиторского отчета или аудиторского заключения «Соккрытие аудитором фактов нарушений установленных законодательством требований к ведению бухгалтерского учета, а также составлению финансовой отчетности, выявленных им при проведении аудиторской проверки, а равно составление аудитором заведомо ложного аудиторского отчета или аудиторского заключения - влечет наложение штрафа от десяти до пятнадцати минимальных размеров заработной платы».

Уголовная ответственность.

Под уголовной ответственностью понимается предусмотренное уголовно-правовой нормой и применённое к лицу вступившим в силу

---

<sup>18</sup> Кодекс Республики Узбекистан об административной ответственности (Утвержден Законом РУз от 22.09.1994 г. N 2015-ХП)

обвинительным приговором суда государственно-принудительное воздействие за совершённое преступление.

Уголовной ответственности подлежат только физические лица, виновные в совершении преступления, то есть предусмотренного уголовным законом общественно опасного деяния. Так как юридические лица не подлежат уголовной ответственности, то можно вести речь только об уголовной ответственности аудитора или, в отдельных случаях, сотрудника аудиторской фирмы.

Вопрос об уголовной ответственности аудитора возникает при привлечении аудитора в качестве эксперта при проведении судебно-бухгалтерской экспертизы.

Уголовный кодекс Республики Узбекистан<sup>19</sup> предусматривает ответственность эксперта за дачу заведомо ложного заключения. Статья 238. Лжесвидетельство Лжесвидетельство, то есть заведомо ложное показание свидетеля или потерпевшего или заведомо ложное заключение эксперта, а равно заведомо неправильный перевод с одного языка на другой при производстве дознания, предварительного следствия или в суде, -

наказывается штрафом до двадцати пяти минимальных размеров заработной платы или исправительными работами до двух лет либо арестом до шести месяцев.

Подкуп свидетеля или потерпевшего к даче ложных показаний или эксперта к даче ложного заключения, или переводчика к ложному переводу при производстве дознания, предварительного следствия либо при рассмотрении дела в суде, а равно принуждение к лжесвидетельству посредством психического или физического воздействия на них либо их близких родственников, -

наказывается исправительными работами от двух до трех лет или лишением свободы до трех лет.

---

<sup>19</sup> Уголовный кодекс Республики Узбекистан (Утвержден Законом РУз от 22.09.1994 г. N 2012-П)

Действия, предусмотренные частью первой или второй настоящей статьи, совершенные в интересах организованной группы, - наказываются лишением свободы от трех до пяти лет.

Правовое значение термина в соответствии с Уголовным кодексом РУз

Заведомость - отношение к поведению или к обстоятельствам, которые описаны в законе, свидетельствующее о том, что лицу о них известно.

Гражданско-правовая ответственность аудитора.

Гражданско-правовая ответственность аудитора или аудиторской фирмы возникает в связи с ненадлежащим выполнением аудитором или аудиторской организацией своих обязательств по договору на оказание аудиторских услуг.

Со стороны заказчика аудиторских услуг могут выдвинуты следующие требования; к аудитору или аудиторской организации:

- 1) взыскания неустойки;
- 2) возмещение убытков.

Неустойка, может быть выражена в виде штрафа или пеней и является определенной "законом или соглашением сторон денежной суммой, которую должник обязан уплатить кредитору в случае неисполнения или ненадлежащего исполнения обязательств, в частности в случае просрочки исполнения".

Соответственно при рассмотрении исков о взыскании неустойки судебными органами будут предъявляться к договору об оказании аудиторских услуг требования, а именно: "соглашение о неустойке должно быть совершено в письменной форме независимо от формы основного обязательства. Несоблюдение письменной формы влечет недействительность соглашения о неустойке".

Следует подчеркнуть, что в том случае, если заказчик аудиторских услуг выходит с иском к аудитору или аудиторской организации,

основанному на том, что, по мнению заказчика, аудиторская проверка проведена некачественно.

Это означает следующее: в случаях, когда услуги оказаны некачественно, заказчик по своему выбору вправе потребовать от исполнителя:

- 1) безвозмездного устранения недостатков в разумный срок;
- 2) соразмерного уменьшения установленной за оказание аудиторских услуг цены;
- 3) возмещения своих расходов на устранение недостатков, когда право заказчика устранять их предусмотрено в договоре.

Характерным отличием гражданско-правовой ответственности от других является то, что:

"Если иное не предусмотрено законом или договором, лицо, не исполнившее или ненадлежащим образом исполнившее обязательство при осуществлении предпринимательской деятельности, несет ответственность, если не докажет, что надлежащее исполнение оказалось невозможным вследствие непреодолимой силы, то есть чрезвычайных и непредотвратимых при данных условиях обстоятельств. К таким обстоятельствам не относятся, в частности, нарушение обязанностей со стороны контрагентов должника, отсутствие на рынке нужных для исполнения товаров, отсутствие у должника необходимых денежных средств"<sup>20</sup>. Таким образом, условие о наступлении ответственности при наличии вины (умысла или неосторожности) для лиц, осуществляющих предпринимательскую деятельность, не является обязательным элементом гражданско-правового нарушения.

Моральная ответственность аудитора.

Потеря репутации аудиторской фирмой неизбежно приведет к потере большей части клиентов, как новых, так и старых.

---

<sup>20</sup> Гражданский кодекс Республики Узбекистан Утвержден Законами Республики Узбекистан от 21.12.1995 г. N 163-I и от 29.08.1996 г. N 256-I

Главными требованиями, предъявляемые к аудитору, является его безупречная честность и независимость.

Однако со временем основными критериями при выборе аудиторов стали являться низкие цены на предлагаемые услуги и готовность пойти навстречу клиенту в щепетильных вопросах. Это привело к тому, что начало 21 века ознаменовалось серией финансовых скандалов с участием крупных аудиторских компаний. Так, Arthur Andersen была обвинена в соучастии в фальсификации отчетности обанкротившейся корпорации Enron. Оказалось, что сотрудники фирмы Arthur Andersen не только участвовали в разработке незаконных схем деятельности американского энергетического гиганта, но и в преддверии катастрофы уничтожили огромное количество документации, относящейся к деятельности Enron<sup>21</sup>.

Случай с Enron – далеко не первая крупная аудиторская ошибка. Большой общественный резонанс получил провал аудиторов Price Waterhouse (PW) в 1991 году в деле Bank of Credit and Commerce International (BCCI). Банк стоимостью якобы 20 млрд. долларов оказался пустышкой. Точнее, пакистанские владельцы BCCI использовали его для торговли наркотиками, оружием и т.д., а затем с помощью оффшорных комбинаций скрывали потери, маскируя их под выданные кредиты. Только 24 июня 1991 года аудиторы PW, работавшие с BCCI несколько лет, заподозрили неладное, а 5 июля Банк Англии закрыл BCCI. Этот скандал нанес огромный удар и по репутации, и по финансам PW.

Все эти события породили в аудиторском сообществе напряженные раздумья на тему конфликта интересов при одновременном оказании консультационных и аудиторских услуг.

---

<sup>21</sup> Ритасов В. Самый громкий скандал XXI века Дело «Энрон» // Деньги. 2004. № 20.

## **ГЛАВА 3. МЕЖДУНАРОДНЫЕ СТАНДАРТЫ ПРИМЕНЯЕМЫЕ ПРИ СОСТАВЛЕНИИ АУДИТОРСКОГО ЗАКЛЮЧЕНИЯ**

### **3.1. Анализ условий, при которых необходим отход от стандартного заключения.**

В соответствии с международными стандартами аудита целью аудита финансовой отчетности является предоставление возможности аудитору выразить мнение в отношении того, подготовлена ли финансовая отчетность во всех существенных аспектах в соответствии с применяемой основой представления финансовой отчетности.

Аудитор является причастным к финансовой информации в том случае, когда он прилагает к такой информации свое заключение или дает согласие на использование своего имени в связи с профессиональной деятельностью.

Введенные с 15 декабря 2009 г. обновленные МСА разрабатывались в течение нескольких последних лет в соответствии с т.н. проектом «Ясность» (Clarity project; далее - Концепция ясности). Цели проекта, в частности, состояли в том, чтобы повысить четкость положений стандартов и обеспечить единообразное понимание их требований в разных юрисдикциях. В результате кардинально изменились структура и характер изложения содержания стандартов — требования были отделены от комментариев и разъяснений, вынесенных в приложения.

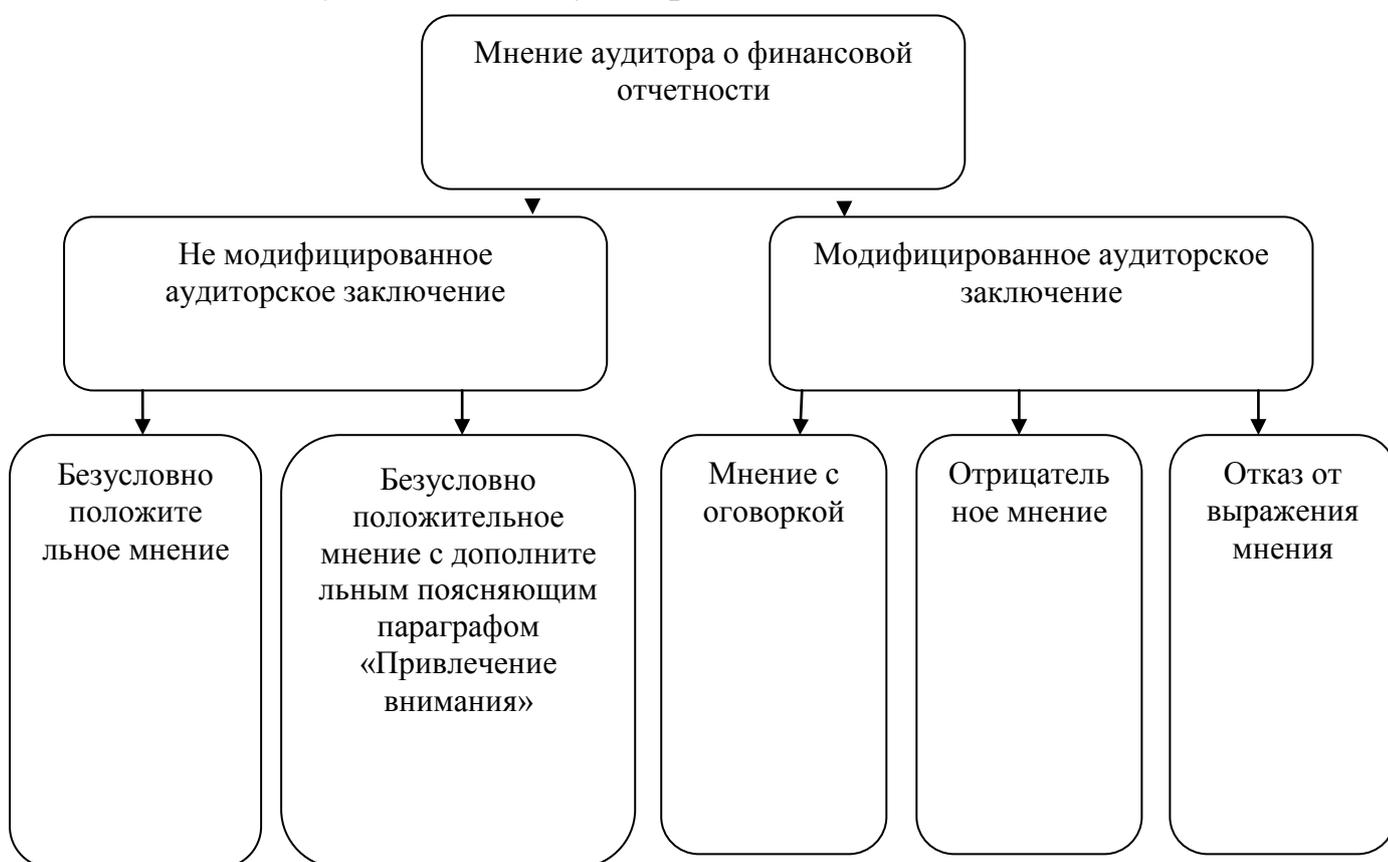
В ходе работы над обновленной версией МСА некоторые стандарты подверглись лишь технической переработке — изменению структуры и редактированию текста (например, МСА 315 и МСА 330); некоторые претерпели более содержательные изменения (например, МСА 560); ряд стандартов изменились достаточно существенно (например, МСА 540, объединенный с ранее действовавшим МСА 545, МСА 700); некоторые стандарты прекращают свое действие (МСА 545, МСА 701); вводятся новые стандарты (МСА 265, МСА 450, МСА 705, МСА 706 и др.).

Что касается требований к аудируемому заключению, то новый МСА 700, а также МСА 705 и МСА 706, как и ранее действовавшие МСА 700 и МСА 701, предусматривают четкое отделение и озаглавливание различных частей (параграфов) аудиторского заключения.

Международный стандарт аудита(МСА)700<sup>22</sup> рассматривает ответственность аудитора за формулирование мнения по финансовой отчетности. Он также описывает форму и содержание аудиторского отчета(заключения), выпускаемого в результате аудита финансовой отчетности.

МСА705<sup>23</sup> и МСА706 рассматривают влияние модифицированного мнения, выраженного аудитором, или пояснительного параграфа или параграфа о прочих вопросах, требующих внимания, включенного аудитором в аудиторский отчет (заключение), на форму и содержание аудиторского отчета (заключения).

**Рисунок 4. Виды аудиторского заключения**



МСА 700 предписывает соблюдение последовательности в аудиторском отчете(заключении). При проведении аудита в соответствии с МСА последовательность в аудиторском отчете (заключении) обеспечивает доверие к нему на мировом рынке, делая легко

<sup>22</sup> МСА 700, «Формулирование мнения и представление отчета (заключения) по финансовой отчетности»

<sup>23</sup> МСА705, «Модификация мнения в отчете(заключении) независимого аудитора».

идентифицируемой аудиторскую проверку, которая проводилась в соответствии со стандартами, признанными в мировом масштабе. Это также помогает облегчить пользователю понимание и идентифицировать необычные обстоятельства при их возникновении.

### Формулирование мнения по финансовой отчетности

Аудитор должен сформулировать мнение относительно того, подготовлена ли финансовая отчетность, во всех существенных аспектах, в соответствии с применимой основой представления финансовой отчетности.

Для того, чтобы сформулировать данное мнение, аудитор должен прийти к заключению относительно того, получил ли аудитор разумную уверенность в том, не содержит ли финансовая отчетность в целом существенные искажения, вызванные мошенничеством или ошибкой. Такое заключение должно учитывать:

В соответствии с МСА330<sup>24</sup>, заключение аудитора о том, было ли получено достаточное и надлежащее аудиторское доказательство;

В соответствии с МСА450<sup>25</sup>, заключение аудитора о том, являются ли неисправленные искажения существенными, по отдельности или в совокупности;

Аудитор должен оценить, подготовлена ли финансовая отчетность, во всех существенных аспектах, в соответствии с требованиями применимой основы представления финансовой отчетности. Такая оценка должна включать рассмотрение качественных аспектов учетной практики субъекта, включая показатели возможной предвзятости суждений руководства субъекта.

В частности, принимая во внимание требования применимой основы представления финансовой отчетности, аудитор должен оценить следующее:

- Надлежащим ли образом финансовая отчетность раскрывает выбранные и применяемые существенные принципы учетной политики;

---

<sup>24</sup> МСА330, «Действия аудитора в ответ на оцененные риски», параграф26

<sup>25</sup> МСА450, «Оценка искажений, выявленных в ходе аудита», параграф11

- Соответствуют ли выбранные и применяемые принципы учетной политики требованиям применимой основы представления финансовой отчетности и являются ли они приемлемыми;
- Являются ли расчетные оценки, сделанные руководством субъекта, обоснованными;
- Является ли информация, представленная в финансовой отчетности, релевантной, надежной, сопоставимой и понятной;
- Обеспечивает ли финансовая отчетность адекватные раскрытия, позволяющие ее предполагаемым пользователям понять влияние, оказываемое существенными операциями и событиями на информацию, представленную в финансовой отчетности;
- Является ли приемлемой терминология, используемая в финансовой отчетности, включая название каждого финансового отчета.

#### Формулировка мнения

Аудитор выражает мнение без оговорок, если он приходит к заключению, что финансовая отчетность подготовлена, во всех существенных аспектах, в соответствии с применимой основой представления финансовой отчетности.

Не модифицированное мнение – Выраженное аудитором мнение, в котором аудитор заключает, что финансовая отчетность подготовлена, во всех существенных аспектах, в соответствии с применимой основой представления финансовой отчетности.

Если аудитор:

- на основании полученного аудиторского доказательства приходит к заключению, что финансовая отчетность в целом не содержит существенные искажения;
- не может получить достаточное и надлежащее аудиторское доказательство, позволяющее ему заключить, что финансовая отчетность в целом не содержит существенные искажения, аудитор должен модифицировать мнение в аудиторском отчете(заключении)в соответствии с МСА705.

Аудиторский отчет (заключение)

Аудиторский отчет (заключение) должен быть представлен в письменной форме.

Аудиторский отчет (заключение) по результатам аудита, проведенного в соответствии с Международными стандартами аудита

#### Заголовок

Аудиторский отчет (заключение) должен иметь заголовок, четко указывающий на то, что данный отчет (заключение) является отчетом (заключением) независимого аудитора.

#### Адресат

Аудиторский отчет (заключение) должен быть надлежащим образом адресован в соответствии с условиями соглашения.

#### Вводный параграф

Вводный параграф аудиторского отчета (заключения) должен:

- Указывать на субъект, по финансовой отчетности которого проводился аудит;
- Указывать на то, что по данной финансовой отчетности проводился аудит;
- Указывать название каждого отчета, входящего в финансовую отчетность;
- Ссылаться на краткое описание основных положений учетной политики и прочие пояснительные примечания;
- Оговаривать дату или период, отраженный в каждом финансовом отчете, составляющем финансовую отчетность.

Ответственность руководства субъекта за подготовку финансовой отчетности.

Данный раздел аудиторского отчета (заключения) описывает обязанности тех лиц в организации, которые несут ответственность за подготовку финансовой отчетности.

Аудиторский отчет (заключение) должен включать раздел с заголовком «Ответственность руководства субъекта за подготовку финансовой отчетности».

Аудиторский отчет (заключение) должен описывать ответственность руководства субъекта за подготовку финансовой отчетности. Описание должно включать объяснение о том, что руководство субъекта несет ответственность за подготовку финансовой отчетности в соответствии с применимой основой представления финансовой отчетности и обеспечение системы внутреннего контроля, которую руководство субъекта считает необходимой для подготовки финансовой отчетности, не содержащей существенных искажений, вызванных мошенничеством или ошибкой.

Если финансовая отчетность подготовлена в соответствии с основой достоверного представления, описание ответственности руководства субъекта за подготовку финансовой отчетности в аудиторском отчете(заключении)должно ссылаться на«подготовку и достоверное представление данной финансовой отчетности» или «подготовку финансовой отчетности, которая дает достоверный и справедливый взгляд», в зависимости от обстоятельств.

#### Ответственность аудитора

Аудиторский отчет (заключение) должен включать раздел с заголовком «Ответственность аудитора».

Аудиторский отчет (заключение) должен содержать указание на то, что ответственность аудитора заключается в выражении им мнения по финансовой отчетности на основании проведенного им аудита.

Аудиторский отчет (заключение) должен содержать указание на то, что аудит был проведен в соответствии с Международными стандартами аудита. Аудиторский отчет (заключение) также должен содержать указание на то, что данные стандарты обязывают аудитора выполнять этические требования, а также планировать и проводить аудит таким образом, чтобы обеспечить разумную уверенность в том, что финансовая отчетность не содержит существенных искажений.

Аудиторский отчет (заключение) должен содержать описание аудита, с указанием на то, что:

Аудит включает выполнение процедур для получения аудиторских доказательств по суммам и раскрытиям в финансовой отчетности;

Выбранные процедуры зависят от суждения аудитора, включая оценку рисков существенных искажений в финансовой отчетности, вызванных мошенничеством или ошибкой. При оценке таких рисков с целью разработки аудиторских процедур, соответствующих обстоятельствам, но не с целью выражения мнения об эффективности системы внутреннего контроля субъекта, аудитор должен изучить систему внутреннего контроля, связанную с подготовкой финансовой отчетности субъекта. Если в связи с проведением аудита финансовой отчетности аудитор также несет ответственность за выражение мнения об эффективности системы внутреннего контроля, аудитор должен исключить фразу о том, что аудитор изучал систему внутреннего контроля не с целью выражения мнения об эффективности системы внутреннего контроля;

Аудит также включает оценку надлежащего характера используемой учетной политики и обоснованности расчетных оценок, сделанных руководством субъекта, а также общего представления финансовой отчетности.

Если финансовая отчетность подготовлена в соответствии с основой достоверного представления, описание аудита в аудиторском отчете (заключении) должно ссылаться на «подготовку и достоверное представление финансовой отчетности субъектом» или «подготовку субъектом финансовой отчетности, которая дает достоверный и справедливый взгляд», в зависимости от обстоятельств.

Аудиторский отчет (заключение) должен содержать указание на то, что аудитор считает, что полученные им аудиторские доказательства являются достаточными и надлежащими для предоставления основы для выражения аудиторского мнения.

#### Аудиторское мнение

Аудиторский отчет (заключение) должен включать раздел с заголовком «Мнение».

При выражении мнения без оговорок по финансовой отчетности, подготовленной в соответствии с основой достоверного представления, во мнении аудитора должна использоваться одна из следующих фраз, которые расцениваются как эквивалентные:

- Финансовая отчетность достоверно представляет, во всех существенных аспектах, ... в соответствии с [применимой основой представления финансовой отчетности];
- Финансовая отчетность дает достоверный и справедливый взгляд на... в соответствии с [применимой основой представления финансовой отчетности].

При выражении мнения без оговорок по финансовой отчетности, подготовленной согласно требованиям основы соответствия, аудиторское мнение должно указывать, что финансовая отчетность подготовлена, во всех существенных аспектах, в соответствии с [применимой основой представления финансовой отчетности].

Подпись аудитора.

Аудиторский отчет(заключение) должен быть подписан.

Дата аудиторского отчета (заключения).

Аудиторский отчет(заключение)должен датироваться не раньше даты, на которую аудитор получил достаточное и надлежащее аудиторское доказательство, на котором основано аудиторское мнение по финансовой отчетности, включая доказательства того, что:

- Подготовлены все отчеты, составляющие финансовую отчетность, включая прилагаемые примечания;
- Лица, обладающие соответствующими полномочиями, подтвердили, что приняли на себя ответственность за данную финансовую отчетность.

Адрес аудитора.

Аудиторский отчет (заключение) должен указывать местоположение в юрисдикции, являющееся местом осуществления аудитором своей практики.

Модификация мнения в отчете (заключении) независимого аудитора.

Международный стандарт аудита(МСА) 705 рассматривает обязанности аудитора по выпуску соответствующего отчета(заключения)в обстоятельствах, когда при формулировании мнения в соответствии с МСА700 , аудитор приходит к заключению, что необходимо модифицировать аудиторское мнение по финансовой отчетности.

## Типы модифицированных мнений

Данный МСА устанавливает три типа модифицированных мнений, а именно, мнение с оговорками, отрицательное мнение и отказ от выражения мнения.

Установление типа модифицированного мнения, соответствующего обстоятельствам, зависит от:

- Характера вопроса, который вызвал необходимость модификации мнения, то есть тот факт, содержит ли финансовая отчетность существенные искажения или, в случае невозможности получения достаточного и надлежащего аудиторского доказательства, может ли финансовая отчетность содержать существенные искажения;
- Суждение аудитора о повсеместности влияния или возможного влияния данного вопроса на финансовую отчетность.

Цель аудитора состоит в том, чтобы четко выразить соответствующим образом модифицированное мнение по финансовой отчетности, которое необходимо в том случае, если:

- На основании полученного аудиторского доказательства аудитор приходит к заключению, что финансовая отчетность в целом содержит существенные искажения;
- Аудитор не имеет возможности получить достаточное и надлежащее аудиторское доказательство, позволяющее ему прийти к заключению, что финансовая отчетность в целом не содержит существенные искажения.

### Обстоятельства, требующие модификации аудиторского мнения

Аудитор должен модифицировать мнение в аудиторском отчете (заключении) в том случае, если:

- На основании полученного аудиторского доказательства аудитор приходит к заключению, что финансовая отчетность в целом содержит существенные искажения;
- Аудитор не имеет возможности получить достаточное и надлежащее аудиторское доказательство, позволяющее ему прийти к заключению, что финансовая отчетность в целом не содержит существенные искажения.

### Определение типа модификации аудиторского мнения.

Аудитор должен выражать мнение с оговорками в том случае, если:

- Получив достаточное и надлежащее аудиторское доказательство, аудитор приходит к заключению, что искажения, индивидуально или в совокупности, являются существенными, но не повсеместными, для финансовой отчетности;
- Аудитор не имеет возможности получить достаточное и надлежащее аудиторское доказательство, на основании которого он может выразить мнение, но он приходит к заключению, что возможное влияние необнаруженных искажений, если таковые имеют место, на финансовую отчетность может быть существенным, но не повсеместным.

#### Отрицательное мнение

Аудитор должен выражать отрицательное мнение в том случае, если, получив достаточное и надлежащее аудиторское доказательство, он приходит к заключению, что искажения, индивидуально или в совокупности, являются и существенными и повсеместными для финансовой отчетности.

#### Отказ от выражения мнения

Аудитор должен отказаться от выражения мнения в том случае, если он не имеет возможности получить достаточное и надлежащее аудиторское доказательство, на основании которого он может выразить мнение, и приходит к заключению, что возможное влияние необнаруженных искажений, если таковые имеют место, на финансовую отчетность может быть и существенным и повсеместным.

Аудитор должен отказаться от выражения мнения, если(в чрезвычайно редких обстоятельствах с множественной неопределенностью)аудитор приходит к заключению, что, несмотря на получение достаточного и надлежащего аудиторского доказательства в отношении каждого отдельного аспекта неопределенности, невозможно сформулировать мнение по финансовой отчетности из-за потенциального взаимодействия аспектов неопределенности и их возможного совокупного влияния на финансовую отчетность.

Если после принятия соглашения аудитор узнает, что руководство субъекта наложило ограничение на масштаб аудита, что, по мнению аудитора, может вызвать необходимость выразить мнение с оговорками

или отказаться от выражения мнения по финансовой отчетности, то аудитор должен попросить руководство субъекта снять ограничение.

Если руководство субъекта отказывается снять ограничение, аудитор должен проинформировать об этом лица, наделенные руководящими полномочиями, кроме случаев, когда все лица, наделенные руководящими полномочиями, участвуют в управлении субъектом, и решить, возможно ли выполнение альтернативных процедур для получения достаточного и надлежащего аудиторского доказательства.

Если аудитор не имеет возможности получить достаточное и надлежащее аудиторское доказательство, он должен определить последствия этого следующим образом:

- Если аудитор приходит к заключению, что возможное влияние необнаруженных искажений, если таковые имеют место, на финансовую отчетность может быть существенным, но не повсеместным, аудитор должен выразить мнение с оговорками;

- Если аудитор приходит к заключению, что возможное влияние необнаруженных искажений, если таковые имеют место, на финансовую отчетность может быть и существенным и повсеместным настолько, что выражение мнения с оговорками оказалось бы недостаточным для передачи серьезности ситуации, аудитор должен:

- Отказаться от проведения аудита, если это практически осуществимо и возможно в соответствии с применимым законодательством или нормативными актами;
- Отказаться от выражения мнения по финансовой отчетности, если отказ от проведения аудита до выпуска аудиторского отчета (заключения) практически неосуществим или невозможен.

Если аудитор отказывается от проведения аудита, как предусмотрено, прежде, чем сделать это, аудитор должен информировать лица, наделенные руководящими полномочиями о любых вопросах, связанных с искажениями, выявленными в ходе аудита, которые вызвали необходимость в модификации мнения.

Форма и содержание аудиторского отчета (заключения), в котором содержится модифицированное мнение основание для включения параграфа, представляющего модификацию

Если аудитор модифицирует мнение по финансовой отчетности, он должен, в дополнение к специфическим элементам, требуемым МСА 700, включить в аудиторский отчет (заключение) параграф, описывающий аспект, который вызвал необходимость в модификации мнения. Аудитор должен разместить этот параграф непосредственно перед параграфом, представляющим мнение в аудиторском отчете (заключении) и использовать заголовок «Основание для выражения мнения с оговорками», «Основание для выражения отрицательного мнения» или «Основание для отказа от выражения мнения», в зависимости от обстоятельств.

Если существенное искажение, содержащееся в финансовой отчетности, связано со специфическими суммами в финансовой отчетности (включая раскрытия количественного характера), аудитор должен включить в параграф, представляющий основание для модификации, описание и расчет объема финансового влияния данного искажения, если это практически осуществимо. Если рассчитать объем финансового влияния невозможно, аудитор должен указать это в параграфе, представляющем основание для модификации

Если существенное искажение, содержащееся в финансовой отчетности, связано с описательными раскрытиями, аудитор должен включить в параграф, представляющий основание для модификации, объяснение того, как были искажены раскрытия.

Если существенное искажение, содержащееся в финансовой отчетности, связано с не раскрытием информации, раскрытие которой требуется, аудитор должен:

- Обсудить нераскрытую информацию с лицами, наделенными руководящими полномочиями;
- Указать в параграфе, описывающем основание для модификации, характер пропущенной информации;
- Если это не запрещено законодательством или нормативными актами, он должен включить в отчет (заключение) пропущенные раскрытия, если это

осуществимо практически и он получил достаточное и надлежащее аудиторское доказательство в отношении пропущенной информации.

Если необходимость в модификации вызвана невозможностью получить достаточное и надлежащее аудиторское доказательство, аудитор должен указать причины этого в параграфе, представляющем основание для модификации.

Даже если аудитор выразил отрицательное мнение или отказался от выражения мнения по финансовой отчетности, в параграфе, представляющем основание для модификации, аудитор должен указать причины любых других известных аудитору вопросов, которые потребовали бы модификации мнения, а также описать их влияние

#### Параграф, представляющий мнения

Если аудитор модифицирует аудиторское мнение, он должен использовать заголовок «Мнение с оговорками», «Отрицательное мнение» или «Отказ от выражения мнения» (в зависимости от обстоятельств) для параграфа, представляющего мнение.

Если аудитор выражает мнение с оговорками по причине существенного искажения финансовой отчетности, в параграфе, представляющем мнение он должен указать что, по мнению аудитора, за исключением влияния аспекта(ов), описанного(ых) в параграфе, представляющем основание для выражения мнения с оговорками:

- Финансовая отчетность достоверно представляет, во всех существенных аспектах (или дает справедливый и достоверный взгляд), в соответствии с применимой основой представления финансовой отчетности, если отчет (заключение) готовится в соответствии с основой достоверного представления;
- Финансовая отчетность была подготовлена, во всех существенных аспектах, в соответствии с применимой основой представления финансовой отчетности, если отчет (заключение) готовится согласно требованиям основы соответствия.

Если необходимость в модификации мнения возникает по причине невозможности получения достаточного и надлежащего аудиторского доказательства, аудитор должен использовать соответствующую фразу «за

исключением возможного влияния аспекта(ов)...» для выражения модифицированного мнения.

Если аудитор выражает отрицательное мнение, он должен указать в параграфе, представляющем мнение что, по мнению аудитора, в силу значимости аспекта(ов), описанного(ых) в параграфе, представляющем основание для выражения отрицательного мнения:

- Финансовая отчетность не представляет достоверно (или не дает справедливый и достоверный взгляд) в соответствии с применимой основой представления финансовой отчетности, если отчет (заключение) готовится в соответствии с основой достоверного представления;
- Финансовая отчетность не была подготовлена, во всех существенных аспектах, в соответствии с применимой основой представления финансовой отчетности, если отчет (заключение) готовится согласно требованиям основы соответствия.

Если аудитор отказывается от выражения мнения по причине невозможности получения достаточного и надлежащего аудиторского доказательства, в параграфе, представляющем мнение аудитор должен указать, что:

В силу значимости аспекта(ов), описанного(ых) в параграфе, представляющем основание для отказа от выражения мнения, аудитор не имел возможности получить достаточное и надлежащее аудиторское доказательство, обеспечивающее основание для выражения аудиторского мнения и, соответственно, Аудитор не выражает мнение по финансовой отчетности.

Ответственность аудитора при выражении им мнения с оговорками или отрицательного мнения.

Если аудитор выражает мнение с оговорками или отрицательное мнение, он должен внести в описание ответственности аудитора изменения и дополнения, указывающие, что аудитор считает, что полученное им аудиторское доказательство является достаточным и надлежащим для обеспечения основания для выражения модифицированного аудиторского мнения.

Ответственность аудитора при отказе от выражения мнения

Если аудитор отказывается от выражения мнения в силу невозможности получения достаточного и надлежащего аудиторского доказательства, он должен внести изменения и дополнения в вводный параграф аудиторского отчета (заключения), указывающие, что аудитор был нанят для проведения аудита финансовой отчетности. Аудитор также должен внести изменения и дополнения в описание ответственности аудитора и описание масштаба аудита, указывающие только следующее: «Наша ответственность заключается в выражении мнения по финансовой отчетности на основании проведенного нами аудита в соответствии с Международными стандартами аудита.

Однако, по причине аспекта(ов), описанного(ых) в параграфе, представляющем основание для отказа от выражения мнения, мы не имели возможности получить достаточное и надлежащее аудиторское доказательство, обеспечивающее основание для выражения аудиторского мнения».

Обмен информацией с лицами, наделенными руководящими полномочиями.

Если аудитор намеревается модифицировать мнение в аудиторском отчете(заключении), он должен информировать лица, наделенные руководящими полномочиями, об обстоятельствах, которые вызвали необходимость в ожидаемой модификации, и предлагаемой формулировке модификации.

Пояснительные параграфы и параграфы о прочих вопросах, требующих внимания, в отчете(заключении) независимого аудитора

Международный стандарт аудита(МСА) 706<sup>26</sup> рассматривает вопрос о внесении дополнительных параграфов в аудиторский отчет(заключение), когда аудитор считает необходимым:

- Привлечь внимание пользователей к вопросу или вопросам, представленным или раскрытым в финансовой отчетности, которые настолько важны, что являются фундаментальными для понимания пользователями финансовой отчетности;

---

<sup>26</sup> МСА706, «Пояснительные параграфы и параграфы о прочих вопросах, требующих внимания, в отчете(заключении) независимого аудитора»

- Привлечь внимание пользователей к любому вопросу или вопросам, кроме тех, что представлены или раскрыты в финансовой отчетности, которые значимы для понимания пользователями аудита, обязанностей аудитора, или аудиторского отчета(заключения).

Пояснительные параграфы в аудиторском отчете(заключении).

Пояснительный параграф - Параграф в составе аудиторского отчета(заключения), который посвящен вопросу, надлежащим образом представленному или раскрытому в финансовой отчетности, который, по мнению аудитора, настолько важен, что является фундаментальным для понимания пользователями финансовой отчетности.

Если аудитор сочтет необходимым привлечь внимание пользователей к вопросу, представленному или раскрытому в финансовой отчетности, который, по суждению аудитора, настолько важен, что является фундаментальным для понимания пользователями финансовой отчетности, то аудитор должен включить пояснительный параграф в аудиторский отчет(заключение), при условии, что аудитор получил достаточное и надлежащее аудиторское доказательство того, что данный вопрос не содержит существенного искажения в финансовой отчетности. Такой параграф должен касаться только информации, представленной или раскрытой в финансовой отчетности.

Если аудитор включает в аудиторский отчет(заключение)пояснительный параграф, он должен:

- Поместить его сразу после параграфа, представляющего мнение, в аудиторском отчете(заключении);
- Использовать заголовок«Пояснительный параграф» или другой соответствующий заголовок;
- Включить в параграф четкую ссылку на вопрос, к которому привлекается внимание пользователей, и на то, где в финансовой отчетности можно найти соответствующие раскрытия, которые полностью описывают данный вопрос;

- Указать, что аудиторское мнение не было модифицировано в отношении вопроса, к которому привлекается внимание пользователей.

Параграфы о прочих вопросах, требующих внимания, в аудиторском отчете(заключении)

Параграф о прочих вопросах, требующих внимания- Параграф в составе аудиторского отчета(заключения), посвященный вопросам, которые не являются вопросами, представленными или раскрытыми в финансовой отчетности и которые, по мнению аудитора, являются значимыми для понимания пользователями аудита, обязанностей аудитора, или аудиторского отчета(заключения).

Если аудитор считает необходимым сообщить о каком-либо вопросе кроме тех, что представлены или раскрыты в финансовой отчетности, который, по суждению аудитора, является значимым для понимания пользователями аудита, обязанностей аудитора или аудиторского отчета(заключения), и если это не запрещено законодательством или нормативными актами, то аудитор должен представить такой вопрос в аудиторском отчете(заключении)в параграфе под заголовком«Прочие вопросы, требующие внимания» или под другим соответствующим заголовком. Аудитор должен включить в аудиторский отчет(заключение)этот параграф сразу после параграфа, представляющего мнение, и любого пояснительного параграфа или в другой части аудиторского отчета(заключения), если содержание параграфа о прочих вопросах, требующих внимания, касается раздела прочих обязанностей по представлению отчетности.

**Таблица 4**

**Структура и содержание аудиторского заключения**

Наименование элемента аудиторского заключения	Требования к элементу
Название	Четкое указание на то, что это - заключение независимого аудитора
Адресат	По обстоятельствам
Вводный параграф	В параграфе должны присутствовать; -

	<p>идентификация аудируемого лица; - заявление о проведении аудита; - наименование каждой формы, входящей в состав финансовой отчетности; - ссылка на обзор существенных положений учетной политики и прочие комментарии; - дата или период, к которому относится каждая форма, входящая в состав финансовой отчетности</p>
<p>Параграф, описывающий обязанности менеджмента</p>	<p>Указание обязанностей менеджмента (или иной применимый термин): - по подготовке финансовой отчетности в соответствии с основой ее составления (если основа предусматривает справедливое представление - указание на обязанности по подготовке и справедливому представлению финансовой отчетности); - по обеспечению внутреннего контроля, необходимого для подготовки финансовой отчетности, свободной от существенных искажений как вследствие мошенничества, так и ошибок</p>
<p>Параграф, описывающий обязанности аудитора</p>	<p>В параграфе должны присутствовать: - заявление о том, что обязанность аудитора состоит в выражении мнения о финансовой отчетности на основе проведенного аудита; - указание на то, что аудит был проведен в соответствии с Международными стандартами аудита. Стандарт допускает при определенных условиях проведение аудита и формирование аудиторского заключения в соответствии одновременно с национальными аудиторскими стандартами и МСА; - описание масштаба аудита, а именно: заявление о том, что: а) аудит включает выполнение процедур для получения аудиторских доказательств в отношении сумм и раскрытий в финансовой отчетности; б) проводимые процедуры определяются суждением аудитора, включая установление рисков существенного искажения финансовой отчетности как вследствие мошенничества, так и ошибки; в) аудит включает также рассмотрение приемлемости использованных элементов учетной политики и обоснованности сделанных менеджментом оценочных значений, равно как и общего представления финансовой отчетности. Если финансовая отчетность составлена на основе, предусматривающей справедливое представление, описание аудита должно содержать</p>

	<p>соответствующее указание; - указание о том, полагает ли аудитор, что полученные аудиторские доказательства являются достаточными и надлежащими для обеспечения оснований для формирования аудиторского мнения (модифицированного -при заключении с оговорками и отрицательном заключении или изменение формулировки заключения в соответствии с п. 27 МСА 705 - при отказе от выражения мнения)</p>
<p>Параграф-основание для модификации (в случае модификации мнения)</p>	<p>В данном параграфе приводятся: - указание типа мнения в названии параграфа; - указание причин модификации; - количественное влияние искажения, если это не является невозможным; при невозможности оценить такое влияние - указание на невозможность такой оценки; - если причиной модификации является нераскрытие информации, аудитор должен ее раскрыть (если это не запрещено законом или иным нормативным актом); - даже если аудитор выразил отрицательное мнение или отказ от выражения мнения о финансовой отчетности, он должен описать в параграфе-основании для модификации основания любых других обстоятельств, которые, по мнению аудитора, могли бы потребовать модификации мнения, и их влияние на финансовую отчетность</p>
<p>Дополнительный поясняющий параграф</p>	<p>Этот параграф: - относится только к обстоятельству, надлежащим образом <i>представленному или раскрытому</i> в финансовой отчетности, значение которого, по мнению аудитора, носит фундаментальный характер для понимания финансовой отчетности пользователями. В качестве примеров в пояснениях приведены неопределенность будущего исхода условных фактов; раннее применение новых стандартов учета, имеющих принципиальное значения для аудируемой отчетности; крупная катастрофа, влияющая на финансовое состояние аудируемого лица. В Приложении к стандарту приведены требования иных МСА по включению в аудиторское заключение дополнительного поясняющего параграфа. Это МСА 210, 560, 570 и 800, посвященные вопросам применимости</p>

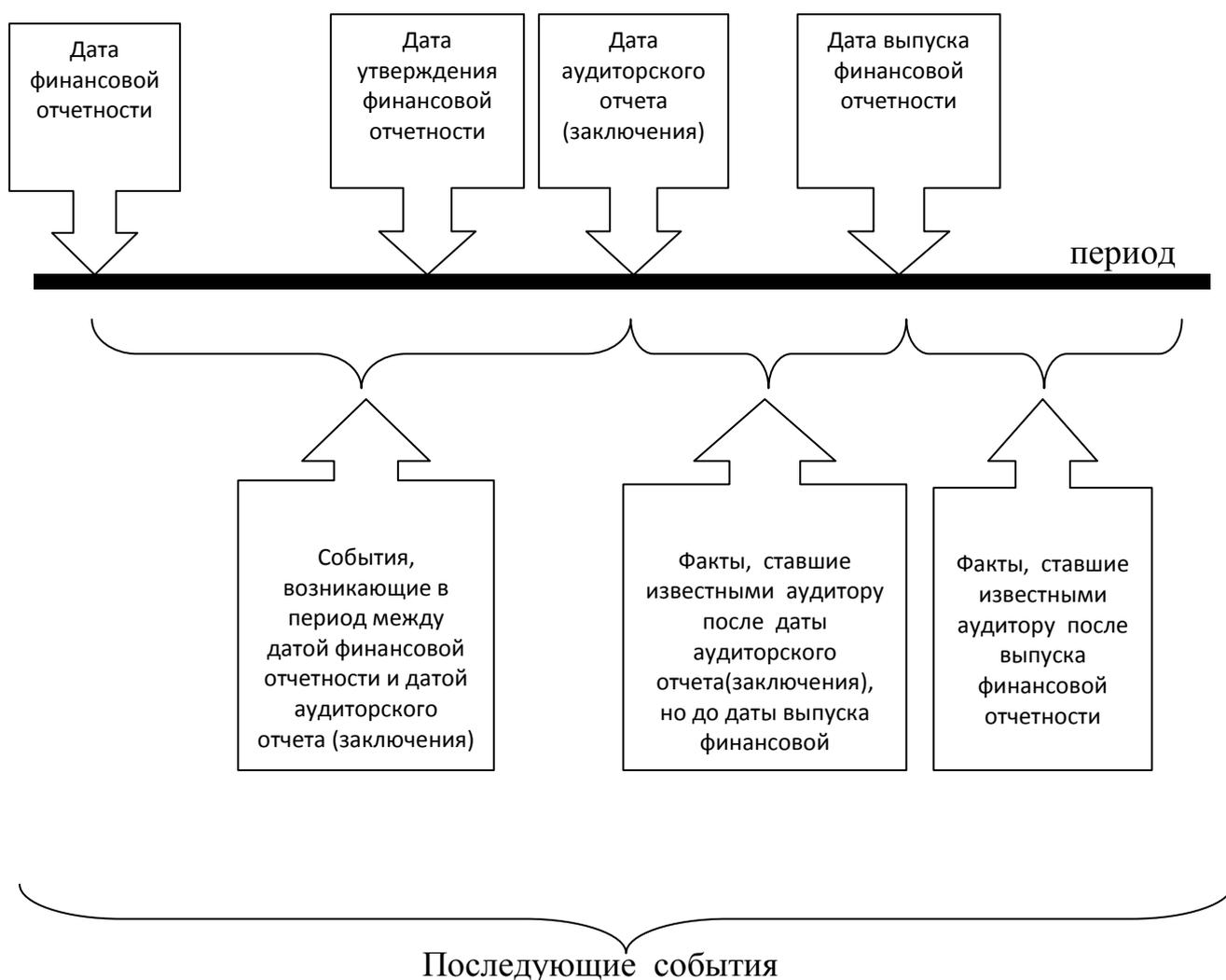
	<p>предписываемых законом или нормативным актом основ составления финансовой отчетности, событиям после отчетной даты, непрерывности деятельности, подготовке финансовой отчетности для специальных целей; - называется «Привлечение внимания» или иным подобным образом; - четко указывает обстоятельство, внимание к которому привлекается; - указывает на то, что включение этого параграфа не является модификацией мнения аудитора</p>
<p>Прочий дополнительный параграф</p>	<p>Данный параграф: - относится к иному, нежели представленное или раскрытое в финансовой отчетности обстоятельство, которое, по мнению аудитора, имеет значение для: а) понимания пользователями аудита; б) обязанностей аудитора; в) аудиторского заключения; - в зависимости от содержания может быть размещен и в ином месте аудиторского заключения (например, если относится к другим законодательным обязанностям аудитора); - в Приложении к стандарту приведены требования иных МСА по включению в аудиторское заключение дополнительного поясняющего параграфа (МСА 560, МСА 710 и МСА 720, касающиеся вопросов событий после отчетной даты, сравнительной информации и предыдущего аудита и вопросов, связанных с прочей информацией)</p>
<p>Заключение в отношении других законодательных и нормативных требований</p>	<p>Например, об эффективности внутреннего контроля. При этом в описании масштаба аудита следует опустить фразу о том, что рассмотрение аудитором внутреннего контроля не имело целью выражение мнения о его эффективности</p>
<p>Подпись аудитора</p>	
<p>Дата аудиторского заключения</p>	<p>Получит достаточные надлежащие аудиторские доказательства, на которых основывается его мнение о финансовой отчетности, включая доказательства того, что:</p> <p>а) все формы, входящие в состав финансовой отчетности, включая соответствующие комментарии, подготовлены;</p> <p>б) лица, имеющие соответствующие полномочия, приняли на себя ответственность за финансовую</p>

	<p>отчетность. Дата аудиторского заключения не должна быть ранее даты финансовой отчетности и ранее даты письма-заявления руководства (см. также МСА 580). Новый МСА 560 (пункты 12, 15, 16) подобно аудиторским стандартам США (US GAAS) допускает (в определенных случаях) ограничение проверки корректировки финансовой отчетности после даты аудиторского заключения только проверкой событий, вызвавших корректировку и выпуск аудиторского заключения с двойной датой</p>
<p>Адрес аудитора</p>	<p>Место нахождения аудитора в юрисдикции, в которой он практикует</p>

Как видно из таблицы, в разработанных в соответствии с Концепцией ясности новых МСА, регулирующих вопросы формирования аудиторского заключения, предпринята попытка, не отменяя значения профессионального суждения аудитора, более четко определить качественные и количественные ориентиры для принятия решения о том или ином типе и виде аудиторского заключения.

### 3.2. Последующие события, влияющие на составление аудиторского заключения

На финансовую отчетность могут повлиять определенные события, возникающие после даты финансовой отчетности. Многие основы представления финансовой отчетности требуют специального рассмотрения таких событий.



**Рисунок 5. Последующие события**

Последующие события – События, происходящие за период между датой финансовой отчетности и датой аудиторского отчета(заключения), и факты, которые становятся известны аудитору после даты аудиторского отчета(заключения).

Такие основы представления финансовой отчетности обычно идентифицируют два типа событий:

- Те, которые обеспечивают свидетельство условий, которые существовали в дате финансовой отчетности;
- Те, которые обеспечивают свидетельство условий, которые возникли после даты финансовой отчетности.

МСА700 объясняет, что дата аудиторского отчета (заключения) информирует читателя о том, что аудитор рассмотрел влияние событий и операций, о которых ему стало известно и которые произошли до указанной даты.

Основной целью аудитора при выражении мнения в концепции последующих событий является:

- Получить достаточное и надлежащее аудиторское доказательство в отношении того, надлежащим ли образом события, возникшие в период между датой финансовой отчетности и датой аудиторского отчета(заключения), которые требуют корректировки или раскрытия в финансовой отчетности, были отражены в данной финансовой отчетности в соответствии с применимой основой представления финансовой отчетности;
- Соответствующим образом отреагировать на факты, о которых аудитор узнал после даты аудиторского отчета(заключения)и которые привели бы к изменению аудитором своего аудиторского отчета(заключения), если бы аудитору стало известно о них на указанную дату.

События, возникающие в период между датой финансовой отчетности и датой аудиторского отчета (заключения)

Аудитор должен выполнить аудиторские процедуры, разработанные с целью получения достаточного и надлежащего аудиторского

доказательства того, что все события, происходящие в период между датой финансовой отчетности и датой аудиторского отчета(заключения), которые требуют корректировки или раскрытия в финансовой отчетности, были идентифицированы. Однако, не ожидается, что аудитор выполнит дополнительные аудиторские процедуры в отношении вопросов, по которым, в результате ранее примененных аудиторских процедур, были получены удовлетворительные заключения.

Аудитор должен выполнить процедуры, таким образом, чтобы они охватывали период с даты финансовой отчетности до даты аудиторского отчета(заключения), или как можно ближе к данной дате. Аудитор должен учитывать свою оценку рисков при установлении характера и масштаба таких аудиторских процедур, которые должны включать следующее:

- Получение представления о любых процедурах, установленных руководством субъекта для обеспечения идентификации последующих событий.
- Направление запроса руководству субъекта и, в случае необходимости, лицам, наделенным руководящими полномочиями, относительно того, возникли ли какие-либо последующие события, которые могут повлиять на финансовую отчетность.
- Знакомство с протоколами, при наличии таковых, собраний владельцев субъекта, руководства субъекта и лиц, наделенных руководящими полномочиями, которые проводились после даты финансовой отчетности, и направление запроса относительно вопросов, которые обсуждались на собраниях, по которым еще не подготовлены протоколы.

- Знакомство с последней промежуточной финансовой отчетностью субъекта, при наличии таковой, подготовленной после даты данной финансовой отчетности.

Если, в результате выполненных процедур, аудитор идентифицирует события, требующие корректировки или раскрытия в финансовой отчетности, он должен установить, должным ли образом отражен каждый такой случай в данной финансовой отчетности в соответствии с применимой основой представления финансовой отчетности.

Письменные представления.

Аудитор должен попросить руководство субъекта и, в случае необходимости, лица, наделенные руководящими полномочиями, предоставить письменное представление в соответствии с МСА580 о том, что все события, произошедшие после даты финансовой отчетности, которые, в соответствии с применимой основой представления финансовой отчетности, требуют корректировки или раскрытия, были откорректированы или раскрыты.

Факты, ставшие известными аудитору после даты аудиторского отчета(заключения), но до даты выпуска финансовой отчетности.

Аудитор не обязан выполнять какие-либо аудиторские процедуры в отношении финансовой отчетности после даты аудиторского отчета (заключения). Однако, если после даты аудиторского отчета(заключения), но до даты выпуска финансовой отчетности аудитор узнает о каком-либо факте, который побудил бы аудитора изменить аудиторский отчет (заключение), если бы он узнал о нем на дату аудиторского отчета (заключения), аудитор должен:

- Обсудить данный вопрос с руководством субъекта и, в случае необходимости, с лицами, наделенными руководящими полномочиями.

- Установить, необходимо ли вносить какие-либо поправки в финансовую отчетность.
- Выяснить у руководства субъекта, как оно намерено отразить данный вопрос в финансовой отчетности.

Если руководство субъекта вносит поправки в финансовую отчетность, то аудитор должен:

- Выполнить аудиторские процедуры, необходимые в данных обстоятельствах, в отношении поправок.
- За исключением случаев, когда применяются обстоятельства:

-Продлить аудиторские процедуры, до даты нового аудиторского отчета (заключения);

- Представить новый аудиторский отчет(заключение)по финансовой отчетности, в которую были внесены поправки. Новый аудиторский отчет(заключение)не должен быть представлен на дату, более раннюю, чем дата утверждения финансовой отчетности, в которую были внесены поправки.

Факты, ставшие известными аудитору после выпуска финансовой отчетности.

После выпуска финансовой отчетности аудитор больше не имеет никаких обязательств по выполнению каких бы то ни было аудиторских процедур в отношении данной финансовой отчетности. Однако, если после выпуска финансовой отчетности аудитор узнает о каком-либо факте, который побудил бы аудитора изменить аудиторский отчет(заключение), если бы он узнал о нем на дату аудиторского отчета(заключения), аудитор должен:

- Обсудить данный вопрос с руководством субъекта и, в случае необходимости, с лицами, наделенными руководящими полномочиями.

- Установить, необходимо ли вносить какие-либо поправки в финансовую отчетность; и, если да,
- Выяснить у руководства субъекта, как оно намерено отразить данный вопрос в финансовой отчетности.

Если руководство субъекта вносит поправку в финансовую отчетность, то аудитор должен:

- Выполнить аудиторские процедуры в отношении данной поправки, необходимые в сложившихся обстоятельствах.
- Рассмотреть, какие действия предпринимает руководство субъекта, чтобы гарантировать, что любое лицо, получившее ранее выпущенную финансовую отчетность вместе с аудиторским отчетом(заключением)по ней, было проинформировано о сложившейся ситуации.
- Выполнить следующие действия:

-Продлить аудиторские процедуры, до даты нового аудиторского отчета(заключения)и датировать новый аудиторский отчет(заключение)не ранее даты утверждения финансовой отчетности, в которую была внесена поправка; и

- Представить новый аудиторский отчет (заключение) по финансовой отчетности, в которую была внесена поправка.

В новый аудиторский отчет (заключение) или аудиторский отчет (заключение) с поправкой аудитор должен включить пояснительный параграф или другой параграф, требующий внимания, со ссылкой на примечание к финансовой отчетности, которое более широко рассматривает причину внесения поправки в ранее выпущенную финансовую отчетность и в отчет, ранее предоставленный аудитором.

Если руководство субъекта не предпринимает необходимых мер, чтобы проинформировать всех, кто получил ранее выпущенную финансовую

отчетность, о сложившейся ситуации и не пересматривает финансовую отчетность, в то время как аудитор считает ее пересмотр необходимым, аудитору следует уведомить руководство субъекта и лица, наделенные руководящими полномочиями, кроме случаев, когда все лица, наделенные руководящими полномочиями, участвуют в управлении субъектом, о том, что аудитор предпримет, необходимые меры для того, чтобы уведомить третьи лица о том, что не следует полагаться на данный аудиторский отчет (заключение).

Если, несмотря на такое уведомление, руководство субъекта или лица, наделенные руководящими полномочиями, не предпримут такие необходимые меры, то аудитор должен предпринять надлежащие действия, чтобы уведомить о том, что на данный аудиторский отчет (заключение) не следует полагаться.

## **Выводы и предложения**

Бухгалтерская отчетность в каждой стране, в зависимости от исторически сложившихся условий, имеет свои особенности формирования и представления. Поэтому в ходе аудиторской проверки за пределами национальных границ у аудитора могут возникнуть некоторые трудности из-за неоднородности международной практики учета. Для гармонизации национальных моделей и уменьшения различий в сфере финансовой отчетности необходима стандартизация учетных процедур и гармонизация различных систем бухгалтерского учета. Процесс гармонизации означает сближение целевой ориентации учетных систем и национальных моделей учета. Суть гармонизации заключается в том, что в каждой стране может существовать своя модель организации учета и система учетных стандартов, но они не должны противоречить аналогичным стандартам других стран и их сообществ (объединений). Процесс стандартизации предполагает разработку правил, норм и учетных процедур для практического применения, т. е. унификацию учета.

Национальные стандарты создаются каждой страной самостоятельно. Их содержание, порядок разработки и утверждения отражают социально-экономические и политические реалии данной страны.

Аудиторское заключение предоставляется по результатам аудиторской проверки финансовой отчетности субъекта, проведенной независимым аудитором. Требования стандарта могут использоваться при подготовке аудиторских заключений по финансовой информации, отличной от финансовой отчетности.

Таким образом, аудитор выражает мнение о финансовой отчетности на основе изучения и оценки выводов, сделанных по полученным в процессе проверки аудиторским доказательствам. При этом аудитор должен определить соответствие финансовой отчетности, требованиям

международных стандартов финансовой отчетности, национальных стандартов или правил.

Согласно данному стандарту аудиторское заключение должно содержать четко сформулированное в письменной форме мнение аудитора о финансовой отчетности субъекта в целом.

Стандарт указывает на необходимость соблюдения единообразия формы и содержания аудиторского заключения, что облегчает его понимание со стороны пользователей.

Аудиторское заключение по финансовой отчетности, структура и основные элементы аудиторского заключения, и составление аудиторского заключения по финансовой отчетности. Основные требования, предъявляемые к составлению аудиторских заключений, базируются на тех четырех общепринятых аудиторских стандартах их составления. Последний из этих стандартов особенно важен, так как согласно ему требуется выразить мнение относительно финансовой отчетности в целом или же заявить, что составить такое мнение об отчетности не представляется возможным и привести причину данного обстоятельства. По стандарту аудитор также должен четко определить характер проводимой им проверки и указать, до какой степени он ограничивает свою ответственность.

Заключения должны быть единообразными, чтобы не произошла путаница. Пользователям было бы весьма трудно разбираться в содержании аудиторского заключения, если бы каждое такое заключение представляло собой своеобразное по форме произведение. В этой связи профессиональных стандартах определены и пронумерованы типы аудиторских заключений, которые могут сопровождать финансовую отчетность. Формулировки, используемые в аудиторских заключениях, достаточно единообразны, однако, в зависимости от обстоятельств, возможны различные формы заключения.

Наиболее распространенной формой аудиторского заключения является стандартное аудиторское заключение без оговорок. Стандартное

аудиторское заключение без оговорок используется тогда, когда соблюдены следующие условия:

1. Все необходимые формы: баланс, отчет о прибылях и убытках а также отчет о движении денежных средств – включены в финансовую отчетность.
2. При работе были соблюдены во всех отношениях все три общих стандарта.
3. Получено достаточно свидетельств, и аудитор сделал свою работу так, что смог прийти к выводу, что все три стандарта работы на объекте соблюдены.
4. Финансовая отчетность представлена в соответствии с общепринятыми бухгалтерскими принципами. Это означает, в частности, что финансовая информация раскрыта и подробно объяснена в приложениях и других документах финансовой отчетности.
5. Не были выявлены обстоятельства, которые требовали бы добавления объясняющего абзаца или видоизменения формулировки.

Независимо от характера заключения, семь элементов всегда остаются неизменными.

1. Наименование заключения. Стандарты аудита требуют, чтобы у заключения обязательно было название и чтобы в название включалось слово «независимый». Подходящими названиями являются, таким образом, «Заключение независимого аудитора» или «Мнение независимого бухгалтера». Требование включения в название слова «независимый» должно показать пользователям, что аудит проводился объективно во всех отношениях.

2. Адресат аудиторского заключения. Заключение, как правило, адресуется компании, ее акционерам или же совету директоров. В последние годы стало обычным адресовать заключения акционерам, чтобы продемонстрировать, что аудитор не зависит ни от компании, ни от совета ее директоров.

3. Вводный абзац. Первый абзац заключения выполняет три функции. Во-первых, в нем просто говорится, что бухгалтерская фирма провела аудит. Это

необходимо отметить, дабы сразу показать, что данное заключение не является отчетом о подготовке счетов или о проведении обзорной проверки. В абзаце-сфере дается уточнение того, что подразумевается под словом «аудит». Во-вторых, в этом абзаце перечисляется отчетность, которая подлежала аудиту. В нем также приводятся даты балансов и учетных периодов для отчета о прибылях и убытках и отчетов о движении денежных средств. Наименования финансовой отчетности в заключении аудитора должны быть идентичны используемым администрацией.

В-третьих, во вводном абзаце говорится, что вся ответственность за эту отчетность лежит на администрации компании, и что в обязанности аудитора входит, только выражение его мнения по поводу этой отчетности. Цель данной формулировки – подчеркнуть тот факт, что администрация компании отвечает за выбор уместных общепринятых бухгалтерских принципов, а также за принятие решений по применению этих принципов. Абзац-сфера. В этом абзаце говорится о том, что же именно сделал аудитор в ходе аудита. Прежде всего, здесь отмечается, что аудитор придерживался общепринятых стандартов аудита.

Модифицированным считается заключение, которое содержит мнение, отличное от безоговорочно-положительного. Модифицированное заключение может быть составлено, если аудитор включает параграф, содержащий сведения о неуместности допущения непрерывности деятельности, или существует неопределенность, влияющая на отчетность.

«Международные стандарты применяемые при составлении аудиторского заключения» раскрываются анализ условий, при которых необходим отход от стандартного заключения, последующие события влияющие на составление аудиторского заключения.

В разделе «Основные элементы аудиторского отчета (заключения)» определены элементы, входящие в состав аудиторского отчета (заключения). К ним отнесены:

♦ название. Аудиторский отчет (заключение) должен иметь соответствующее название. В названии целесообразно использовать слова «независимый аудитор», для того чтобы отличить аудиторское заключение от отчетов, составленных другими лицами, например, должностными лицами субъекта, советом директоров, или от отчетов других аудиторов, от которых возможно не требуется соблюдения этических требований, установленных для независимого аудитора;

♦ адресат. Аудиторский отчет (заключение) должен быть надлежащим образом адресован в соответствии с обстоятельствами договоренности об аудите и местными нормативными актами. Отчет (заключение), как правило, адресуется акционерам или совету директоров субъекта, финансовая отчетность которого проверяется;

♦ открывающий или вводный абзац. Аудиторский отчет (заключение) должен содержать перечень проверенной финансовой отчетности субъекта с указанием даты и отчетного периода и заявление, что ответственность за финансовую отчетность лежит на руководстве субъекта, а аудитор отвечает только за выражение его мнения об этой финансовой отчетности на основе проведенной аудиторской проверки;

♦ абзац, описывающий объем. Аудиторский отчет (заключение) должен содержать описание объема аудита с указанием, что аудит был проведен в соответствии МСА либо соответствующими национальными стандартами или практикой. Понятие «объем» означает способность аудитора выполнить аудиторские процедуры, которые считаются необходимыми в данных обстоятельствах. В аудиторском отчете (заключении) должно быть отмечено, что аудит был спланирован и проведен с целью обеспечения достаточной уверенности в том, что финансовая отчетность не содержит существенных искажений. В аудиторском отчете (заключении) должно быть указано, что аудит включал в себя: изучение на основе доказательств, подтверждающих суммы в финансовой отчетности и раскрываемые в ней сведения; оценку принципов

бухгалтерского учета, применяемых при подготовке финансовой отчетности; исследование существенных оценочных значений, полученных руководством при подготовке финансовой отчетности; оценку общего представления финансовой отчетности. Отчет (заключение) должен содержать заявление аудитора относительно того, что аудит предоставляет достаточные основания для выражения мнения;

Аудитор определяет, соответствуют ли сопоставления основам финансовой отчетности, относящимся к проверяемой отчетности. При этом он должен проверить: соответствие учетной политики текущего и предыдущего периодов, наличие необходимых корректировок и раскрытие сведений, согласование показателей с суммами и раскрываемыми сведениями, представленными за предыдущий период. Если новый аудитор обнаружит незамеченное предшественником искажение, влияющее на отчетность, он должен обсудить вопрос с руководством и предложить предыдущему аудитору составить повторное заключение за предыдущий период.

Исходя из поставленной цели, были выполнены следующие задачи:

- изучены и описаны основные элементы аудиторского заключения и аудиторского отчета
- изучен и описан порядок составления аудиторского заключения по финансовой отчетности
- проведен анализ условий, при которых необходим отход от стандартного заключения
- изучены и описаны последующие события влияющие на составление аудиторского заключения
- изучены и описаны международные стандарты применяемые при составлении аудиторского заключения.

## Список использованной литературы

1. Закон республики Узбекистан об аудиторской деятельности 09.12.1992 г. N 734-ХП (Новая редакция) утверждена Законом руз от 26.05.2000 г.
2. Закон республики Узбекистан о бухгалтерском учете от 30.08.1996 г. N 279-И
3. Выступление Президента Республики Узбекистан Ислама Каримова на пленарном заседании Саммита ООН «Цели развития тысячелетия»
4. Каримов И.А. «Достижения Узбекистана за годы независимого развития» Газета «Правда Востока» 31.08.2010г.
5. Каримов И.А. «Доклад на заседании Кабинета Министров, посвященном основным итогам 2011 года и приоритетам социально-экономического развития на 2012 год.» Газета «Народное слово» 19.01.2012г.
6. Каримов И.А. «Узбекистан по пути углубления экономических реформ». Ташкент: «Узбекистон» 1995г.
7. Каримов И.А. «Узбекистан: свой путь обновления и прогресса». Ташкент: «Узбекистон» 1992г.
8. Каримов И.А. «Высококвалифицированные специалисты - стимул прогресса». Ташкент: «Узбекистон» 1995г.
9. Каримов И.А. «Узбекистан на пути экономического подъема» Выступление на заседании Кабинета Министров Республики Узбекистан 25 июля 1996 года. Ташкент: «Узбекистон» 1996г.
10. Каримов И.А. «Основные принципы общественно-политического и экономического развития Узбекистана» Ташкент: «Узбекистон» 1996г.
11. Постановление кабинета министров республики Узбекистан «О совершенствовании аудиторской деятельности и повышении роли аудиторских проверок» от 22.09.2000 г. № 365
12. Приложение N 1,2,3,4 к Постановлению КМ руз от 22.09.2000 г. N 365
13. Положение о порядке выдачи квалификационного сертификата аудитора от 13.10.2000 г. N 977

14. Приложение N 1,2,3,4 к положению от 13.10.2000 г. N 977
15. Программа подготовки и сертификации аудиторов от 28.08. 2000 г. N 17-17/534
16. Кодекс профессиональной этики аудиторов Узбекистана
17. Положение об аудиторских организациях. Приложение к постановление № ПП-615 от 4 апреля 2007г.
18. Постановление Кабинета Министров Республики Узбекистан «о дальнейшем совершенствовании деятельности аудиторских организации и повышении их ответственности за качества оказываемых услуг от 4 апреля 2007г. № ПП-615
19. Национальный стандарт аудита Республики Узбекистан (НСА) N 3 "Планирование аудита" (Зарегистрирован МЮ 10.11.1999 г. N 837, утвержден МФ 14.07.1999 г. N 54)
20. Национальный стандарт аудиторской деятельности Республики Узбекистан (НСАД) N 4 "Требования, предъявляемые к внутренним стандартам аудиторских организаций" (Утвержден Приказом министра финансов от 21.08.2006 г. N 76, зарегистрированным МЮ 25.09.2006 г. N 1624)
21. Национальный стандарт аудита Республики Узбекистан (НСА) N 5 "Контроль качества работы аудитора" (Зарегистрирован МЮ 03.09.1999 г. N 811, утвержден МФ 04.08.1999 г. N 62)
22. Национальный стандарт аудита Республики Узбекистан (НСА) N 9 "Существенность и аудиторский риск" (Зарегистрирован МЮ 03.09.1999 г. N 813, утвержден МФ 04.08.1999 г. N 63)
23. Национальный стандарт аудита Республики Узбекистан (НСА) N 10 "Прочая информация, содержащаяся в финансовой отчетности" (Зарегистрирован МЮ 23.09.1999 г. N 822, утвержден МФ 09.09.1999 г. N 75)
24. Национальный стандарт аудита Республики Узбекистан (НСА) N 16 "Использование работы эксперта" (Зарегистрирован МЮ 03.09.1999 г. N 816, утвержден МФ 27.07.1999 г. N 60)

25. Национальный стандарт аудиторской деятельности (НСАД) N 24 "Действия аудиторской организации при выявлении искажений финансовой отчетности" (Утвержден Приказом министра финансов от 31.05.2001 г. N 49, зарегистрированным МЮ 30.06.2001 г. N 1045)
26. Национальный стандарт аудиторской деятельности Республики Узбекистан (НСАД) N 25 "Проверка соблюдения нормативно-правовых актов при проведении аудиторской проверки" (Утвержден Приказом министра финансов от 27.01.2003 г. N 14, зарегистрированным МЮ 28.02.2003 г. N 1223)
27. Национальный стандарт аудиторской деятельности (НСАД) N 50 "Аудиторские доказательства" (Утвержден Приказом министра финансов от 03.04.2002 г. N 48, зарегистрированным МЮ 18.04.2002 г. N 1128)
28. Национальный стандарт аудиторской деятельности Республики Узбекистан (НСАД) N 55 "Процедуры получения аудиторских доказательств по сделкам между связанными лицами" (Утвержден Приказом министра финансов от 27.01.2003 г. N 15, зарегистрированным МЮ 03.03.2003 г. N 1224)
29. Национальный стандарт аудиторской деятельности Республики Узбекистан (НСАД) N 56 "События после даты составления финансовой отчетности" (Утвержден Приказом министра финансов от 09.04.2003 г. N 54, зарегистрированным МЮ 23.04.2003 г. N 1236)
30. Национальный стандарт аудиторской деятельности (НСАД) N 60 "Использование результатов работы другого аудитора" (Утвержден Приказом министра финансов от 27.01.2003 г. N 16, зарегистрированным МЮ 20.02.2003 г. N 1221)
31. Национальный стандарт аудиторской деятельности (НСАД) N 70 "Аудиторский отчет и аудиторское заключение о финансовой отчетности" (Утвержден Приказом министра финансов от 14.02.2001 г. N 20, зарегистрированным МЮ 10.03.2001 г. N 1016)

32. Национальный стандарт аудиторской деятельности (НСАД N 80) "Отчет аудитора по результатам проверки специального вопроса" (Утвержден Приказом министра финансов от 27.01.2003 г. N 13, зарегистрированным МЮ 19.02.2003 г. N 1220)
33. Национальный стандарт аудиторской деятельности (НСАД) N 90 "Профессиональные услуги аудиторских организаций" (Утвержден Приказом министра финансов от 14.02.2001 г. N 19, зарегистрированным МЮ 10.03.2001 г. N 1017)
34. Международные стандарты аудита и Кодекс этики профессиональных бухгалтеров (1999). М.: МЦРСБУ, 2011.
35. Сборник Международных стандартов аудита и контроля качества-2009 /пер. с англ./, г.Алматы
36. Кодекс этики профессиональных бухгалтеров и Международные стандарты аудита, 2010 год. М.: МЦРСБУ, 2011.
37. Додж Р. Краткое руководство по стандартам и нормам аудита. М.: Финансы и статистика, ЮНИТИ, 2007.
38. Панкова СВ. Международные стандарты аудита : Учебное пособие. М.: Юристъ, 2007.
39. Правила (стандарты) аудиторской деятельности: Все 38 стандартов / Сост. И ав. Комментар. Н.А. Ремизов. 2-е изд., перераб. И доп. М.: ФБК-ПРЕСС, 2006.
40. Адаме Р. Основы аудита / пер. С англ.; Под ред. Я.В. Соколова. М.: Аудит, ЮНИТИ, 2007.
41. Алборов Р.А. Аудит в организациях промышленности, торговли и АПК : учебное пособие. 3-е изд., перераб. И доп. М.: Дело и Сервис, 2004.
42. Арене А., лоббекдж. Аудит / пер с англ. М. А. Терехов и А. А. Терехова / Гл. Ред. Проф. Я.В. Соколов. М.: Финансы и статистика, 2009.
43. Гутцайт Е.М., Островский ОМ., Ремизов НА. Отечественные правила (стандарты) аудита и их использование. М.: ФБК-ПРЕСС, 2006.
44. Данилевский Ю.А., Шапшузов СМ., ремизовн.А., Старовойтова Е.В. Аудит: учебное пособие. М.: ФБК-ПРЕСС, 2010.

45. Дефлис Ф.Л., Дженик Г.Р., о'рейли В.М., Хирш М.Б. Аудит Монтгомери. М.: Аудит, ЮНИТИ, 1997.
46. Дмитриева ИМ. Бухгалтерский учет и аудит. М. : ФБК-ПРЕСС, 2010.
47. Жарылгасова Б. Т., суглобова.Е. Анализ бухгалтерской (финансовой) отчетности: Учебное пособие. М.: Экономистъ, 2008.
48. Кармайкл Д.Р., Венис М. Стандарты и нормы аудита / пер. С англ. М.: Аудит, ЮНИТИ, 2008.
49. Крикунов А. Шаг за шагом // Финансовая газета. 2009. № 27.
50. Маренное Н.Л., Веселова Т.Н. Международные стандарты бухгалтерского учета, финансовой отчетности и аудита в российских фирмах. М.: Едиториал УРСС, 2010.
51. Международные стандарты финансовой отчетности 1999 : Издание на русском языке. М.: Аскери-АССА, 2006.
52. Нитецкий В.В., Зайнетдинов Ф.В., Суглобов А.Е. Практикум аудита в организациях (с использованием нового Плана счетов) : учебно-практическое пособие. М.: Дело, 2006.
53. Подольский В.И., Савин АЛ., Сотникова П.В. и др. Аудит / под ред. Проф. В.И. Подольского. 3-е изд., перераб. И доп. М. : ЮНИТИ- ДАНА, 2008.
54. Попель О. Аналитические процедуры и их значение в аудите // Аудит. 2007. № 1.
55. Пупког.М. Аудит и ревизия: учебное пособие. 2-е изд., перераб. И доп. Мн.: Книжный Дом; Мисанта, 2006.
56. Ремизов Н.А. Из истории российского аудита // Финансовые и бухгалтерские консультации. 2008. № 9 (58).
57. Ремизов Н.А., Золотухина Ю.А. Международные стандарты аудита и российская аудиторская практика // Финансовые и бухгалтерские консультации. 2007. № 2.
58. Робертсондж. Аудит / пер. С англ. М.: КПМС, аудиторская фирма «Контакт», 2007.

59. Сердинов Э.М. Международные стандарты финансовой отчетности / Банковское дело. 2008. № 3.
60. Серов Г.П. Экологический аудит. Концептуальные и организационно-правовые основы. М.: Экзамен, 2009.
61. Стандарты аудита Российской коллегии аудиторов / под. Общ. Ред. А. Руфа и С. Карпухиной. М.: РКА, 2009.
62. Черноморда П.В., Каракова А.А. Аудит. М.: Изд-во Рос. Экон. Акад., 2009.
63. Шеремет АД., Суйц В.П. Аудит. М.: ИНФРА-М, 2010.
64. Газета «Правда Востока» №65 от 18.06.2012.
65. Газета «Бизнес вестник Востока» №4 от 19.01.2012. №15 от 20.05.2012.
66. Журнал «Экономическое обозрение» №6 от 01.06.2012. №7 от 01.07.2012.

**Сайты в сети Интернет:**

[www.mf.uz](http://www.mf.uz)

[www.gov.uz](http://www.gov.uz)

[www.fmc.uz](http://www.fmc.uz)

[www.norma.uz](http://www.norma.uz)

[www.review.uz](http://www.review.uz)

[www.auditor.uz](http://www.auditor.uz)

[www.uzaudit.uz](http://www.uzaudit.uz)

[www.mineconomy.uz](http://www.mineconomy.uz)

[www.press-service.uz](http://www.press-service.uz)

[www.publicfinance.uz](http://www.publicfinance.uz)

[www.gaap.ru](http://www.gaap.ru)

[www.audit.ru](http://www.audit.ru)

[www.lib.rus.ec](http://www.lib.rus.ec)

[www.inoaudit.ru](http://www.inoaudit.ru)

[www.tolkslovar.ru](http://www.tolkslovar.ru)

[www.diamanters.ru](http://www.diamanters.ru)