

**Стандарты аудиторской
деятельности, регулирующие
форму, содержание,
предоставление
аудиторского заключения**

**Признание аудиторского
заключения заведомо ложным**

Решение арбитражного суда Московской области 16 июля 2010, Дело No А41-12754/10

По результатам проведенного аудита

Ответчиком было изготовлено два документа:

- Аудиторское заключение от 29.04.2009г. по финансовой (бухгалтерской) отчетности КБ «ИТ - Банк» (ООО), за 2008г.
- Отчет от 06.05.2009г. о проверке достоверности годовой бухгалтерской отчетности КБ «ИТ-Банк» (ООО) , подготовленной по итогам деятельности за период с 01.01по 31.12.2008г.

Решение арбитражного суда Московской области 16 июля 2010, Дело No А41-12754/10

Вышеуказанное Аудиторское заключение выражает безоговорочное положительное мнение Ответчика. Однако, исходя из п. 4 Итоговой части Отчета о проверке достоверности годовой бухгалтерской отчетности следует, что достоверность отчетности может быть подтверждена **только с учетом устранения выявленных нарушений**.

В то же время, Аудиторское заключение не содержит каких-либо упоминаний о выявленных нарушениях.

Исходя из выводов вышеуказанных документов, суд усматривает противоречие. Более того, учитывая то, что Отчет датирован позже Аудиторского заключения, устранение выявленных нарушения невозможно в силу объективных обстоятельств.

**Постановление Десятого арбитражного
апелляционного суда 26 октября 2010
Дело No А41-12754/10**

- Довод заявителя апелляционной жалобы о том, что поставленный по результатам аудита 22.04.09 г. Отчет о достоверности финансовой (бухгалтерской) отчетности Банка за 2008 год был в дальнейшем исправлен ответчиком, а затем по запросу истца представлен в КБ «ИТ-Банк» в первоначальном виде, но с другой датой составления, арбитражный апелляционный суд не может признать правомерным, поскольку доказательств, подтверждающих данное обстоятельство, общество не представило.

**Постановление ФАС Московского округа
2 февраля 2011 № КГ-А41/15859-10-2**

Суд правильно исходил из того, что в аудиторском заключении, предназначенном для «внешних» пользователей, содержится безоговорочно положительное мнение ответчика о достоверности бухгалтерской отчетности банка за 2008 год. В то же время отчет аудитора, предназначенный для «внутренних» пользователей, содержит вывод о том, что достоверность отчетности банка может быть подтверждена только при условии устранения выявленных нарушений.



51_15798224



АРБИТРАЖНЫЙ СУД ГОРОДА МОСКВЫ

115191, г.Москва, ул. Большая Тульская, д. 17

<http://www.msk.arbitr.ru>

Р Е Ш Е Н И Е

Именем Российской Федерации

город Москва
28 апреля 2017 года

Дело № А40-224307/16-51-2250

Как установлено судом, к аудиторскому заключению по бухгалтерской (финансовой) отчетности закрытого акционерного общества «Пересвет-Инвест» за период с 01 января по 31 декабря 2011 года приложена бухгалтерская (финансовая) отчетность за 2010 год, а именно:

- бухгалтерский баланс ЗАО «Пересвет-Инвест» на 31 декабря 2010 года;
- отчет о прибылях и убытках за период с 01 января по 31 декабря 2010 года;
- отчет об изменениях капитала за период с 01 января по 31 декабря 2010 года;
- отчет о движении денежных средств за период с 01 января по 31 декабря 2010 года;
- приложения к бухгалтерскому балансу за период с 01 января по 31 декабря 2010 года;
- пояснительная записка к годовому отчету за 2010 год по ЗАО «Пересвет-Инвест».

Таким образом, к аудиторскому заключению за 2011 год не была приложена бухгалтерская (финансовая) отчетность ЗАО «Пересвет-Инвест» за 2011 год, то есть аудиторское заключение составлено с нарушением части 3 статьи 6 Федерального закона «Об аудиторской деятельности», пункта 25 Федерального стандарта аудиторской деятельности (ФСАД 1/2010) «Аудиторское заключение о бухгалтерской (финансовой) отчетности и формирование мнения о ее достоверности».

В ходе проверки документации по проведению аудита бухгалтерской (финансовой) отчетности ЗАО «Пересвет-Инвест» за 2011 год ООО «Корн-Аудит» были представлены лишь следующие рабочие документы аудитора, в которых отсутствуют доказательства проведения обязательных аудиторских процедур, предусмотренных указанными выше стандартами аудиторской деятельности:

- программа аудита: учредительные документы А-1 (клиент: ООО «Пересвет-Инвест», проверяемый период: 2011 год);
- анализ событий после отчетной даты (клиент: ООО «Пересвет-Инвест»);
- программа аудита: Нематериальные активы и расходы на НИОКР В-1 (клиент: ООО «Пересвет-Инвест», проверяемый период: 2011 год);
- программа аудита: Основные средства В-2 (клиент: ООО «Пересвет-Инвест», проверяемый период: 2011 год);
- программа аудита: Доходные вложения в материальные ценности В-3 (клиент: ООО «Пересвет-Инвест», проверяемый период: 2011 год);
- программа аудита: Капитальные вложения В-4 (клиент: ООО «Пересвет-Инвест», проверяемый период: 2011 год);
- программа аудита: Расходы будущих периодов Г-2 (клиент: ООО «Пересвет-Инвест», проверяемый период: 2011 год).

Иные рабочие документы, полученные и составленные в рамках аудита бухгалтерской (финансовой) отчетности ЗАО «Пересвет-Инвест» за 2011 год, в ООО «Корн-Аудит» отсутствуют.

Таким образом, мнение о достоверности бухгалтерской (финансовой) отчетности ЗАО «Пересвет-Инвест» за 2011 год, было сформировано без получения аудиторских доказательств и проведения аудиторских процедур в объеме, достаточном для формирования аудитором мнения о достоверности бухгалтерской (финансовой) отчетности ЗАО «Пересвет-Инвест» за 2011 год.

Непроведение аудиторских процедур по получению аудиторских доказательств, исходя из которых аудитор делает выводы, лежащие в основе формирования мнения аудитора, а также отсутствие рабочих документов аудитора, подтверждающих проведение соответствующих аудиторских процедур, составленных в рамках аудита бухгалтерской (финансовой) отчетности ЗАО «Пересвет-Инвест» за 2011 год, по результатам которого было выдано аудиторское заключение, содержащее немодифицированное мнение о достоверности бухгалтерской отчетности, свидетельствует о том, что указанное аудиторское заключение имеет признаки заведомо ложного, то есть составленного без проведения аудита.

То обстоятельство, что в судебном заседании ответчик представил копию аудиторского заключения за период с 01 января 2011 года по 31 декабря 2011 года (дата составления 09 апреля 2012 года) с приложенной бухгалтерской отчетностью за 2011 год не опровергает тот факт, что ООО «Корн-Аудит» не проводило фактически аудит ЗАО «ПЕРЕСВЕТ-ИНВЕСТ», так как ранее на запрос Федерального казначейства РФ АО «ПЕРЕСВЕТ-ИНВЕСТ» представило аудиторское заключение за период с 01 января 2011 года по 31 декабря 2011 года (дата составления 09 апреля 2012 года) без приложенной бухгалтерской отчетности.

Кроме того, аудиторское заключение за период с 01 января 2011 года по 31 декабря 2011 года (дата составления 09 апреля 2012 года) отличается по тексту и датировано другим числом в отличие от заключения, полученного в ходе проверки от ООО «Корн-Аудит».

Таким образом, доказательства проведения аудита бухгалтерской (финансовой) отчетности закрытого акционерного общества «Пересвет-Инвест» за период с 01 января по 31 декабря 2011 года отсутствуют, а именно:

- отсутствует бухгалтерская (финансовая) отчетность ЗАО «Пересвет-Инвест» за 2011 год, в отношении которой аудиторская организация ООО «Корн-Аудит» выразила в аудиторском заключении мнение о достоверности бухгалтерской (финансовой) отчетности;

- отсутствует подтверждение выполнения уместных в рамках конкретного задания аудиторских процедур получения аудиторских доказательств, одновременно отвечающим следующим условиям: надлежащий характер, т.е. качественная оценка аудиторских доказательств, которая характеризует уместность и надежность выводов, лежащих в основе формирования мнения о достоверности бухгалтерской отчетности; достаточность, т.е. количественная оценка аудиторских доказательств, зависящая от аудиторской оценки риска существенного искажения бухгалтерской отчетности (чем выше риск, тем больше требуется доказательств), а также от качества таких доказательств (чем выше их качество, тем меньше требуется доказательств).

Руководствуясь ст.ст. 9, 65, 110, 123, 156, 167-170 АПК РФ,

РЕШИЛ:

Признать аудиторское заключение за период с 01 января по 31 декабря 2011 года, составленное обществом с ограниченной ответственностью «КОРН-АУДИТ» по результатам проверки бухгалтерской (финансовой) отчетности закрытого акционерного общества «Пересвет-Инвест», заведомо ложным.

Взыскать с общества с ограниченной ответственностью «КОРН-АУДИТ» в доход федерального бюджета Российской Федерации государственную пошлину в сумме 6 000 руб.

Решение может быть обжаловано в течение месяца с момента принятия в Девятый арбитражный апелляционный суд.

Судья:

О.В. Козленкова

Полнота описания
существенных нарушений при
отрицательном мнении

Соответствие МСА и 307-ФЗ/ФСАД

(Неполное описание основания для модификации АЗ)

МСА 705 (пересмотр.)	ФСАД 2/2010	Комментарий
А24. Отрицательное мнение или отказ от выражения мнения, связанные с определенным обстоятельством, указанным в разделе «Основание для выражения мнения», не дают оснований для невключения описания других выявленных вопросов, которые в ином случае потребовали бы выражения аудитором модифицированного мнения. В указанных случаях раскрытие таких других вопросов, о которых стало известно аудитору, может быть важным для пользователей финансовой отчетности.	Регламентация отсутствует	МСА, в отличие от ФСАД, специально указывает на необходимость исчерпывающе полного описания в АЗ всех вопросов, которые предполагают модификацию АЗ.

Всеобъемлющий характер
искажения

Соответствие МСА и 307-ФЗ/ФСАД

(Неполное описание основания для модификации АЗ)

МСА 705 (пересмотр.)	ФСАД 2/2010	Комментарий
5 «а». Влияние, оказываемое на финансовую отчетность, считается всеобъемлющим, если, по мнению аудитора, оно: - не ограничивается отдельными элементами, счетами или статьями финансовой отчетности; - затрагивает или может затрагивать существенную часть финансовой отчетности, если влияние ограничивается отдельными элементами, или - имеет первостепенное значение для понимания финансовой отчетности ее пользователями в плане раскрытия информации;	14. Всеобъемлющее влияние искажения бухгалтерской отчетности имеет место в случаях, когда в соответствии с суждением аудитора это искажение: а) не ограничено конкретными элементами, счетами бухгалтерского учета или статьями бухгалтерской отчетности; б) ограничено конкретными элементами, счетами бухгалтерского учета или статьями бухгалтерской отчетности, но его влияние распространяется или могло бы распространяться на большую часть бухгалтерской отчетности; в) связано с раскрытием информации, являющейся основополагающей для понимания пользователями бухгалтерской отчетности в целом.	Требования совпадают

Соответствие МСА и 307-ФЗ/ФСАД

(Неполное описание основания для модификации АЗ)

МСА 705 (пересмотр.)	ФСАД 2/2010	Комментарий
8. Аудитор должен выразить отрицательное мнение в тех случаях, когда, получив достаточные надлежащие аудиторские доказательства, он приходит к выводу о том, что искажения в отдельности или в совокупности являются существенными и всеобъемлющими для финансовой отчетности.	15. Аудитор должен выразить отрицательное мнение в том случае, когда, получив достаточные надлежащие аудиторские доказательства, он приходит к выводу, что влияние искажений, рассматриваемых по отдельности или в совокупности, является одновременно существенным и всеобъемлющим для бухгалтерской отчетности.	Требования совпадают

Пример неправильной формулировки АЗ

(мнение с оговоркой при всеобъемлющем характере искажения – искажение не распространяется на конкретные статьи отчетности)

Основание для выражения мнения с оговоркой

В форме Бухгалтерский баланс на 31.12.2014 г. актив баланса равен 8324 тыс. руб., пассив баланса равен 25963 тыс. руб. Сумма расхождений составляет 17639 тыс. руб.

Мнение с оговоркой

По нашему мнению, за исключением влияния на бухгалтерскую отчетность обстоятельств, изложенных в части, содержащей основание для выражения мнения с оговоркой, бухгалтерская отчетность отражает достоверно во всех существенных отношениях финансовое положение организации ОАО «_____» по состоянию на 31 декабря 2014 года, результаты ее финансово-хозяйственной деятельности и движение денежных средств за 2014 год в соответствии с российскими правилами составления бухгалтерской отчетности.

Аудитор

Общества с ограниченной ответственностью

«_____»

(единый аттестат на право осуществления
аудиторской деятельности № _____)

от _____ г.

ОПНЗ _____)



30 апреля 2015 г.

Пример неправильной формулировки АЗ

(мнение с оговоркой при всеобъемлющем характере искажения – искажение распространяется на большую часть отчетности)

Основание для выражения мнения с оговоркой

1. Перед составлением годовой бухгалтерской отчетности Предприятие не проводило инвентаризацию по состоянию на 31.12.2015 год.

В результате проведения альтернативных процедур, расхождений не выявлено, но было выявлено несоответствия между учетными данными и данными в годовой бухгалтерской отчетности.

Мы не можем подтвердить дебиторскую и кредиторскую задолженность, т.к. инвентаризация на Предприятии не проводилась.

Как следствие, у нас отсутствует возможность определить, необходимы ли какие-либо корректировки указанного показателя.

2. Система внутреннего контроля Предприятия не обеспечена должным образом. Данные бухгалтерского учета не соответствуют данным, отраженным в бухгалтерской (финансовой) отчетности. Расхождения представлены в таблице 1 и таблице 2:

Таблица 1

статьи	Код строки отчета	по отчету о финансовых результатах тыс. руб.	по главной книге тыс. руб.	Отклонения тыс. руб.
Выручка	2110	9 478	9 658	180
Себестоимость продаж	2120	- 8 907	- 9847	940
Валовая прибыль (убыток)	2100	571	-189	760
Текущий налог на прибыль	2410	- 7	0	7
Прочие расходы	2350	0	50	50
Прочие (УСН, ЕНВД)	2460	0	85	85
Чистая прибыль (убыток)	2400	564	-324	888

Пример неправильной формулировки АЗ

(мнение с оговоркой при всеобъемлющем характере искажения – искажение распространяется на большую часть отчетности)

Таблица 2

статьи	Код строки баланса	по балансу тыс. руб.	по главной книге тыс. руб.	Отклонения тыс. руб.
		0	3	3
Нематериальные активы	1110	2037	179	1858
Запасы	1210	28	872	844
Дебиторская задолженность	1230	247	248	1
Денежные средства и денежные эквиваленты	1240			
	1370	1451	523	928
Нераспределенная прибыль	1520	720	638	82
Кредиторская задолженность				

Мнение с оговоркой

По нашему мнению, за исключением возможного влияния на бухгалтерскую(финансовую) отчетность обстоятельств, изложенных в части, содержащей на основании для выражения мнения с оговоркой, бухгалтерская(финансовая) отчетность отражает достоверно во всех существенных отношениях финансовое положение [] ОН [] по состоянию на 31 декабря 2015 года, результаты ее финансово-хозяйственной деятельности и движение денежных средств за 2015 год в соответствии с российскими правилами составления бухгалтерской(финансовой) отчетности.

МНЕНИЕ О ОТЧЕТЕ

Г
(документ
обстоя

статья ОФР	Код	по отчету о финансовых результатах тыс. руб.	по главной книге тыс. руб.	Отклонение тыс. руб.	
Выручка	2110	9 478	9 658	180	существ отриц
Себестоимость продаж	2120	-8 907	-9847	940	существ отриц
Валовая прибыль (убыток)	2100	571	-189	760	существ отриц
Текущий налог на прибыль	2410	-7	0	7	не с
Прочие расходы	2350	0	50	50	не с
Прочие (УСН, ЕНВД)	2460	0	85	85	не с
Чистая прибыль (убыток)	2400	564	-324	888	существ отриц

Рассмотрение результатов:	Комментарий аудитора
(i) не ограничивается отдельными элементами, счетами или статьями финансовой отчетности,	да
(ii) затрагивает или может затрагивать существенную часть финансовой отчетности, если влияние ограничивается отдельными элементами, или	да
(iii) имеет первостепенное значение для понимания финансовой отчетности ее пользователями в плане раскрытия информации.	нет
<i>Модификация</i>	
<i>Если все да, то всеобъемлющее нарушение</i>	
<i>В ином случае - модификация А 3</i>	

выводы

Мы не можем получить достаточные надлежащие аудиторские доказательства для обоснования своего мнения, однако мы считаем, что возможное влияние на финансовую отчетность невыявленных искажений, если такие имеются, может быть существенным, но не всеобъемлющим

В связи с этим предлагается вынести модифицированное заключение с оговоркой

Отсутствует количественное
описание искажения

Соответствие МСА и 307-ФЗ/ФСАД (Количественная оценка искажения)

МСА 705 (пересмотр.)	ФСАД 2/2010	Комментарий
При наличии существенного искажения финансовой отчетности, связанного с отдельными показателями в финансовой отчетности (включая раскрытие количественной информации в примечаниях к финансовой отчетности), аудитор включает в раздел «Основание для выражения мнения» описание и количественную оценку финансового влияния искажения, если это возможно. Если выполнить количественную оценку финансового влияния невозможно, аудитор должен указать это в данном разделе .	28: Если в бухгалтерской отчетности существенно искажены какие-либо показатели (включая количественные показатели, раскрытые в бухгалтерской отчетности), то аудитор должен привести в специальной части описание и количественную оценку влияния этого искажения на соответствующие показатели, за исключением случая, когда такая оценка не представляется возможной.	Формулировки МСА и ФСАД в отношении количественной оценки искажения практически совпадают.

Пример неправильной формулировки АЗ

(недостаточная информация: оговорка без количественной оценки)

- «...В результате проведенного аудита нами установлено, что в отчетности некорректно отражены **общехозяйственные расходы в условиях нехватки средств целевого финансирования** .
- По нашему мнению, за исключением обстоятельств, изложенных в предыдущей части, финансовая (бухгалтерская) отчетность ООО «...» отражает достоверно во всех существенных отношениях финансовое положение...

Пример неправильной формулировки АЗ

(недостаточная информация: оговорка без количественной оценки)

- «В результате проведенного аудита нами установлено некорректное отражение **некоторых расходов** в бухгалтерском и налоговом учете, некорректное исправление **ошибок** по бухгалтерскому и налоговому учету, что привело к искажению данных отраженных в Бухгалтерском балансе и Отчете о прибылях и убытках».

Пример неправильной формулировки АЗ

(недостаточная информация: оговорка без количественной оценки)

«...В результате проведенного аудита нами установлены **отдельные нарушения** действующего порядка составления финансовой (бухгалтерской) отчетности.

- По нашему мнению, за исключением обстоятельств, изложенных в предыдущей части и **опираясь на представленные данные о сделанных исправлениях отдельных нарушений в бухгалтерском учете и отчетности**, финансовая (бухгалтерская) отчетность ООО «..» отражает достоверно...»

Пример неправильной формулировки АЗ

(недостаточная информация: оговорка без количественной оценки)

Основание для выражения мнения с оговоркой

При составлении бухгалтерской отчетности за 2014 год не выполнены требования Положения по бухгалтерскому учету "Учет расчетов по налогу на прибыль" ПБУ 18/02, утвержденного приказом Минфина России от 19.11.2002 № 114н (отсутствуют операции по начислению отложенного налогового актива, постоянных разниц и др.).

Искажение путем нераскрытия
информации

Пример пояснений (пояснительной записки) с недостаточным раскрытием информации

ПОЯСНИТЕЛЬНАЯ ЗАПИСКА к годовой отчетности за 2019 год.

Выручка за год - 12345 тыс. руб.
Средняя численность - 123 чел.
Кредиты и займы - нет
Аффелированных лиц нет.

Генеральный директор

Главный бухгалтер



23.03.20

Соответствие МСА и 307-ФЗ/ФСАД (Отсутствие информации в БФО)

МСА 705 (пересмотр.)	ФСАД 2/2010	Комментарий
23. Если имеется существенное искажение финансовой отчетности, которое связано с нераскрытием необходимой информации, аудитор должен: (а) обсудить такое нераскрытие с лицами, отвечающими за корпоративное управление; (b)указать в разделе «Основание для выражения мнения» характер отсутствующей информации; (с) если это не запрещено законами или нормативными актами, включить нераскрытую информацию, при условии что это возможно и аудитор получил достаточные надлежащие аудиторские доказательства в отношении нераскрытой информации (см. пункт А23).	30. Если существенное искажение бухгалтерской отчетности связано с нераскрытием информации, которая должна быть раскрыта, аудитор должен: а) обсудить факт нераскрытия информации с представителями собственника аудируемого лица; б) описать в специальной части характер нераскрытой информации; в) если иное не предусмотрено законодательством Российской Федерации, включить нераскрытую информацию в специальную часть, если это практически осуществимо на основе полученных достаточных надлежащих аудиторских доказательств.	Формулировки МСА и ФСАД в отношении нераскрытия информации в бухгалтерской отчетности практически совпадают.

Соответствие МСА и 307-ФЗ/ФСАД (Отсутствие информации в БФО)

МСА 705 (пересм.)	ФСАД 2/2010	Комментарий
A23. Раскрытие отсутствующей информации в разделе «Основание для выражения мнения» будет нецелесообразным, если: (a) подлежащая раскрытию информация не подготовлена руководством, или аудитор не может получить подлежащую раскрытию информацию иным образом, или (b) подлежащая раскрытию информация, в соответствии с суждением аудитора, является чрезмерно объемной по сравнению с аудиторским заключением.		Формулировки МСА и ФСАД в отношении случая неосуществимости включения отсутствующей информации в аудиторское заключение практически совпадают.

Соответствие МСА и 307-ФЗ/ФСАД (Включение информации неосуществимо)

МСА 705 (пересмотр.)	ФСАД 2/2010	Комментарий
А23. Раскрытие отсутствующей информации в разделе «Основание для выражения мнения» будет нецелесообразным, если: (а) подлежащая раскрытию информация не подготовлена руководством, или аудитор не может получить подлежащую раскрытию информацию иным образом, или (b) подлежащая раскрытию информация, в соответствии с суждением аудитора, является чрезмерно объемной по сравнению с аудиторским заключением.	31. Включение нераскрытой информации в специальную часть практически не осуществимо, если: а) информация, подлежащая раскрытию, не была заранее подготовлена руководством аудируемого лица или в силу иных причин не может быть оперативно получена аудитором; б) согласно суждению аудитора объем раскрываемой информации будет непропорциональным по отношению ко всему аудиторскому заключению.	Формулировки МСА и ФСАД в отношении случая неосуществимости включения отсутствующей информации в аудиторское заключение практически совпадают.

Пример неправильной формулировки АЗ

(при выражении мнения с оговоркой нет указания на характер нераскрытой информации)

Основание для выражения мнения с оговоркой

1. Учетная политика не соответствует отдельным требованиям установленных правил составления бухгалтерской отчетности, а именно:

- отсутствует квалификация расходов от основной деятельности и прочими;
- не определен уровень существенности информации, представляемой заинтересованным пользователям, уровень существенности при выявлении ошибок в бухгалтерском учете.

2. Пояснения к бухгалтерской отчетности не содержат сведения, которые должны обеспечить пользователей дополнительными данными, которые целесообразно включать в бухгалтерский баланс и отчет о финансовых результатах, но необходимы для реальной оценки финансового состояния и финансовых результатов деятельности Общества за отчетный период.

ДОПУСТИМАЯ ФОРМУЛИРОВКА (характер нераскрытой информации)

Основание для выражения мнения с оговоркой

В нарушение установленных в Российской Федерации правил составления бухгалтерской отчетности в пояснениях к бухгалтерскому балансу и отчету о финансовых результатах не раскрыта следующая обязательная к раскрытию информация:

- принятые при формировании учетной политики способы ведения бухгалтерского учета, существенно влияющие на оценку и принятие решений заинтересованными пользователями бухгалтерской отчетности (п.17 ПБУ 1/2008);
- - количество акций, выпущенных акционерным обществом, полностью оплаченных, выпущенных, но не оплаченных или оплаченных частично (п.26 ПБУ 4/99);
- - информация о связанных сторонах, в составе которой должна раскрываться, в частности, информация о размерах вознаграждений, выплачиваемых такой организацией основному управленческому персоналу в совокупности и по каждому из следующих видов выплат: краткосрочные вознаграждения, суммы, подлежащие выплате в течение отчетного периода и 12 месяцев после отчетной даты (оплата труда за отчетный период, начисленные на нее налоги и иные обязательные платежи в соответствующие бюджеты и внебюджетные фонды, ежегодный оплачиваемый отпуск за работу в отчетном периоде, оплата организацией лечения, медицинского обслуживания, коммунальных услуг и т.п. платежи в пользу основного управленческого персонала) (п.12 ПБУ 11/2008).

ДОПУСТИМАЯ ФОРМУЛИРОВКА (содержание нераскрытой информации)

Основание для выражения мнения с оговоркой

В нарушение Положения по бухгалтерскому учету "Бухгалтерская отчетность организации" (ПБУ 4/99) в бухгалтерской отчетности не раскрыт принятый при формировании учетной политики способ ведения бухгалтерского учета членских взносов: вступительные и членские взносы членов организации "YYY" отражаются в бухгалтерском учете на момент их поступления на расчетный счет или в кассу. В связи с этим в бухгалтерской отчетности не отражена задолженность членов организации "YYY" по взносам.

ДОПУСТИМАЯ ФОРМУЛИРОВКА (пример раскрытия информации о бенефициаре)

Основание для выражения мнения с оговоркой

У нас не было возможности получить достаточные аудиторские доказательства в отношении полноты информации о связанных сторонах, раскрытой в пояснениях к бухгалтерскому балансу и отчету о финансовых результатах Общества. Также, в прилагаемой бухгалтерской отчетности не раскрыто имя бенефициарного владельца, контролирующего Общество. Мы не раскрыли имя бенефициарного владельца Общества в нашем заключении в силу ограничений, содержащихся в Федеральном законе РФ № 152-ФЗ «О персональных данных». Наше аудиторское заключение по бухгалтерской отчетности за 2015 год было модифицировано аналогичным образом.

Мы провели аудит в соответствии с Международными стандартами аудита (МСА). Наша ответственность в соответствии с этими стандартами описана далее в разделе «Ответственность аудитора за аудит бухгалтерской отчетности» нашего заключения.

Мы полагаем, что полученные нами аудиторские доказательства являются достаточными и надлежащими, чтобы служить основанием для выражения нашего мнения с оговоркой.

Ссылка в АЗ
на отдельную письменную
информацию

Нарушение: Отсылка на отдельную письменную информацию

- ФПСАД 22 п.20: «Если аудитор считает, что необходимо модифицировать аудиторское заключение в соответствии с требованиями федерального правила (стандарта) аудиторской деятельности № 6, то любая иная письменная информация, направляемая аудитором руководству или представителям собственника аудируемого лица, не может рассматриваться в качестве надлежащей замены модифицированного аудиторского заключения.».

Пример неправильной формулировки АЗ

(недостаточная информация: ссылка на отдельный отчет или ПИ)

- «...По нашему мнению, **после произведения корректировок которые необходимо сделать в соответствии с нашими замечаниями, изложенными в письменной информации,** финансовая (бухгалтерская) отчетность организации «...» отражает достоверно ... ».

Пример неправильной формулировки АЗ

(недостаточная информация: ссылка на отдельный отчет или ПИ)

- «По нашему мнению, с учетом обстоятельств, **изложенных в отчете** аудиторской проверки финансовой (бухгалтерской) отчетности и подлежащих отражению в бухгалтерской отчетности за год, следующий за отчетным, прилагаемая к данному заключению бухгалтерская отчетность достоверна...»

Пример неправильной формулировки АЗ

По нашему мнению, прилагаемая к настоящему заключению бухгалтерская отчетность **с поправками, приведенными в детализированном отчете** к настоящему Заключению и подлежащими отражению в бухгалтерской отчетности за ... год достоверна...

**Привлечение внимания вместо
оговорки**

Соответствие МСА и 307-ФЗ/ФСАД (Привлечение внимания)

МСА 706	ФСАД 3/2010	Комментарий
6. Если аудитор считает необходимым обратить внимание пользователей на представленный или раскрытый в финансовой отчетности вопрос, который, по мнению аудитора, настолько важен, что имеет фундаментальное значение для понимания финансовой отчетности пользователями, аудитор должен включить в аудиторское заключение пояснительный раздел, при условии что им получены достаточные надлежащие аудиторские доказательства того, что данный вопрос представлен в	3. <...> Привлекающая внимание часть включается в аудиторское заключение при условии, что аудитор получил достаточные надлежащие аудиторские доказательства того, что указанное обстоятельство существенно не искажено . 4. Привлекающая внимание часть должна указывать только на обстоятельства, отраженные в бухгалтерской отчетности. <...>	Формулировки МСА и ФСАД в отношении привлечения внимания в аудиторском заключении практически совпадают.

Соответствие МСА и 307-ФЗ/ФСАД (Привлечение внимания)

МСА 706	ФСАД 3/2010	Комментарий
Финансовой отчетности без какого-либо искажения. В таком разделе должна рассматриваться только та информация, которая представлена или раскрыта в финансовой отчетности.		

Нарушение: привлечение внимания вместо оговорки

ФСАД 3/2010

- 3. <...> Привлекающая внимание часть включается в аудиторское заключение при условии, что аудитор получил достаточные надлежащие аудиторские доказательства того, что указанное обстоятельство **существенно не искажено**.
- 4. Привлекающая внимание часть должна указывать **только** на обстоятельства, **отраженные** в бухгалтерской отчетности. <...>

Пример неправильной формулировки АЗ

(оговорка приведена в виде привлечения внимания)

МНЕНИЕ

По нашему мнению, бухгалтерская (финансовая) отчетность отражает достоверно во всех существенных отношениях финансовое положение ОАО «» по состоянию на 31 декабря 2012 года, результаты ее финансово-хозяйственной деятельности и движение денежных средств за 2012 год в соответствии с российскими правилами составления бухгалтерской (финансовой) отчетности.

ВАЖНЫЕ ОБСТОЯТЕЛЬСТВА

Не изменяя мнения о достоверности бухгалтерской отчетности, мы обращаем внимание на следующую информацию:

На счете 83 «Добавочный капитал» числится сумма в размере 50 000 тыс. руб. по следующим договорам:

- договор участия Республики в УК № 1 от 17.07.2007;
- договор участия Республики в УК № 2 от 03.12.2007;
- договор участия Республики в УК № 3 от 04.12.2007.

Согласно договора «Республика участвует в УК общества путем софинансирования за счет средств бюджета на 2007 год. Эмитент передает в собственность Республики обыкновенные именные акции».

Пример неправильной формулировки АЗ (продолжение)

Аудитор обращает внимание, что в 2007 году бухгалтерском учете некорректно отражены хозяйственные операции по увеличению уставного капитала, что привело к завышению строки 1350 бухгалтерского баланса «Добавочный капитал» в сумме 50 000 тыс. руб. и соответственно занижению строки 1370 «Нераспределенная прибыль» в сумме 50 000 тыс. руб.

ПРОЧИЕ СВЕДЕНИЯ

Аудиторское заключение предназначено исключительно для указанных адресатов и не может использоваться или распространяться иными лицами.

20 марта 2013

Директор ООО «[REDACTED]

[REDACTED]
[REDACTED] квалификационный аттестат аудитора № [REDACTED] от [REDACTED] ОРНЗ в реестре

аудиторов: [REDACTED]

Пример неправильной формулировки АЗ

(оговорка приведена в виде привлечения внимания)

«Подтверждая достоверность отчетности некоммерческой организации «...» за ... год аудитор **обращает внимание** пользователей на то, что в ней **не отражена задолженность** ее членов по взносам».

Дата выдачи АЗ ранее даты
подписания БФО, либо ранее
даты проведения обзорной
проверки качества

ФСАД 1/2010

- 23. Аудиторское заключение должно быть датировано не ранее даты завершения процесса получения достаточных надлежащих аудиторских доказательств, на основании которых аудитор выражает мнение, включая доказательства того, что:
 - а) бухгалтерская отчетность подготовлена в полном объеме и включает соответствующее раскрытие информации;
 - б) лица, обладающие соответствующими полномочиями, подтвердили, что они несут ответственность за данную бухгалтерскую отчетность.

Фраг

у

данно ООО «...» оказывает следующие услуги:
консультационных услуг гарантируется многолетним опытом специалистов в области бухгалтерского учета и налогообложения.

ООО «...»

» ОКАЗЫВАЕТ СЛЕДУЮЩИЕ УСЛУГИ:

- ✓ проведение обязательного аудита бухгалтерской (финансовой) отчетности организаций и учреждений;
- ✓ оптимизация и построение систем бухгалтерского, управленческого и налогового учетов;
- ✓ финансовый анализ хозяйственной деятельности организаций;
- ✓ консультации по всем вопросам бухгалтерского и управленческого учета, налогообложения;
- ✓ оптимизация договорных отношений, составление проектов договоров, Уставов и иных документов, связанных с успешной деятельностью Клиента;
- ✓ помощь в досудебном урегулировании споров с налоговыми и иными административными органами, контрагентами;
- ✓ защита интересов Клиента в судах общей юрисдикции и в арбитраже по оспариванию ненормативных актов налоговых и иных органов.

По-мнению аудитора, годовая бухгалтерская отчетность МП «...» отражает во всех существенных отношениях финансовое положение по состоянию на 31 декабря 2010 года, результаты ее финансово-хозяйственной деятельности за 2010 год в соответствии с установленными правилами составления бухгалтерской отчетности.

Директор

Главный бухгалтер



А.В. Л.

О.С.

«28» февраля 2011 года.

Дополнительная информация в
аудиторском заключении,
вводящая в заблуждение
пользователя аудиторского
заключения

(дополнительная информация, искажающая понимание основной информации в аудиторском заключении)

Мы полагаем, что полученные в ходе аудита аудиторские доказательства дают достаточные основания для выражения мнения о достоверности бухгалтерской (финансовой) отчетности.

По нашему мнению, бухгалтерская (финансовая) отчетность отражает достоверно во всех существенных отношениях финансовое положение открытого акционерного общества «ОАО «Сбербанк России»» по состоянию на 31 декабря 2014 г., результаты ее финансово-хозяйственной деятельности и движение денежных средств за 2014 год в соответствии с российскими правилами составления бухгалтерской отчетности.

000 « »



Неисполнение требований к оформлению аудиторского заключения

Бумажная и электронная
форма АЗ

Соответствие МСА и 307-ФЗ/ФСАД

МСА 700 (пересмотренный)	ФСАД 1/2010	Комментарий
20. Аудиторское заключение должно быть в письменной форме (см. пункты А18–А19). А18. Письменное заключение – это заключение на бумажных и электронных носителях.	25. К аудиторскому заключению на бумажном носителе прилагается бухгалтерская отчетность, в отношении которой выражается мнение и которая датирована и подписана аудируемым лицом в соответствии с правилами отчетности. Аудиторское заключение и указанная отчетность должны быть пронумерованы, прошнурованы, опечатаны печатью аудитора с указанием общего количества листов.	Российские ФСАД не предусматривают выдачу аудиторского заключения в электронной форме.

MCA 700 (английский текст)

ISA 700 (REVISED), FORMING AN OPINION AND REPORTING ON FINANCIAL STATEMENTS

A12. It will be extremely rare for the auditor to consider financial statements that are prepared in accordance with a compliance framework to be misleading if, in accordance with ISA 210, the auditor determined that the framework is acceptable.²⁰

Auditor's Report (Ref: Para. 20)

A13. A written report encompasses reports issued in hard copy and those using an electronic medium.

A14. The Appendix to this ISA contains illustrations of auditor's reports on financial statements, incorporating the elements set out in paragraphs 20–48. With the exception of the Opinion and Basis for Opinion sections, this ISA does not establish requirements for ordering the elements of the auditor's report. However, this ISA requires the use of specific headings, which are intended to assist in making auditor's reports that refer to audits that have been conducted in accordance with ISAs more recognizable, particularly in situations where the elements of the auditor's report are presented in an order that differs from the illustrative auditor's reports in the Appendix to this ISA.

Auditor's Report for Audits Conducted in Accordance with International Standards on Auditing

Title (Ref: Para. 21)

A15. A title indicating the report is the report of an independent auditor, for example, "Independent Auditor's Report," distinguishes the independent auditor's report from reports issued by others.

Addressee (Ref: Para. 22)

A16. Law, regulation or the terms of the engagement may specify to whom the auditor's report is to be addressed in that particular jurisdiction. The auditor's report is normally addressed to those for whom the report is prepared, often either to the shareholders or to those charged with governance of the entity whose financial statements are being audited.

Auditor's Opinion (Ref: Para. 24–26)

МСА 700 (применение ЭЦП)

А65. В некоторых случаях законом или нормативным актом может быть разрешено использование в аудиторском заключении электронной подписи.

Федеральный закон "Об электронной подписи" от 06.04.2011 N 63-ФЗ

статья 6. Условия признания электронных документов, подписанных электронной подписью, равнозначными документам на бумажном носителе, подписанным собственноручной подписью

1. Информация в электронной форме, подписанная **квалифицированной электронной подписью**, признается электронным документом, равнозначным документу на бумажном носителе, подписанному собственноручной подписью, и **может применяться в любых правоотношениях в соответствии с законодательством Российской Федерации**, кроме случая, если федеральными законами или принимаемыми в соответствии с ними нормативными правовыми актами установлено требование о необходимости составления документа исключительно на бумажном носителе.

Элементы аудиторского заключения

Элементы аудиторского заключения (1)

п. 3 ФСАД 1/2010

АЗ должно состоять из следующих частей:

- наименование «**Аудиторское заключение**»;
 - указание адресата (акционеры акционерного общества, участники общества с ограниченной ответственностью, иные лица);
 - сведения об аудируемом лице (наименование, государственный регистрационный номер, место нахождения);
- 307-ФЗ, статья 6, часть 2
 - Аудиторское заключение должно содержать:
 - 1) наименование "**Аудиторское заключение**";
 - 2) указание адресата (акционеры акционерного общества, участники общества с ограниченной ответственностью, иные лица);
 - 3) сведения об аудируемом лице: наименование, государственный регистрационный номер, место нахождения;

Элементы аудиторского заключения (2)

▪ п. 3 ФСАД 1/2010

- сведения об аудиторской организации, индивидуальном аудиторе;
 - перечень (состав) бухгалтерской отчетности, в отношении которой проводился аудит, с указанием периода, за который она составлена;
 - описание распределения ответственности в отношении указанной бухгалтерской отчетности между аудируемым лицом и аудитором;
- 307-ФЗ, статья 6, часть 2
 - 4) сведения об аудиторской организации, индивидуальном аудиторе: наименование организации, фамилия, имя, отчество индивидуального аудитора, **государственный регистрационный номер**, место нахождения, наименование саморегулируемой организации аудиторов, членами которой являются указанные аудиторская организация или индивидуальный аудитор, **номер в реестре аудиторов и аудиторских организаций**;
 - 5) перечень бухгалтерской (финансовой) отчетности, в отношении которой проводился аудит, с указанием периода, за который она составлена, распределение ответственности в отношении указанной бухгалтерской (финансовой) отчетности между аудируемым лицом и аудиторской организацией, индивидуальным аудитором;

Элементы аудиторского заключения (3)

п. 3 ФСАД 1/2010

- сведения о работе, выполненной аудитором для выражения мнения (объем аудита);
- мнение аудитора с указанием обстоятельств, которые оказывают или могут оказать существенное влияние на достоверность **бухгалтерской отчетности;**
- подпись аудитора;
- дата аудиторского заключения.

307-ФЗ, статья 6, часть 2

- 6) сведения о работе, выполненной аудиторской организацией, индивидуальным аудитором для выражения мнения о достоверности бухгалтерской (финансовой) отчетности аудируемого лица (объем аудита);
- 7) мнение аудиторской организации, индивидуального аудитора о достоверности **бухгалтерской (финансовой)** отчетности аудируемого лица с указанием обстоятельств, которые оказывают или могут оказать существенное влияние на достоверность такой отчетности;
- 8) указание даты заключения.

Дополнительные элементы АЗ – мнение Минфина

«Статья 6 Федерального закона «Об аудиторской деятельности» и ФСАД 1/2010, 2/2010, 3/2010 определяют исчерпывающий перечень элементов аудиторского заключения. Документ, именуемый аудиторским заключением, не может и не должен включать никакие иные элементы, равно как в таком документе не должны отсутствовать какие-либо из предусмотренных элементов».

«Бухгалтерская (финансовая)»
или «финансовая» отчетность?

Федеральный закон № 307-ФЗ «Об аудиторской деятельности»

статья 1 часть 3

Аудит - независимая проверка бухгалтерской (финансовой) отчетности аудируемого лица в целях выражения мнения о достоверности такой отчетности. Для целей настоящего Федерального закона под бухгалтерской (финансовой) отчетностью аудируемого лица понимается отчетность (или ее часть), предусмотренная Федеральным законом от 6 декабря 2011 года N 402-ФЗ "О бухгалтерском учете" или изданными в соответствии с ним иными нормативными правовыми актами, аналогичная по составу отчетность (или ее часть), предусмотренная другими федеральными законами или изданными в соответствии с ними иными нормативными правовыми актами, а также иная финансовая информация.

Федеральный закон № 402-ФЗ «О бухгалтерском учете»

Статья 14. Состав бухгалтерской (финансовой) отчетности

1. **Годовая бухгалтерская (финансовая) отчетность**, за исключением случаев, установленных настоящим Федеральным законом, состоит из бухгалтерского баланса, отчета о финансовых результатах и приложений к ним.

Федеральный закон № 262-ФЗ "О консолидированной финансовой отчетности"

статья 1 часть 2

Для целей настоящего Федерального закона под **консолидированной финансовой отчетностью** понимается систематизированная информация, отражающая финансовое положение, финансовые результаты деятельности и изменения финансового положения организации, которая вместе с другими организациями и (или) иностранными организациями в соответствии с Международными стандартами финансовой отчетности (далее - МСФО) определяется как группа.

Заголовок АЗ

Соответствие МСА и 307-ФЗ/ФСАД (Название АЗ)

МСА 700 (пересмотренный)	307-ФЗ/ФСАД 1/2010	Комментарий
21. Аудиторское заключение должно иметь заголовок, четко указывающий на то, что этот документ является заключением независимого аудитора (см. пункт А20).	307-ФЗ, статья 6, часть 2 Аудиторское заключение должно содержать: 1) наименование "Аудиторское заключение";	Название аудиторского заключения по МСА не соответствует названию по 307-ФЗ

Соответствие МСА и 307-ФЗ/ФСАД (Название АЗ)

МСА 700 (пересмотренный)		
А21. Заголовок, указывающий на то, что данное заключение является заключением независимого аудитора, например «Аудиторское заключение независимого аудитора», отличает заключение независимого аудитора от заключений, выпущенных другими лицами.		

Адресат АЗ

Соответствие МСА и 307-ФЗ/ФСАД (Адресат АЗ)

МСА 700	307-ФЗ/ФСАД 1/2010	Комментарий
22. Адресат аудиторского заключения должен быть обозначен надлежащим образом в соответствии с условиями аудиторского задания (см. пункт А21).	307-ФЗ, статья 6, часть 2 Аудиторское заключение должно содержать: 2) указание адресата (акционеры акционерного общества, участники общества с ограниченной ответственностью, иные лица)	В МСА самое общее указание на то, как может быть произведена адресация АЗ, нет слов «иные лица»

Соответствие МСА и 307-ФЗ/ФСАД (Адресат А3)

МСА 700 (пересмотр.)	307-ФЗ/ФСАД 1/2010	Комментарий
А21. Закон, нормативный акт или условия задания могут указывать, кому должно быть адресовано аудиторское заключение в данной юрисдикции. Аудиторское заключение обычно адресовано тем, для кого данное заключение подготовлено, чаще всего либо акционерам, либо лицам, отвечающим за корпоративное управление, той организации, аудит финансовой отчетности которой проводится.		

Перечисление составных частей аудируемой отчетности

Соответствие МСА и 307-ФЗ/ФСАД (Состав аудируемой отчетности)

МСА 700 (пересмотренный)	307-ФЗ/ФСАД	Комментарий
24. В разделе «Мнение» аудиторского заключения также необходимо: ... с) указать название каждого отчета <i>[each statement]</i> , который входит в состав финансовой отчетности;	307-ФЗ, статья 6, пункт 2 Аудиторское заключение должно содержать: 5) перечень бухгалтерской (финансовой) отчетности, в отношении которой проводился аудит, с указанием периода, за который она составлена.	Требования МСА в отношении перечисления состава аудируемой отчетности более жесткие, нежели требования ФСАД. МСА требуют указывать название и дату каждого отчета, входящего в состав аудируемой отчетности, во ФСАД такого требования нет.

Соответствие МСА и 307-ФЗ/ФСАД (Состав аудируемой отчетности)

МСА 700	307-ФЗ/ФСАД	Комментарий
(е) указать дату или период, охваченный каждым финансовым отчетом, входящим в состав финансовой отчетности (см. пункты А22–А23).	ФСАД 1/2010, пример АЗ: Мы провели аудит прилагаемой бухгалтерской отчетности организации "УУУ", состоящей из бухгалтерского баланса по состоянию на 31 декабря 20Х1 года, отчета о прибылях и убытках, отчета об изменениях капитала и отчета о движении денежных средств за 20Х1 год, других приложений к бухгалтерскому балансу и отчету о прибылях и убытках и пояснительной записки.	

Форма выражения мнения аудитора

Соответствие МСА и 307-ФЗ/ФСАД (Формулировки мнения аудитора)

МСА 700 (пересмотренный)	ФСАД 1/2010	Комментарий
25. При выражении немодифицированного мнения о финансовой отчетности, подготовленной в соответствии с концепцией достоверного представления, мнение аудитора, если иное не предусмотрено законом или нормативным актом, должно содержать одну из следующих формулировок, которые рассматриваются как равноценные:	16. Немодифицированное мнение формулируется в аудиторском заключении следующим образом: "бухгалтерская отчетность отражает достоверно во всех существенных отношениях финансовое положение [аудируемого лица] по состоянию на [отчетная дата], результаты [его] финансово-хозяйственной деятельности и движение денежных средств за [отчетный год] год в соответствии с установленными правилами составления бухгалтерской отчетности».	МСА по сравнению с ФСАД менее жестко регулируют формулировку мнения аудитора .

Соответствие МСА и 307-ФЗ/ФСАД (Формулировки мнения аудитора)

МСА 700		
(а) по нашему мнению, прилагаемая финансовая отчетность отражает достоверно во всех существенных аспектах [...] в соответствии с [применимой концепцией подготовки финансовой отчетности] или (b) по нашему мнению, прилагаемая финансовая отчетность дает правдивое и достоверное представление о [...] в соответствии с [применимой концепцией подготовки финансовой отчетности] (см. пункты А24–А31).		

Соответствие МСА и 307-ФЗ/ФСАД (Формулировки мнения аудитора)

МСА 700 (пересмотренный)

A24. Формулировки «отражает достоверно во всех существенных аспектах» или «дает правдивое и достоверное представление» расцениваются как равнозначные. Использование формулировки «отражает достоверно во всех существенных аспектах» или формулировки «дает правдивое и достоверное представление» **в каждой конкретной юрисдикции определяется законом или нормативным актом, регулирующими аудит финансовой отчетности в данной юрисдикции, или общепринятой практикой в данной юрисдикции.** Если закон или нормативный акт требуют использования другой формулировки, это не влияет на требование пункта 14 настоящего стандарта о том, что аудитор должен оценить достоверное представление финансовой отчетности, подготовленной в соответствии с концепцией достоверного представления.

Пример: По нашему мнению, прилагаемая финансовая отчетность отражает достоверно во всех существенных аспектах (или дает правдивое и достоверное представление) финансовое положение (или о финансовом положении) Организации по состоянию на 31 декабря 20X1 года, а также ее финансовые результаты (или финансовых результатах) и движение (или движении) денежных средств за год, закончившийся на указанную дату, в соответствии с Международными стандартами финансовой отчетности (МСФО).

Пример неправильной формулировки АЗ

(неправильная формулировка мнения)

- «По нашему мнению, финансовая (бухгалтерская) отчетность НП ---- отражает достоверно во всех существенных отношениях финансовое положение общества на 31 декабря 200— г. и результаты его финансово-хозяйственной деятельности за период с момента образования (--.--.200-) по 31 декабря 200— г. включительно **исходя из требований приказа МФ РФ от 22.07.2003 № 67н «О формах бухгалтерской отчетности организаций».**

Пример неправильной формулировки АЗ

(неправильная формулировка мнения)

- ««По нашему мнению, **если оставить в стороне любые корректировки, которые могут быть внесены в отчетность в случае поправок**, финансовая (бухгалтерская) отчетность ООО... составлена на основании остатков по бухгалтерским счетам. Данные главной книги соответствуют данным бухгалтерского баланса по состоянию на...».

Пример неправильной формулировки АЗ

(неправильная формулировка мнения)

"Поскольку исправления, не проведенные до окончания аудита, в частях, имеющих существенный характер, по своей сумме не превышают уровень существенности, определенного нами в соответствии с внутренними стандартами, а оставшиеся не проведенными исправления, сумма которых **при некоторых обстоятельствах может превысить уровень существенности вероятности одновременного наступления которых маловероятна,** отчетность ... за период... можно признать достоверной во всех существенных аспектах, **в случае исправления обнаруженных недочетов и нарушений в периоды, следующие за проверяемым"**.

Подписание АЗ

Соответствие МСА и 307-ФЗ/ФСАД (Подписание АЗ)

МСА 700 (пересмотренный)	ФСАД 1/2010	Комментарий
40. Аудиторское заключение должно быть подписано (см. пункт А37). А37. Подпись аудитора ставится либо от имени аудиторской организации, либо от имени аудитора, либо от имени аудиторской организации и от имени аудитора в зависимости от требований конкретной юрисдикции...	22. Аудиторское заключение подписывается: а) руководителем аудиторской организации или уполномоченным им лицом, имеющим квалификационный аттестат аудитора. Подпись должна включать наименование аудиторской организации, должность, фамилию и инициалы лица, подписавшего аудиторское заключение;	МСА, в отличие от ФСАД, допускают подписание АЗ не личной подписью, а «от имени аудиторской фирмы» и ссылаются на требования конкретной юрисдикции. ФСАД требует подписания АЗ личной подписью руководителя или уполномоченного им лица.

Пример подписания АЗ по МСА (ISA 700) компанией Deloitte & Touche (2008г.)

По нашему мнению, финансовая отчетность достоверно во всех существенных аспектах отражает финансовое положение Банка по состоянию на 31 декабря 2007 года, а также результаты его деятельности и движение денежных средств за год, закончившийся на эту дату, в соответствии с Международными стандартами финансовой отчетности.

A handwritten signature in blue ink that reads "Deloitte & Touche". The signature is written in a cursive, flowing style.

20 июня 2008 года

г. Москва

Пример подписания Отчета по ISAE 3000 ЗАО «ПрайсвотерхаусКуперс Аудит» (2013г.)



8. Qualified opinion

In our opinion, except for the effects and possible effects of the matters described in the Basis for qualified opinion section, the Refiner's Compliance Report for the year ended 31 December 2012, in all material respects, describes fairly the activities undertaken during the year to demonstrate compliance, and that management's overall conclusion contained therein is in accordance with the requirements of the LBMA Responsible Gold Guidance.

ZAO PricewaterhouseCoopers Audit
10 December 2013

Сборник АЗ: Подписание

Руководитель задания по аудиту,
по результатам которого составлено
аудиторское заключение/

Руководитель аудиторской организации
либо уполномоченное им лицо

[подпись]

Инициалы, фамилия



нашего аудиторского заключения. Однако будущие события или условия могут привести к тому, что Общество утратит способность продолжать непрерывно свою деятельность;

- проводим оценку представления бухгалтерской отчетности в целом, ее структуры и содержания, включая раскрытие информации, а также того, представляет ли бухгалтерская отчетность лежащие в ее основе операции и события так, чтобы было обеспечено их достоверное представление.

Мы осуществляем информационное взаимодействие с лицами, отвечающими за корпоративное управление, доводя до их сведения, помимо прочего, информацию о запланированном объеме и сроках аудита, а также о существенных замечаниях по результатам аудита, в том числе о значительных недостатках системы внутреннего контроля, которые мы выявляем в процессе аудита.

А.О. "Прайс Аудит"

31 марта 2017 года

Москва, Российская Федерация

А. Я. Фегешин, руководитель задания (квалификационный аттестат № К 028209),
Акционерное общество «ПрайсвотерхаусКуперс Аудит»

Неисполнение требований к оформлению
бухгалтерской (финансовой) отчетности
аудируемого лица, прилагаемой к
аудиторскому заключению

Неполный комплект бухгалтерской отчетности

Федеральный закон 402-ФЗ

- **Статья 14. Состав бухгалтерской (финансовой) отчетности**
- 1. Годовая бухгалтерская (финансовая) отчетность, за исключением случаев, установленных настоящим Федеральным законом, состоит из бухгалтерского баланса, отчета о финансовых результатах и приложений к ним.
- 2. Годовая бухгалтерская (финансовая) отчетность некоммерческой организации, за исключением случаев, установленных настоящим Федеральным законом и иными федеральными законами, состоит из бухгалтерского баланса, отчета о целевом использовании средств и приложений к ним.
- 4. Состав бухгалтерской (финансовой) отчетности организаций государственного сектора устанавливается в соответствии с бюджетным законодательством Российской Федерации.
- 5. Состав бухгалтерской (финансовой) отчетности Центрального банка Российской Федерации устанавливается Федеральным законом от 10 июля 2002 года N 86-ФЗ "О Центральном банке Российской Федерации (Банке России)".

Неполный комплект бухотчетности (2)

- Объем форм бухотчетности установлен:
с годовой бухотчетности за 2011
Приказ Минфина РФ от 2 июля 2010 г. N 66н
"О формах бухгалтерской отчетности
организаций".

Приказ Минфина № 66н

- организации - субъекты малого предпринимательства формируют бухгалтерскую отчетность по следующей упрощенной системе:
- а) в бухгалтерский баланс и отчет о прибылях и убытках включаются показатели только по группам статей (без детализации показателей по статьям);
- б) в приложениях к бухгалтерскому балансу и отчету о прибылях и убытках приводится только наиболее важная информация, без знания которой невозможна оценка финансового положения организации или финансовых результатов ее деятельности.
- Организации - субъекты малого предпринимательства вправе формировать представляемую бухгалтерскую отчетность в соответствии с пунктами 1 - 4 настоящего приказа» (п.6 Приказа № 66н)

Положение по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности

- Организации обязаны представлять годовую бухгалтерскую отчетность в объеме форм, предусмотренных в пункте 30 настоящего Положения.

Отчет о движении денежных средств разрешается не представлять **субъектам малого предпринимательства** и некоммерческим организациям. Кроме того, **субъекты малого предпринимательства** имеют право не представлять приложение к бухгалтерскому балансу, иные приложения и пояснительную записку» (п.85 Положения).

Федеральный закон № 402-ФЗ

Статья 6. Обязанность ведения бухгалтерского учета (часть 4 в ред. Федерального закона от 02.11.2013 N 292-ФЗ)

4. Упрощенные способы ведения бухгалтерского учета, включая упрощенную бухгалтерскую (финансовую) отчетность, вправе применять, **если иное не установлено настоящей статьей**, следующие экономические субъекты:

- 1) субъекты малого предпринимательства;
- 2) некоммерческие организации;
- 3) организации, получившие статус участников проекта по осуществлению исследований, разработок и коммерциализации их результатов в соответствии с Федеральным законом от 28 сентября 2010 года N 244-ФЗ "Об инновационном центре "Сколково".

Федеральный закон № 402-ФЗ

Статья 6. Обязанность ведения бухгалтерского учета (часть 5 в ред. Федерального закона от 02.11.2013 N 292-ФЗ)

5. Упрощенные способы ведения бухгалтерского учета, включая упрощенную бухгалтерскую (финансовую) отчетность, **не применяют** следующие экономические субъекты:

- 1) организации, бухгалтерская (финансовая) отчетность которых **подлежит обязательному аудиту** в соответствии с законодательством Российской Федерации;
- 2) жилищные и жилищно-строительные кооперативы;
- 3) кредитные потребительские кооперативы (включая сельскохозяйственные кредитные потребительские кооперативы);

Федеральный закон № 402-ФЗ

- 4) микрофинансовые организации;
- 5) организации государственного сектора;
- 6) политические партии, их региональные отделения или иные структурные подразделения;
- 7) коллегии адвокатов;
- 8) адвокатские бюро;
- 9) юридические консультации;
- 10) адвокатские палаты;
- 11) нотариальные палаты;
- 12) некоммерческие организации, включенные в предусмотренный пунктом 10 статьи 13.1 Федерального закона от 12 января 1996 года N 7-ФЗ "О некоммерческих организациях" реестр некоммерческих организаций, выполняющих функции иностранного агента.

ФСАД 2/2010

Если существенное искажение бухгалтерской отчетности связано с нераскрытием информации, которая должна быть раскрыта, аудитор должен:

- а) обсудить факт нераскрытия информации с представителями собственника аудируемого лица;
- б) описать в специальной части характер нераскрытой информации;
- в) если иное не предусмотрено законодательством Российской Федерации, включить нераскрытую информацию в специальную часть, если это практически осуществимо на основе полученных достаточных надлежащих аудиторских доказательств (п.30 ФСАД 2/2010)

ФСАД 2/2010

- Включение нераскрытой информации в специальную часть практически не осуществимо, если:
- а) информация, подлежащая раскрытию, не была заранее подготовлена руководством аудируемого лица или в силу иных причин не может быть оперативно получена аудитором;
- б) согласно суждению аудитора объем раскрываемой информации будет непропорциональным по отношению ко всему аудиторскому заключению» (п.30 ФСАД 2/2010)

Указание на порядок составления отчетности

ФСАД 1/2010

- 13. Аудитор должен установить, содержит ли бухгалтерская отчетность соответствующую ссылку на примененные при составлении этой отчетности требования правил отчетности или их описание. Указание на то, что бухгалтерская отчетность составлена в соответствии с правилами отчетности, является надлежащим только в том случае, если бухгалтерская отчетность соответствует всем применимым требованиям правил отчетности, действовавшим в периоде, за который составлена бухгалтерская отчетность.

ПБУ 4/99

- 25. В пояснениях к бухгалтерскому балансу и отчету о прибылях и убытках должно быть указано, что бухгалтерская отчетность сформирована организацией исходя из действующих в Российской Федерации правил бухгалтерского учета и отчетности, кроме случаев когда организация допустила при формировании бухгалтерской отчетности отступления от этих правил в соответствии с пунктом 6 настоящего Положения.

Прилагаемая отчетность – требования ФСАД

- К аудиторскому заключению на бумажном носителе прилагается бухгалтерская отчетность, в отношении которой выражается мнение и которая датирована и подписана аудируемым лицом в соответствии с правилами отчетности. Аудиторское заключение и указанная отчетность должны быть пронумерованы, прошнурованы, опечатаны печатью аудитора с указанием общего количества листов.

(п.25 ФСАД № 1/2010)

К аудиторскому заключению прилагается финансовая (бухгалтерская) отчетность, в отношении которой выражается мнение и которая датирована, подписана и скреплена печатью аудируемого лица в соответствии с требованиями законодательства Российской Федерации относительно подготовки такой отчетности. Аудиторское заключение и указанная отчетность должны быть сброшюрованы в единый пакет, листы пронумерованы, прошнурованы, опечатаны печатью аудитора с указанием общего количества листов в пакете.

(п.23 ФПСАД № 6)

Прилагаемая отчетность

Сохранено требование о том, чтобы прилагалась датированная и подписанная бухгалтерская отчетность. **Вывод:** отчетность должна присутствовать **в оригинале**, то есть – быть снабженной оригинальными подписями и оригинальной печатью аудируемого лица.

Типичные ошибки:

- Аудируемая бухгалтерская отчетность не прилагается вообще или прилагается не в полном объеме;
- Прилагаемая бухгалтерская отчетность не датирована;
- Прилагается копия бухгалтерской отчетности без собственноручных подписей руководителя и главного бухгалтера аудируемого лица и оригинального оттиска печати, либо экземпляр, заверенный одной собственноручной подписью из двух необходимых.

Не является ошибкой наличие на прилагаемой отчетности ксерокопированных подписей руководителя и главного бухгалтера аудируемого лица, при условии, что рядом имеются собственноручные подписи.

Действия аудитора при наличии
дополнительной информации в
бухгалтерской отчетности

ПБУ 4/99

- 39. Организация может представлять дополнительную информацию, сопутствующую бухгалтерской отчетности, если исполнительный орган считает ее полезной для заинтересованных пользователей при принятии экономических решений. В ней раскрываются динамика, важнейших экономических и финансовых показателей деятельности организации за ряд лет; планируемое развитие организации; предполагаемые капитальные и долгосрочные финансовые вложения; политика в отношении заемных средств, управления рисками; деятельность организации в области научно-исследовательских и опытно-конструкторских работ; природоохранные мероприятия; иная информация.

ФСАД 1/2010

- 26. Если в составе бухгалтерской отчетности представлена дополнительная информация, сопутствующая бухгалтерской отчетности, наличие которой не требуется правилами отчетности, то аудитор должен установить, ясно ли из того, как представлена эта информация, что она не относится к проаудированной бухгалтерской отчетности.
27. Если четкое представление о том, что дополнительная информация не относится к проаудированной бухгалтерской отчетности, отсутствует, то аудитор должен обратиться к руководству аудируемого лица с просьбой изменить характер представления дополнительной информации.

ФСАД 1/2010

- Если руководство аудируемого лица отказывается это сделать, то аудитор должен указать в аудиторском заключении, что такая дополнительная информация не была им проаудирована.
- 28. Характер представления дополнительной информации, в отношении которой может создаться ошибочное впечатление, что на нее распространяется аудиторское мнение, может быть изменен посредством, например:
 - а) исключения любых ссылок в бухгалтерской отчетности на непроаудированные дополнительные данные или пояснения, чтобы имело место четкое разграничение между проаудированной и непроаудированной информацией;

ФСАД 1/2010

- б) размещения непроаудированной дополнительной информации отдельно от бухгалтерской отчетности, или, в случаях, когда это невозможно, как минимум, разместив сгруппированную непроаудированную дополнительную информацию после информации, подлежащей раскрытию в бухгалтерской отчетности, четко указав при этом: "без проведения аудита".
29. Тот факт, что дополнительная информация не была проаудирована, не освобождает аудитора от обязанности рассмотреть эту информацию на предмет выявления существенных несоответствий с проаудированной бухгалтерской отчетностью. Требования, касающиеся рассмотрения аудитором непроаудированной прочей информации, устанавливаются соответствующим федеральным стандартом аудиторской деятельности.

МСА 700 (пересмотренный)

- 53. Если вместе с проаудированной финансовой отчетностью представлена дополнительная информация, которая не требуется применимой концепцией подготовки финансовой отчетности, аудитор должен оценить, является ли, тем не менее, дополнительная информация, согласно профессиональному суждению аудитора, неотъемлемой частью финансовой отчетности в силу характера и формы представления данной дополнительной информации. В тех случаях, когда она является неотъемлемой частью финансовой отчетности, на эту дополнительную информацию должно распространяться аудиторское мнение.

МСА 700 (пересмотренный)

- 54. Если дополнительная информация, представление которой не требуется в соответствии с применимой концепцией подготовки финансовой отчетности, не является неотъемлемой частью финансовой отчетности, аудитор должен оценить, представлена ли эта дополнительная информация таким образом, что она в достаточной степени явно отделима от проаудированной финансовой отчетности. Если такое представление отсутствует, аудитор должен обратиться к руководству с просьбой изменить способ представления непроаудированной дополнительной информации.

МСА 700 (пересмотренный)

Если руководство отказывается это сделать, аудитор должен указать непроаудированную дополнительную информацию и пояснить в аудиторском заключении, что аудит указанной дополнительной информации не проводился.

МСА 700 (пересмотренный)

А79. В пункте 53 настоящего стандарта разъясняется, что аудиторское мнение распространяется на дополнительную информацию, которая является неотъемлемой частью финансовой отчетности в силу ее характера и формы представления. Эта оценка является предметом профессионального суждения. Например:

- если в текст примечаний к финансовой отчетности включено пояснение или сверка того, насколько финансовая отчетность соответствует другой концепции подготовки финансовой отчетности, аудитор может считать это дополнительной информацией, отличие которой от финансовой

МСА 700 (пересмотренный)

отчетности невозможно точно установить.

Аудиторское мнение также распространяется на примечания или приложения, на которые дается перекрестная ссылка в финансовой отчетности;

- если дополнительный счет прибылей и убытков, раскрывающий информацию о конкретных элементах расходов, представляется как отдельная расшифровка, включенная в финансовую отчетность в качестве приложения, аудитор может счесть это дополнительной информацией, отличие которой от финансовой отчетности можно точно установить.

МСА 700 (пересмотренный)

А82. Оценка аудитором того, представлена ли непроаудированная дополнительная информация таким образом, что создается впечатление, что на нее распространяется мнение аудитора, включает, например, определение того, где представлена эта информация относительно финансовой отчетности и любой проаудированной дополнительной информации и была ли она ясно обозначена как непроаудированная.

МСА 700 (пересмотренный)

А83. Руководство может изменить характер представления непроаудированной дополнительной информации, в отношении которой может создаться впечатление, что на нее распространяется аудиторское мнение, посредством, например:

- перемещения любых перекрестных ссылок из финансовой отчетности в непроаудированные дополнительные приложения или непроаудированные примечания, чтобы установить четкое разграничение между проаудированной и непроаудированной информацией;

МСА 700 (пересмотренный)

- размещения непроаудированной дополнительной информации за рамками финансовой отчетности или в случаях, когда это невозможно, как минимум размещения сгруппированных непроаудированных примечаний в конце необходимых примечаний к финансовой отчетности, с четким обозначением их как непроаудированных. Непроаудированные примечания, представленные вместе с проаудированными примечаниями, могут быть неверно интерпретированы как проаудированные.

Пример излишней информации в бухгалтерской отчетности (1)

(из пояснительной записки МУП)

- «Трудности в работе предприятия в 20XX году.

Получен убыток от реализации сжиженного газа в размере XXX тыс.руб., который съел прибыль от реализации природного газа. В результате дебиторской задолженности создаются трудности в работе предприятия».

Пример излишней информации в бухгалтерской отчетности (2)

(из пояснительной записки завода)

«Пожарная и сторожевая охрана.

С целью улучшения качества несения охранной службы на заводе проводились:

... обновление списков автотранспорта по въезду на территорию завода;

... уборка снега с крыш вольеров и караульного помещения;

... утепление будок и вольеров;

Пример излишней информации в бухгалтерской отчетности (2)

... разбросана земля по всему периметру завода под ограждения;

... солома разложена в будки для собак;

... обновлены надписи «Территория охраняется собаками»

Пример излишней информации в бухгалтерской отчетности (3)

(из пояснительной записки
сельскохозяйственного предприятия)

«В прошедшем году в работе предприятия в сравнении с соответствующим периодом прошлого года наметились позитивные сдвиги. Однако аномальные погодные условия – жара, засуха при соблюдении всех агротехнических условий выращивания не позволили получить ожидаемое количество зерна, картофеля, овощей. Однако, то что выросло, было собрано вовремя и без потерь».

Пример излишней информации в бухгалтерской отчетности (4)

(из пояснительной записки другого сельскохозяйственного предприятия)

«ОАО была получена Государственная поддержка в сумме 8007 т.руб, но и этого было недостаточно. Хозяйству очень сложно работать и достигать хороших результатов в производстве, т.к. нет достойной цены на с/х продукцию, ведь 1 литр молока дешевле одного литра ГСМ в 2,5 раза...Нужна достойная цена на с/х продукцию».

Указание несущественных
обстоятельств, которые оказывают
или могут оказать влияние на
достоверность бухгалтерской
(финансовой) отчетности
аудируемого лица.

ФСАД 2/2010

- 3. Аудитор должен модифицировать аудиторское мнение в случае, когда:
 - а) аудитор приходит к основанному на полученных аудиторских доказательствах выводу о том, что бухгалтерская отчетность в целом содержит **существенные искажения**;
 - б) у аудитора отсутствует возможность получения достаточных надлежащих аудиторских доказательств того, что бухгалтерская отчетность в целом не содержит существенных искажений.

Пример неправильной формулировки АЗ

(оговорка или иная информация в отношении обстоятельств, которые сам аудитор признает несущественными)

«...Несущественные для пользователей финансовой отчетности замечания изложены в отчете аудитора, предоставленном исполнительному органу организации. По нашему мнению, **за исключением незначительных корректировок, которые могли бы понадобиться**, финансовая (бухгалтерская) отчетность ОАО «...» отражает достоверно...».

Пример неправильной формулировки АЗ

(оговорка или иная информация в отношении обстоятельств, которые сам аудитор признает несущественными)

«...Приведенные выше обстоятельства позволяют нам сделать вывод о том, что представленная для аудита и прилагаемая к настоящему Заключению бухгалтерская отчетность ОАО «...» за период ... имеет ряд недостатков, которые, однако, **не могут быть признаны существенными**, с точки зрения ее искажения, что и определяет наше мнение о том, что указанная отчетность достоверна ...

Пример неправильной формулировки АЗ

(оговорка или иная информация в отношении обстоятельств, которые сам аудитор признает несущественными)

«В ходе аудита установлены отдельные нарушения в бухгалтерском учете и налогообложении, способные оказать **незначительное влияние** на показатели годового баланса Предприятия. Уровень установленных в ходе аудита и прогнозируемых по установленным фактам нарушений по базовым показателям, **составил 0,53% от уровня существенности...**»

Пример неправильной формулировки АЗ

(оговорка или иная информация в отношении обстоятельств, которые сам аудитор признает несущественными)

«Все выявленные в ходе проведенного аудита замечания отражены в аудиторском отчете и не превышают заданный уровень существенности, т.е. **их наличие не вводит пользователя прилагаемой бухгалтерской отчетности в заблуждение ...»**