

# **Аудиторское заключение**



# 2010 год – вступление в силу новых федеральных

## стандартов

ПРАВИЛО (СТАНДАРТ)

№6. АУДИТОРСКОЕ

ЗАКЛЮЧЕНИЕ ПО

ФИНАНСОВОЙ

(БУХГАЛТЕРСКОЙ)

ОТЧЕТНОСТИ

утрачено  
о силу

ФСАД 1/2010  
«Аудиторское  
заключение о  
бухгалтерской  
(финансовой)  
отчётности и

формирование мнения  
о её достоверности»

ФСАД 2/2010  
«Модифицированно  
е мнение в  
аудиторском  
заключении»

ФСАД 3/2010  
«Дополнительная  
информация в  
аудиторском  
заключении»

# Нормативно-правовое регулирование

- ▣ **Приказ Минфина РФ от 20.05.2010 N 46н "Об утверждении федеральных стандартов аудиторской деятельности"**
- ▣ **ФСАД 1/2010 Аудиторское заключение о бухгалтерской (финансовой) отчетности и формирование мнения о ее достоверности,**
- ▣ **ФСАД 2/2010 Модифицированное мнение в аудиторском заключении,**
- ▣ **ФСАД 3/2010 Дополнительная информация в аудиторском заключении**

# Определение

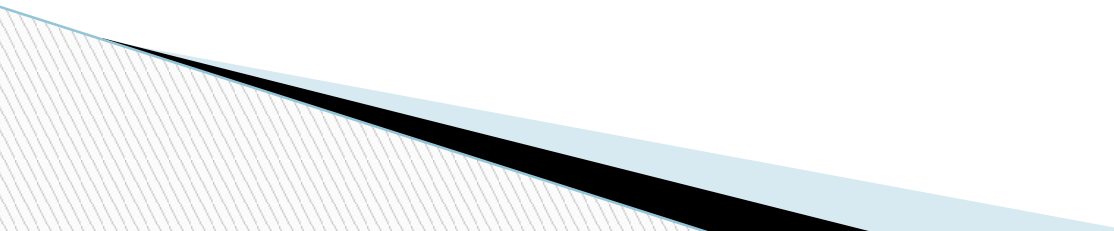
- ▣ **Аудиторское заключение** — это официальный документ, предназначенный для пользователей финансовой (бухгалтерской) отчетности, содержащий выраженное в установленной форме мнение аудиторской организации или индивидуального аудитора о **достоверности бухгалтерской (финансовой) отчетности** аудируемого лица и соответствии порядка ведения его бухгалтерского учета законодательству Российской Федерации.

# ВАЖНО!!!

- ▣ **Достоверность** — степень точности данных финансовой отчетности, которая позволяет пользователям этой отчетности делать правильные выводы о результатах хозяйственной деятельности, финансовом и имущественном положении аудируемых лиц и принимать базирующиеся на этих выводах обоснованные решения.

- ▣ **Аудитор несет ответственность** за формулировку и выражение мнения о достоверности финансовой (бухгалтерской) отчетности. При этом необходимо учесть, что за подготовку и представление финансовой (бухгалтерской) отчетности несет руководство аудируемого лица. Таким образом, аудит не освобождает руководство организации от ответственности в вопросе финансовой (бухгалтерской) отчетности.

# Основные элементы аудиторского заключения

- наименование "аудиторское заключение по финансовой (бухгалтерской) отчетности";
  - адресат (в соответствии с договором или законодательством Российской Федерации, как правило, адресуется собственнику аудируемого лица, совету директоров и т.п.);
  - сведения об аудиторе;
  - сведения об аудируемом лице;
  - вводная часть;
  - часть, описывающая объем аудита;
  - часть, содержащая мнение аудитора;
  - дата аудиторского заключения;
  - подпись аудитора.
- 

# Сведения о субъектах аудита

- ▣ **Сведения об аудиторе** включают в себя:  
организационно-правовую форму аудиторской организации, ее наименование; место нахождения (адрес); номер, дату свидетельства о государственной регистрации; номер, дату, наименование органа, предоставившего аудиторской организации лицензию на осуществление аудиторской деятельности, срок ее действия; членство в аккредитованном профессиональном аудиторском объединении.
- ▣ К **сведениям об аудируемом лице** относятся:  
организационно-правовая форма аудируемого лица, его наименование, место нахождения (адрес), номер, дата свидетельства о государственной регистрации.



# Вводная часть

- **Вводная часть** должна содержать
- сведения о периоде представления информации в финансовой отчетности,
- составе этой отчетности,
- разграничении ответственности между аудитором и аудируемым лицом.
- Ответственность за подготовку финансовой отчетности несет руководство аудируемого лица.
- Аудитор отвечает за выражение профессионального мнения о степени достоверности финансовой отчетности во всех существенных отношениях и соответствии порядка ведения бухгалтерского учета законодательству Российской Федерации.

# Часть, описывающая объем аудита

- ▣ **Часть, описывающая объем аудита**, содержит следующую информацию:
- ▣ аудит был проведен в соответствии с федеральными законами, федеральными правилами (стандартами) аудиторской деятельности, внутренними правилами (стандартами), действующими в профессиональном аудиторском объединении, членом которого является аудитор, иными документами;
- ▣ аудит был спланирован и проведен для обеспечения **разумной уверенности** в том, что финансовая отчетность не содержит существенных искажений;
- ▣ аудит проводился на выборочной основе и включал в себя: а) изучение доказательств на основе тестирования, подтверждающих значение и раскрытие в финансовой отчетности информации о финансово-хозяйственной деятельности; б) оценку принципов и методов бухгалтерского учета, правил подготовки финансовой отчетности; в) определение главных оценочных значений, представленных в финансовой отчетности; г) оценку общего представления о финансовой отчетности;
- ▣ аудит представляет достаточные основания для выражения мнения о достоверности финансовой отчетности во всех существенных отношениях и соответствии порядка ведения бухгалтерского учета законодательству Российской Федерации.

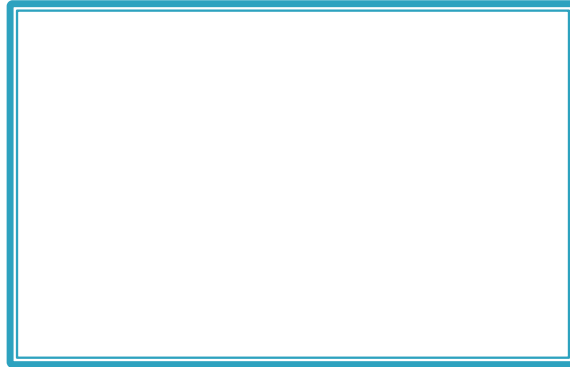
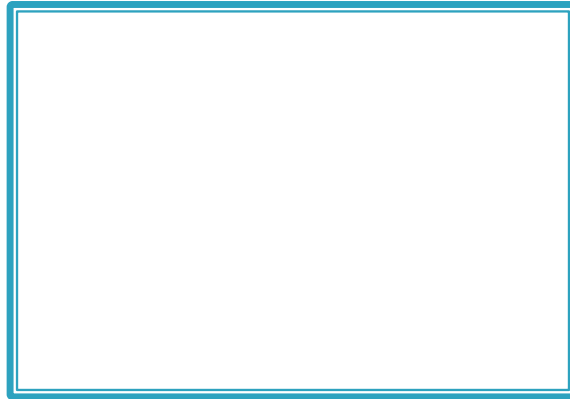
# Заключительная часть

- ▣ **Часть, содержащая мнение аудитора**, раскрывает в установленной форме профессиональное мнение аудитора о степени достоверности проаудированной финансовой (бухгалтерской) отчетности.
- ▣ **Датой аудиторского заключения** является дата окончания аудита, так как аудитор несет ответственность за выражение мнения о достоверности показателей в финансовой отчетности на момент проведения проверки. По другим операциям, которые могут иметь место после окончания аудита, аудитор ответственности не несет.
- ▣ Аудиторское заключение должно содержать **подписи** следующих лиц:
  - ▣ руководителя аудиторской организации или иного уполномоченного лица;
  - ▣ руководителя аудиторской проверки с указанием номера, типа квалификационного аттестата и срока его действия.

# Виды аудиторских заключений

положительное  
аудиторское  
заключение

оформленное  
аудиторское  
заключение



# Безоговорочно положительное аудиторское заключение

- Безоговорочно положительное заключение готовится, когда **аудитор приходит к мнению о том, что финансовая отчетность дает достоверное представление о финансовом положении и результатах финансово-хозяйственной деятельности аудируемого лица в соответствии с установленными принципами и методами ведения бухгалтерского учета и подготовки финансовой отчетности в соответствии с требованиями законодательства Российской Федерации.**
- Аудитор может отказаться выразить безоговорочно положительное мнение, если существует хотя бы одно из следующих обстоятельств и в соответствии с мнением аудитора это обстоятельство оказывает или может оказать существенное влияние на достоверность финансовой (бухгалтерской) отчетности:
  - имеется ограничение объема работы аудитора;
  - имеется разногласие с руководством относительно:
    - допустимости выбранной учетной политики;
    - метода ее применения;
    - адекватности раскрытия информации в финансовой (бухгалтерской) отчетности.
- Подобные обстоятельства могут привести к модификации аудиторского заключения.

# Модифицированное аудиторское заключение

- Модифицированное аудиторское заключение выдается, если **возникли факторы**:
- не влияющие на аудиторское мнение, но **описываемые в аудиторском заключении для привлечения внимания пользователей к какой-либо ситуации**, сложившейся у аудируемого лица и раскрытой в финансовой отчетности;
- влияющие на аудиторское мнение, **которые могут привести к мнению с оговоркой**, отказу от выражения мнения или отрицательному мнению.
- Модифицированное аудиторское заключение с факторами, влияющими на мнение аудитора, может быть с оговоркой, отказом от выражения мнения, отрицательным мнением. В любом случае в отдельном параграфе заключения должны быть раскрыты причины его выдачи.
- Аудитор модифицирует заключение с факторами, влияющими на мнение аудитора, если имеется хотя бы одно из обстоятельств: ,
- **ограничение объема аудита** — может привести к мнению с оговоркой или отказу от выражения мнения;
- **разногласие с руководством аудируемого лица** относительно допустимости выбранной учетной политики, метода ее применения, адекватности раскрытия информации в финансовой отчетности-влечет за собой выражение мнения с оговоркой или отрицательное мнение.



- Формы модифицированного мнения
  - Мнение с оговоркой
  - Отрицательное мнение
  - Отказ от выражения мнения

# Описание видов аудиторских заключений

- ▣ **Мнение с оговоркой** должно быть выражено в том случае, когда аудитор приходит к выводу о том, что **невозможно выразить безоговорочно положительное мнение**, но влияние разногласий с руководством аудируемого лица или ограничение объема аудита не настолько существенно и глубоко, чтобы выразить отрицательное мнение или отказаться от выражения мнения. Оно должно содержать формулировку. «За исключением обстоятельств...».
- ▣ **Отказ от выражения мнения** имеет место в тех случаях, когда **ограничение объема аудита** настолько существенно и глубоко, что аудитор не может получить достаточные доказательства и, следовательно, не в состоянии выразить мнение о достоверности финансовой отчетности.
- ▣ **Отрицательное мнение** следует выражать только тогда, когда влияние какого-либо **разногласия с руководством аудируемого лица** настолько существенно для финансовой отчетности, что аудитор приходит к выводу, что внесение оговорки не является адекватным для того, чтобы раскрыть вводящий в заблуждение или неполный характер финансовой отчетности. В этом случае используется следующая формулировка: «По нашему мнению, вследствие влияния указанных обстоятельств финансовая отчетность организации "YYY" недостоверно отражает финансовое положение на 31 декабря 20\_\_ г. и результаты финансово-хозяйственной деятельности за период с 1 января по 31 декабря 20\_\_ г. включительно».
- ▣ **Ложное аудиторское заключение** — это аудиторское заключение, составленное без проведения аудиторской проверки или по результатам проверки, но явно противоречащее содержанию документов, представленных для аудиторской проверки и рассмотренных аудитором в ходе проверки. Аудиторское заключение может быть признано заведомо ложным только по решению суда.



***Прежде чем приступать к формированию мнения, аудитор должен убедиться:***

**- достигнута ли в ходе аудита достаточная уверенность в том, что бухгалтерская (финансовая) отчетность аудируемого лица в целом не содержит существенных различий между тем, как объекты учета отражены аудируемым лицом в бухгалтерской отчетности с точки зрения оценки, классификации этих объектов или раскрытия информации о них**

**- и тем, как эти объекты должны быть отражены в соответствии с установленными правилами составления бухгалтерской отчетности.**

**На суждение аудитора в данном вопросе влияет оценка неисправленных искажений в бухгалтерской отчетности (при наличии).**



**Аудитор должен модифицировать аудиторское мнение в случае , когда:**

аудитор приходит к основанному на полученных аудиторских доказательствах выводу о том, что бухгалтерская отчетность в целом содержит существенные искажения;



у аудитора отсутствует возможность получения достаточных надлежащих аудиторских доказательств того, что бухгалтерская отчетность в целом не содержит существенных искажений.



# Существенные искажения бухгалтерской финансовой отчетности могут быть связаны

С принятой  
аудируемым лицом  
учетной политики



С тем , каким образом  
реализована принятая  
аудируемым лицом  
учетная политика



С уместностью,  
правильностью и  
полнотой раскрытия  
информации в  
бухгалтерской  
отчетности



**Существенное искажение бухгалтерской отчетности, связанное с принятой аудируемым лицом учетной политикой, может возникнуть:**

- а) в случае, когда выбранная учетная политика не соответствует требованиям установленных правил составления бухгалтерской отчетности (далее - правила отчетности), или аудируемое лицо внесло изменение в учетную политику, но при этом не выполнило установленный порядок отражения в бухгалтерском учете и раскрытия в бухгалтерской отчетности изменений учетной политики;
- б) в случае, когда бухгалтерская отчетность, включающая соответствующие пояснения, достоверно не отражает сути реально имевших место хозяйственных операций и событий.



***Существенное искажение бухгалтерской отчетности, связанное с тем, каким образом реализована принятая аудируемым лицом учетная политика, может возникнуть:***

- в случае, когда принятая учетная политика не применяется руководством аудируемого лица последовательно и в соответствии с правилами отчетности, в том числе, последовательно от одного периода к другому или в отношении однотипных хозяйственных операций или событий;
- в силу неправильного применения принятой учетной политики (непреднамеренная ошибка).



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

**1 - в случае, когда бухгалтерская отчетность не раскрывает всей информации, предусмотренной правилами отчетности;**

**2- в случае, когда раскрытие информации в бухгалтерской отчетности осуществлено не в соответствии с правилами отчетности;**

**3- в случае, когда в бухгалтерской отчетности не раскрыта информация, необходимая для обеспечения достоверности этой отчетности.**



*Отсутствие возможности получения достаточных надлежащих аудиторских доказательств (ограничение объема аудита) может быть следствием:*

а) возникновения неконтролируемых аудируемым лицом обстоятельств;



б) обстоятельств, связанных с характером или сроком проведения аудита;



в) препятствий, установленных руководством аудируемого лица.



**Неконтролируемые аудитуемым лицом обстоятельства могут возникнуть:**

В случае утери аудитуемым лицом учетных записей;

В случае, когда учетные записи существенного компонента изъяты контролирующими органами на неопределенный срок.





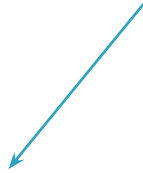
***Обстоятельства, связанные с характером или сроком проведения аудита, могут возникнуть:***

в случае, когда время назначения аудитора не позволяет ему наблюдать за проведением инвентаризации товарно-материальных запасов;

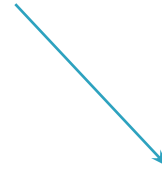
в случае, когда аудитор приходит к выводу, что проведение только процедур проверки по существу не является достаточным, а средства контроля аудируемого лица не эффективны.



## **Препятствия, установленные руководством аудируемого лица, могут возникнуть:**



в случае, когда руководство аудируемого лица препятствует аудитору в присутствии при инвентаризации товарно-материальных запасов;



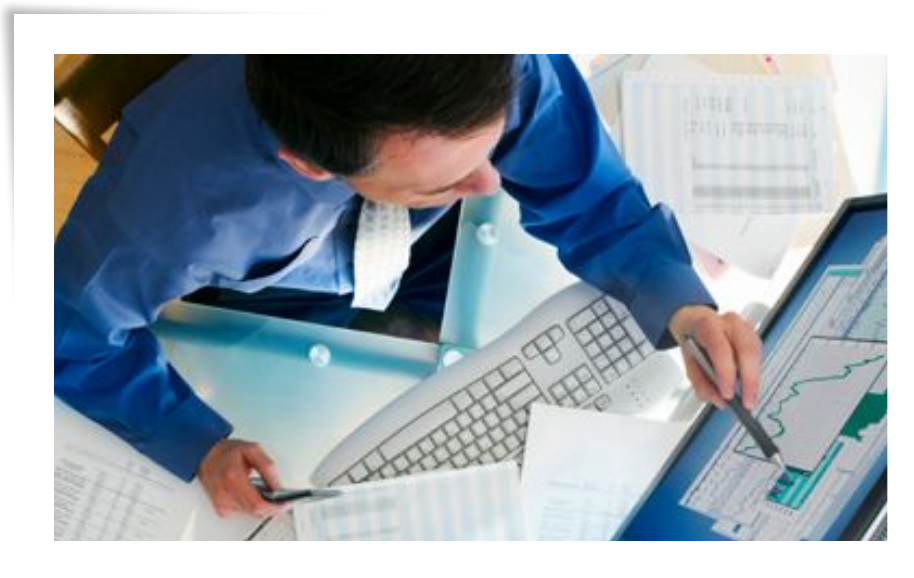
в случае, когда руководство аудируемого лица препятствует аудитору в получении внешних подтверждений относительно остатков по соответствующим счетам бухгалтерского учета.

## *Выбор аудитором формы модифицированного мнения зависит от:*

1-характера обстоятельств, явившихся причиной выражения модифицированного мнения: в результате существенного искажения бухгалтерской отчетности или возможного существенного ее искажения в случае отсутствия возможности получить достаточные надлежащие аудиторские доказательства;

2-суждения аудитора относительно степени распространения имевшего место или возможного влияния искажающих факторов на бухгалтерскую отчетность.

Зависимость формы модифицированного мнения от суждения аудитора о характере обстоятельств, ставших причиной выражения модифицированного мнения, и степени распространения их влияния (возможного влияния) на бухгалтерскую отчетность



***Аудитор должен выразить мнение с оговоркой в том случае, если:***

а) аудитор, получив достаточные надлежащие аудиторские доказательства, приходит к выводу, что влияние искажений, рассматриваемых по отдельности или в совокупности, является существенным, но не затронет большинство значимых элементов бухгалтерской (финансовой) отчетности (далее - всеобъемлющим);

б) у аудитора отсутствует возможность получения достаточных надлежащих аудиторских доказательств, на которых он мог бы основывать свое мнение, однако он приходит к выводу, что возможное влияние необнаруженных искажений может быть существенным для бухгалтерской отчетности, но не всеобъемлющим.



***Влияние искажения признается всеобъемлющим с точки зрения степени распространения его на бухгалтерскую отчетность или степени возможного распространения его на бухгалтерскую отчетность для тех случаев, когда аудитор не имеет возможности получить достаточные надлежащие аудиторские доказательства.***



***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.



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.





***Аудитор должен отказаться от выражения мнения в том случае:***

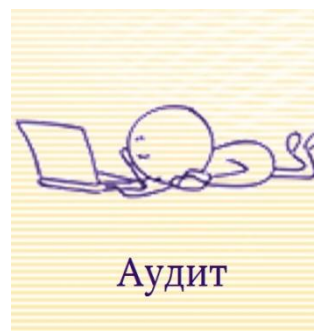
когда у него отсутствует возможность получения достаточных надлежащих аудиторских доказательств, на которых он мог бы основывать свое мнение, но он приходит к выводу, что возможное влияние необнаруженных искажений может быть одновременно существенным и всеобъемлющим для бухгалтерской отчетности.



Возможность отказа от проведения аудита может зависеть от стадии завершенности аудиторского задания на момент, когда руководство аудируемого лица устанавливает ограничение объема аудита. Если аудит по существу оказывается близким к завершению, то аудитор может принять решение завершить его, насколько позволяют обстоятельства, выразить отказ от выражения мнения и описать ограничение объема аудита в части, содержащей основание для отказа от выражения мнения, которая предшествует части, содержащей отказ от выражения мнения.

*В случае, когда аудитор модифицирует свое мнение, он должен в дополнение к обязательным элементам включить в аудиторское заключение отдельную часть с описанием обстоятельств, явившихся основанием для выражения модифицированного мнения*

**Специальная часть** размещается непосредственно перед частью, содержащей мнение аудитора. В зависимости от формы модифицированного мнения специальная часть именуется "Основание для выражения мнения с оговоркой", "Основание для выражения отрицательного мнения", "Основание для отказа от выражения мнения".



**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.

***Если аудитор выражает отрицательное мнение или отказывается от выражения мнения***

то он должен описать в специальной части иные ставшие ему известными обстоятельства, которые могли бы потребовать модифицирования мнения, а также их влияние на бухгалтерскую отчетность.



## В случае, когда аудитор выражает мнение с оговоркой или отрицательное мнение

описание ответственности аудитора в аудиторском заключении должно быть изменено: в него включается заявление о том, что аудитор полагает, что полученные в ходе аудита доказательства представляют достаточные и надлежащие основания для выражения модифицированного мнения о достоверности бухгалтерской отчетности.

пример



В случае, когда аудитор отказывается от выражения мнения из-за отсутствия возможности получить достаточные надлежащие аудиторские доказательства:

а) вводная часть аудиторского заключения должна быть изменена: в нее включается заявление о том, что аудитор был привлечен к проведению аудита бухгалтерской отчетности;

б) описание ответственности аудитора и объема аудита в аудиторском заключении должно быть изменено следующим образом: "Наша ответственность заключается в выражении мнения о достоверности бухгалтерской отчетности на основе проведения аудита в соответствии с федеральными стандартами аудиторской деятельности. Вследствие обстоятельств, указанных в части, содержащей основание для отказа от выражения мнения, у нас отсутствовала возможность получить достаточные надлежащие аудиторские доказательства, обеспечивающие основание для выражения мнения аудитора".

пример

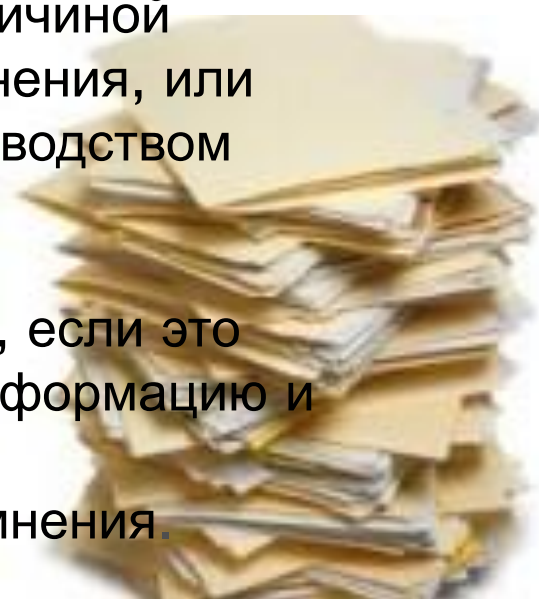


**Сообщение представителям собственников аудируемого лица обстоятельств, которые стали причиной предполагаемого модифицирования мнения в аудиторском заключении, и о предполагаемом содержании модифицированного мнения дает возможность:**

а) аудитору уведомить представителей собственников аудируемого лица о предполагаемом выражении модифицированного мнения и причинах (или обстоятельствах), приведших к этому;

б) аудитору найти понимание у представителей собственников аудируемого лица относительно фактов, ставших причиной предполагаемого выражения модифицированного мнения, или подтвердить наличие расхождений во мнении с руководством аудируемого лица при их наличии;

в) представителям собственников аудируемого лица, если это уместно, предоставить аудитору дополнительную информацию и пояснения в отношении обстоятельств, приведших к предполагаемому выражению модифицированного мнения.





## ЗАВИСИМОСТЬ ФОРМЫ МОДИФИЦИРОВАННОГО МНЕНИЯ ОТ СУЖДЕНИЯ АУДИТОРА О ХАРАКТЕРЕ ОБСТОЯТЕЛЬСТВ, СТАВШИХ ПРИЧИНОЙ ВЫРАЖЕНИЯ МОДИФИЦИРОВАННОГО МНЕНИЯ, И СТЕПЕНИ РАСПРОСТРАНЕНИЯ ИХ ВЛИЯНИЯ (ВОЗМОЖНОГО ВЛИЯНИЯ) НА БУХГАЛТЕРСКУЮ (ФИНАНСОВУЮ) ОТЧЕТНОСТЬ

Характер обстоятельств, ставших причиной выражения модифицированного мнения	Суждение аудитора о степени распространения влияния (возможного влияния) на бухгалтерскую (финансовую) отчетность	
	существенное влияние, но не всеобъемлющее	<u>существенное и всеобъемлющее влияние</u>
Бухгалтерская (финансовая) отчетность существенно искажена	<u>Мнение с оговоркой</u>	<u>Отрицательное мнение</u>
Отсутствие возможности получения достаточных надлежащих аудиторских доказательств	Мнение с оговоркой	<u>Отказ от выражения мнения</u>

Пример 1  
Аудиторское заключение с выражением мнения с оговоркой  
в связи с существенным искажением  
бухгалтерской отчетности

Аудиторское заключение составлено аудиторской организацией при следующих обстоятельствах:  
аудит проводился в отношении полного комплекта годовой бухгалтерской отчетности, состав которой установлен Федеральным законом "О бухгалтерском учете";  
условия аудиторского задания в части ответственности руководства аудируемого лица за бухгалтерскую отчетность соответствуют требованиям правил отчетности;  
в ходе аудита установлено, что стоимость основных средств искажена и искажение признано существенным для бухгалтерской отчетности, но не всеобъемлющим.

АУДИТОРСКОЕ ЗАКЛЮЧЕНИЕ

Указание адресата  
Сведения об аудируемом лице (наименование, государственный регистрационный номер, место нахождения)

Сведения об аудиторе (наименование организации, государственный регистрационный номер, место нахождения, наименование саморегулируемой организации аудиторов, членом которой является указанная аудиторская организация, номер в реестре аудиторов и аудиторских организаций саморегулируемой организации аудиторов)

Мы провели аудит прилагаемой бухгалтерской отчетности организации "УУУ", состоящей из бухгалтерского баланса по состоянию на 31 декабря 20X1 года, отчета о прибылях и убытках, отчета об изменениях капитала и отчета о движении денежных средств за 20X1 год, других приложений к бухгалтерскому балансу и отчету о прибылях и убытках и пояснительной записки.

Ответственность аудируемого лица  
за бухгалтерскую отчетность

Руководство аудируемого лица несет ответственность за составление и достоверность указанной бухгалтерской отчетности в соответствии с установленными правилами составления бухгалтерской отчетности и за систему внутреннего контроля, необходимую для составления бухгалтерской отчетности, не содержащей существенных искажений вследствие недобросовестных действий или ошибок.

Ответственность аудитора

Наша ответственность заключается в выражении мнения о достоверности бухгалтерской отчетности на основе проведенного нами аудита. Мы проводили аудит в соответствии с федеральными стандартами аудиторской деятельности. Данные стандарты требуют соблюдения применимых этических норм, а также планирования и проведения аудита таким образом, чтобы получить достаточную уверенность в том, что бухгалтерская отчетность не содержит существенных искажений.

Аудит включал проведение аудиторских процедур, направленных на получение аудиторских доказательств, подтверждающих числовые показатели в бухгалтерской отчетности и раскрытие в ней информации. Выбор аудиторских процедур является предметом нашего суждения, которое основывается на оценке риска существенных искажений, допущенных вследствие недобросовестных действий или ошибок. В процессе оценки данного риска нами рассмотрена система внутреннего контроля, обеспечивающая составление и достоверность бухгалтерской отчетности, с целью выбора соответствующих аудиторских процедур, но не с целью выражения мнения об эффективности системы внутреннего контроля. [Если в соответствии с условиями аудиторского задания аудитор должен выразить мнение об эффективности системы внутреннего контроля в связи с аудитом бухгалтерской отчетности, то последнее предложение формулируется следующим образом: "В процессе оценки данного риска нами рассмотрена система внутреннего контроля, обеспечивающая составление достоверной бухгалтерской отчетности, с целью выбора соответствующих условиям задания аудиторских процедур".]

Аудит также включал оценку надлежащего характера применяемой учетной политики и обоснованности оценочных показателей, полученных руководством аудируемого лица, а также оценку представления бухгалтерской отчетности в целом.

Мы полагаем, что полученные в ходе аудита доказательства представляют достаточные основания для выражения мнения с оговоркой о достоверности бухгалтерской отчетности.

Основание для выражения мнения с оговоркой

По статье "Основные средства" бухгалтерского баланса по состоянию на 31 декабря 20X1 года не отражена стоимость производственного оборудования в размере XXX тыс. рублей, а по статье "Налог на добавленную стоимость по приобретенным ценностям" этого же бухгалтерского баланса - сумма налога на добавленную стоимость, приходящаяся на стоимость указанного оборудования, в размере XXX тыс. рублей. Соответственно, по статье "Поставщики и подрядчики" бухгалтерского баланса по состоянию на 31 декабря 20X1 года не отражена кредиторская задолженность перед поставщиком в размере XXX тыс. рублей.

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 "УУУ" по состоянию на 31 декабря 20X1 года, результаты ее финансово-хозяйственной деятельности и движение денежных средств за 20X1 год в соответствии с установленными правилами составления бухгалтерской отчетности.

Руководитель, аудиторская  
организация "ААА"

[подпись]

Фамилия,  
инициалы

Дата аудиторского заключения

**Пример 2**  
**Аудиторское заключение с выражением**  
**отрицательного мнения в связи с существенным искажением**  
**бухгалтерской отчетности**

Аудиторское заключение составлено аудиторской организацией при следующих обстоятельствах:  
аудит проводился в отношении консолидированной финансовой отчетности, составленной руководством аудируемого лица в соответствии с правилами отчетности в части подготовки консолидированной финансовой отчетности;  
условия аудиторского задания в части ответственности руководства аудируемого лица за консолидированную финансовую отчетность соответствуют требованиям правил отчетности;  
в ходе аудита установлено, что консолидированная финансовая отчетность существенно искажена в связи с невключением в нее показателей дочернего общества. Влияние существенного искажения на консолидированную финансовую отчетность признано всеобъемлющим, но количественная его оценка не производилась, поскольку сделать это с достаточной надежностью не представлялось возможным.

**АУДИТОРСКОЕ ЗАКЛЮЧЕНИЕ**

Указание адресата  
Сведения об основном хозяйственном обществе (наименование, государственный регистрационный номер, место нахождения)  
Сведения об аудиторе (наименование организации, государственный регистрационный номер, место нахождения, наименование саморегулируемой организации аудиторов, членом которой является указанная аудиторская организация, номер в реестре аудиторов и аудиторских организаций саморегулируемой организации аудиторов)

Мы провели аудит прилагаемой консолидированной финансовой отчетности организации "YYY", состоящей из бухгалтерского баланса по состоянию на 31 декабря 20X1 года, отчета о прибылях и убытках, отчета об изменениях капитала и отчета о движении денежных средств за 20X1 год, других приложений к бухгалтерскому балансу и отчету о прибылях и убытках и пояснительной записки.

Ответственность аудируемого лица за консолидированную  
финансовую отчетность

Руководство аудируемого лица несет ответственность за составление и достоверность указанной консолидированной финансовой отчетности в соответствии с установленными правилами составления консолидированной финансовой отчетности и за систему внутреннего контроля, необходимую для составления консолидированной финансовой отчетности, не содержащей существенных искажений, допущенных вследствие недобросовестных действий или ошибок.

Ответственность аудитора

Наша ответственность заключается в выражении мнения о достоверности консолидированной финансовой отчетности на основе проведенного нами аудита. Мы проводили аудит в соответствии с федеральными стандартами аудиторской деятельности. Данные стандарты требуют соблюдения применимых этических норм, а также планирования и проведения аудита таким образом, чтобы получить достаточную уверенность в том, что консолидированная финансовая отчетность не содержит существенных искажений.

Аудит включал проведение аудиторских процедур, направленных на получение аудиторских доказательств, подтверждающих числовые показатели в консолидированной финансовой отчетности и раскрытие в ней информации. Выбор аудиторских процедур является предметом нашего суждения, которое основывается на оценке риска существенных искажений, допущенных вследствие недобросовестных действий или ошибок. В процессе оценки данного риска нами рассмотрена система внутреннего контроля, обеспечивающая составление и достоверность консолидированной финансовой отчетности, с целью выбора соответствующих аудиторских процедур, но не с целью выражения мнения об эффективности системы внутреннего контроля.

Аудит также включал оценку надлежащего характера применяемой учетной политики и обоснованности оценочных показателей, полученных руководством аудируемого лица, а также оценку представления консолидированной финансовой отчетности в целом.

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

**Основание для выражения отрицательного мнения**

Как указано в пункте X пояснительной записки, в консолидированную финансовую отчетность не были включены показатели дочернего общества "ZZZ", приобретенного в 20X1 году. В соответствии с требованиями правил отчетности в части подготовки консолидированной финансовой отчетности показатели дочернего общества подлежат включению в консолидированную финансовую отчетность с первого числа месяца, следующего за месяцем приобретения головной организацией соответствующего количества акций (доли в уставном капитале дочернего общества либо появления иной возможности определять решения, принимаемые дочерним обществом). Если бы показатели бухгалтерской отчетности дочернего общества "ZZZ" были включены в консолидированную финансовую отчетность, то это привело бы к существенным изменениям многих показателей консолидированной финансовой отчетности. Количественная оценка влияния искажения, допущенного при составлении консолидированной финансовой отчетности, не осуществлялась.

**Отрицательное мнение**

По нашему мнению, вследствие существенности обстоятельств, указанных в части, содержащей основание для выражения отрицательного мнения, консолидированная финансовая отчетность не отражает достоверно во всех существенных отношениях финансовое положение организации "YYY" и ее дочерних хозяйственных обществ по состоянию на 31 декабря 20X1 года, результаты их финансово-хозяйственной деятельности и движение денежных средств за 20X1 год в соответствии с установленными правилами составления консолидированной финансовой отчетности.

Руководитель, аудиторская  
организация "AAA"

[подпись]

Фамилия,  
инициалы

Дата аудиторского заключения

### Пример 3

Аудиторское заключение с выражением мнения с оговоркой в связи с тем, что аудитор не имел возможности получения достаточных надлежащих аудиторских доказательств

Аудиторское заключение составлено аудиторской организацией при следующих обстоятельствах: аудит проводился в отношении полного комплекта годовой бухгалтерской отчетности, состав которой установлен Федеральным законом "О бухгалтерском учете"; условия аудиторского задания в части ответственности руководства аудируемого лица за бухгалтерскую отчетность соответствуют требованиям правил отчетности; в ходе аудита аудитор не имел возможности получить достаточные надлежащие аудиторские доказательства в отношении вкладов в уставные капиталы дочерних обществ. Возможное влияние данного обстоятельства признано существенным, но не всеобъемлющим для бухгалтерской отчетности в целом.

#### АУДИТОРСКОЕ ЗАКЛЮЧЕНИЕ

##### Указание адресата

Сведения об аудируемом лице (наименование, государственный регистрационный номер, место нахождения)

Сведения об аудиторе (наименование организации, государственный регистрационный номер, место нахождения, наименование саморегулируемой организации аудиторов, членом которой является указанная аудиторская организация, номер в реестре аудиторов и аудиторских организаций саморегулируемой организации аудиторов)

Мы провели аудит прилагаемой бухгалтерской отчетности организации "YYY", состоящей из бухгалтерского баланса по состоянию на 31 декабря 20X1 года, отчета о прибылях и убытках, отчета об изменениях капитала и отчета о движении денежных средств за 20X1 год, других приложений к бухгалтерскому балансу и отчету о прибылях и убытках и пояснительной записки.

##### Ответственность аудируемого лица за бухгалтерскую отчетность

Руководство аудируемого лица несет ответственность за составление и достоверность указанной бухгалтерской отчетности в соответствии с установленными правилами составления бухгалтерской отчетности и за систему внутреннего контроля, необходимую для составления бухгалтерской отчетности, не содержащей существенных искажений вследствие недобросовестных действий или ошибок.

##### Ответственность аудитора

Наша ответственность заключается в выражении мнения о достоверности бухгалтерской отчетности на основе проведенного нами аудита. Мы проводили аудит в соответствии с федеральными стандартами аудиторской деятельности. Данные стандарты требуют соблюдения применимых этических норм, а также планирования и проведения аудита таким образом, чтобы получить достаточную уверенность в том, что бухгалтерская отчетность не содержит существенных искажений.

Аудит включал проведение аудиторских процедур, направленных на получение аудиторских доказательств, подтверждающих числовые показатели в бухгалтерской отчетности и раскрытие в ней информации. Выбор аудиторских процедур является предметом нашего суждения, которое основывается на оценке риска существенных искажений, допущенных вследствие недобросовестных действий или ошибок. В процессе оценки данного риска нами рассмотрена система внутреннего контроля, обеспечивающая составление и достоверность бухгалтерской отчетности, с целью выбора соответствующих аудиторских процедур, но не с целью выражения мнения об эффективности системы внутреннего контроля. [Если в соответствии с условиями аудиторского задания аудитор должен выразить мнение об эффективности системы внутреннего контроля в связи с аудитом бухгалтерской отчетности, то последнее предложение формулируется следующим образом: "В процессе оценки данного риска нами рассмотрена система внутреннего контроля, обеспечивающая составление достоверной бухгалтерской отчетности, с целью выбора соответствующих условиям задания аудиторских процедур".]

Аудит также включал оценку надлежащего характера применяемой учетной политики и обоснованности оценочных показателей, полученных руководством аудируемого лица, а также оценку представления бухгалтерской отчетности в целом.

Мы полагаем, что полученные в ходе аудита доказательства представляют достаточные основания для

выражения мнения с оговоркой о достоверности бухгалтерской отчетности.

#### Основание для выражения мнения с оговоркой

По статье "Долгосрочные финансовые вложения" бухгалтерского баланса по состоянию на 31 декабря 20X1 года отражены вклады в уставные капиталы дочерних обществ в размере XXX тыс. рублей. Мы не имели возможности получить достаточные надлежащие аудиторские доказательства в отношении первоначальной стоимости указанных финансовых вложений, поскольку нам было отказано в доступе к соответствующей финансовой информации. Как следствие, у нас отсутствует возможность определить, необходимы ли какие-либо корректировки указанного показателя.

#### Мнение с оговоркой

По нашему мнению, за исключением возможного 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 "YYY" по состоянию на 31 декабря 20X1 года, результаты ее финансово-хозяйственной деятельности и движение денежных средств за 20X1 год в соответствии с установленными правилами составления бухгалтерской отчетности.

Руководитель, аудиторская организация "ААА"

[подпись]

Фамилия, инициалы

Дата аудиторского заключения



#### Пример 4

Аудиторское заключение с отказом от выражения мнения в связи с тем, что аудитор не имел возможности получения достаточных надлежащих аудиторских доказательств в отношении отдельного элемента бухгалтерской отчетности

#### Отказ от выражения мнения

Вследствие существенности обстоятельств, указанных в части, содержащей основание для отказа от выражения мнения, у нас отсутствовала возможность получить достаточные надлежащие аудиторские доказательства, обеспечивающие основание для выражения мнения, и, соответственно, мы не выражаем мнение о достоверности бухгалтерской отчетности организации "YYY".

Аудиторское заключение составлено аудиторской организацией при следующих обстоятельствах: аудит проводился в отношении полного комплекта годовой бухгалтерской отчетности, состав которой установлен Федеральным законом "О бухгалтерском учете"; условия аудиторского задания в части ответственности руководства аудируемого лица за бухгалтерскую отчетность соответствуют требованиям правил отчетности;

в ходе аудита аудитор не имел возможности получить достаточные надлежащие аудиторские доказательства в отношении одного элемента бухгалтерской отчетности, а именно: в отношении финансовой информации по вкладу в совместную деятельность, размер которого составляет 90% от стоимости чистых активов аудируемого лица. Возможное влияние искажения бухгалтерской отчетности из-за отсутствия возможности получить достаточные надлежащие аудиторские доказательства сочтено аудитором одновременно существенным и всеобъемлющим.

Руководитель, аудиторская организация "AAA"

[подпись]

Фамилия, инициалы

Дата аудиторского заключения

#### АУДИТОРСКОЕ ЗАКЛЮЧЕНИЕ

##### Указание адресата

Сведения об аудируемом лице (наименование, государственный регистрационный номер, место нахождения)

Сведения об аудиторе (наименование организации, государственный регистрационный номер, место нахождения, наименование саморегулируемой организации аудиторов, членом которой является указанная аудиторская организация, номер в реестре аудиторов и аудиторских организаций саморегулируемой организации аудиторов)

Мы были привлечены к проведению аудита прилагаемой бухгалтерской отчетности организации "YYY", состоящей из бухгалтерского баланса по состоянию на 31 декабря 20X1 года, отчета о прибылях и убытках, отчета об изменениях капитала и отчета о движении денежных средств за 20X1 год, других приложений к бухгалтерскому балансу и отчету о прибылях и убытках и пояснительной записки.

##### Ответственность аудируемого лица за бухгалтерскую отчетность

Руководство аудируемого лица несет ответственность за составление и достоверность указанной бухгалтерской отчетности в соответствии с установленными правилами составления бухгалтерской отчетности и за систему внутреннего контроля, необходимую для составления бухгалтерской отчетности, не содержащей существенных искажений вследствие недобросовестных действий или ошибок.

##### Ответственность аудитора

Наша ответственность заключается в выражении мнения о достоверности бухгалтерской отчетности на основе проведения аудита в соответствии с федеральными стандартами аудиторской деятельности. Вследствие обстоятельств, указанных в части, содержащей основание для отказа от выражения мнения, у нас отсутствовала возможность получить достаточные надлежащие аудиторские доказательства, обеспечивающие основание для выражения мнения аудитора.

##### Основание для отказа от выражения мнения

Вклад организации "YYY" в совместную деятельность отражен по статье "Долгосрочные финансовые вложения" бухгалтерского баланса по состоянию на 31 декабря 20X1 года в сумме XXX, что составляет 90% от стоимости чистых активов по состоянию на 31 декабря 20X1 года. Нам было отказано в общении с руководством аудируемого лица. Как следствие, мы не имели возможности определить, необходимы ли какие-либо корректировки стоимости указанных финансовых вложений, а также связанных с ними потоков денежных средств, отраженных в отчете о движении денежных средств.

### Пример 5

Аудиторское заключение с отказом от выражения мнения в связи с тем, что аудитор не имел возможности получения достаточных надлежащих аудиторских доказательств в отношении нескольких элементов бухгалтерской отчетности

Аудиторское заключение составлено аудиторской организацией при следующих обстоятельствах: аудит проводился в отношении полного комплекта годовой бухгалтерской отчетности, состав которой установлен Федеральным законом "О бухгалтерском учете"; условия аудиторского задания в части ответственности руководства аудируемого лица за бухгалтерскую отчетность соответствуют требованиям правил отчетности; в ходе аудита аудитор не имел возможности получить достаточные надлежащие аудиторские доказательства в отношении многих элементов бухгалтерской отчетности, возможное влияние искажения бухгалтерской отчетности из-за отсутствия возможности получить достаточные надлежащие аудиторские доказательства сочтено аудитором одновременно существенным и всеобъемлющим; помимо аудита бухгалтерской отчетности нормативные правовые акты не предусматривают обязанность аудитора провести дополнительные процедуры в отношении этой отчетности.

### АУДИТОРСКОЕ ЗАКЛЮЧЕНИЕ

#### Указание адресата

Сведения об аудируемом лице (наименование, государственный регистрационный номер, место нахождения)

Сведения об аудиторе (наименование организации, государственный регистрационный номер, место нахождения, наименование саморегулируемой организации аудиторов, членом которой является указанная аудиторская организация, номер в реестре аудиторов и аудиторских организаций саморегулируемой организации аудиторов)

Мы были привлечены к проведению аудита прилагаемой бухгалтерской отчетности организации "YYY", состоящей из бухгалтерского баланса по состоянию на 31 декабря 20X1 года, отчета о прибылях и убытках, отчета об изменениях капитала и отчета о движении денежных средств за 20X1 год, других приложений к бухгалтерскому балансу и отчету о прибылях и убытках и пояснительной записки.

#### Ответственность аудируемого лица за бухгалтерскую отчетность

Руководство аудируемого лица несет ответственность за составление и достоверность указанной бухгалтерской отчетности в соответствии с установленными правилами составления бухгалтерской отчетности и за систему внутреннего контроля, необходимую для составления бухгалтерской (финансовой) отчетности, не содержащей существенных искажений вследствие недобросовестных действий или ошибок.

#### Ответственность аудитора

Наша ответственность заключается в выражении мнения о достоверности бухгалтерской отчетности на основе проведения аудита в соответствии с федеральными стандартами аудиторской деятельности. Вследствие обстоятельств, указанных в части, содержащей основание для отказа от выражения мнения, у нас отсутствовала возможность получить достаточные надлежащие аудиторские доказательства, обеспечивающие основание для выражения мнения аудитора.

#### Основание для отказа от выражения мнения

Мы не наблюдали за проведением инвентаризации материально-производственных запасов по состоянию на 31 декабря 20X1 года, так как эта дата предшествовала дате привлечения нас в качестве аудитора организации "YYY". Кроме того, ввод в сентябре 20X1 новой компьютерной системы учета дебиторской задолженности привел к множественным ошибкам в учете дебиторской задолженности. На дату составления нашего аудиторского заключения руководство аудируемого лица продолжает процесс устранения сбоев в системе и корректировку ошибок. Мы не смогли подтвердить или проверить с помощью альтернативных процедур величину дебиторской задолженности, включенную в состав статьи "Дебиторская задолженность" бухгалтерского баланса по состоянию на 31 декабря 20X1 года в сумме XXX. Как следствие, мы не имели возможности определить, необходимы ли какие-либо корректировки в отношении как отраженных, так и не отраженных в бухгалтерской отчетности величин запасов и дебиторской задолженности

и связанных с ними показателей отчета о прибылях и убытках, отчета об изменениях капитала и отчета о движении денежных средств.

### Отказ от выражения мнения

Вследствие существенности обстоятельств, указанных в части, содержащей основание для отказа от выражения мнения, у нас отсутствовала возможность получить достаточные надлежащие аудиторские доказательства, обеспечивающие основание для выражения мнения, и, соответственно, мы не выражаем мнение о достоверности бухгалтерской отчетности организации "YYY".

Руководитель, аудиторская  
организация "ААА"

[подпись]

Фамилия,  
инициалы

Дата аудиторского заключения



# 2010 год – вступление в силу новых федеральных стандартов

## стандартов

ПРАВИЛО (СТАНДАРТ)

№6. АУДИТОРСКОЕ

ЗАКЛЮЧЕНИЕ ПО

ФИНАНСОВОЙ

(БУХГАЛТЕРСКОЙ)

ОТЧЕТНОСТИ

утрачено  
о силу

ФСАД 1/2010  
«Аудиторское  
заключение о  
бухгалтерской  
(финансовой)  
отчётности и

формирование мнения  
о её достоверности»

ФСАД 2/2010  
«Модифицированно  
е мнение в  
аудиторском  
заключении»



# ФСАД 3/2010

- ▶ Федеральный стандарт аудиторской деятельности устанавливает требования к форме и содержанию дополнительной информации, включаемой в аудиторское заключение.
- ▶ Аудиторская организация и индивидуальный аудитор (далее именуются "аудитор") могут включить в аудиторское заключение дополнительную информацию с тем, чтобы привлечь внимание пользователей бухгалтерской (финансовой) отчетности к:
  - ▶ а) отраженному в бухгалтерской (финансовой) отчетности (далее - бухгалтерская отчетность) обстоятельству, которое, по мнению аудитора, настолько важно, что является основополагающим для понимания бухгалтерской отчетности ее пользователями;
  - ▶ б) не отраженному в бухгалтерской отчетности обстоятельству, которое может способствовать пониманию пользователями бухгалтерской отчетности аудита, ответственности аудитора или содержания аудиторского заключения.



# Дополнительная информация в аудиторском заключении

Может быть выражена в виде:



привлекающей  
внимание части  
(важные  
обстоятельства)

содержащей  
прочие факты  
части  
(прочие  
сведения)

# Привлекающая внимание часть

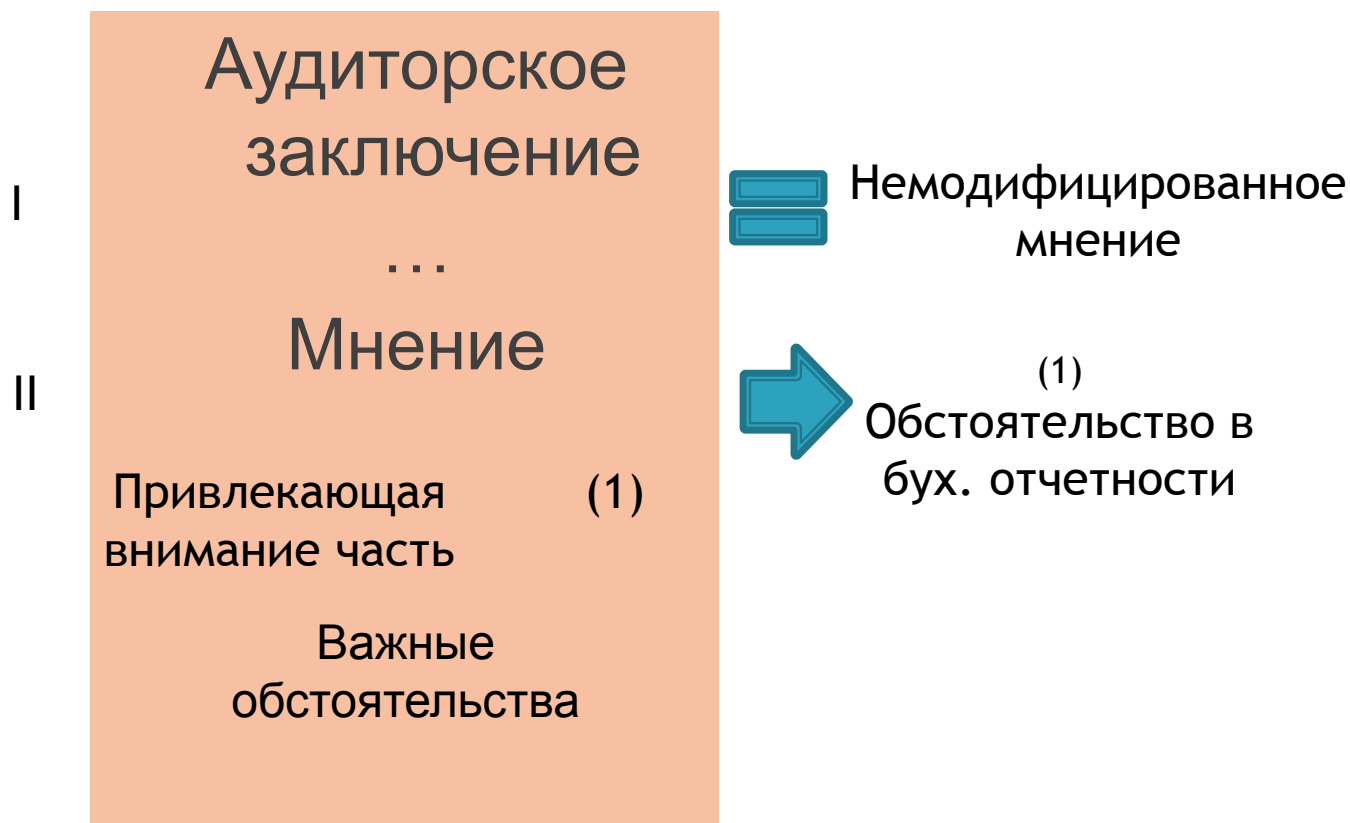


Аудиторское  
заключение



Привлекающая  
внимание часть

# Привлекающая внимание часть должна:



# Содержащая прочие факты часть

- Если аудитор считает необходимым привлечь внимание пользователей бухгалтерской отчетности к не отраженному в этой отчетности обстоятельству, которое может способствовать пониманию пользователями бухгалтерской отчетности процесса и результатов аудита, ответственности аудитора или содержания аудиторского заключения, то он включает в аудиторское заключение часть, в которой приводится дополнительная информация, относящаяся к не отраженному в бухгалтерской отчетности обстоятельству, которое, по мнению аудитора, может способствовать пониманию пользователями бухгалтерской отчетности процесса и результатов аудита, ответственности аудитора или содержания аудиторского заключения.

# Содержащая прочие факты часть

- Также содержащая прочие факты часть может быть включена в аудиторское заключение в случае, когда аудиторское заключение предназначено ограниченному кругу адресатов.



# Расположение содержащей прочие факты части в аудиторском заключении зависит от характера сообщаемой в ней информации:

Аудиторское  
заключение

...

Мнение

...

Важные  
обстоятельства

...

Прочие  
сведения

Аудиторское  
заключение

...

Ответственнос  
ть аудитора

...

Прочие  
сведения

Аудиторское  
заключение

...

Прочие  
сведения

- Если аудитор предполагает, что в аудиторское заключение будет включена привлекающая внимание часть или содержащая прочие факты часть, то он должен сообщить представителям собственника аудируемого лица об этом, а также о предполагаемом содержании этих частей.



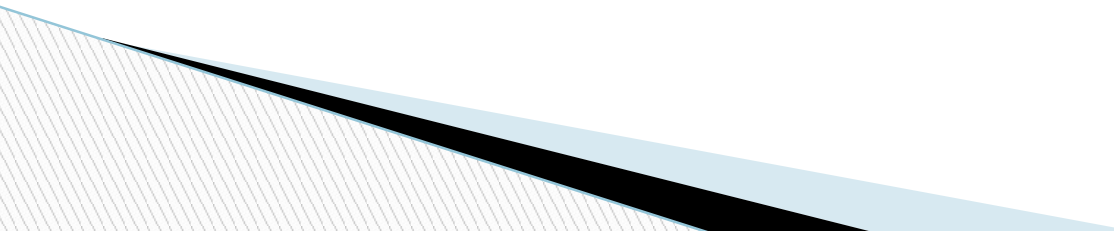
# Влияние СПОД на аудиторское заключение

- ▣ **Дата подписания** аудиторского заключения должна соответствовать дате, когда был завершен аудит, но не ранее даты подписания или утверждения финансовой отчетности аудируемого лица. **События после отчетной даты** — события, происходящие с момента окончания отчетного периода до даты подписания аудиторского заключения, и факты, обнаруженные после даты подписания аудиторского заключения.



# Влияние СПОД на аудиторское заключение

Выделяют следующие виды событий, произошедших после даты составления бухгалтерской отчетности:

- ▣ события, произошедшие до даты подписания аудиторского заключения;
  - ▣ события, произошедшие после даты подписания аудиторского заключения, но до даты представления пользователям отчетности;
  - ▣ события, обнаруженные после предоставления пользователям отчетности.
- 

# Действия аудитора в отношении событий после отчетной даты

Период  
возникновения  
ситуации

Действия аудитора

До утверждения финансовой отчетности и аудиторского заключения акционерами	При внесении изменений в финансовую отчетность выполнить соответствующие процедуры, подготовить новое аудиторское заключение (с датой не ранее даты подписания или утверждения изменений в финансовой отчетности)
До представления аудиторского заключения	Выразить мнение с оговоркой или отрицательное мнение, если руководство аудируемого лица не вносит изменений в финансовую отчетность, в то время как аудитор считает, что они должны быть внесены
После выдачи ауди-	Сообщить руководству аудируемого лица, что финансовая

Спасибо за внимание!!!

