



Аудиторское заключение

1. Понятие и содержание аудиторского заключения
2. Виды аудиторского заключения

Нормативная база:

- ст. 6 307-ФЗ от 29.12.08г. «Об аудиторской деятельности»**
- МСА 700 «Формирование мнения и составление заключения о финансовой отчетности»**
- МСА 701 «Информирование о ключевых вопросах аудита в аудиторском заключении»**
- МСА 705 «Модифицированное мнение в аудиторском заключении»**
- МСА 706 «Разделы «Важные обстоятельства» и «Прочие сведения» в аудиторском заключении**

1 Вопрос. Понятие и содержание аудиторского заключения

Аудиторское заключение - официальный документ, предназначенный для пользователей бухгалтерской (финансовой) отчетности аудируемых лиц, содержащий выраженное в установленной форме мнение аудиторской организации, индивидуального аудитора о достоверности бухгалтерской (финансовой) отчетности аудируемого лица (ст. 6 307-ФЗ от 29.12.08г.).

Аудиторское заключение представляется:

- ***аудируемому лицу*** либо лицу, заключившему договор оказания аудиторских услуг;
- организация, которая подлежит обязательному аудиту, должна сдавать аудиторское заключение в ***орган статистики***. Это надо сделать одновременно с представлением годовой бухгалтерской отчетности (ч. 2 ст. 18 Закона N 402-ФЗ, Приложение к Письму Минфина от 29.01.2014 N 07-04-18/01).

Если к этому моменту аудиторское заключение еще не готово, то его надо сдать в течение 10 рабочих дней со дня, следующего за датой аудиторского заключения, но не позднее 31 декабря года, следующего за отчетным (ч. 2 ст. 18 Закона N 402-ФЗ, Приложение к Письму Минфина от 29.01.2014 N 07-04-18/01).

Аудиторское заключение включает в себя: -

- 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;
- 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;
- 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.**

Заголовок

Аудиторское заключение должно иметь заголовок, четко указывающий на то, что этот документ является заключением независимого аудитора

Адресат

Адресат аудиторского заключения должен быть обозначен надлежащим образом в соответствии с условиями аудиторского задания.

Мнение аудитора

Первый раздел аудиторского заключения должен включать мнение аудитора и иметь заголовок "Мнение".

В разделе "Мнение" аудиторского заключения также необходимо:

- указать организацию, в отношении финансовой отчетности которой проведен аудит;
- указать на факт проведения аудита данной финансовой отчетности;
- указать название каждого отчета, который входит в состав финансовой отчетности;
- дать ссылку на примечания, включая краткий обзор основных положений учетной политики;
- указать дату или период, охваченный каждым финансовым отчетом, входящим в состав финансовой отчетности

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:

(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].

При выражении немодифицированного мнения о финансовой отчетности, подготовленной в соответствии с концепцией соответствия, мнение аудитора должно указывать на то, что прилагаемая финансовая отчетность подготовлена во всех существенных аспектах в соответствии с применимой концепцией подготовки финансовой отчетности

Основание для выражения мнения

Аудиторское заключение должно включать раздел с заголовком "Основание для выражения мнения", следующий непосредственно за разделом "Мнение), а также:

- содержать заявление о том, что аудит был проведен в соответствии с Международными стандартами аудита;
- содержать ссылку на раздел аудиторского заключения, описывающий обязанности аудитора в соответствии с МСА;
- включать заявление о том, что аудитор независим по отношению к организации согласно соответствующим этическим требованиям, применимым к аудиту, и выполнил прочие этические обязанности аудитора в соответствии с данными требованиями. Это заявление должно указывать на юрисдикцию, в которой приняты соответствующие этические требования, или содержать ссылку на Кодекс этики профессиональных бухгалтеров Совета по международным стандартам этики для бухгалтеров (Кодекс СМСЭБ);
- содержать заявление о том, считает ли аудитор, что полученные им аудиторские доказательства являются достаточными и надлежащими, чтобы служить основанием для выражения мнения аудитора.

- Дата подписания аудиторского заключения должна соответствовать дате, когда был завершен аудит, так как данное обстоятельство предоставляет пользователю основания полагать, что аудитор учел влияние, которое оказали на финансовую (бухгалтерскую) отчетность и аудиторское заключение события и операции, известные аудитору и возникшие до этой даты.
- Аудиторское заключение должно быть подписано руководителем аудитора или уполномоченным руководителем лицом и лицом, проводившим аудит (лицом, возглавлявшим проверку), с указанием номера и срока действия его квалификационного аттестата.
- Подписи должны быть скреплены печатью.
- 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

2 Вопрос. Виды аудиторского заключения

- немодифицированное мнение
- модифицированное мнение

Обстоятельства, требующие выражения модифицированного мнения аудитора

Аудитор должен выразить модифицированное мнение в аудиторском заключении в случаях, когда:

(a) на основании полученных аудиторских доказательств аудитор приходит к выводу о том, что финансовая отчетность, рассматриваемая в целом, содержит существенные искажения, или

(b) аудитор не может получить достаточные надлежащие аудиторские доказательства, чтобы сделать вывод о том, что финансовая отчетность, рассматриваемая в целом, не содержит существенных искажений.

МСА 706 определяет **три** типа модифицированного мнения, а именно:

- мнение с оговоркой,
- отрицательное мнение
- отказ от выражения мнения.

Решение о том, какой *тип модифицированного мнения* является надлежащим, зависит:

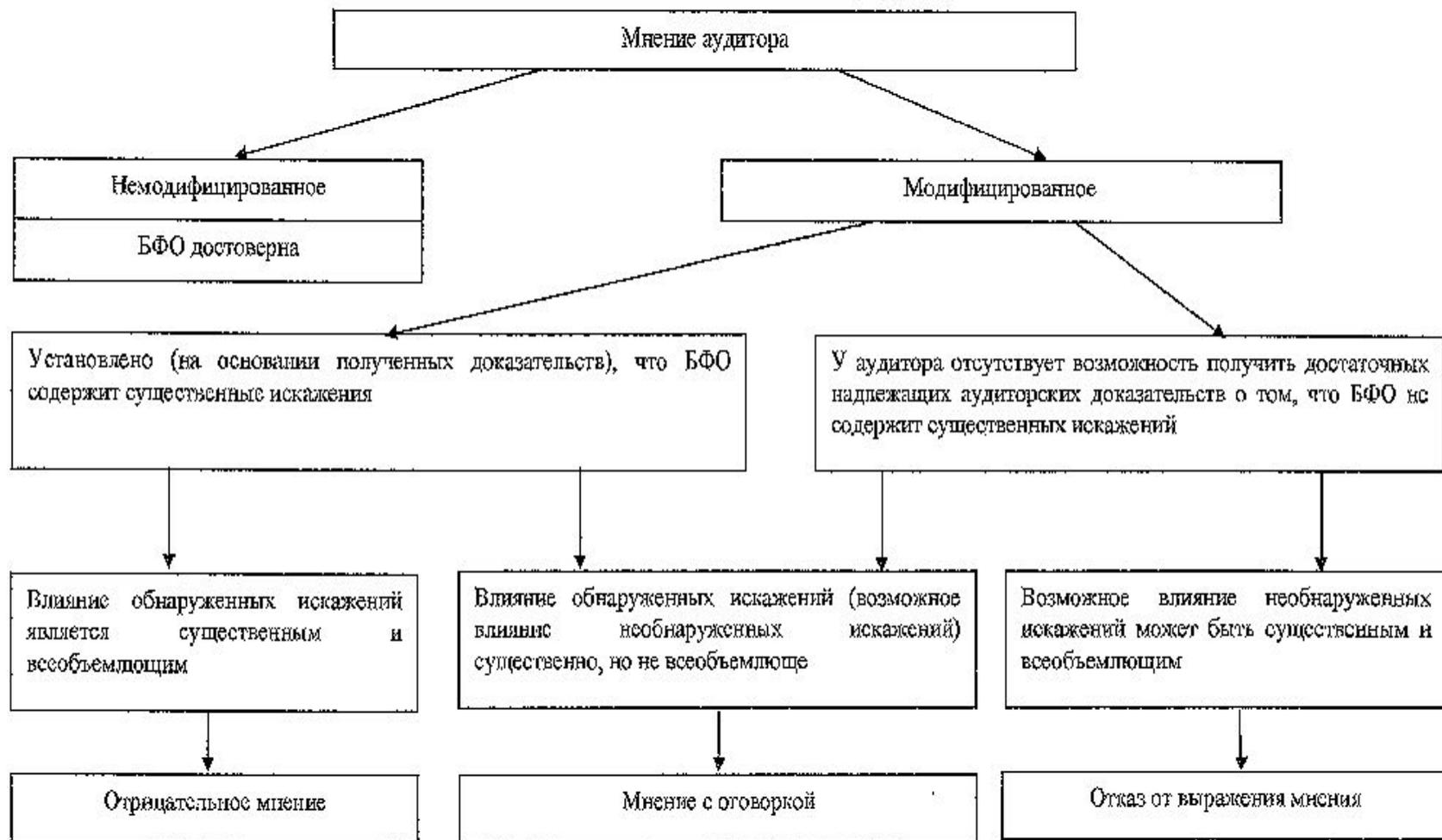
(a) от характера вопроса, послужившего основанием для выражения модифицированного мнения, то есть имеются ли существенные искажения в финансовой отчетности или, в случае невозможности получить достаточные надлежащие аудиторские доказательства, есть ли вероятность наличия таких существенных искажений;

(b) суждения аудитора в отношении всеобъемлющего характера влияния, в том числе возможного, такого вопроса на финансовую отчетность

Термин «**всеобъемлющий**» используется применительно к искажениям для описания влияния, оказываемого искажениями на финансовую отчетность, или возможного влияния на финансовую отчетность искажений, если такие имеются, которые остаются невыявленными вследствие невозможности получить достаточные надлежащие аудиторские доказательства.

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



Мнение с оговоркой

Аудитор выражает *мнение с оговоркой* в тех случаях, когда:

- аудитор, получив достаточные надлежащие аудиторские доказательства, приходит к выводу о том, что искажения в отдельности или в совокупности являются существенными для финансовой отчетности, но не всеобъемлющими, или
- аудитор не может получить достаточные надлежащие аудиторские доказательства для обоснования своего мнения, но приходит к выводу о том, что возможное влияние на финансовую отчетность невыявленных искажений, если такие имеются, может быть существенным, но не всеобъемлющим.

Основание для выражения мнения с оговоркой

Запасы Организации отражены в отчете о финансовом положении в сумме xxx. Руководство отразило запасы не по наименьшей из двух величин - себестоимости или чистой цене реализации, а только по себестоимости, что является отклонением от МСФО. Данные бухгалтерского учета Организации свидетельствуют о том, что, если бы руководство отражало запасы по наименьшей из двух величин - себестоимости или чистой цене реализации, стоимость запасов необходимо было бы уменьшить на сумму xxx до чистой цены реализации. Следовательно, себестоимость продаж увеличилась бы на xxx, а налог на прибыль, чистая прибыль и акционерный капитал уменьшились бы на xxx, xxx и xxx соответственно.

Отрицательное мнение

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.

Основание для выражения отрицательного мнения

Как объясняется в Примечании X, Группа не консолидировала финансовую отчетность своей дочерней организации XYZ, которую она приобрела в 20X1 году, так как она еще не смогла определить справедливую стоимость некоторых существенных активов и обязательств дочерней организации на дату приобретения. Следовательно, данная инвестиция учитывается по стоимости приобретения. Согласно МСФО организация должна была консолидировать данную дочернюю организацию и учитывать приобретение на основании предварительно оцененных сумм. Если бы организация XYZ была консолидирована, это повлияло бы существенным образом на многие элементы в прилагаемой консолидированной финансовой отчетности. Влияние на консолидированную финансовую отчетность в результате невключения организации XYZ в консолидацию не было определено.

Отказ от выражения мнения

- Аудитор отказывается выразить мнение в том случае, когда он не может получить достаточные надлежащие аудиторские доказательства для обоснования своего мнения и приходит к выводу о том, что возможное влияние на финансовую отчетность невыявленных искажений, если такие имеются, может быть одновременно существенным и всеобъемлющим.

Аудитор отказывается выразить мнение в том случае, когда в исключительно редких ситуациях, связанных с наличием многочисленных факторов неопределенности, он приходит к выводу о том, что, несмотря на полученные достаточные надлежащие аудиторские доказательства в отношении каждого фактора неопределенности, невозможно сформировать мнение о финансовой отчетности вследствие потенциального воздействия факторов неопределенности друг на друга и их возможного совокупного влияния на финансовую отчетность.

Основание для отказа от выражения мнения

Мы были назначены аудиторами Организации только после 31 декабря 20X1 года и, следовательно, не наблюдали за проведением инвентаризации запасов в начале и в конце года. Мы не смогли с помощью альтернативных процедур удостовериться в количестве запасов, имевшихся в наличии на 31 декабря 20X0 года и 31 декабря 20X1 года, которые отражены в отчетах о финансовом положении в сумме xxx и xxx соответственно. Кроме того, введение новой компьютеризированной системы учета дебиторской задолженности в сентябре 20X1 года привело к многочисленным ошибкам в дебиторской задолженности. На дату нашего аудиторского заключения руководство продолжало работу над устранением недостатков системы и исправлением ошибок. Мы не смогли подтвердить или проверить с помощью альтернативных процедур дебиторскую задолженность, отраженную в отчете о финансовом положении в общей сумме xxx по состоянию на 31 декабря 20X1 года. В результате этих обстоятельств мы не смогли определить, есть ли необходимость внесения корректировок в отношении отраженных или не отраженных в бухгалтерском учете сумм запасов и дебиторской задолженности, а также элементов отчета о совокупном доходе, отчета об изменениях в собственном капитале и отчета о движении денежных средств.

Заведомо ложное аудиторское заключение - аудиторское заключение, составленное без проведения аудита или составленное по результатам аудита, но явно противоречащее содержанию документов, представленных аудиторской организации, индивидуальному аудитору и рассмотренных в ходе аудита. Заведомо ложным аудиторское заключение признается по решению суда.

6. С заявлением в суд о признании аудиторского заключения заведомо ложным вправе обращаться:

- 1) лица, которым адресовано аудиторское заключение (в отношении адресованных им аудиторских заключений);
 - 2) Центральный банк Российской Федерации (в отношении аудиторских заключений о бухгалтерской (финансовой) отчетности организаций, в отношении которых он осуществляет контроль и надзор);
 - 3) федеральный орган исполнительной власти, осуществляющий функции по контролю и надзору в финансово-бюджетной сфере (далее - уполномоченный федеральный орган по контролю и надзору) (в отношении аудиторских заключений о бухгалтерской (финансовой) отчетности организаций, указанных в [части 3 статьи 5 настоящего Федерального закона](#));
 - 4) государственная корпорация "Агентство по страхованию вкладов" (в отношении аудиторских заключений о бухгалтерской (финансовой) отчетности кредитных организаций);
 - 5) иные лица в случаях, определенных федеральными законами.
- (часть 6 введена Федеральным [законом от 01.12.2014 N 403-ФЗ](#))