

Об утверждении федеральных стандартов аудиторской деятельности

Приказ · № 46н · от 20.05.2010 · Министерство финансов · Утратил силу

ПРИКАЗ

Министерства финансов Российской Федерации

от 20 мая 2010 г. N 46н

Об утверждении федеральных стандартов аудиторской деятельности

Зарегистрирован Минюстом России 7 июля 2010 г.

Регистрационный N 17736

В соответствии с Федеральным законом от 30 декабря 2008 г. N 307-ФЗ "Об аудиторской деятельности" (Собрание законодательства Российской Федерации, 2009, N 1, ст. 15) и постановлением Правительства Российской Федерации от 30 июня 2004 г. N 329 "О Министерстве финансов Российской Федерации" (Собрание законодательства Российской Федерации, 2004, N 31, ст. 3258; N 49, ст. 4908; 2005, N 23, ст. 2270; N 52, ст. 5755; 2006, N 32, ст. 3569; N 47, ст. 4900; 2007, N 23, ст. 2801; N 45, ст. 5491; 2008, N 5, ст. 411; N 46, ст. 5337; 2009, N 3, ст. 378; N 6, ст. 738; N 8, ст. 973; N 11, ст. 1312; N 26, ст. 3212; N 31, ст. 3954; 2010, N 5, ст. 531; N 9, ст. 967; N 11, ст. 1224) приказываю:

1. Утвердить прилагаемые федеральные стандарты аудиторской деятельности, разработанные в соответствии с международными стандартами аудита.
2. Установить, что настоящий приказ вступает в силу с даты вступления в силу постановления Правительства Российской Федерации о признании утратившим силу правила (стандарта) N 6 "Аудиторское заключение по финансовой (бухгалтерской) отчетности", утвержденного постановлением Правительства Российской Федерации от 23 сентября 2002 г. N 696 "Об утверждении федеральных правил (стандартов) аудиторской деятельности" (Собрание законодательства Российской Федерации, 2002, N 39, ст. 3797; 2003, N 28, ст. 2930; 2004, N 42, ст. 4132; 2005, N 17, ст. 1562; 2006, N 36, ст. 3831; 2008, N 31, ст. 3734; N 49, ст. 5830).

Заместитель Председателя

Правительства Российской Федерации -

Министр финансов Российской Федерации А.Л.Кудрин

Приложение N 1

к приказу

ФЕДЕРАЛЬНЫЙ СТАНДАРТ АУДИТОРСКОЙ ДЕЯТЕЛЬНОСТИ (ФСАД 1/2010)

Аудиторское заключение о бухгалтерской (финансовой) отчетности и формирование мнения о ее достоверности

1. Настоящий федеральный стандарт аудиторской деятельности определяет требования к форме, содержанию, порядку подписания и представления аудиторского заключения, а также к порядку формирования мнения о достоверности бухгалтерской (финансовой) отчетности.
2. По результатам проведенного аудита аудиторская организация и индивидуальный аудитор (далее именуются - аудитор) должны выразить в аудиторском заключении мнение о достоверности бухгалтерской (финансовой) отчетности аудируемого лица (далее - бухгалтерская отчетность), сформированное на основе полученных аудиторских доказательств.
3. Аудиторское заключение должно содержать:
 - а) наименование "Аудиторское заключение";
 - б) указание адресата (акционеры акционерного общества, участники общества с ограниченной ответственностью, иные лица);
 - в) сведения об аудируемом лице: наименование, государственный регистрационный номер, место

нахождения;

г) сведения об аудиторской организации, индивидуальном аудиторе: наименование организации, фамилию, имя, отчество индивидуального аудитора, государственный регистрационный номер, место нахождения, наименование саморегулируемой организации аудиторов, членом которой является, номер в реестре аудиторов и аудиторских организаций саморегулируемой организации аудиторов;

д) перечень (состав) бухгалтерской отчетности, в отношении которой проводился аудит, с указанием периода, за который она составлена, при этом, если аудитору становится известно, что проаудированная бухгалтерская отчетность будет включена в документ, который содержит прочую информацию, например, в годовой отчет, аудитор может, если форма представления это позволяет, указать те страницы, на которых будет представлена проаудированная бухгалтерская отчетность;

е) распределение ответственности в отношении указанной бухгалтерской отчетности между аудируемым лицом и аудитором;

ж) сведения о работе, выполненной аудитором для выражения мнения (объем аудита);

з) мнение аудитора с указанием обстоятельств, которые оказывают или могут оказать существенное влияние на достоверность бухгалтерской отчетности;

и) подпись аудитора;

к) дату аудиторского заключения.

Аудиторское заключение, помимо указанного в настоящем пункте, должно содержать утверждение о том, что бухгалтерская отчетность была проаудирована аудитором.

4. Описание распределения ответственности в отношении бухгалтерской отчетности между аудируемым лицом и аудитором, а также объема аудита приводится в частях аудиторского заключения, озаглавленных "Ответственность аудируемого лица за бухгалтерскую отчетность" и "Ответственность аудитора".

5. В части аудиторского заключения "Ответственность аудируемого лица за бухгалтерскую отчетность" должно быть приведено:

а) указание на уполномоченных аудируемым лицом лиц, отвечающих за составление и достоверность бухгалтерской отчетности в соответствии с правилами отчетности. При этом должны использоваться термины в соответствии с законодательством Российской Федерации;

б) описание ответственности указанных лиц за составление и достоверность бухгалтерской отчетности в соответствии с правилами отчетности. Такое описание должно включать заявление о том, что указанные лица несут ответственность за составление и достоверность бухгалтерской отчетности в соответствии с правилами отчетности и за систему внутреннего контроля, необходимую для составления бухгалтерской отчетности, не содержащей существенных искажений, допущенных вследствие недобросовестных действий или ошибок.

6. В части аудиторского заключения "Ответственность аудитора" приводится описание объема аудита и указывается, что:

а) ответственность аудитора заключается в выражении мнения на основе проведенного аудита;

б) аудит был проведен в соответствии с федеральными стандартами аудиторской деятельности, а также, что эти стандарты требуют соблюдения применимых требований профессиональной этики аудиторов (этических норм), а также планирования и проведения аудита таким образом, чтобы получить достаточную уверенность в том, что бухгалтерская отчетность достоверна во всех существенных отношениях. При этом аудитор не должен указывать в аудиторском заключении на то, что аудит был проведен в соответствии с федеральными стандартами аудиторской деятельности, если аудитором не были выполнены все требования этих стандартов, уместные для применения в условиях конкретного аудиторского задания;

в) аудитор полагает, что полученные в ходе аудита доказательства представляют достаточные и надлежащие основания для выражения мнения.

7. Если договором на проведение аудита бухгалтерской отчетности предусмотрено проведение аудита как в соответствии с федеральными стандартами аудиторской деятельности, так и международными стандартами аудита, то в дополнение к указанию, что аудит проведен в соответствии с федеральными стандартами аудиторской деятельности, аудиторское заключение может содержать указание на международные стандарты аудита. Такое указание может быть включено в аудиторское заключение только в случае, если не существует различий между требованиями федеральных стандартов аудиторской деятельности и требованиями международных стандартов аудита, которые могли бы привести аудитора к необходимости выражения разных мнений или невключения части, привлекающей внимание, в тех случаях, когда это требуется международными стандартами аудита.

8. Объем аудита описывается посредством включения в аудиторское заключение следующих положений:

- а) аудит включает проведение аудиторских процедур, направленных на получение аудиторских доказательств, подтверждающих числовые показатели в бухгалтерской отчетности и раскрытую в ней информацию;
- б) выбор аудиторских процедур является предметом суждения аудитора, которое основывается на оценке риска существенных искажений, допущенных вследствие недобросовестных действий или ошибок. В процессе оценки данного риска аудитор рассматривает систему внутреннего контроля аудируемого лица, обеспечивающую составление и достоверность бухгалтерской отчетности, с целью выбора соответствующих аудиторских процедур, но не с целью выражения мнения об эффективности системы внутреннего контроля аудируемого лица. Если в соответствии с условиями аудиторского задания аудитор принимает обязательство выразить мнение об эффективности системы внутреннего контроля аудируемого лица в связи с аудитом бухгалтерской отчетности, то утверждение, что рассмотрение аудитором системы внутреннего контроля аудируемого лица осуществляется не для целей выражения мнения в отношении эффективности системы внутреннего контроля аудируемого лица, не включается в аудиторское заключение;
- в) аудит включает оценку надлежащего характера применяемой аудируемым лицом учетной политики и обоснованности оценочных значений, полученных руководством аудируемого лица, а также оценку представления бухгалтерской отчетности в целом.

9. Аудиторское заключение должно включать часть, озаглавленную "Мнение", в которой приводится мнение аудитора по поводу того, отражает ли бухгалтерская отчетность достоверно во всех существенных отношениях финансовое положение аудируемого лица по состоянию на отчетную дату, результаты его финансово-хозяйственной деятельности и движение денежных средств за отчетный период в соответствии с установленными правилами составления бухгалтерской отчетности (далее - мнение).

10. Прежде чем приступить к формированию мнения, аудитор должен убедиться, достигнута ли в ходе аудита достаточная уверенность в том, что бухгалтерская отчетность в целом не содержит существенных искажений в результате недобросовестных действий или ошибок. Указанное убеждение должно базироваться на:

- а) выводе относительно того, были ли получены достаточные надлежащие аудиторские доказательства;
- б) выводе относительно того, являются ли неисправленные искажения, взятые по отдельности или в совокупности, существенными;
- в) выводах, формирование которых требуется пунктами 11-13 настоящего стандарта.

11. Аудитор должен сделать вывод относительно того, составлена ли бухгалтерская отчетность во всех существенных отношениях в соответствии с установленными правилами составления бухгалтерской отчетности (далее - правила отчетности). При формировании данного вывода аудитором должен быть рассмотрен принятый аудируемым лицом порядок составления и

представления бухгалтерской отчетности, включая возможные искажения в результате действий руководства этого аудируемого лица. В ходе такого рассмотрения аудитор может стать известно о возможных искажениях в результате действий руководства этого аудируемого лица. Аудитор может прийти к выводу, что недостаточная объективность руководства аудируемого лица в отношении составления и представления бухгалтерской отчетности наряду с влиянием неисправленных искажений вызывает существенное искажение бухгалтерской отчетности в целом. Признаками недостаточной объективности руководства аудируемого лица, которые могут повлиять на вывод аудитора относительно того, существенно ли искажена в целом бухгалтерская отчетность, могут являться:

- а) выборочная корректировка руководством аудируемого лица выявленных в ходе аудита и доведенных до его сведения искажений (например, корректировка искажений, результат которых приводит к увеличению отражаемых в бухгалтерской отчетности доходов, но не их снижению);
- б) возможные искажения получаемых руководством аудируемого лица оценочных показателей.

12. При формировании мнения о достоверности бухгалтерской отчетности аудитор должен оценить, в частности:

- а) общий порядок составления и представления бухгалтерской отчетности, ее состав и содержание;
- б) соответствие отраженной в бухгалтерской отчетности информации принятым аудируемым лицом способам ведения бухгалтерского учета, существенно влияющим на оценку и принятие решений заинтересованными пользователями бухгалтерской отчетности;
- в) обоснованность принятой учетной политики;
- г) обоснованность оценочных показателей, полученных руководством аудируемого лица;
- д) является ли информация, отраженная в бухгалтерской отчетности, надежной, сопоставимой, понятной и уместной;
- е) дает ли бухгалтерская отчетность, в том числе отраженная в ней информация, достоверное представление об имевших место хозяйственных операциях и событиях, и позволяет ли эта отчетность предполагаемым пользователям судить о влиянии существенных операций и событий на бухгалтерскую отчетность;
- ж) уместна ли используемая в бухгалтерской отчетности терминология, включая наименование каждой составляющей бухгалтерской отчетности.

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.

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

15. Аудитор должен выразить немодифицированное мнение в случае, когда он приходит к выводу, что бухгалтерская отчетность отражает достоверно во всех существенных отношениях финансовое положение аудируемого лица и результаты его финансовой деятельности в соответствии с правилами отчетности.

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".

17. Аудитор должен выразить модифицированное мнение в аудиторском заключении, если:

- а) на основании полученных аудиторских доказательств установлено, что бухгалтерская отчетность,

рассматриваемая в целом, содержит существенные искажения;

б) он не может получить достаточные надлежащие аудиторские доказательства, чтобы установить, что бухгалтерская отчетность, рассматриваемая в целом, не содержит существенные искажения.

18. Если аудитор установил, что бухгалтерская отчетность недостоверна, то он должен обсудить это обстоятельство с руководством аудируемого лица и в зависимости от требований правил отчетности и от принятых руководством аудируемого лица решений должен определить, есть ли необходимость модифицировать мнение в аудиторском заключении.

19. В случае, когда нормативными правовыми актами Российской Федерации на аудитора возлагается обязанность по выполнению в ходе аудиторского задания дополнительной по отношению к предусмотренной федеральными стандартами аудиторской деятельности работы и составлению отчета о результатах этой дополнительной работы, аудитор сообщает в аудиторском заключении о результатах такой дополнительной работы в отдельном разделе аудиторского заключения, озаглавленном, например, "Заключение в соответствии с требованиями (наименование, дата, номер нормативного правового акта)".

Например, когда на аудитора возложена ответственность за: сообщение информации по определенным вопросам, если они привлекли внимание аудитора в ходе аудита; проведение определенных дополнительных процедур и составление отчета по результатам их проведения; выражение мнения в отношении определенных обстоятельств (правильности, полноты ведения регистров бухгалтерского учета, правильности корреспонденции счетов бухгалтерского учета, др.).

20. Включение в аудиторское заключение отдельного раздела с описанием результатов дополнительной работы, выполненной аудитором, должно быть сделано таким образом, чтобы было понятно, что обязанность по выполнению такой работы возложена на аудитора в дополнение к ответственности за аудит бухгалтерской отчетности, предусмотренной федеральными стандартами аудиторской деятельности. В некоторых случаях от аудитора может потребоваться составление отдельного отчета или заключения по результатам выполненной дополнительной работы.

21. Если аудиторское заключение содержит отдельный раздел с описанием результатов дополнительной работы, выполненной аудитором в ходе аудиторского задания, то уместные в данных обстоятельствах заявления и описания, аналогичные предусмотренным в пункте 3 настоящего стандарта, должны быть включены в раздел "Заключение о бухгалтерской отчетности". Раздел "Заключение в соответствии с требованиями (наименование, дата, номер нормативного правового акта)" должен следовать за разделом "Заключение о бухгалтерской отчетности".

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;
- б) индивидуальным аудитором. Подпись должна включать фамилию и инициалы индивидуального аудитора.

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.

Дата аудиторского заключения предоставляет пользователю основание полагать, что аудитор учел влияние, которое оказали на бухгалтерскую отчетность и аудиторское заключение события и операции, возникшие до этой даты и известные аудитору.

24. Аудиторское заключение должно быть составлено в письменном виде. Примеры аудиторских заключений приведены в приложении к настоящему стандарту.
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.
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. 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;
 - 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.
30. Аудиторское заключение подготавливается в количестве экземпляров, согласованном аудитором и аудируемым лицом, причем аудитор и аудируемое лицо должны получить не менее чем по одному экземпляру аудиторского заключения с прилагаемой бухгалтерской отчетностью.

Приложение

к федеральному стандарту

аудиторской деятельности (ФСАД 1/2010)

"Аудиторское заключение о бухгалтерской (финансовой) отчетности и формирование мнения о ее достоверности"

П Р И М Е Р Ы

аудиторских заключений о бухгалтерской (финансовой) отчетности ПРИМЕР 1

Аудиторское заключение о бухгалтерской отчетности, составленной в соответствии с установленными правилами составления 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";

бухгалтерская отчетность составлена руководством аудируемого лица в соответствии с установленными правилами составления бухгалтерской отчетности;

условия аудиторского задания в части ответственности руководства аудируемого лица за бухгалтерскую отчетность соответствуют требованиям правил отчетности;

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 провели аудит прилагаемой бухгалтерской отчетности организации "YYY", состоящей из бухгалтерского баланса по состоянию на 31 декабря 20XX г., отчета о прибылях и убытках, отчета об изменениях капитала и отчета о движении денежных средств за 20XX 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 аудиторские доказательства дают достаточные основания для выражения мнения о достоверности бухгалтерской отчетности.

Мнение

По нашему мнению, бухгалтерская отчетность отражает достоверно во всех существенных отношениях финансовое положение организации "УУУ" по состоянию на 31 декабря 20XX г., результаты ее финансово-хозяйственной деятельности и движение денежных средств за 20XX год в соответствии с установленными правилами составления бухгалтерской отчетности.

_____ (руководитель, аудиторская
организация "ААА") (подпись) (фамилия,
инициалы) _____

(дата аудиторского заключения) ПРИМЕР 2

Аудиторское заключение о бухгалтерской отчетности, составленной в соответствии с установленными правилами составления 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"; бухгалтерская отчетность составлена руководством аудируемого лица в соответствии с установленными правилами составления бухгалтерской отчетности; условия аудиторского задания в части ответственности руководства аудируемого лица за бухгалтерскую отчетность соответствуют требованиям правил отчетности; помимо аудита бухгалтерской отчетности нормативные правовые акты 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) Заключение о бухгалтерской отчетности

Мы провели аудит прилагаемой бухгалтерской отчетности организации "УУУ", состоящей из бухгалтерского баланса по состоянию на 31 декабря 20XX г., отчета о прибылях и убытках, отчета об изменениях капитала и отчета о движении денежных средств за 20XX г., 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 аудиторские доказательства дают достаточные основания для выражения мнения о достоверности бухгалтерской отчетности.

Мнение

По нашему мнению, бухгалтерская отчетность отражает достоверно во всех существенных отношениях финансовое положение организации "YYY" по состоянию на 31 декабря 20XX г., результаты ее финансово-хозяйственной деятельности и движение денежных средств за 20XX год в соответствии с установленными правилами составления бухгалтерской отчетности.

Заключение в соответствии с требованиями (наименование, дата, номер нормативного правового акта)

(Форма и содержание данного раздела аудиторского заключения определяются характером обязанностей аудитора в соответствии с требованиями соответствующего нормативного правового акта.) _____ (руководитель, аудиторская

организация "AAA") (подпись) (фамилия, инициалы) _____

(дата аудиторского заключения) ПРИМЕР 3

Аудиторское заключение о консолидированной финансовой отчетности, составленной в соответствии с установленными правилами составления бухгалтерской отчетности

Аудиторское заключение составлено аудиторской организацией при следующих обстоятельствах: аудит проводился в отношении консолидированной финансовой отчетности, составленной руководством аудируемого лица - основного хозяйственного общества в соответствии с правилами отчетности;

условия аудиторского задания в части ответственности руководства аудируемого лица за консолидированную финансовую отчетность соответствуют требованиям правил отчетности; помимо аудита консолидированной финансовой отчетности, нормативные правовые акты не предусматривают обязанности 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 провели аудит прилагаемой консолидированной финансовой отчетности организации "YYY", состоящей из бухгалтерского баланса по состоянию на 31 декабря 20XX г., отчета о прибылях и убытках, отчета об изменениях капитала и отчета о движении денежных средств за 20XX 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 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. (Если в соответствии с условиями аудиторского задания аудитор должен выразить мнение об эффективности системы внутреннего контроля в связи с аудитом бухгалтерской (финансовой) отчетности, то последнее предложение формулируется следующим образом: "В процессе оценки данного риска нами рассмотрена система внутреннего контроля, обеспечивающая составление достоверной консолидированной финансовой 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 консолидированной финансовой отчетности в целом.

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

Мнение

По нашему мнению, консолидированная финансовая отчетность отражает достоверно во всех существенных отношениях финансовое положение организации "YYY" и ее дочерних обществ по состоянию на 31 декабря 20XX г., результаты их финансово-хозяйственной деятельности и движение денежных средств за 20XX год в соответствии с установленными правилами составления консолидированной финансовой отчетности. _____

_____ (руководитель, аудиторская организация "ААА") (подпись) (фамилия, инициалы) _____
(дата аудиторского заключения)

Приложение N 2

к приказу

ФЕДЕРАЛЬНЫЙ СТАНДАРТ АУДИТОРСКОЙ ДЕЯТЕЛЬНОСТИ (ФСАД 2/2010)

Модифицированное мнение в аудиторском заключении

1. Настоящий федеральный стандарт аудиторской деятельности устанавливает требования к форме и содержанию аудиторского заключения, содержащего модифицированное мнение о достоверности бухгалтерской (финансовой) отчетности аудируемого лица (далее - модифицированное мнение), а также порядку формирования модифицированного мнения.

Модифицированное мнение может быть выражено аудиторской организацией или индивидуальным аудитором (далее именуется - аудитор) в следующих формах: мнение с оговоркой, отрицательное мнение, отказ от выражения мнения.

2. Прежде чем приступать к формированию мнения, аудитор должен убедиться, достигнута ли в ходе аудита достаточная уверенность в том, что бухгалтерская (финансовая) отчетность аудируемого лица (далее - бухгалтерская отчетность) 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 (далее - искажение). На суждение аудитора в данном вопросе влияет оценка не исправленных искажений в бухгалтерской отчетности (при наличии).

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.

4. Существенные искажения бухгалтерской отчетности могут быть связаны:

- а) с принятой аудируемым лицом учетной политикой;
- б) с тем, каким образом реализована принятая аудируемым лицом учетная политика;
- в) с уместностью, правильностью и полнотой раскрытия информации в бухгалтерской отчетности.

5. 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.

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

- а) 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;
- б) в силу неправильного применения принятой учетной политики (непреднамеренная ошибка).

7. Существенное искажение бухгалтерской отчетности, связанное с уместностью или соответствием отраженной в бухгалтерской отчетности информации принятым аудируемым лицом способам

ведения бухгалтерского учета, может возникнуть:

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

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

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

8. 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.

Отсутствие возможности выполнения какой-либо аудиторской процедуры не является ограничением объема аудита, если аудитор может получить достаточные надлежащие аудиторские доказательства путем выполнения альтернативных аудиторских процедур. Если это невозможно, то аудитор должен выразить мнение с оговоркой или отказаться от выражения мнения. Препятствия, установленные руководством аудируемого лица, могут влиять также на другие вопросы проведения аудита, например, на оценку аудитором рисков недобросовестных действий и на возможность продолжения выполнения аудиторского задания.

9. Не контролируемые аудируемым лицом обстоятельства могут возникнуть:

а) в случае утери аудируемым лицом учетных записей;

б) в случае, когда учетные записи существенного компонента изъяты контролирующими органами на неопределенный срок.

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

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

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

11. Препятствия, установленные руководством аудируемого лица, могут возникнуть:

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

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

12. Выбор аудитором формы модифицированного мнения зависит от:

а) 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;

б) 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 приведена в приложении N 1 к настоящему стандарту.

13. 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.

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.

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.

16. 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.

17. Отказ от выражения мнения имеет место в случаях, связанных с множественными фактами неопределенности, когда аудитор приходит к выводу, что, несмотря на полученные им достаточные надлежащие аудиторские доказательства в отношении каждого по отдельности факта неопределенности, он не может выразить мнение о достоверности бухгалтерской отчетности в целом в связи с возможным наличием взаимосвязи между разными фактами неопределенности и их возможным суммарным влиянием на бухгалтерскую отчетность.

18. Если после принятия аудиторского задания аудитору становится известно о том, что руководство аудируемого лица устанавливает ограничение объема аудита, которое может привести к необходимости выражения мнения с оговоркой или к отказу от выражения мнения, то аудитор должен обратиться к руководству аудируемого лица касательно снятия такого ограничения.

19. Если руководство аудируемого лица отказывается снять установленное им ограничение объема аудита, то аудитор должен обсудить сложившуюся ситуацию с представителями собственника аудируемого лица, если эти представители собственника не являются одновременно руководством аудируемого лица, и определить, возможно ли выполнение альтернативных аудиторских процедур для получения достаточных надлежащих аудиторских доказательств.

20. Если у аудитора отсутствует возможность получения достаточных надлежащих аудиторских доказательств, то он должен определить, какие при этом наступят последствия, руководствуясь следующим:

а) если аудитор приходит к выводу, что возможное влияние на бухгалтерскую отчетность необнаруженных искажений может быть существенным, но не всеобъемлющим, то он должен выразить мнение с оговоркой;

б) если аудитор приходит к выводу, что возможное влияние на бухгалтерскую отчетность необнаруженных искажений может быть одновременно настолько существенным и всеобъемлющим, что оговорка не могла бы донести до пользователей бухгалтерской отчетности полного понимания сложившейся ситуации, то он должен отказаться от проведения аудита, если это практически осуществимо и допустимо в рамках законодательства Российской Федерации об аудиторской деятельности. В случае, когда отказ от проведения аудита практически не осуществим или не допустим в рамках законодательства Российской Федерации об аудиторской деятельности, то аудитор должен отказаться от выражения мнения.

21. 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.

22. В случае, когда отказ от проведения аудита не возможен в силу требований законодательства Российской Федерации об аудиторской деятельности продолжать выполнение аудиторского задания до завершения его, аудитор может включить в аудиторское заключение привлекающую внимание часть.

23. В случае, когда аудитор приходит к выводу, что ему следует отказаться от проведения аудита из-за ограничения объема аудита, ему следует уточнить, установлены ли законодательством об аудиторской деятельности Российской Федерации требования сообщения такого решения соответствующим адресатам.

24. Если аудитор отказывается от проведения аудита из-за обстоятельств, указанных во втором абзаце подпункта "б" пункта 20 настоящего стандарта, то перед отказом аудитор должен обсудить с представителями собственника аудируемого лица вопросы, связанные с выявленными в ходе аудита искажениями, которые стали причиной выражения модифицированного мнения.

25. В случае, когда аудитор приходит к выводу о необходимости выразить отрицательное мнение или отказаться от выражения мнения о достоверности бухгалтерской отчетности в целом, в это же аудиторское заключение не может быть одновременно включено немодифицированное мнение о достоверности отдельных составляющих бухгалтерской отчетности, счетов бухгалтерского учета или статей бухгалтерской отчетности.

26. 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 (далее - специальная часть). 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".

27. Аудитор должен стремиться, по возможности, использовать одинаковые формулировки в специальной части и в части, содержащей модифицированное мнение аудитора.

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. Если количественная оценка влияния искажения на соответствующие показатели бухгалтерской отчетности не может быть произведена с достаточной надежностью, то аудитор должен указать это в специальной части.

Например, в случае завышения величины показателя материально-производственных запасов аудитор может включить в специальную часть описание искажений следующих показателей: налог на прибыль организаций, прибыль до налогообложения, чистая прибыль, нераспределенная прибыль.

29. Если в бухгалтерской отчетности существенно искажена информация, представленная в форме пояснения, то аудитор должен привести в специальной части описание такого искажения.

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.

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.

32. Если аудитор выражает модифицированное мнение из-за отсутствия возможности получить достаточные надлежащие аудиторские доказательства, то аудитор должен включить в специальную часть описание причин этого.

33. 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.

34. В зависимости от формы модифицированного мнения часть аудиторского заключения, содержащая мнение аудитора, именуется: "Мнение с оговоркой", "Отрицательное мнение", "Отказ от выражения мнения".

35. В случае, когда аудитор выражает модифицированное мнение, в части, содержащей мнение аудитора, используются следующие формулировки:

- а) "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 (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." (мнение с оговоркой в связи с существенным искажением бухгалтерской отчетности);
- б) "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 (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." (мнение с оговоркой в связи с отсутствием возможности получить достаточные надлежащие аудиторские доказательства);
- в) "По нашему мнению, вследствие существенности обстоятельств, указанных в части, содержащей основание для выражения отрицательного мнения, бухгалтерская отчетность не отражает достоверно 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." (отрицательное

мнение);

г) "По нашему мнению, 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 (аудируемого лица)." (отказ от выражения мнения из-за отсутствия возможности получить достаточные надлежащие аудиторские доказательства).

36. 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.

37. 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 должны быть изменены 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."

38. Примеры аудиторских заключений с выражением модифицированного мнения приведены в приложении N 2 к настоящему стандарту.

39. В случае, когда аудитор предполагает модифицировать мнение в аудиторском заключении, он должен сообщить представителям собственников аудируемого лица об обстоятельствах, которые стали причиной этого, а также о предполагаемом содержании модифицированного мнения.

40. Сообщение представителям собственников аудируемого лица обстоятельств, которые стали причиной предполагаемого модифицирования мнения в аудиторском заключении, и 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.

Приложение N 1

к федеральному стандарту аудиторской
деятельности (ФСАД 2/2010)

"Модифицированное мнение
в аудиторском заключении"

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

Приложение N 2

к федеральному стандарту аудиторской
 деятельности (ФСАД 2/2010)

"Модифицированное мнение
 в аудиторском заключении"

П Р И М Е Р Ы

аудиторских заключений с выражением модифицированного мнения 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 "YYY", состоящей из
 бухгалтерского баланса по состоянию на 31 декабря 20XX г., отчета о прибылях и убытках, отчета об
 изменениях капитала и отчета о движении денежных средств за 20XX 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 20XX г. 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 20XX г. 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 "YYY" по состоянию на 31 декабря 20XX г., результаты ее финансово-хозяйственной деятельности и движение денежных средств за 20XX год в соответствии с установленными правилами составления бухгалтерской отчетности. _____

_____ (руководитель, аудиторская организация "AAA") (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 20XX г., отчета о прибылях и убытках, отчета об изменениях капитала и отчета о движении денежных средств за 20XX 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 20XX 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 20XX г., результаты их финансово-хозяйственной деятельности и движение денежных средств за 20XX 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 20XX г., отчета о прибылях и убытках, отчета об
изменениях капитала и отчета о движении денежных средств за 20XX 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 20XX г. 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 20XX г., результаты ее финансово-хозяйственной деятельности и движение денежных средств за 20XX год в соответствии с установленными правилами составления бухгалтерской отчетности.

_____ (руководитель, аудиторская
организация "AAA") (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

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.

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 20XX г., отчета о прибылях и убытках, отчета об изменениях капитала и отчета о движении денежных средств за 20XX 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 20XX г. в сумме XXX, что составляет 90% от стоимости чистых активов по состоянию на 31 декабря 20XX г. 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.

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 "AAA") (подпись) (фамилия,
инициалы) _____

(дата аудиторского заключения) 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 20XX г., отчета о прибылях
и убытках, отчета об изменениях капитала и отчета о движении денежных средств за 20XX 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 20XX г. так как эта дата предшествовала дате привлечения нас в качестве аудитора организации "YYY". Кроме того, ввод в сентябре 20XX года 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 20XX г. в сумме XXX. Как следствие, мы не имели возможности определить, необходимы ли какие-либо корректировки в отношении как отраженных, так и неотраженных 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 "AAA") (подпись) (фамилия,
инициалы) _____
(дата аудиторского заключения)

Приложение N 3

к приказу

ФЕДЕРАЛЬНЫЙ СТАНДАРТ АУДИТОРСКОЙ ДЕЯТЕЛЬНОСТИ (ФСАД 3/2010)

Дополнительная информация в аудиторском заключении

1. Настоящий федеральный стандарт аудиторской деятельности устанавливает требования к форме и содержанию дополнительной информации, включаемой в аудиторское заключение.
2. 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.
3. Если аудитор считает необходимым привлечь внимание пользователей бухгалтерской отчетности к отраженному в этой отчетности обстоятельству, которое, согласно суждению аудитора, настолько важно, что является основополагающим для понимания бухгалтерской отчетности ее пользователями, то он включает в аудиторское заключение часть, в которой приводится дополнительная информация, относящаяся к обстоятельству, отраженному в бухгалтерской отчетности, которое, по мнению аудитора, настолько важно, что является основополагающим для понимания бухгалтерской отчетности ее пользователями (далее - привлекающая внимание часть). 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. Такими обстоятельствами могут быть:

- а) неопределенность в отношении незавершенных на отчетную дату судебных разбирательств, решения по которым могут быть приняты лишь в следующие отчетные периоды, или неопределенность, связанная с действиями надзорных органов;
- б) досрочное применение (если это разрешено) новых правил отчетности, которое оказывает всеобъемлющее влияние на бухгалтерскую отчетность;
- в) крупная катастрофа, которая оказала или продолжает оказывать существенное влияние на финансовое положение аудируемого лица.

5. При включении в аудиторское заключение привлекающей внимание части необходимо иметь в виду следующее:

- а) многократное включение указанной части снижает степень ее воздействия на пользователей бухгалтерской отчетности;
- б) включение в указанную часть больше информации, чем отражено в бухгалтерской отчетности, может указывать на то, что соответствующее обстоятельство ненадлежащим образом отражено;
- в) включение в аудиторское заключение указанной части ограничено обстоятельством, отраженным в бухгалтерской отчетности.

6. Привлекающая внимание часть должна:

- а) быть расположена в аудиторском заключении непосредственно после части, содержащей мнение аудитора о достоверности бухгалтерской отчетности аудируемого лица;
- б) иметь наименование "Важные обстоятельства";
- в) содержать однозначную ссылку на отраженное в бухгалтерской отчетности обстоятельство, которая должна позволить пользователям бухгалтерской отчетности найти отражение этого обстоятельства в бухгалтерской отчетности;
- г) содержать указание на то, что в отношении обстоятельства, к которому привлекается внимание, аудиторское мнение не является модифицированным.

Пример аудиторского заключения с привлекающей внимание частью приведен в приложении к настоящему стандарту.

7. 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 (далее - содержащая прочие факты часть).

Содержащей прочие факты части присваивается наименование "Прочие сведения".

8. Содержащая прочие факты часть не имеет отношения к сообщению аудитором: результатов дополнительной работы, выполненной в ходе аудиторского задания в силу обязанности, возложенной на аудитора требованиями нормативных правовых актов, или результатов дополнительных процедур, выполненных по договоренности с аудируемым лицом либо лицом, заключившим договор оказания аудиторских услуг, или выражению мнения в отношении вопросов, специально оговоренных договором оказания аудиторских услуг.

9. Обстоятельства, которые могут способствовать пониманию пользователями бухгалтерской отчетности аудита, могут возникнуть в тех редких случаях, когда аудитор не может отказаться от проведения аудита по причине отсутствия возможности получить достаточные надлежащие аудиторские доказательства из-за ограничения руководством аудируемого лица объема аудита. В

этом случае аудитор может счесть необходимым включить в аудиторское заключение содержащую прочие факты часть для объяснения причины, по которой он не смог отказаться от проведения аудита.

10. Обстоятельства, которые могут способствовать пониманию пользователями бухгалтерской отчетности ответственности аудитора или содержания аудиторского заключения, могут возникнуть в тех случаях, когда в зависимости от того, носят положения нормативных правовых актов рекомендательный или обязательный характер, аудитор может или должен уточнять отдельные аспекты, касающиеся ответственности аудитора при выполнении аудиторского задания или составления аудиторского заключения. В зависимости от обстоятельств содержащая прочие факты часть может включать один или более подзаголовков, описывающих их суть.

11. Помимо указанного в пункте 7 настоящего стандарта содержащая прочие факты часть может быть включена в аудиторское заключение в случае, когда аудиторское заключение предназначено ограниченному кругу адресатов. При этом в содержащей прочие факты части сообщается, что аудиторское заключение предназначено исключительно для указанных адресатов и не может использоваться или распространяться иными лицами.

12. При включении в аудиторское заключение содержащей прочие факты части необходимо иметь в виду следующее:

а) сообщение каких-либо обстоятельств в этой части аудиторского заключения само по себе указывает на то, что отражение этих обстоятельств в бухгалтерской отчетности не требуется;

б) эта часть аудиторского заключения не должна содержать какую-либо информацию: предоставление которой запрещено федеральными стандартами аудиторской деятельности, иными нормативными правовыми актами (например, в связи с конфиденциальностью); обязанность предоставления которой лежит на руководстве аудируемого лица.

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

а) информация об обстоятельствах, которые могут способствовать пониманию пользователями бухгалтерской отчетности процесса и результатов аудита, - непосредственно после части, содержащей мнение аудитора о достоверности бухгалтерской отчетности аудируемого лица, или привлекающей внимание части (если она имеется);

б) информация об обстоятельствах, которые могут способствовать пониманию пользователями бухгалтерской отчетности дополнительных обязанностей аудитора, описанных в аудиторском заключении, - в составе части аудиторского заключения, содержащей заключение, составленное в соответствии с требованиями нормативных правовых актов, которыми на аудитора возлагаются дополнительные обязанности;

в) информация об обстоятельствах, которые могут способствовать пониманию пользователями бухгалтерской отчетности содержания аудиторского заключения, - отдельной частью непосредственно после аудиторского заключения или заключения, составленного в соответствии с требованиями нормативных правовых актов, которыми на аудитора возлагаются дополнительные обязанности.

14. 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. Информирование представителей собственника аудируемого лица позволяет им получить представление об отдельных обстоятельствах, на которые аудитор намеревается указать в аудиторском заключении, и дает им возможность получить при необходимости разъяснения аудитора. В случаях, когда в аудиторское заключение по каждому последующему аудиту включается содержащая прочие факты часть с указанием на определенное обстоятельство, аудитор может принять решение не повторять такое сообщение по каждому заданию.

Приложение

к федеральному стандарту аудиторской
деятельности (ФСАД 3/2010)

"Дополнительная информация
в аудиторском заключении"

П Р И М Е Р

аудиторского заключения, содержащего привлекающую внимание часть

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";

бухгалтерская отчетность составлена руководством аудируемого лица с установленными правилами
составления бухгалтерской отчетности;

условия аудиторского задания в части ответственности руководства аудируемого лица за

бухгалтерскую отчетность соответствуют требованиям правил отчетности;

отступление от установленных требований законодательства Российской Федерации в части

подготовки бухгалтерской отчетности привело к выражению мнения с оговоркой;

в ходе аудита также установлено, что существует неопределенность в отношении незавершенного
на отчетную дату судебного разбирательства, решение по которому может быть принято лишь в
последующие отчетные периоды;

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 провели аудит прилагаемой бухгалтерской отчетности организации "YYY", состоящей из
бухгалтерского баланса по состоянию на 31 декабря 20XX г., отчета о прибылях и убытках, отчета об
изменениях капитала и отчета о движении денежных средств за 20XX 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 аудиторские доказательства дают 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 20XX г. не отражена стоимость производственного оборудования в размере XXX тыс. рублей, а по статье "Налог на добавленную стоимость по приобретенным ценностям" этого же бухгалтерского баланса не отражена сумма налога на добавленную стоимость, приходящаяся на указанное оборудование, в размере XXX тыс. рублей. По статье "Поставщики и подрядчики" бухгалтерского баланса по состоянию на 31 декабря 20XX г. 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 "YYY" по состоянию на 31 декабря 20XX г., результаты ее финансово-хозяйственной деятельности и движение денежных средств за 20XX год в соответствии с установленными правилами составления бухгалтерской отчетности.

Важные обстоятельства

Не изменяя мнения о достоверности бухгалтерской отчетности, мы обращаем внимание на следующую информацию, изложенную в пояснении X к бухгалтерской отчетности: до настоящего времени не закончено судебное разбирательство по иску, предъявленному организации "YYY" организацией "ZZZ". _____

(руководитель аудиторской организации) (подпись) (фамилия, инициалы) _____

(дата аудиторского заключения)
