

Об утверждении федеральных стандартов аудиторской деятельности и внесении изменения в федеральный стандарт аудиторской деятельности (ФСАД 5/2010) "Обязанности аудитора по рассмотрению недобросовестных действий в ходе аудита", утвержденный приказом Министерства финансов Российской Федерации от 17 августа 2010 г. N 90н

Приказ · № 99н · от 16.08.2011 · Министерство финансов · Утратил силу

ПРИКАЗ

Министерства финансов Российской Федерации

от 16 августа 2011 г. N 99н

Об утверждении федеральных стандартов аудиторской деятельности и внесении изменения в федеральный стандарт аудиторской деятельности

(ФСАД 5/2010) "Обязанности аудитора по рассмотрению

недобросовестных действий в ходе аудита", утвержденный приказом

Министерства финансов Российской Федерации

от 17 августа 2010 г. N 90н

Зарегистрирован Минюстом России 6 октября 2011 г.

Регистрационный N 21986

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; 2010, N 27, ст. 3420; 2011, N 1, ст. 12; N 27, ст. 3880; N 29, ст. 4291) 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; N 26, ст. 3350; N 38, ст. 4844; 2011, N 1, ст. 238; N 3, ст. 544; N 4, ст. 609; N 10, ст. 1415; N 12, ст. 1639; N 14, ст. 1935) приказываю:

1. Утвердить следующие федеральные стандарты аудиторской деятельности, разработанные в соответствии с международными стандартами аудита:

федеральный стандарт аудиторской деятельности (ФСАД 7/2011) "Аудиторские доказательства" согласно приложению N 1 к настоящему приказу;

федеральный стандарт аудиторской деятельности (ФСАД 8/2011) "Особенности аудита отчетности, составленной по специальным правилам" согласно приложению N 2 к настоящему приказу;

федеральный стандарт аудиторской деятельности (ФСАД 9/2011) "Особенности аудита отдельной части отчетности" согласно приложению N 3 к настоящему приказу.

2. В пункте 45 федерального стандарта аудиторской деятельности (ФСАД 5/2010) "Обязанности аудитора по рассмотрению недобросовестных действий в ходе аудита", утвержденного приказом Министерства финансов Российской Федерации от 17 августа 2010 г. N 90н "Об утверждении федеральных стандартов аудиторской деятельности" (зарегистрирован Министерством юстиции Российской Федерации 11 ноября 2010 г., регистрационный N 18934; Российская газета, 24 ноября 2010 г., N 265), слова "В независимости" заменить словами "Вне зависимости".

3. Установить, что настоящий приказ вступает в силу по истечении десяти дней после дня его официального опубликования, за исключением абзаца второго пункта 1 настоящего приказа.

Абзац второй пункта 1 настоящего приказа вступает в силу с даты вступления в силу постановления Правительства Российской Федерации о признании утратившим силу правила (стандарта) N 5

"Аудиторские доказательства", 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; 2010, N 32, ст. 4327; 2011, N 5, ст. 750).

И. о. Министра финансов
Российской Федерации С.Д.Шаталов

Приложение N 1

к приказу

ФЕДЕРАЛЬНЫЙ СТАНДАРТ АУДИТОРСКОЙ ДЕЯТЕЛЬНОСТИ

(ФСАД 7/2011)

"Аудиторские доказательства"

I. Общие положения

1. Настоящий федеральный стандарт аудиторской деятельности определяет требования к порядку проведения аудита бухгалтерской (финансовой) отчетности (далее - бухгалтерская отчетность) в части обязанностей аудиторской организации, индивидуального аудитора (далее - аудитор) по выбору и выполнению аудиторских процедур получения информации, которая подтверждает или не подтверждает предпосылки составления бухгалтерской отчетности и исходя из которой аудитор делает выводы, лежащие в основе формирования мнения о достоверности бухгалтерской отчетности (аудиторские доказательства). В отдельных случаях аудиторским доказательством может являться отсутствие информации, выражением чего может быть, например, отказ руководства аудируемого лица предоставить запрашиваемое аудитором разъяснение.

2. Аудитор должен выбрать и выполнить уместные в рамках конкретного задания аудиторские процедуры получения аудиторских доказательств, одновременно отвечающих следующим условиям:

- а) надлежащий характер, т. е. качественная оценка аудиторских доказательств, которая характеризует уместность и надежность выводов, лежащих в основе формирования мнения о достоверности бухгалтерской отчетности;
- б) достаточность, т. е. количественная оценка аудиторских доказательств, зависящая от аудиторской оценки риска существенного искажения бухгалтерской отчетности (чем выше риск, тем больше требуется доказательств), а также от качества таких доказательств (чем выше их качество, тем меньше требуется доказательств). Большое количество аудиторских доказательств само по себе не компенсирует их низкое качество.

3. К аудиторским доказательствам относятся:

- а) документы и информация бухгалтерского учета аудируемого лица;
- б) информация, полученная из других источников. В частности: информация, полученная в ходе предыдущего аудита (при условии, что аудитор убедился в отсутствии изменений после окончания предыдущего аудита, которые могли бы повлиять на применимость этой информации для целей текущего аудита); информация по результатам выполнения процедур внутреннего контроля качества аудита, регулирующих порядок решения вопроса о принятии на обслуживание нового клиента или продолжении сотрудничества с уже существующим клиентом; информация, подготовленная физическим или юридическим лицом, оказывающим услуги по проведению экспертной оценки, не связанные с бухгалтерским учетом или аудитом, привлекаемым аудируемым лицом в процессе подготовки бухгалтерской отчетности (далее - эксперт руководства аудируемого лица).

4. Аудитор должен получить аудиторские доказательства, подтверждающие или не подтверждающие следующие предпосылки составления бухгалтерской отчетности (утверждений руководства аудируемого лица в явной или неявной форме по поводу признания, оценки и

раскрытия в бухгалтерской отчетности объектов бухгалтерского учета):

а) предпосылки составления бухгалтерской отчетности в отношении групп однотипных хозяйственных операций, событий и иных фактов хозяйственной жизни:

возникновение - отраженные в учете хозяйственные операции, события и иные факты хозяйственной жизни фактически имели место и относятся к деятельности аудируемого лица;

полнота - все хозяйственные операции, события и иные факты хозяйственной жизни, которые подлежат отражению в учете, отражены в нем;

точность - суммы и прочие данные, относящиеся к отраженным в учете хозяйственным операциям, событиям и иным фактам хозяйственной деятельности, отражены надлежащим образом;

отнесение к соответствующему периоду - хозяйственные операции, события и иные факты хозяйственной жизни отражены в соответствующем отчетном периоде;

классификация - хозяйственные операции, события и иные факты хозяйственной жизни отражены на соответствующих счетах бухгалтерского учета;

б) предпосылки составления бухгалтерской отчетности в отношении остатков по счетам бухгалтерского учета на конец отчетного периода:

существование - отраженные в учете активы, обязательства и капитал фактически существуют;

права и обязательства - аудируемое лицо обладает правами или контролирует права на отраженные активы, а отраженные обязательства представляют собой именно обязательства аудируемого лица;

полнота - все активы, обязательства и капитал, которые подлежат отражению в учете, отражены в нем;

оценка и распределение - активы, обязательства и капитал включены в бухгалтерскую отчетность в соответствующих суммах, любые результирующие оценки и корректировки по распределению стоимости отражены правильно;

в) предпосылки составления бухгалтерской отчетности в отношении представления и раскрытия информации:

возникновение, права и обязательства - отраженные в бухгалтерской отчетности хозяйственные операции, события и иные факты хозяйственной жизни фактически имели место и относятся к деятельности аудируемого лица;

полнота - все хозяйственные операции, события и иные факты хозяйственной жизни, которые подлежат включению в бухгалтерскую отчетность, включены в нее;

классификация и понятность - финансовая информация представлена и описана правильно, а раскрываемые в ней хозяйственные операции, события и иные факты хозяйственной жизни отражены в понятной форме;

точность и оценка - финансовая и прочая информация раскрыта достоверно и в надлежащих суммах.

Аудитор может изменять группировку приведенных в настоящем пункте предпосылок составления бухгалтерской отчетности. Например, предпосылки составления бухгалтерской отчетности в отношении групп однотипных хозяйственных операций, событий и иных фактов хозяйственной жизни могут быть объединены с предпосылками составления бухгалтерской отчетности в отношении остатков по счетам бухгалтерского учета на конец отчетного периода.

5. Аудиторские доказательства должны собираться аудитором главным образом в результате выполнения аудиторских процедур в ходе аудита.

6. Аудиторские доказательства подлежат рассмотрению аудитором в совокупности, а не по отдельности. При этом большая уверенность обеспечивается, как правило, при рассмотрении непротиворечивых аудиторских доказательств из разных источников или разных по характеру аудиторских доказательств. Например, подтверждающая информация, полученная из независимого по отношению к аудируемому лицу источника, может увеличить уверенность аудитора, обеспеченную аудиторскими доказательствами, полученными на основе информации, подготовленной самим аудируемым лицом (данных бухгалтерского учета, протоколов совещаний,

заявлений руководства, др.).

II. Аудиторские процедуры и информация, используемая в качестве аудиторских доказательств

7. Аудиторские доказательства аудитор должен получить путем выполнения процедур оценки рисков и дальнейших аудиторских процедур, которые состоят из:

тестов средств контроля, выполняемых в соответствии с требованиями федеральных стандартов аудиторской деятельности или на основании профессионального суждения аудитора; процедур проверки по существу, включающих детальные тесты и аналитические процедуры проверки по существу.

8. Для получения аудиторских доказательств аудитор может применить следующие аудиторские процедуры: запрос, инспектирование, наблюдение, подтверждение, пересчет, повторное проведение, аналитические процедуры либо сочетания их.

9. При выполнении аудиторской процедуры запроса аудитор обращается к осведомленным лицам (связанным и не связанным с финансовой деятельностью), являющимся работниками аудируемого лица или не являющимся работниками аудируемого лица, по интересующему аудитора вопросу и оценивает их ответы на такое обращение.

10. При запросе аудитор должен принять во внимание следующее:

- а) запрос часто дополняет другие аудиторские процедуры;
- б) запросы могут быть официальными письменными и неофициальными устными;
- в) ответы на запрос могут предоставить аудитору сведения, которыми он ранее не располагал или которые подтверждают уже полученные аудиторские доказательства. Вместе с тем ответы на запрос могут предоставить информацию, которая существенно отличается от сведений, ранее полученных аудитором. В некоторых случаях ответы на запрос могут дать аудитору основание для изменения проводимых аудиторских процедур или проведения дополнительных процедур;
- г) при направлении запросов относительно намерений и планов руководства аудируемого лица полученная в ответ информация может оказаться недостаточной. Для подтверждения намерения и планов руководства аудируемого лица аудитору необходимо также четкое представление о выполнении в прошлом намерений и планов руководства аудируемого лица, об аргументах относительно выбора того или иного плана действий, о способности руководства аудируемого лица последовательно реализовывать сделанный выбор;
- д) ответы на устный запрос при необходимости подлежат подтверждению письменными заявлениями руководства аудируемого лица или, если уместно, представителей собственника аудируемого лица;
- е) предоставляя аудиторские доказательства, в том числе наличия искажения, сам по себе запрос, как правило, не дает достаточных надлежащих аудиторских доказательств отсутствия существенного искажения на уровне предпосылок составления бухгалтерской отчетности или доказательств операционной эффективности средств контроля.

11. При выполнении аудиторской процедуры инспектирования аудитор изучает созданные аудируемым лицом или полученные аудируемым лицом извне учетные записи и документы на бумажном или электронном носителе информации, а также осуществляет физический осмотр материальных активов. Примером инспектирования, проводимого в качестве теста средств контроля, является проверка учетных записей и документов на предмет их санкционирования.

12. При инспектировании аудитор должен принять во внимание следующее:

- а) отдельные документы могут представлять собой непосредственные аудиторские доказательства существования актива, однако в результате инспектирования таких документов не всегда могут быть получены аудиторские доказательства в отношении прав на этот актив или его стоимостной оценки (например, акции, облигации);
- б) инспектирование исполненного договора может предоставить аудиторские доказательства в

отношении применяемой аудируемым лицом учетной политики (например, в части признания выручки);

в) инспектирование материальных активов может предоставить надежные аудиторские доказательства в отношении их существования, но не обязательно в отношении прав собственности аудируемого лица на них, или обязательств этого лица, связанных с данными активами, или оценки таких активов;

г) инспектирование отдельных единиц активов осуществляется, как правило, в ходе наблюдения за проведением инвентаризации этих активов.

13. При выполнении аудиторской процедуры наблюдения аудитор изучает процесс или процедуру, выполняемые другими лицами. Примером наблюдения является изучение аудитором: подсчета материальных запасов, выполняемого персоналом аудируемого лица; выполнения персоналом аудируемого лица контрольных действий.

14. При наблюдении аудитор должен принять во внимание, что, обеспечивая аудиторские доказательства в отношении выполнения процесса или процедуры, данная аудиторская процедура ограничена во времени лишь тем моментом, в который она проводится, а также тем, что сам факт наблюдения может оказывать влияние на выполняемый процесс или процедуру.

15. При выполнении аудиторской процедуры подтверждения аудитор получает аудиторское доказательство непосредственно от третьей стороны в виде ответа в письменной форме на бумажном или электронном носителе. Внешние подтверждения применяются, в частности, для получения аудиторских доказательств:

а) при проверке предпосылок составления бухгалтерской отчетности в отношении остатков по счетам бухгалтерского учета или их составляющих элементов;

б) в отношении условий договоров, включая изменения их, или хозяйственных операций аудируемого лица с третьими сторонами;

в) отсутствия особых условий, не отраженных в договоре, которые могли бы оказать влияние на признание выручки.

16. При выполнении аудиторской процедуры пересчета аудитор проверяет точность арифметических подсчетов в первичных учетных и иных документах, учетных записях. Пересчет может выполняться вручную или автоматически.

17. При выполнении аудиторской процедуры повторного проведения аудитор самостоятельно выполняет процедуру или контрольное действие, которые изначально выполнялись в рамках системы внутреннего контроля аудируемого лица.

18. При выполнении аналитических процедур аудитор оценивает финансовую информацию на основе анализа взаимосвязей между данными финансового и нефинансового характера. Аналитические процедуры предполагают также исследование выявленных отклонений и взаимосвязей, которые противоречат другой информации или существенно расходятся с прогнозируемыми данными.

19. При выборе и выполнении аудиторских процедур аудитор должен убедиться в уместности и надежности информации, используемой в качестве аудиторских доказательств.

20. Аудитор должен принять во внимание, что:

а) уместность информации, используемой в качестве аудиторских доказательств, логически связана с целью аудиторской процедуры и влияет на нее, а в соответствующих случаях такая связь существует и с предпосылкой составления бухгалтерской отчетности. На уместность информации, используемой в качестве аудиторских доказательств, может влиять направление тестирования. Например, в случаях, когда целью аудиторской процедуры является выявление завышения кредиторской задолженности в части предпосылок существования или оценки, уместной аудиторской процедурой является тестирование остатка по счету кредиторской задолженности. В случае, когда целью аудиторской процедуры является выявление занижения кредиторской

задолженности в части предпосылок существования или оценки, уместной аудиторской процедурой является тестирование последующих платежей, неоплаченных счетов, актов поставщиков (подрядчиков), неурегулированных сумм по расчетам за поставки;

б) одна и та же совокупность аудиторских процедур может обеспечить получение аудиторских доказательств, уместных в отношении одних предпосылок составления бухгалтерской отчетности, но неуместных в отношении других предпосылок. Например, проверка учетных записей и документов, относящихся к собираемости дебиторской задолженности после завершения отчетного периода, может предоставить аудиторские доказательства в отношении существования и оценки дебиторской задолженности, но не обязательно - в отношении предпосылки отнесения к соответствующему периоду. Аналогично получение аудиторских доказательств в отношении одной предпосылки составления бухгалтерской отчетности (например, существования запасов) не заменяет получения аудиторских доказательств в отношении другой предпосылки (например, оценки этих же запасов). В то же время аудиторские доказательства, полученные из разных источников, или разные по характеру доказательства могут быть уместными в отношении одной и той же предпосылки составления бухгалтерской отчетности;

в) разработка тестов средств контроля с целью получения уместных аудиторских доказательств включает определение параметров работы средств контроля (характеристик или атрибутов), которые могли бы характеризовать их работу, а также параметров отклонения средств контроля, которые бы указывали на функционирование средств контроля, отличающееся от ожидаемого. Наличие или отсутствие таких параметров может проверяться аудитором впоследствии;

г) разработка процедур проверки по существу включает определение параметров, уместных для цели аудиторской процедуры, которые могли бы указать на искажение проверяемой предпосылки составления бухгалтерской отчетности.

21. Надежность информации, используемой в качестве аудиторских доказательств, зависит от: источника, из которого получена информация; характера информации; обстоятельств, при которых получена информация, включая средства контроля ее подготовки и хранения. Например, аудиторское доказательство, полученное из независимого внешнего источника, может оказаться ненадежным, если этот источник является недостаточно осведомленным или объективным.

22. При оценке надежности аудиторских доказательств аудитор должен исходить, как правило, из следующего:

а) более надежными являются аудиторские доказательства, полученные из независимого, внешнего по отношению к аудируемому лицу, источника (подтверждения третьих сторон, отчеты аналитиков, сопоставимые данные о конкурентах, др.);

б) более надежными являются аудиторские доказательства, полученные из внутреннего источника в случае, когда соответствующие средства контроля аудируемого лица, в том числе за подготовкой и хранением информации, функционируют эффективно;

в) аудиторские доказательства, полученные непосредственно аудитором (например, при наблюдении за применением средства контроля), являются более надежными по сравнению с аудиторскими доказательствами, полученными косвенным путем или на основании логических заключений (например, на основании запроса о порядке применения средства контроля);

г) аудиторские доказательства, полученные в документальной форме на бумажном носителе или в электронном виде, являются более надежными, чем полученные в устной форме;

д) аудиторские доказательства, представленные подлинниками (оригиналами) документов, являются более надежными по сравнению с аудиторскими доказательствами, представленными копиями документов, надежность которых может зависеть от средств контроля за их подготовкой и хранением.

23. В случае, когда информация, используемая в качестве аудиторского доказательства, подготовлена с участием эксперта руководства аудируемого лица, аудитор должен, насколько это

необходимо для целей аудита:

- а) оценить компетентность, навыки и объективность эксперта руководства аудируемого лица;
- б) понять, в чем заключалась работа эксперта руководства аудируемого лица;
- в) убедиться, что работа эксперта руководства аудируемого лица носила надлежащий характер, чтобы быть использованной в качестве аудиторского доказательства в отношении соответствующей предпосылки бухгалтерской отчетности.

Примеры вопросов, которые может рассмотреть аудитор при изучении работы эксперта руководства аудируемого лица, приведены в приложении к настоящему стандарту.

24. В случае, если при выполнении аудиторских процедур используется информация, подготовленная аудируемым лицом, аудитор должен оценить, является ли эта информация надежной, т. е. точной, полной и достаточно подробной для целей аудита. Например, в случае, когда аудитор при проверке выручки решает использовать данные аудируемого лица о стандартных ценах и учтенном объеме продаж, он должен предварительно убедиться, насколько точны стандартные цены и насколько полны и точны учетные объемы продаж. В случае, когда аудитор решает тестировать совокупность (например, платежей) в отношении определенной характеристики (например, санкционирования), он должен убедиться в полноте совокупности, из которой отбираются элементы для тестирования. В случае, когда при проведении аналитических процедур в отношении финансового результата деятельности аудируемого лица аудитор решает использовать информацию, подготавливаемую этим аудируемым лицом для целей внутреннего мониторинга (например, отчеты внутреннего аудитора), он должен убедиться, что данная информация является точной и подробной для целей аудита.

25. Аудиторские доказательства полноты и точности информации, подготовленной аудируемым лицом и используемой при выполнении аудиторских процедур, могут быть получены аудитором:

- а) одновременно с проведением текущих аудиторских процедур, объектом которых является данная информация, при условии, что получение аудиторских доказательств такого рода является частью самих аудиторских процедур;
- б) посредством тестирования средств контроля подготовки и обработки данной информации;
- в) в результате проведения дополнительных аудиторских процедур.

26. В случаях, когда аудиторское доказательство, полученное из одного источника, не соответствует аудиторскому доказательству, полученному из другого источника, или аудитор сомневается в надежности информации, которую собирается использовать в качестве аудиторского доказательства, аудитор должен определить, как следует изменить аудиторские процедуры или дополнить их для того, чтобы снять несоответствие или сомнения. Кроме того, аудитор должен рассмотреть влияние данной ситуации на другие аспекты аудита.

27. При выборе и выполнении аудиторских процедур аудитор должен принять во внимание следующие обстоятельства:

- а) некоторые данные бухгалтерского учета или иная информация аудируемого лица могут быть доступны только в электронном виде или только в определенное время (например, если организация занимается электронной торговлей, то первичные документы (заказы на поставку товаров, счета) оформляются в виде электронных сообщений);
- б) отдельные виды информации в электронной форме могут быть недоступны по истечении определенного времени (например, в случае, когда электронные файлы изменяются, а их резервные копии не сохраняются). В этом случае аудитор должен достигать договоренности с аудируемым лицом о хранении последней информации, необходимой для проведения аудиторских процедур, или выполнять аудиторские процедуры в то время, когда соответствующая информация доступна.

III. Отбор элементов для тестирования с целью получения аудиторских доказательств

28. В ходе разработки тестов средств контроля и детальных тестов аудитор должен установить

методы отбора элементов для тестирования, которое являлось бы эффективным для целей аудита. Тест можно считать эффективным для целей аудита, если по результатам его выполнения получены надлежащие аудиторские доказательства, которые с учетом уже полученных или планируемых к получению аудиторских доказательств можно считать достаточными для целей аудита. При отборе элементов для тестирования аудитор в соответствии с пунктами 18-21 настоящего стандарта должен убедиться в уместности и надежности информации, используемой в качестве аудиторских доказательств.

29. Аудитор может использовать для отбора элементов для тестирования следующие методы:

- а) отбор всех элементов (сплошная проверка);
- б) отбор специфических (определенных) элементов;
- в) построение аудиторской выборки.

30. Выбор одного метода или сочетания нескольких методов отбора элементов для тестирования зависит от: конкретных обстоятельств (рисков существенного искажения в отношении предпосылки составления проверяемой бухгалтерской отчетности, др.); практической реализуемости метода; эффективности метода.

31. Сплошная проверка проводится в отношении группы однотипных хозяйственных операций или оборотов по счету бухгалтерского учета (или страты внутри совокупности). Сплошная проверка, как правило, применяется при выполнении детальных тестов, когда:

- а) совокупность состоит из небольшого числа элементов с большой стоимостью;
- б) имеет место существенный риск, а другие методы отбора элементов для тестирования не обеспечивают получение достаточных надлежащих аудиторских доказательств;
- в) имеет место повторяющийся характер вычислений либо иных автоматически выполняемых информационной системой процессов, что делает сплошную проверку эффективной с точки зрения затрат.

Сплошная проверка, как правило, не применяется при тестировании средств контроля.

32. При принятии решения об отборе из совокупности специфических (определенных) элементов аудитор должен исходить из знания деятельности аудируемого лица, оцененных рисков существенного искажения, характеристики тестируемой совокупности. Отбор специфических (определенных) элементов на основании профессионального суждения аудитора влечет риск, не связанный с использованием выборочного метода.

33. Отбираемыми специфическими (определенными) элементами могут быть:

- а) элементы с высокой стоимостью или так называемые ключевые элементы выборки (например, элементы, которые являются подозрительными, необычными, в особой мере подверженными риску или которые ранее были связаны с ошибками);
- б) элементы, превышающие определенную стоимостную величину, что позволит подвергнуть проверке большую часть общей суммы оборотов по счету бухгалтерского учета или группы однотипных хозяйственных операций;
- в) элементы для получения определенной информации (например, информации об особенностях деятельности аудируемого лица, характере хозяйственных операций).

34. При использовании метода отбора специфических (определенных) элементов аудитор должен иметь в виду, что отбор специфических (определенных) элементов в пределах оборотов по счету бухгалтерского учета или группы однотипных хозяйственных операций не является аудиторской выборкой. Выводы по результатам процедур, применяемых к отобраннным таким методом элементам, не могут быть распространены на всю совокупность; соответственно, проверка специфических (определенных) элементов не предоставляет аудиторских доказательств в отношении оставшейся части совокупности.

35. Построение аудиторской выборки осуществляется для того, чтобы получить выводы в отношении всей совокупности на основании тестирования отобранных элементов этой совокупности.

Приложение
к федеральному стандарту
аудиторской деятельности
(ФСАД 7/2011)
"Аудиторские доказательства"

Примеры вопросов, которые может рассмотреть аудитор
при изучении работы эксперта руководства аудируемого лица

1. На характер, временные рамки и объем аудиторских процедур, связанных с выполнением требований пункта 23 федерального стандарта аудиторской деятельности "Аудиторские доказательства", могут влиять следующие обстоятельства:

- а) характер и сложность вопроса, по которому привлечен эксперт руководства аудируемого лица;
- б) риски существенного искажения, связанные с вопросом;
- в) доступность альтернативных источников аудиторских доказательств;
- г) характер, объем и цели работы эксперта руководства аудируемого лица;
- д) был ли принят эксперт руководства аудируемого лица на постоянную работу или он был привлечен на временной основе для выполнения конкретной работы;
- е) степень, в которой руководство аудируемого лица может контролировать или влиять на работу эксперта руководства аудируемого лица;
- ж) существуют ли технические стандарты или профессиональные и отраслевые требования, регулирующие деятельность эксперта руководства аудируемого лица;
- з) характер и объем средств контроля аудируемого лица в отношении работы эксперта руководства аудируемого лица;
- и) знание и опыт аудитора в области, в которой действует эксперт руководства аудируемого лица;
- к) предыдущий опыт работы аудитора с данным экспертом руководства аудируемого лица.

2. Компетентность эксперта руководства аудируемого лица определяется характером и уровнем выполняемой экспертизы. Навыки определяются способностью эксперта руководства аудируемого лица проявлять компетентность в сложившихся обстоятельствах. Фактором, определяющим навыки, может быть доступность времени и ресурсов. Объективность определяется возможными последствиями влияния, которое могут оказывать на профессиональное или деловое суждение эксперта руководства аудируемого лица предвзятость, конфликт интересов или воздействие со стороны третьих лиц. Компетентность, навыки и объективность эксперта руководства аудируемого лица, а также любые средства контроля аудируемого лица в отношении его работы являются важными составляющими надежности любой информации, предоставляемой им.

3. Информация в отношении компетентности, навыков и объективности эксперта руководства аудируемого лица может основываться на:

- а) предыдущем опыте работы аудитора с данным экспертом руководства аудируемого лица;
- б) обсуждениях, проводимых с экспертом руководства аудируемого лица;
- в) обсуждениях, проводимых с другими лицами, знакомыми с работой эксперта руководства аудируемого лица;
- г) информации о квалификации эксперта руководства аудируемого лица, его членстве в саморегулируемой или иной профессиональной организации, о наличии лицензий на осуществление деятельности либо других форм внешнего признания;
- д) опубликованных данным экспертом руководства аудируемого лица статьях, книгах и других публикациях;
- е) информации, полученной от привлеченного аудитором эксперта, если это уместно, который помогает аудитору получить достаточные надлежащие аудиторские доказательства в отношении информации, подготовленной экспертом руководства аудируемого лица.

4. Вопросы, связанные с оценкой компетентности, навыков и объективности эксперта руководства аудируемого лица, включают рассмотрение того, регулируется ли работа эксперта руководства аудируемого лица соответствующими стандартами или профессиональными или отраслевыми требованиями, например, этическими стандартами и требованиями к членству в саморегулируемой или иной профессиональной организации, стандартами аккредитации лицензирующего органа или требованиями нормативных правовых актов.

5. Аудитору также уместно рассмотреть:

а) соответствие компетентности эксперта руководства аудируемого лица тематике, в контексте которой он привлекается, в рамках его специализации;

б) уровень компетентности эксперта руководства аудируемого лица в области требований ведения бухгалтерского учета и подготовки и представления бухгалтерской отчетности;

в) наличие или отсутствие необходимости пересмотра изначально данной оценки компетентности, навыков и объективности эксперта руководства аудируемого лица в случае, если произошли неожиданные события, имели место изменения условий или были получены соответствующие аудиторские доказательства по результатам выполнения аудиторских процедур.

6. Широкий спектр обстоятельств может создать угрозу объективности эксперта руководства аудируемого лица (например, угроза личной заинтересованности, угроза заступничества, угроза близкого знакомства, угроза самоконтроля, угроза давления). Меры предосторожности могут снизить эти угрозы и могут быть предусмотрены как внешней средой, например, профессиональными требованиями или нормативными правовыми актами, так и внутренней контрольной средой, в которой работает эксперт руководства аудируемого лица, например, принципами и процедурами системы внутреннего контроля качества.

Несмотря на то что меры предосторожности не могут устранить все угрозы объективности эксперта руководства аудируемого лица, тем не менее угрозы давления на эксперта руководства аудируемого лица могут быть менее значимы в случае, когда эксперт руководства аудируемого лица привлекается аудируемым лицом на временной договорной основе, чем когда он принимается аудируемым лицом в качестве штатного работника, но тогда повышается значимость таких мер предосторожности, как принципы и процедуры системы внутреннего контроля качества аудируемого лица. Это обусловлено тем, что угроза объективности работника аудируемого лица всегда присутствует, и маловероятно, что эксперт руководства аудируемого лица, ставший работником аудируемого лица, будет объективнее любого другого работника.

7. При оценке объективности привлеченного аудируемым лицом на временной основе эксперта руководства аудируемого лица может быть уместным проведение обсуждения с руководством аудируемого лица и этим экспертом темы возможной заинтересованности или взаимоотношений, которые могут создавать угрозы объективности эксперта руководства аудируемого лица, и любых применимых мер предосторожности, включая любые профессиональные требования, применимые в отношении данного эксперта; а также оценить, являются ли данные меры адекватными.

Заинтересованность и взаимоотношения, создающие угрозы, могут включать: финансовую заинтересованность; деловые и личные взаимоотношения; оказание иных услуг.

8. Для понимания работы эксперта руководства аудируемого лица аудитору необходимо разбираться в сопряженных с экспертизой вопросах. В зависимости от того, насколько аудитор компетентен в этих вопросах, может быть решен вопрос, будет ли аудитор сам оценивать работу эксперта руководства аудируемого лица или ему необходимо для этой цели привлечь другого эксперта. Понимание аудитором работы эксперта руководства аудируемого лица распространяется на следующие вопросы:

а) есть ли какие-либо аспекты в области работы эксперта руководства аудируемого лица, которые имеют отношение к аудиту;

б) регулируется ли работа эксперта руководства аудируемого лица профессиональными или иными

стандартами, нормативными правовыми актами;

в) какие допущения и методы использованы экспертом руководства аудируемого лица и являются ли они общепризнанно применимыми при проведении экспертизы, надлежащими для целей подготовки бухгалтерской отчетности;

г) характер внутренней и внешней информации, использованной экспертом аудитора.

9. Обычно при привлечении аудируемым лицом к работе эксперта в письменной форме составляется договор между аудируемым лицом и экспертом руководства аудируемого лица. Ознакомление аудитора с таким договором в процессе ознакомления с работой эксперта руководства аудируемого лица может помочь аудитору в оценке в целях аудита надлежащего характера следующих аспектов:

а) характера, объема и цели работы эксперта руководства аудируемого лица;

б) обязанностей и ответственности руководства и эксперта руководства аудируемого лица;

в) характера и объема информации, которой будут обмениваться руководство аудируемого лица и эксперт руководства аудируемого лица, включая форму отчетности, предоставляемую экспертом руководства аудируемого лица.

10. Аудитор может руководствоваться следующими соображениями при рассмотрении вопроса о том, носит ли работа эксперта руководства аудируемого лица надлежащий характер, чтобы служить аудиторским доказательством в отношении соответствующей предпосылки составления бухгалтерской отчетности:

а) уместность и разумный характер данных, полученных экспертом руководства аудируемого лица, или его выводов, их согласованность с другими аудиторскими доказательствами и их надлежащее отражение в бухгалтерской отчетности;

б) уместность и разумный характер применяемых экспертом руководства аудируемого лица допущений и методов;

в) уместность, полнота и точность исходных данных в случае, когда экспертом руководства аудируемого лица в работе они используются в значительном объеме.

Приложение N 2

к приказу

ФЕДЕРАЛЬНЫЙ СТАНДАРТ АУДИТОРСКОЙ ДЕЯТЕЛЬНОСТИ

(ФСАД 8/2011)

"Особенности аудита отчетности, составленной по специальным правилам"

1. Настоящий федеральный стандарт аудиторской деятельности определяет требования к порядку проведения аудиторской организацией, индивидуальным аудитором (далее - аудитор) аудита отчетности, содержащей систематизированную по специальным правилам финансовую информацию с соответствующими пояснениями и раскрытием наиболее важных способов ее составления (далее - отчетность, составленная по специальным правилам).

2. Настоящий стандарт применяется при проведении аудита следующей отчетности, составленной по специальным правилам:

а) отчетности, составленной по правилам налогового учета;

б) отчетности, отражающей доходы и расходы с использованием кассового метода (для представления кредиторам);

в) отчетности, содержащей финансовую информацию, формируемую по правилам, установленным соответствующими уполномоченными органами (для подтверждения соблюдения таких правил);

г) отчетности, составленной по специальным правилам, обусловленным требованиями договора (например, кредитного договора, условиями облигационного займа или гранта);

д) другой аналогичной отчетности, предназначенной для удовлетворения информационных потребностей определенных групп пользователей.

3. При принятии задания на проведение аудита отчетности, составленной по специальным правилам, аудитор должен установить:

- а) цель составления отчетности;
- б) круг предполагаемых пользователей отчетности;
- в) действия руководства аудируемого лица, предпринятые для определения уместности специальных правил составления отчетности в условиях поставленных целей ее составления. Ключевым фактором, определяющим уместность специальных правил составления отчетности, является потребность предполагаемых пользователей в финансовой информации.

4. Аудитор должен установить, не противоречат ли специальные правила составления отчетности установленным правилам составления бухгалтерской (финансовой) отчетности.

В случае, если аудитор устанавливает наличие такого противоречия, он должен определить, раскрыто ли это противоречие в отчетности, составленной по специальным правилам, должным образом. В случае, если указанное противоречие не раскрыто в отчетности, составленной по специальным правилам, должным образом, аудитор должен модифицировать свое мнение в аудиторском заключении.

5. При проведении аудита отчетности, составленной по специальным правилам, аудитор должен следовать этическим требованиям, обязательным для выполнения заданий по аудиту бухгалтерской (финансовой) отчетности, в том числе независимости, а также всем федеральным стандартам аудиторской деятельности, применимым при проведении аудита.

6. При планировании и выполнении задания аудитор должен установить, возникают ли какие-либо особенности применения требований конкретного стандарта. Например, в условиях конкретного задания стандарт может оказаться неприменим в целом, или какое-то требование стандарта может быть неприменимо в силу того, что оно должно выполняться при наличии определенных условий, которые могут не существовать в рамках выполняемого задания.

Пример 1. При составлении отчетности по специальным правилам, обусловленным требованиями договора, руководство аудируемого лица может согласовать с пользователем данной отчетности пороговое значение, ниже которого искажения, выявленные в ходе аудита, не будут исправляться. Однако установление такого порогового значения не освобождает аудитора от определения уровня существенности для целей планирования и выполнения задания.

Пример 2. Общение аудитора с представителями собственника аудируемого лица обычно обуславливается наличием контроля с их стороны за процессом составления бухгалтерской (финансовой) отчетности. В то же время составление отчетности по специальным правилам может не контролироваться представителями собственника аудируемого лица. В таких случаях требования федеральных стандартов аудиторской деятельности к аудитору в отношении общения с представителями собственника аудируемого лица могут оказаться неприменимыми, за исключением случаев, когда аудитор, выполняющий аудит отчетности, составленной по специальным правилам, одновременно является аудитором, выполняющим аудит бухгалтерской (финансовой) отчетности, или когда между аудитором и представителями собственника аудируемого лица существует договоренность о сообщении представителям собственника аудируемого лица информации по результатам аудита отчетности, составленной по специальным правилам.

7. В случае, когда аудитор проводит аудит отчетности, составленной по специальным правилам, обусловленным требованиями договора, он должен ознакомиться со всеми важными условиями договора, собственное толкование которых руководство аудируемого лица положило в основу составления отчетности. Важными следует считать те условия договора, иное толкование которых могло бы привести к существенному различию в представлении информации в отчетности.

8. При аудите отчетности, составленной по специальным правилам, обусловленным требованиями договора, аудитор должен установить, включено ли в отчетность описание толкования руководством аудируемого лица важных условий договора, на основе которого была составлена отчетность.

9. Помимо установленного федеральным стандартом аудиторской деятельности "Аудиторское заключение о бухгалтерской (финансовой) отчетности и формирование мнения о ее достоверности" (ФСАД 1/2010), аудиторское заключение об отчетности, составленной по специальным правилам, также должно содержать:

- а) цель составления отчетности и, при необходимости, круг предполагаемых пользователей ею либо ссылку на примечание в отчетности, содержащее такую информацию;
- б) в случае, когда у руководства аудируемого лица есть альтернативный выбор в отношении специальных правил составления отчетности, описание ответственности руководства аудируемого лица за альтернативный выбор уместных в данных обстоятельствах специальных правил составления отчетности.

Пример аудиторского заключения об отчетности, составленной по специальным правилам, приведен в приложении к настоящему стандарту.

10. Аудиторское заключение об отчетности, составленной по специальным правилам, должно включать привлекающую внимание часть, содержащую указание на то, что отчетность составлена в соответствии со специальными правилами и, соответственно, может быть неприменима для использования в иных целях.

11. Аудитор может включить в аудиторское заключение указание на то, что аудиторское заключение предназначено для ограниченного круга адресатов, или ссылку на примечание в отчетности, содержащее такую информацию.

Приложение

к федеральному стандарту

аудиторской деятельности

(ФСАД 8/2011)

"Особенности аудита отчетности,
составленной по специальным
правилам"

Пример аудиторского заключения об отчетности, составленной по
специальным правилам

Аудиторское заключение составлено аудиторской организацией при следующих обстоятельствах: отчетность составлена руководством аудируемого лица по специальным правилам, обусловленным требованиями договора, при этом у руководства аудируемого лица отсутствовала возможность альтернативного выбора в отношении указанных специальных правил составления отчетности; условия данного аудиторского задания содержат описание ответственности руководства аудируемого лица за отчетность, составленную по специальным правилам; распространение и использование аудиторского заключения ограничено.

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 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.

Отчетность составлена руководством организации "YYY" в соответствии с требованиями к ней, содержащимися в разделе "R" договора между организацией "YYY" и организацией "ZZZ" от 1 января 20XX г. (далее - договор).

Ответственность аудируемого лица за отчетность

Руководство аудируемого лица несет ответственность за составление и достоверность указанной отчетности в соответствии с требованиями к ней, содержащимися в разделе "R" договора, и за систему внутреннего контроля, необходимую для составления отчетности, не содержащей существенных искажений вследствие недобросовестных действий или ошибок.

Ответственность аудитора

Наша ответственность заключается в выражении мнения о достоверном составлении отчетности по специальным правилам 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 отчетность не содержит существенных искажений. Аудит включал проведение аудиторских процедур, направленных на получение аудиторских доказательств, подтверждающих числовые показатели в 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 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 отчетности в целом.

Мы полагаем, что полученные в ходе аудита аудиторские доказательства дают достаточные основания для выражения мнения.

Мнение

По нашему мнению, отчетность организации "YYY" за 20XX год составлена во всех существенных отношениях достоверно в соответствии с требованиями к отчетности, содержащимися в разделе "R" договора.

Основа составления отчетности и ограничение на распространение и использование

Не изменяя мнения о достоверности составления отчетности, мы обращаем внимание на информацию об основе составления отчетности, изложенную в пояснении X к отчетности.

Отчетность составлена с целью отразить соблюдение аудируемым лицом требований, содержащихся в разделе "R" договора. Соответственно, отчетность может быть неприменима для иных целей.

Настоящее аудиторское заключение предназначено исключительно для организации "YYY" и организации "ZZZ". Руководитель аудиторской организации _____

(подпись) (Ф. И. О.) Дата аудиторского заключения _____

Приложение N 3

к приказу

ФЕДЕРАЛЬНЫЙ СТАНДАРТ АУДИТОРСКОЙ ДЕЯТЕЛЬНОСТИ

(ФСАД 9/2011)

"Особенности аудита отдельной части отчетности"

1. Настоящий федеральный стандарт аудиторской деятельности определяет требования к порядку проведения аудиторской организацией, индивидуальным аудитором (далее - аудитор) аудита отдельной части (отдельных частей) бухгалтерской (финансовой) отчетности или отчетности,

составленной по специальным правилам (далее - отдельная часть отчетности).

2. Настоящий стандарт применяется при проведении аудита следующих отдельных частей отчетности, включая соответствующие пояснения и раскрытие наиболее важных способов составления ее:

а) отдельного отчета, входящего в состав отчетности;

б) отдельной статьи отчета, входящей в состав отчетности;

в) отдельного счета или его элемента, отраженного в отчете, входящем в состав отчетности.

Например, дебиторская задолженность, резерв сомнительных долгов, запасы, стоимость нематериальных активов, перечень активов, находящихся во внешнем управлении, и получаемый в связи с этим доход, перечень арендных платежей, выплаты дивидендов или премий.

3. Настоящий стандарт не применяется при проведении аудита отчетности аудируемого лица, входящего в состав группы организаций, финансовое положение, финансовые результаты деятельности и изменения финансового положения которой отражаются в консолидированной финансовой отчетности.

4. При проведении аудита отдельной части отчетности аудитор должен следовать этическим требованиям, обязательным для выполнения заданий по аудиту бухгалтерской (финансовой) отчетности, в том числе независимости, а также всем федеральным стандартам аудиторской деятельности, применимым при проведении аудита, вне зависимости от того, проводит ли он одновременно аудит бухгалтерской (финансовой) отчетности в целом. В случае, когда аудитор не проводит аудит бухгалтерской (финансовой) отчетности в целом, он должен установить, возможно ли провести аудит отдельной части отчетности в соответствии с федеральными стандартами аудиторской деятельности.

5. В случае, когда аудитор не проводит аудит бухгалтерской (финансовой) отчетности в целом и, соответственно, не владеет теми знаниями о деятельности аудируемого лица и среде, в которой она осуществляется, включая систему внутреннего контроля, которые получает аудитор, проводящий аудит бухгалтерской (финансовой) отчетности в целом, а также не получает аудиторских доказательств в отношении общего качества учетных записей или иной бухгалтерской информации, которые могли бы быть получены в ходе аудита бухгалтерской (финансовой) отчетности в целом, первому аудитору могут потребоваться дальнейшие аудиторские доказательства для подтверждения аудиторских доказательств, полученных из учетных записей.

6. В случае, когда аудитор приходит к выводу, что проведение аудита отдельной части отчетности может оказаться практически неосуществимым (объем аудита несоизмерим с аудируемой частью отчетности), он может обсудить с руководством аудируемого лица возможность изменения вида аудиторского задания.

Пример. При аудите информации о дебиторской задолженности аудируемого лица уместно допущение о непрерывности деятельности аудируемого лица. Однако выполнение всех требований соответствующего федерального стандарта аудиторской деятельности в отношении применимости допущения непрерывности деятельности в рамках данного аудиторского задания может оказаться практически неосуществимым.

7. При проведении аудита отдельной части отчетности аудитор должен определить:

а) приводит ли применение правил составления этой части отчетности к адекватному

представлению и раскрытию информации, дающим возможность предполагаемым пользователям отдельной части отчетности понять как саму информацию, содержащуюся в этой части отчетности, так и влияние на эту информацию существенных фактов хозяйственной жизни аудируемого лица;

б) будет ли уместной в условиях данного аудиторского задания предполагаемая форма выражения мнения аудитора.

8. При планировании и выполнении задания аудитор должен установить, возникают ли какие-либо особенности применения требований конкретного стандарта. Например, вместо письменных

заявлений и разъяснений руководства аудируемого лица в отношении бухгалтерской (финансовой) отчетности при проведении аудита отдельной части отчетности аудитором должны быть получены заявления и разъяснения руководства аудируемого лица в отношении отдельной части отчетности.

9. Уровень существенности, устанавливаемый для аудита отдельной части отчетности, может быть ниже уровня существенности, устанавливаемого для аудита бухгалтерской (финансовой) отчетности в целом.

10. При формировании мнения о достоверности отдельной части отчетности аудитор должен определить, дает ли отдельная часть отчетности (включая соответствующее раскрытие информации) достоверное представление об имевших место фактах хозяйственной жизни и позволяет ли отдельная часть отчетности предполагаемым пользователям судить о влиянии существенных операций и событий на информацию, включенную в отдельную часть отчетности. Примеры аудиторских заключений об отдельных частях отчетности приведены в приложении к настоящему стандарту (для аудиторской организации).

11. В случае, когда аудитор проводит аудит отдельной части отчетности одновременно с проведением аудита бухгалтерской (финансовой) отчетности в целом, он:

- а) может использовать аудиторские доказательства, полученные в ходе аудита бухгалтерской (финансовой) отчетности в целом, для целей аудита отдельной части отчетности;
- б) должен выражать мнение по результатам выполнения каждого аудита отдельно.

12. В случае, если проаудированная отдельная часть отчетности публикуется вместе с бухгалтерской (финансовой) отчетностью аудируемого лица, аудитор должен убедиться, что указанные документы представлены раздельно. В случае если аудитор считает, что отдельная часть отчетности не отделена от бухгалтерской (финансовой) отчетности в целом, то он должен сообщить руководству аудируемого лица о необходимости изменения представления указанных документов при публикации. При этом в публикации мнение о достоверности отдельной части отчетности должно быть отделено от мнения о достоверности бухгалтерской (финансовой) отчетности в целом.

13. В случае, когда аудитором в аудиторском заключении выражено модифицированное мнение о достоверности бухгалтерской (финансовой) отчетности в целом или в аудиторское заключение включена часть, привлекающая внимание или содержащая прочие факты, аудитор должен установить, какое влияние данные обстоятельства могут оказать на аудиторское мнение об отдельной части отчетности. В случае наличия такого влияния аудитор должен модифицировать мнение о достоверности отдельной части отчетности либо включить в аудиторское заключение часть, привлекающую внимание или содержащую прочие факты.

В случае, когда модифицированное мнение о достоверности бухгалтерской (финансовой) отчетности в целом либо информация в части, привлекающей внимание или содержащей прочие факты, не имеет отношения к проаудированной отдельной части отчетности, аудитор тем не менее может включить в аудиторское заключение о достоверности отдельной части отчетности содержащую прочие факты часть, указав в ней, что в отношении достоверности бухгалтерской (финансовой) отчетности в целом было выражено модифицированное мнение.

14. В случае, когда аудитор пришел к выводу о необходимости выражения отрицательного мнения или отказа от выражения мнения о достоверности бухгалтерской (финансовой) отчетности в целом, в это же аудиторское заключение одновременно аудитор не может включить немодифицированное мнение о достоверности отдельной части отчетности, являющейся частью этой бухгалтерской (финансовой) отчетности. Однако аудиторское заключение о достоверности бухгалтерской (финансовой) отчетности в целом может содержать одновременно отказ от выражения мнения в отношении финансовых результатов деятельности и движения денежных средств аудируемого лица и немодифицированное мнение в отношении финансового положения аудируемого лица.

15. В случае, когда аудитор пришел к выводу о необходимости выражения отрицательного мнения или отказа от выражения мнения о достоверности бухгалтерской (финансовой) отчетности в целом,

но в рамках другого задания по аудиту отдельного счета или его элемента, отраженного в отчете, входящем в состав бухгалтерской (финансовой) отчетности, аудитор намерен выразить немодифицированное мнение, он должен сделать это при одновременном выполнении следующих условий:

- а) это не запрещено требованиями нормативных правовых актов;
- б) такое мнение выражается в аудиторском заключении, которое не публикуется вместе с аудиторским заключением, содержащим отрицательное мнение или отказ от выражения мнения;
- в) отдельный счет или его элемент, отраженный в отчете, входящем в состав бухгалтерской (финансовой) отчетности, не является ее существенной частью.

16. Аудитор не должен выражать немодифицированное мнение о достоверности отдельного отчета, входящего в состав бухгалтерской (финансовой) отчетности, в отношении которой в целом он уже выразил отрицательное мнение или отказался от выражения мнения, даже в случае, когда аудиторское заключение о достоверности отдельного отчета не публикуется вместе с аудиторским заключением о достоверности бухгалтерской (финансовой) отчетности в целом.

Приложение

к федеральному стандарту

аудиторской деятельности

(ФСАД 9/2011)

"Особенности аудита

отдельной части отчетности" Примеры аудиторских заключений

об отдельной части отчетности

Пример 1

Аудиторское заключение составлено аудиторской организацией при следующих обстоятельствах: аудит проводился в отношении бухгалтерского баланса и пояснений, относящихся к бухгалтерскому балансу;

бухгалтерский баланс составлен руководством аудируемого лица в соответствии с установленными правилами составления бухгалтерской отчетности;

условия аудиторского задания в части ответственности руководства аудируемого лица за составление бухгалтерского баланса соответствуют требованиям правил 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 прилагаемого бухгалтерского баланса по состоянию на 31 декабря 20XX г. организации "YYY" и пояснений, относящихся к бухгалтерскому балансу.

Ответственность аудируемого лица за бухгалтерский баланс

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

Ответственность аудитора

Наша ответственность заключается в выражении мнения о достоверности бухгалтерского баланса

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 бухгалтерский баланс не содержит существенных искажений. Аудит включал проведение аудиторских процедур, направленных на получение аудиторских доказательств, подтверждающих числовые показатели в бухгалтерском балансе и относящуюся к бухгалтерскому балансу раскрытую в пояснениях информацию. 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 бухгалтерского баланса, 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 бухгалтерского баланса в целом.

Мы полагаем, что полученные в ходе аудита доказательства представляют достаточные основания для выражения мнения о достоверности бухгалтерского баланса.

Мнение

По нашему мнению, бухгалтерский баланс отражает достоверно во всех существенных отношениях финансовое положение организации "YYY" по состоянию на 31 декабря 20XX г. в соответствии с установленными правилами составления бухгалтерской отчетности. Руководитель аудиторской организации _____

(подпись) (Ф. И. О.) Дата аудиторского заключения _____

Пример 2

Аудиторское заключение составлено аудиторской организацией при следующих обстоятельствах: аудит проводился в отношении отчета о поступлениях и платежах наличных денежных средств и пояснений, относящихся к отчету;

отчет о поступлениях и платежах наличных денежных средств составлен руководством аудируемого лица в соответствии с правилами бухгалтерского учета движения денежных средств в кассе с целью ответа на запрос кредитора;

распространение и использование аудиторского заключения ограничено.

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 прилагаемого отчета о поступлениях и платежах наличных денежных средств организации "YYY" за 20XX год и пояснений, относящихся к отчету. Отчет был составлен руководством организации "YYY" в соответствии с требованиями, содержащимися в разделе "R" пояснений.

Ответственность аудируемого лица за отчет о поступлениях и платежах наличных денежных средств

Руководство аудируемого лица несет ответственность за составление и достоверность указанного отчета о поступлениях и платежах наличных денежных средств в соответствии с требованиями, содержащимися в разделе "R" пояснений, и за систему внутреннего контроля, необходимую для

составления отчета о поступлениях и платежах наличных денежных средств, не содержащего существенных искажений вследствие недобросовестных действий или ошибок.

Ответственность аудитора

Наша ответственность заключается в выражении мнения о достоверности отчета о поступлениях и платежах наличных денежных средств 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 отчет о поступлениях и платежах наличных денежных средств не содержит существенных искажений.

Аудит включал проведение аудиторских процедур, направленных на получение аудиторских доказательств, подтверждающих числовые показатели в отчете о поступлениях и платежах наличных денежных средств и относящуюся к отчету о поступлениях и платежах наличных денежных средств раскрытую в пояснительной записке информацию. 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 отчета о поступлениях и платежах наличных денежных средств, 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, а также оценку представления отчета о поступлениях и платежах наличных денежных средств.

Мы полагаем, что полученные в ходе аудита доказательства представляют достаточные основания для выражения мнения о достоверности отчета о поступлениях и платежах наличных денежных средств.

Мнение

По нашему мнению, отчет о поступлениях и платежах наличных денежных средств отражает достоверно во всех существенных отношениях поступления и платежи наличных денежных средств организации "YYY" за 20XX год в соответствии с требованиями, содержащимися в разделе "R" пояснений.

Основа составления отчетности

Не изменяя мнения о достоверности отчета о поступлениях и платежах наличных денежных средств, мы обращаем внимание на требования к составлению отчета о поступлениях и платежах наличных денежных средств, содержащиеся в разделе "R" пояснений. Отчет о поступлениях и платежах наличных денежных средств составлен с целью ответа на запрос кредитора. Соответственно, отчет может быть неприменим для иных целей. Руководитель аудиторской организации _____

(подпись) (Ф. И. О.) Дата аудиторского заключения _____
