

О внесении изменений в федеральные правила (стандарты) аудиторской деятельности, утвержденные постановлением Правительства Российской Федерации от 23 сентября 2002 г. № 696

Постановление · № 523 · от 25.08.2006 · Правительство Российской Федерации · Утратил силу

ПРАВИТЕЛЬСТВО РОССИЙСКОЙ ФЕДЕРАЦИИ

ПОСТАНОВЛЕНИЕ

от 25 августа 2006 г. N 523

г. Москва

О внесении изменений в федеральные правила (стандарты)

аудиторской деятельности, утвержденные постановлением

Правительства Российской Федерации

от 23 сентября 2002 г. N 696

Правительство Российской Федерации постановляет:

Утвердить прилагаемые изменения, которые вносятся в федеральные правила (стандарты)

аудиторской деятельности, утвержденные постановлением Правительства Российской Федерации от

23 сентября 2002 г. N 696 (Собрание законодательства Российской Федерации, 2002, N 39, ст. 3797;

2003, N 28, ст. 2930; 2004, N 42, ст. 4132; 2005, N 17, ст. 1562).

Председатель Правительства

Российской Федерации М.Фрадков

УТВЕРЖДЕНЫ

постановлением Правительства

Российской Федерации

от 25 августа 2006 г.

N 523

И З М Е Н Е Н И Я, которые вносятся в федеральные правила (стандарты) аудиторской деятельности,

утвержденные постановлением Правительства Российской

Федерации от 23 сентября 2002 г. N 696

Дополнить федеральные правила (стандарты) аудиторской деятельности федеральными правилами (стандартами) аудиторской деятельности N 24-31 следующего содержания:

"Правило (стандарт) N 24. Основные принципы федеральных правил (стандартов) аудиторской

деятельности, имеющих отношение к услугам, которые могут

предоставляться аудиторскими организациями и аудиторами

Введение

1. Настоящее федеральное правило (стандарт) аудиторской деятельности, разработанное с учетом международных стандартов аудита, устанавливает основные принципы правил (стандартов), имеющих отношение к услугам, которые могут предоставляться аудиторскими организациями и аудиторами.

2. Для целей настоящего федерального правила (стандарта) аудиторской деятельности следующие термины означают:

"аудитор" - лицо, проводящее не только аудит, но и оказывающее сопутствующие аудиту услуги;

"хозяйствующий субъект" - лицо, которому оказываются данные услуги.

Основные принципы финансовой (бухгалтерской) отчетности

3. Финансовая (бухгалтерская) отчетность, как правило, составляется и представляется ежегодно и направляется для удовлетворения общих информационных нужд широкого круга пользователей.

Многие пользователи полагаются на финансовую (бухгалтерскую) отчетность как на основной источник информации, поскольку они не наделены полномочиями получать дополнительную информацию, отвечающую их информационным потребностям. Финансовая (бухгалтерская) отчетность в Российской Федерации должна составляться в соответствии с законодательством Российской Федерации, регулирующим бухгалтерский учет и составление финансовой (бухгалтерской) отчетности.

Исходя из специфических требований представителей собственника конкретного хозяйствующего субъекта и вероятных пользователей финансовая (бухгалтерская) отчетность может также составляться в соответствии с международными стандартами финансовой отчетности, национальными стандартами или правилами ведения учета и составления отчетности других государств.

Основные принципы аудита и сопутствующих аудиту услуг

4. Аудит и сопутствующие аудиту услуги должны быть четко разграничены. К сопутствующим аудиту услугам, оказание которых регулируется федеральными правилами (стандартами) аудиторской деятельности, относятся:

- а) обзорные проверки;
- б) согласованные процедуры;
- в) компиляция финансовой информации.

5. Проведение аудита и обзорных проверок должно позволить аудитору обеспечить предполагаемым пользователям разумный и ограниченный уровни уверенности в достоверности финансовой информации. Проведение согласованных процедур и компиляции не предусматривает, что аудитор должен будет обеспечить такую уверенность.

6. Настоящее федеральное правило (стандарт) аудиторской деятельности не применяется к другим видам сопутствующих аудиту услуг, предоставляемых аудиторами, а именно: к услугам по налоговому консультированию, автоматизации бухгалтерского учета и внедрению информационных технологий, оценке стоимости имущества, оценке предприятий как имущественных комплексов, оценке предпринимательских рисков, проведению маркетинговых исследований, обучению специалистов в областях, связанных с аудиторской деятельностью, проведению научно-исследовательских и экспериментальных работ в области, связанной с аудиторской деятельностью, и распространению их результатов, постановке, восстановлению и ведению бухгалтерского учета, составлению финансовой (бухгалтерской) отчетности, бухгалтерскому консультированию, анализу финансово-хозяйственной деятельности организаций и индивидуальных предпринимателей, экономическому и финансовому консультированию, управленческому консультированию, правовому консультированию, представительству в судебных и налоговых органах по налоговым и таможенным спорам, разработке и анализу инвестиционных проектов, а также составлению бизнес-планов. При оказании данных услуг аудиторами надлежит выполнять общие требования к их качеству.

Уровни уверенности, обеспечиваемой аудитором

7. В целях настоящего федерального правила (стандарта) аудиторской деятельности уверенность рассматривается как убежденность аудитора в отношении надежности предпосылок составления финансовой (бухгалтерской) отчетности, представленной стороной, составляющей отчетность, и предназначенной для использования предполагаемыми пользователями. Для обеспечения такой уверенности аудитор оценивает доказательства, собранные в результате проведенных процедур, и делает выводы об отсутствии существенных искажений в финансовой (бухгалтерской) отчетности. Степень достигнутой убежденности и, следовательно, уровень уверенности, который может быть предоставлен, определяются на основе результатов выполненных процедур.

8. При проведении аудита аудитор обеспечивает разумный, но не абсолютный уровень уверенности в том, что информация, являющаяся предметом аудита, не содержит существенных искажений. В аудиторском заключении это выражается в форме позитивной разумной уверенности.

9. При проведении обзорной проверки аудитор обеспечивает ограниченный уровень уверенности в том, что информация, подлежащая обзорной проверке, не содержит существенных искажений. В заключении по результатам обзорной проверки это выражается в форме негативной уверенности.
10. При проведении согласованных процедур аудитор предоставляет только отчет об отмеченных фактах без обеспечения уверенности. Вместо этого представителям хозяйствующего субъекта или пользователям отчета предоставляется возможность самим оценить проведенные процедуры и факты, приведенные в отчете, и сделать собственные выводы по данным работы аудитора.
11. При проведении компиляции финансовой информации пользователи компилированной информации получают определенные преимущества от участия в работе аудитора, обладающего должной квалификацией в области ведения учета и составления отчетности, но в отчете аудитором не выражается никакой уверенности.

Аудит

12. Аудит финансовой (бухгалтерской) отчетности предоставляет аудитору возможность выразить мнение о том, составлена ли данная финансовая (бухгалтерская) отчетность во всех существенных отношениях в соответствии с установленными требованиями. При выражении мнения аудитор использует фразу: "Отражает достоверно во всех существенных отношениях". Задания, обеспечивающие уверенность в достоверности финансовой или иной информации, составленной в соответствии с надлежащими критериями, направлены на достижение тех же целей.
13. При формировании аудиторского мнения аудитор собирает достаточные надлежащие аудиторские доказательства, необходимые для формулирования выводов, на которых будет основано его мнение.
14. Аудиторское мнение повышает достоверность финансовой (бухгалтерской) отчетности посредством выражения разумного, но не абсолютного уровня уверенности. При проведении аудита абсолютная уверенность недостижима из-за необходимости использования субъективного суждения, применения выборочного тестирования, существования ограничений, присущих любым системам бухгалтерского учета и внутреннего контроля, а также в связи с тем, что большинство доступных доказательств, подтверждающих определенный вывод, не носит исчерпывающего характера.

Сопутствующие аудиту услуги

15. Целью обзорной проверки финансовой (бухгалтерской) отчетности является предоставление аудитору возможности определить на основе процедур, которые предоставляют не все доказательства, требующиеся для аудита, не привлекло ли внимание аудитора что-либо, что заставило бы его предположить, что финансовая (бухгалтерская) отчетность не была составлена во всех существенных отношениях в соответствии с установленными требованиями к ее составлению. Обзорная проверка финансовой или другой информации, составленной в соответствии с надлежащими критериями, проводится для тех же целей.
16. Обзорная проверка включает в себя в основном запросы и аналитические процедуры, направленные на общую проверку надежности предпосылок составления финансовой (бухгалтерской) отчетности, за которые отвечает сторона, составляющая отчетность, и предназначенные для использования предполагаемыми пользователями. Несмотря на то что проведение обзорной проверки связано с применением аудиторских навыков, а также со сбором доказательств, оценка систем бухгалтерского учета и внутреннего контроля, тестирование бухгалтерских записей и ответов на запросы посредством сбора подтверждающих доказательств, получаемых в ходе инспектирования, наблюдения, подтверждения и подсчета (то есть в ходе процедур, характерных для аудита), как правило, не предусматриваются.
17. Аудитор охватывает все существенные аспекты при проведении процедур обзорной проверки, при этом обнаружение возможных существенных искажений финансовой (бухгалтерской) отчетности менее вероятно по сравнению с аудитом и уровень уверенности, выраженный в заключении по обзорной проверке, ниже уровня, предоставляемого в аудиторском заключении.

18. В случае выполнения согласованных процедур аудитора нанимают для проведения процедур аудиторского характера, по которым было достигнуто согласие между аудитором, хозяйствующим субъектом и третьими сторонами (например, организацией, являющейся собственником или потенциальным покупателем проверяемого хозяйствующего субъекта, кредитной организацией, рассматривающей надежность потенциального заемщика, и т. п.), а также для подготовки отчета об отмеченных фактах. Получатели отчета должны сформировать собственные выводы по данным работы аудитора. Отчет предоставляется только сторонам, договорившимся о выполнении данных процедур, поскольку другие стороны, не осведомленные о причинах проведения процедур, могут неверно истолковать их результаты.

19. В случае компиляции финансовой информации аудитор нанимается для использования специальных знаний по бухгалтерскому учету (в противоположность специальным знаниям и навыкам по аудиту) с целью сбора, классификации и обобщения финансовой информации. При этом, как правило, подробные данные сводятся в удобную и понятную форму и не требуется проверять предпосылки, лежащие в основе этой информации. Используемые процедуры не предназначены и не предполагают, что бухгалтер будет обеспечивать уверенность в отношении финансовой информации. Тем не менее пользователи компилированной информации получают определенные преимущества от участия в работе высококвалифицированного специалиста, поскольку услуги предоставляются с должными профессиональной компетентностью и добросовестностью. Сравнительная характеристика аудита и сопутствующих аудиту услуг представлена в приложении к настоящему федеральному правилу (стандарту) аудиторской деятельности.

Ненадлежащее использование имени аудитора

20. Имя аудитора считается связанным с финансовой информацией, когда он прилагает к такой информации свой отчет или заключение или когда он дает согласие на использование своего имени в профессиональном контексте в связи с данной финансовой информацией. Если аудитор не является связанным в упомянутом смысле, он не несет ответственности перед третьими лицами. Если аудитору становится известно, что хозяйствующий субъект ненадлежащим образом связывает имя аудитора с финансовой информацией, аудитор вправе потребовать от руководства хозяйствующего субъекта прекратить использование имени аудитора. Аудитор может также предпринять иные шаги (например, проинформировать известных ему третьих лиц о ненадлежащем использовании своего имени либо обратиться за помощью к юристам).

Приложение

к правилу (стандарту)

N 24

Сравнительная характеристика аудита

и сопутствующих аудиту услуг ----- Услуга | Аудит |

Сопутствующие аудиту услуги

| +-----

| | обзорная | согласо- | компиляция

| | проверка | данные | финансовой

| | | процедуры | информации ----- Уровень разумная,

ограничен- уверенность уверенность уверенности, но не ная не обеспе- не обеспе- обеспечивае-

абсолютная уверенность чивается чивается мый ауди- уверенность тором Вид позитивная

негативная факты, указание на предоставля- уверенность уверенность отмеченные компилиро-

емого отчета по пред- по пред- в результа- ванную (заключения) посылкам посылкам те процедур
информацию

Правило (стандарт) N 25.

Учет особенностей аудируемого лица, финансовую

(бухгалтерскую) отчетность которого подготавливает специализированная организация

Введение

1. Настоящее федеральное правило (стандарт) аудиторской деятельности, разработанное с учетом международных стандартов аудита, устанавливает единые требования в отношении действий аудиторской организации или индивидуального аудитора (далее именуется - аудитор) при проведении аудита финансовой (бухгалтерской) отчетности аудируемого лица, которое пользуется для составления этой финансовой (бухгалтерской) отчетности услугами централизованной бухгалтерии специализированной организации или бухгалтера-специалиста (далее именуется - специализированная организация).

2. Аудитор определяет, какое влияние специализированная организация оказывает на системы бухгалтерского учета и внутреннего контроля аудируемого лица с целью правильного планирования аудита и разработки эффективного подхода к его проведению.

Вопросы, рассматриваемые аудитором аудируемого лица

3. Специализированная организация может установить и осуществлять такие общие подходы и конкретные процедуры, которые будут оказывать влияние на системы бухгалтерского учета и внутреннего контроля аудируемого лица. Указанные подходы и процедуры физически и функционально отделены от аудируемого лица.

4. Если услуги, оказываемые специализированной организацией, ограничиваются фиксированием и обработкой хозяйственных операций, а аудируемое лицо сохраняет за собой право на авторизацию хозяйственных операций и составление отчетности, можно ожидать, что аудируемое лицо самостоятельно осуществляет достаточно эффективные подходы и процедуры внутри своей организации. Если специализированная организация сама проводит операции и составляет отчетность аудируемого лица, такое лицо может полагаться на подходы и процедуры специализированной организации.

5. В ходе изучения аудируемого лица и лиц, оказывающих ему услуги, аудитору следует определить значимость деятельности специализированной организации для аудируемого лица и аудита. С этой целью аудитору необходимо (если это уместно) рассмотреть:

- а) характер услуг, предоставляемых специализированной организацией;
- б) условия договора и особенности взаимоотношений между аудируемым лицом и специализированной организацией;
- в) уровень взаимодействия системы внутреннего контроля аудируемого лица с системами учета и контроля специализированной организации;
- г) средства внутреннего контроля аудируемого лица, имеющие отношение к деятельности специализированной организации (средства контроля за обработкой хозяйственных операций специализированной организацией и анализ аудируемым лицом рисков, связанных с использованием услуг специализированной организации, и способов минимизации таких рисков);
- д) возможности специализированной организации и ее финансовую стабильность, в том числе последствия возможной несостоятельности или прекращения ее деятельности в отношении аудируемого лица;
- е) сведения о специализированной организации;
- ж) сведения об используемых специализированной организацией средствах контроля, применяемых в компьютерных системах обработки данных.

6. Аудитор также рассматривает информацию, содержащуюся в аудиторских заключениях, подготовленных аудиторами специализированной организации, внутренними аудиторами или контролирующими органами, в качестве источника сведений о надежности и эффективности систем бухгалтерского учета и внутреннего контроля специализированной организации.

Рассмотрение факторов, изложенных в пункте 5 настоящего федерального правила (стандарта)

аудиторской деятельности и в настоящем пункте, может привести аудитора к выводу о том, что на оценку риска системы внутреннего контроля (с точки зрения вероятности появления существенных искажений финансовой (бухгалтерской) отчетности) не оказывают влияния средства контроля специализированной организации. В этом случае аудитор может в дальнейшей работе не учитывать положения настоящего федерального правила (стандарта) аудиторской деятельности.

7. Если аудитор приходит к заключению о том, что деятельность специализированной организации является важной для аудируемого лица и представляет интерес для изучения в ходе аудита, аудитор получает в достаточной степени понимание деятельности аудируемого лица и лиц, оказывающих ему услуги, включая систему внутреннего контроля, с целью оценки риска появления существенных искажений финансовой (бухгалтерской) отчетности и планирования необходимых аудиторских процедур с учетом данного риска. Аудитор оценивает риск существенных искажений финансовой (бухгалтерской) отчетности в целом, а также конкретных предпосылок подготовки финансовой (бухгалтерской) отчетности для остатков по счетам бухгалтерского учета, групп однотипных операций и случаев раскрытия информации.

8. Если уровень полученного понимания деятельности недостаточен, аудитору целесообразно обратиться к специализированной организации с просьбой о том, чтобы ее аудитор после получения письменного согласия руководства специализированной организации выполнил процедуры оценки рисков для получения необходимой информации, либо посетить специализированную организацию в целях получения этой информации. Аудитор, выразивший желание посетить специализированную организацию, может предложить аудируемому лицу обратиться к специализированной организации с просьбой о предоставлении аудитору доступа к необходимой информации.

9. Аудитор может достигнуть понимания системы бухгалтерского учета и внутреннего контроля, на которые оказывает влияние деятельность специализированной организации, если ознакомится с заключением, составленным аудитором специализированной организации. При оценке риска средств контроля в отношении предпосылок составления финансовой (бухгалтерской) отчетности, на которые оказывают влияние средства внутреннего контроля специализированной организации, аудитор может также использовать заключение аудитора специализированной организации. Если аудитор аудируемого лица использует заключение аудитора специализированной организации, ему необходимо навести справки относительно профессиональной компетентности последнего, опыта работы и членства в профессиональных аудиторских объединениях.

10. Аудитор получает аудиторские доказательства эффективности средств контроля, когда процедуры оценок риска аудитора предполагают такую эффективность средств контроля специализированной организации, а также когда процедуры проверки по существу не могут предоставить аудитору достаточных надлежащих аудиторских доказательств в отношении конкретной предпосылки составления финансовой (бухгалтерской) отчетности. Аудитор может также посчитать необходимым получить аудиторские доказательства с помощью тестов средств контроля. Аудиторские доказательства эффективности средств контроля можно получить путем:

- а) тестирования средств контроля аудируемого лица за деятельностью специализированной организации;

- б) ознакомления с заключением аудитора специализированной организации, в котором выражено мнение об эффективности системы внутреннего контроля специализированной организации в отношении ее деятельности, имеющей значение для аудита;

- в) посещения специализированной организации и проведения тестов средств внутреннего контроля.

Заключение аудитора специализированной организации

11. В случае использования заключения аудитора специализированной организации аудитор аудируемого лица рассматривает характер и содержание такого заключения.

12. Как правило, существуют два типа заключения аудитора специализированной организации: заключение о структуре системы внутреннего контроля (первый тип) и заключение о структуре и

надежности системы внутреннего контроля (второй тип).

13. Заключение первого типа содержит:

- а) описание системы внутреннего контроля специализированной организации, как правило, составляемое руководством специализированной организации;
- б) мнение аудитора специализированной организации, подтверждающее точность указанного описания, пригодность системы внутреннего контроля для достижения поставленных перед ней целей, наличие средств внутреннего контроля.

14. Заключение второго типа содержит:

- а) описание системы внутреннего контроля специализированной организации, как правило, составляемое руководством специализированной организации;
- б) мнение аудитора специализированной организации, подтверждающее точность указанного описания, пригодность системы внутреннего контроля для достижения поставленных перед ней целей, наличие средств внутреннего контроля, эффективность средств внутреннего контроля по результатам тестирования средств внутреннего контроля (в дополнение аудитор специализированной организации должен указать, какие тесты средств контроля проводились и какие результаты были получены).

15. Аудитору аудируемого лица следует проанализировать объем работ, выполненных аудитором специализированной организации, а также оценить пригодность и надлежащий характер заключений, составленных аудитором специализированной организации.

16. Несмотря на то что заключение первого типа может быть использовано аудитором для понимания системы внутреннего контроля, аудитор не использует такое заключение в качестве аудиторского доказательства эффективности средств контроля.

17. Заключение второго типа может быть использовано в качестве аудиторского доказательства эффективности средств контроля, поскольку в этом случае были проведены тесты средств контроля. Если заключение второго типа используется в качестве доказательства, подтверждающего эффективность средств контроля, аудитор должен определить, имеют ли средства контроля, проверенные аудитором специализированной организации, отношение к хозяйственным операциям аудируемого лица, остаткам по счетам бухгалтерского учета, случаям раскрытия информации и связанным с ними предпосылкам составления финансовой (бухгалтерской) отчетности, а также являются ли выполненные аудитором специализированной организации тесты средств контроля и их результаты адекватными. Аудитор принимает во внимание длительность периода, охватываемого тестами аудитора специализированной организации, а также время, прошедшее с момента выполнения этих тестов.

18. В отношении конкретных тестов средств контроля и результатов, имеющих отношение к аудиту, аудитору необходимо проанализировать, насколько характер, временные рамки и объем таких тестов способствуют получению достаточных надлежащих аудиторских доказательств относительно эффективности системы внутреннего контроля с целью подтверждения сделанной аудитором аудируемого лица оценки риска наличия существенных искажений.

19. Аудитор специализированной организации может быть привлечен к выполнению аудиторских процедур по существу, которые используются аудитором аудируемого лица. Такие задания могут включать в себя выполнение процедур, согласованных аудируемым лицом и его аудитором, а также специализированной организацией и ее аудитором.

20. Если аудитор аудируемого лица использует заключение аудитора специализированной организации, в аудиторском заключении в отношении финансовой (бухгалтерской) отчетности аудируемого лица он не ссылается на заключение аудитора специализированной организации.

Правило (стандарт) N 26. Сопоставимые данные в финансовой (бухгалтерской) отчетности
Введение

1. Настоящее федеральное правило (стандарт) аудиторской деятельности, разработанное с учетом

международных стандартов аудита, устанавливает единые требования в отношении рассмотрения в ходе аудита сопоставимых данных в финансовой (бухгалтерской) отчетности.

2. Настоящее федеральное правило (стандарт) аудиторской деятельности не применяется в отношении прочей информации, содержащейся в документах, входящих в состав проаудированной финансовой (бухгалтерской) отчетности, рассматриваемой в федеральном правиле (стандарте) N 27.

3. Сопоставимыми данными в финансовой (бухгалтерской) отчетности могут быть показатели, отражающие финансовое положение, результаты финансовой деятельности, движение денежных средств, иные сопоставимые показатели и сведения, подлежащие раскрытию в финансовой (бухгалтерской) отчетности более чем за один отчетный период. Сопоставимые данные могут быть представлены в виде:

а) соответствующих показателей за предшествующий период, являющихся частью финансовой (бухгалтерской) отчетности за текущий период и предназначенных для изучения в сопоставлении с аналогичными показателями за текущий период; такие соответствующие показатели не являются завершённой финансовой (бухгалтерской) отчетностью, которую можно рассматривать самостоятельно, но являются неотъемлемой частью финансовой (бухгалтерской) отчетности за текущий период и должны рассматриваться только в связи с аналогичными показателями за текущий период;

б) сопоставимой финансовой (бухгалтерской) отчетности за предшествующий период, предназначенной для сопоставления с финансовой (бухгалтерской) отчетностью за текущий период и не являющейся составной частью финансовой (бухгалтерской) отчетности за текущий период.

Соответствующие показатели

4. Аудиторская организация или индивидуальный аудитор (далее - аудитор) получает достаточные надлежащие аудиторские доказательства того, что соответствующие показатели были сформированы в соответствии с принципами и требованиями составления финансовой (бухгалтерской) отчетности. Объем аудиторских процедур, осуществляемых в отношении соответствующих показателей за предыдущий период, значительно меньше объема аудиторских процедур, осуществляемых в отношении показателей за текущий период и обычно ограничивается тем, что аудитор убеждается в правильности представления и классификации соответствующих показателей.

5. Аудитор определяет:

а) соответствует ли учетная политика в предыдущий период в отношении соответствующих показателей за предыдущий период учетной политике в текущий период либо были ли сделаны надлежащие корректировки для отражения последствий изменения учетной политики и (или) были ли изменения учетной политики надлежащим образом раскрыты в финансовой (бухгалтерской) отчетности;

б) согласуются ли представленные в текущей финансовой (бухгалтерской) отчетности для сопоставления соответствующие показатели за предыдущий период с численными значениями и прочим раскрытием информации, представленными в финансовой (бухгалтерской) отчетности за предыдущий период, либо были ли сделаны надлежащие корректировки и (или) была ли информация надлежащим образом раскрыта.

6. Если финансовая (бухгалтерская) отчетность за предыдущий период не была проаудирована или была проверена другим аудитором, аудитор оценивает, отвечают ли соответствующие показатели за предыдущий период условиям, изложенным в пункте 5 настоящего федерального правила (стандарта) аудиторской деятельности, и отвечают ли они требованиям федерального правила (стандарта) N 19.

7. Если при проведении аудита за текущий период аудитору становится известно о возможном существенном искажении соответствующих показателей за предыдущий период, он выполняет дополнительные аудиторские процедуры.

8. Если сопоставимые данные представлены в виде соответствующих показателей за предыдущий период в финансовой (бухгалтерской) отчетности за текущий период, в аудиторском заключении сопоставимые данные отдельно не рассматриваются (за исключением случаев, предусмотренных в пунктах 9, 10, 12-15 и в подпункте "б" пункта 11 настоящего федерального правила (стандарта) аудиторской деятельности), поскольку аудитор выражает в нем мнение о достоверности во всех существенных отношениях финансовой (бухгалтерской) отчетности за текущий период в целом, в том числе соответствующих показателей за предыдущий период.
9. Если аудиторское заключение за предыдущий период содержало мнение с оговоркой, отказ от выражения мнения или отрицательное мнение и ситуация, повлекшая модифицирование аудиторского заключения, не устранена, что приводит к модифицированию аудиторского заключения в отношении показателей за текущий период, аудиторское заключение должно быть модифицировано также в отношении соответствующих показателей за предыдущий период. Если аудиторское заключение за предыдущий период содержало мнение с оговоркой, отказ от выражения мнения или отрицательное мнение и ситуация, повлекшая модифицирование аудиторского заключения, не устранена, что, однако, не приводит к модифицированию аудиторского заключения в отношении показателей за текущий период, аудиторское заключение должно быть модифицировано в отношении соответствующих показателей за предыдущий период.
10. Если аудиторское заключение за предыдущий период содержало мнение с оговоркой, отказ от выражения мнения или отрицательное мнение, но ситуация, повлекшая модифицирование аудиторского заключения, была устранена и надлежащим образом отражена в финансовой (бухгалтерской) отчетности за текущий период, указание на модифицирование аудиторского заключения за прошлый период в аудиторском заключении за текущий период, как правило, не приводится. Однако если влияние указанной ситуации является существенным для текущего периода, аудитор может привлечь в аудиторском заключении за текущий период внимание к указанной ситуации.
11. При аудите финансовой (бухгалтерской) отчетности за текущий период аудитор может получить информацию о существенных искажениях, влияющих на финансовую (бухгалтерскую) отчетность за предыдущий период, по которой было выдано безоговорочное (немодифицированное) аудиторское заключение. В этом случае аудитор учитывает требования федерального правила (стандарта) N 10, кроме того:
- а) если финансовая (бухгалтерская) отчетность за предыдущий период была пересмотрена и опубликована заново с новым аудиторским заключением, аудитору необходимо получить разумную уверенность в том, что соответствующие показатели за предыдущий период согласуются с пересмотренной финансовой (бухгалтерской) отчетностью;
 - б) если финансовая (бухгалтерская) отчетность за предыдущий период не пересматривалась и не была заново опубликована, а соответствующие показатели за предыдущий период не были заново скорректированы и представлены надлежащим образом и (или) не было сделано надлежащее раскрытие информации, аудитор должен составить модифицированное аудиторское заключение по финансовой (бухгалтерской) отчетности за текущий период, а причиной модифицирования будут соответствующие показатели за предыдущий период, включенные в такую финансовую (бухгалтерскую) отчетность.
12. Когда в случае, указанном в пункте 11 настоящего федерального правила (стандарта) аудиторской деятельности, финансовая (бухгалтерская) отчетность за предыдущий период не пересматривалась и новое аудиторское заключение не было выдано, но соответствующие показатели за предыдущий период были скорректированы и представлены заново надлежащим образом и (или) было сделано надлежащее раскрытие информации в финансовой (бухгалтерской) отчетности за текущий период, аудитор может модифицировать аудиторское заключение за текущий период посредством включения текста, привлекающего внимание к указанной ситуации,

раскрытой в финансовой (бухгалтерской) отчетности. В связи с этим аудитор также принимает во внимание требования федерального правила (стандарта) N 10.

13. Если аудитор работает с аудируемым лицом первый год, а аудит финансовой (бухгалтерской) отчетности за предыдущий период проводил другой аудитор, в отношении соответствующих показателей за предыдущий период аудитор может сослаться в своем аудиторском заключении за текущий период на выданное другим аудитором аудиторское заключение по финансовой (бухгалтерской) отчетности за предыдущий период в части соответствующих показателей. Если аудитор решает сослаться на другого аудитора, его аудиторское заключение должно содержать указание на:

- а) то, что аудит финансовой (бухгалтерской) отчетности за предыдущий период проводил другой аудитор;
- б) форму мнения, выраженного в аудиторском заключении за предыдущий период другим аудитором (если такое аудиторское заключение было модифицировано, необходимо указать причину модифицирования);
- в) дату аудиторского заключения за предыдущий период.

14. Если аудит финансовой (бухгалтерской) отчетности за предыдущий период не проводился, аудитор указывает в аудиторском заключении за текущий период, что соответствующие показатели за предыдущий период не были проверены. Такое заявление не освобождает аудитора от выполнения надлежащих аудиторских процедур в отношении остатков по счетам бухгалтерского учета на начало текущего периода. В финансовой (бухгалтерской) отчетности должно быть указано, что аудит соответствующих показателей за предыдущий период не проводился.

15. Если аудитор впервые проводит аудит данного аудируемого лица и обнаруживает, что соответствующие показатели существенно искажены, он требует от руководства аудируемого лица их пересмотра. Если руководство аудируемого лица отказывается пересмотреть соответствующие показатели, аудитор надлежащим образом модифицирует аудиторское заключение.

Сопоставимая финансовая (бухгалтерская) отчетность

16. Аудитору необходимо получить достаточные надлежащие аудиторские доказательства того, что сопоставимая финансовая (бухгалтерская) отчетность соответствует применимым принципам и требованиям составления финансовой (бухгалтерской) отчетности. Аудитор определяет:

- а) соответствует ли учетная политика предыдущего периода в отношении сопоставимой отчетности учетной политике текущего периода, были ли сделаны надлежащие корректировки для отражения последствий изменения учетной политики и были ли изменения учетной политики надлежащим образом раскрыты в финансовой (бухгалтерской) отчетности;
- б) согласуются ли представленные в текущей финансовой (бухгалтерской) отчетности сопоставимые данные за предыдущий период с показателями и другой информацией, представленными в финансовой (бухгалтерской) отчетности за предыдущий период, либо были сделаны надлежащие корректировки и (или) информация была надлежащим образом раскрыта.

17. Если финансовая (бухгалтерская) отчетность за предыдущий период не была предметом аудита или была проверена другим аудитором, то аудитор оценивает, отвечает ли сопоставимая финансовая (бухгалтерская) отчетность условиям, указанным в пункте 16 настоящего федерального правила (стандарта) аудиторской деятельности, и следует требованиям федерального правила (стандарта) N 19.

18. Если при проведении аудита за текущий период аудитору становится известно о возможном существенном искажении показателей за предыдущий период, он выполняет дополнительные аудиторские процедуры.

19. Если сопоставимые данные представлены в виде сопоставимой финансовой (бухгалтерской) отчетности, то аудитор должен подготовить аудиторское заключение, в котором отдельно рассматриваются сопоставимые данные, поскольку аудитор выражает мнение отдельно по

финансовой (бухгалтерской) отчетности за каждый отчетный период. Поскольку аудиторское заключение по сопоставимой финансовой (бухгалтерской) отчетности составляется отдельно по каждому периоду, то аудитор может выразить мнение с оговоркой, отрицательное мнение или отказаться от выражения мнения либо включить текст, привлекающий внимание, в отношении финансовой (бухгалтерской) отчетности за один или несколько периодов, выразив в то же время иное мнение в отношении финансовой (бухгалтерской) отчетности за другие периоды.

20. Если при составлении аудиторского заключения по финансовой (бухгалтерской) отчетности за предыдущий период в связи с аудитом за текущий период мнение о финансовой (бухгалтерской) отчетности за предыдущий период отличается от ранее выраженного мнения, то аудитору необходимо раскрыть причину различия во мнениях посредством включения текста, привлекающего внимание к указанной ситуации. Данная ситуация может иметь место, если в ходе аудита за текущий период аудитору становится известно об обстоятельствах или событиях, которые существенно влияют на финансовую (бухгалтерскую) отчетность за предыдущий период.

21. Если аудит финансовой (бухгалтерской) отчетности за предыдущий период проведен другим аудитором, то:

а) предшествующий аудитор может выдать новое аудиторское заключение по финансовой (бухгалтерской) отчетности за предыдущий период, при этом аудитор, для которого аудиторское задание является первичным аудитом, выдает аудиторское заключение только за текущий период;

б) аудиторское заключение, составленное аудитором, для которого аудиторское задание является первичным аудитом, должно содержать:

сведения о том, что аудит финансовой (бухгалтерской) отчетности за предыдущий период был проведен другим аудитором;

дату аудиторского заключения другого аудитора;

форму мнения, выраженного в аудиторском заключении за предыдущий период другим аудитором (если такое аудиторское заключение было модифицировано, то необходимо указать причину модифицирования).

22. При аудите финансовой (бухгалтерской) отчетности за текущий период аудитор, для которого аудиторское задание является первичным аудитом, может получить информацию о существенных искажениях, влияющих на финансовую (бухгалтерскую) отчетность за предыдущий период, по которой выдано безоговорочное (немодифицированное) аудиторское заключение.

В таком случае аудитор обсуждает данный вопрос с руководством аудируемого лица и после получения согласия руководства аудируемого лица обращается к другому аудитору с предложением о повторном рассмотрении финансовой (бухгалтерской) отчетности за предыдущий период. Если другой аудитор соглашается выдать новое аудиторское заключение по финансовой (бухгалтерской) отчетности за предыдущий период, то аудитор действует в соответствии с требованиями, предусмотренными пунктом 21 настоящего федерального правила (стандарта) аудиторской деятельности.

Если другой аудитор не соглашается с пересмотренной финансовой (бухгалтерской) отчетностью за предыдущий период или отказывается выдать новое аудиторское заключение по пересмотренной финансовой (бухгалтерской) отчетности за предыдущий период, то во вводной части аудиторского заключения аудитор может указать на то, что другой аудитор подготовил аудиторское заключение по финансовой (бухгалтерской) отчетности за предыдущий период до ее пересмотра. Кроме того, если аудитор в ходе аудита текущего периода выполняет аудиторские процедуры, достаточные для того, чтобы убедиться в надлежащем характере корректировок финансовой (бухгалтерской) отчетности, то аудитор может включить следующий текст в свое аудиторское заключение:

"Мы также проверили корректировки, приведенные в примечаниях X, которые были сделаны при повторном составлении финансовой (бухгалтерской) отчетности за 20(XX) год. По нашему мнению, такие корректировки необходимы и были сделаны надлежащим образом."

23. Если аудит финансовой (бухгалтерской) отчетности за предыдущий период не проводился, то аудитор указывает в аудиторском заключении за текущий период, что сопоставимая финансовая (бухгалтерская) отчетность за предыдущий период не была проверена. Такое заявление не освобождает аудитора от выполнения надлежащих аудиторских процедур в отношении остатков по счетам бухгалтерского учета на начало текущего периода. В финансовой (бухгалтерской) отчетности должно быть четко указано, что аудит сопоставимой финансовой (бухгалтерской) отчетности не проводился.

24. Если аудитор, для которого аудиторское задание является первичным аудитом, обнаруживает, что показатели за предыдущий период, которые не были проверены, существенно искажены, он требует от руководства аудируемого лица их пересмотра. Если руководство аудируемого лица отказывается пересмотреть соответствующие показатели, аудитор должен надлежащим образом модифицировать аудиторское заключение.

Приложение

к правилу (стандарту)

N 26

Примеры аудиторских заключений

Пример А. Соответствующие показатели: пример аудиторского заключения, составляемого в случаях, приведенных в абзаце первом пункта 9 федерального правила (стандарта) N 26

АУДИТОРСКОЕ ЗАКЛЮЧЕНИЕ ПО ФИНАНСОВОЙ (БУХГАЛТЕРСКОЙ) ОТЧЕТНОСТИ

Адресат

Аудитор

Наименование: общество с ограниченной ответственностью "XXX".

Место нахождения: индекс, город, улица, номер дома и др.

Государственная регистрация: номер и дата регистрационного свидетельства.

Лицензия: номер, дата, наименование органа, предоставившего аудиторской организации лицензию на осуществление аудиторской деятельности, срок действия.

Является членом (указать наименование аккредитованного профессионального аудиторского объединения).

Аудируемое лицо

Наименование: открытое акционерное общество "YYY".

Место нахождения: индекс, город, улица, номер дома и др.

Государственная регистрация: номер и дата регистрационного свидетельства.

Мы провели аудит прилагаемой финансовой (бухгалтерской) отчетности организации "YYY" за период с 1 января по 31 декабря 20(X1) г. включительно. Финансовая (бухгалтерская) отчетность организации "YYY" состоит из:

бухгалтерского баланса;

отчета о прибылях и убытках;

приложения к бухгалтерскому балансу и отчету о прибылях и убытках;

пояснительной записки.

Ответственность за составление и представление этой финансовой (бухгалтерской) отчетности несет исполнительный орган организации "YYY". Наша обязанность заключается в том, чтобы выразить мнение о достоверности во всех существенных отношениях данной отчетности и соответствии порядка ведения бухгалтерского учета законодательству Российской Федерации на основе проведенного аудита.

Мы провели аудит в соответствии с:

Федеральным законом "Об аудиторской деятельности";

федеральными правилами (стандартами) аудиторской деятельности;
внутренними правилами (стандартами) аудиторской деятельности (указать аккредитованное профессиональное объединение);
правилами (стандартами) аудиторской деятельности аудитора;
нормативными актами органа, осуществляющего регулирование деятельности аудируемого лица.
Аудит планировался и проводился таким образом, чтобы получить разумную уверенность в том, что финансовая (бухгалтерская) отчетность не содержит существенных искажений. Аудит проводился на выборочной основе и включал в себя изучение на основе тестирования доказательств, подтверждающих числовые показатели в финансовой (бухгалтерской) отчетности и раскрытие в ней информации о финансово-хозяйственной деятельности, оценку соблюдения принципов и правил бухгалтерского учета, применяемых при составлении финансовой (бухгалтерской) отчетности, рассмотрение основных оценочных показателей, полученных руководством аудируемого лица, а также оценку представления финансовой (бухгалтерской) отчетности. Мы полагаем, что проведенный аудит представляет достаточные основания для выражения нашего мнения о достоверности финансовой (бухгалтерской) отчетности и соответствии порядка ведения бухгалтерского учета законодательству Российской Федерации.

В результате проведенного аудита нами установлены следующие нарушения действующего порядка составления финансовой (бухгалтерской) отчетности и ведения бухгалтерского учета. Как указано в пункте X пояснительной записки к финансовой (бухгалтерской) отчетности, в составе соответствующих статей не были учтены амортизационные отчисления по отдельным объектам основных средств. Данное обстоятельство является результатом решения, принятого руководством аудируемого лица в начале предыдущего года, что заставило нас выразить мнение с оговоркой в отношении финансовой (бухгалтерской) отчетности за тот год. На основе линейного метода начисления амортизации (при годовой норме амортизации в размере 5 процентов для зданий и 20 процентов для оборудования) балансовая стоимость основных средств должна быть уменьшена на сумму амортизационных отчислений в размере XXX рублей в 20(X1) году и XXX рублей в 20(X0) году, а убыток за год должен быть увеличен на XXX рублей в 20(X1) году и XXX рублей в 20(X0) году, непокрытый убыток должен быть увеличен на XXX рублей в 20(X1) году и на XXX рублей в 20(X0) году.

По нашему мнению, за исключением обстоятельств, изложенных в предыдущей части настоящего заключения, финансовая (бухгалтерская) отчетность организации "YYY" отражает достоверно во всех существенных отношениях финансовое положение на 31 декабря 20(X1) г. и результаты ее финансово-хозяйственной деятельности за период с 1 января по 31 декабря 20(X1) г. включительно в соответствии с требованиями законодательства Российской Федерации в части составления финансовой (бухгалтерской) отчетности (и (или) указать документы, определяющие требования, предъявляемые к порядку составления финансовой (бухгалтерской) отчетности).

"XX" месяц 20(X2) г.

Руководитель (или иное уполномоченное лицо) аудиторской организации либо индивидуальный аудитор (фамилия, имя, отчество, подпись и должность).

Руководитель аудиторской проверки (фамилия, имя, отчество, подпись, номер, тип квалификационного аттестата аудитора и срок его действия).

Печать аудитора.

Пример Б. Соответствующие показатели: пример аудиторского заключения, составляемого в случаях, приведенных в абзаце втором

пункта 9 федерального правила (стандарта) N 26

АУДИТОРСКОЕ ЗАКЛЮЧЕНИЕ ПО ФИНАНСОВОЙ
(БУХГАЛТЕРСКОЙ) ОТЧЕТНОСТИ

Адресат

Аудитор

Наименование: общество с ограниченной ответственностью "XXX".

Место нахождения: индекс, город, улица, номер дома и др.

Государственная регистрация: номер и дата регистрационного свидетельства.

Лицензия: номер, дата, наименование органа, предоставившего аудиторской организации лицензию на осуществление аудиторской деятельности, срок действия.

Является членом (указать наименование аккредитованного профессионального аудиторского объединения).

Аудируемое лицо

Наименование: открытое акционерное общество "YYY".

Место нахождения: индекс, город, улица, номер дома и др.

Государственная регистрация: номер и дата регистрационного свидетельства.

Мы провели аудит прилагаемой финансовой (бухгалтерской) отчетности организации "YYY" за период с 1 января по 31 декабря 20(X1) г. включительно. Финансовая (бухгалтерская) отчетность организации "YYY" состоит из:

бухгалтерского баланса;

отчета о прибылях и убытках;

приложения к бухгалтерскому балансу и отчету о прибылях и убытках;

пояснительной записки.

Ответственность за составление и представление этой финансовой (бухгалтерской) отчетности несет исполнительный орган организации "YYY". Наша обязанность заключается в том, чтобы выразить мнение о достоверности во всех существенных отношениях данной отчетности и соответствии порядка ведения бухгалтерского учета законодательству Российской Федерации на основе проведенного аудита.

Мы провели аудит в соответствии с:

Федеральным законом "Об аудиторской деятельности";

федеральными правилами (стандартами) аудиторской деятельности;

внутренними правилами (стандартами) аудиторской деятельности (указать аккредитованное профессиональное объединение);

правилами (стандартами) аудиторской деятельности аудитора;

нормативными актами органа, осуществляющего регулирование деятельности аудируемого лица.

Аудит планировался и проводился таким образом, чтобы получить разумную уверенность в том, что финансовая (бухгалтерская) отчетность не содержит существенных искажений. Аудит проводился на выборочной основе и включал в себя изучение на основе тестирования доказательств, подтверждающих числовые показатели в финансовой (бухгалтерской) отчетности и раскрытие в ней информации о финансово-хозяйственной деятельности, оценку соблюдения принципов и правил бухгалтерского учета, применяемых при составлении финансовой (бухгалтерской) отчетности, рассмотрение основных оценочных показателей, полученных руководством аудируемого лица, а также оценку представления финансовой (бухгалтерской) отчетности. Мы полагаем, что проведенный аудит представляет достаточные основания для выражения нашего мнения о достоверности финансовой (бухгалтерской) отчетности и соответствии порядка ведения бухгалтерского учета законодательству Российской Федерации.

Так как мы были привлечены в качестве аудиторов организации "YYY" в 20(X0) году, мы не могли наблюдать за проведением инвентаризации товарно-материальных запасов по состоянию на начало отчетного периода за 20(X0) год или проверить их количество с помощью альтернативных процедур. Как следствие, мы не смогли определить, необходимо ли вносить корректировки в показатели финансовых результатов и нераспределенной прибыли за 20(X0) год. Наше аудиторское заключение по финансовой (бухгалтерской) отчетности за период с 1 января по 31 декабря 20(X0) г.

включительно было модифицировано соответствующим образом.

По нашему мнению, за исключением влияния на соответствующие показатели за 20(X0) год корректировок (при наличии таковых), которые могли бы оказаться необходимыми, если бы мы смогли проверить количество товарно-материальных запасов по состоянию на начало этого периода, финансовая (бухгалтерская) отчетность организации "YYY" отражает достоверно во всех существенных отношениях финансовое положение на 31 декабря 20(X1) г. и результаты ее финансово-хозяйственной деятельности за период с 1 января по 31 декабря 20(X1) г. включительно в соответствии с требованиями законодательства Российской Федерации в части составления финансовой (бухгалтерской) отчетности (и (или) указать документы, определяющие требования, предъявляемые к порядку составления финансовой (бухгалтерской) отчетности).

"XX" месяц 20(X2) г.

Руководитель (или иное уполномоченное лицо) аудиторской организации либо индивидуальный аудитор (фамилия, имя, отчество, подпись, должность).

Руководитель аудиторской проверки (фамилия, имя, отчество, подпись, номер, тип квалификационного аттестата аудитора и срок его действия).

Печать аудитора. Пример В. Сопоставимая финансовая (бухгалтерская) отчетность:

пример аудиторского заключения, составляемого в случаях, приведенных в пункте 19 федерального правила (стандарта) N 26

АУДИТОРСКОЕ ЗАКЛЮЧЕНИЕ ПО ФИНАНСОВОЙ (БУХГАЛТЕРСКОЙ) ОТЧЕТНОСТИ

Адресат

Аудитор

Наименование: общество с ограниченной ответственностью "XXX".

Место нахождения: индекс, город, улица, номер дома и др.

Государственная регистрация: номер и дата регистрационного свидетельства.

Лицензия: номер, дата, наименование органа, предоставившего аудиторской организации лицензию на осуществление аудиторской деятельности, срок действия.

Является членом (указать наименование аккредитованного профессионального аудиторского объединения).

Аудируемое лицо

Наименование: открытое акционерное общество "YYY".

Место нахождения: индекс, город, улица, номер дома и др.

Государственная регистрация: номер и дата регистрационного свидетельства.

Мы провели аудит прилагаемой финансовой (бухгалтерской) отчетности организации "YYY" за период с 1 января по 31 декабря 20(X1) г. включительно и за период с 1 января по 31 декабря 20(X0) включительно. Финансовая (бухгалтерская) отчетность организации "YYY" за указанные периоды состоит из:

бухгалтерского баланса;

отчета о прибылях и убытках;

приложения к бухгалтерскому балансу и отчету о прибылях и убытках;

пояснительной записки.

Ответственность за составление и представление финансовой (бухгалтерской) отчетности за указанные периоды несет исполнительный орган организации "YYY". Наша обязанность заключается в том, чтобы выразить мнение о достоверности во всех существенных отношениях финансовой (бухгалтерской) отчетности за указанные периоды и соответствии порядка ведения бухгалтерского учета законодательству Российской Федерации на основе проведенного аудита.

Мы провели аудит в соответствии с:

Федеральным законом "Об аудиторской деятельности";

федеральными правилами (стандартами) аудиторской деятельности;
внутренними правилами (стандартами) аудиторской деятельности (указать аккредитованное профессиональное объединение);
правилами (стандартами) аудиторской деятельности аудитора;
нормативными актами органа, осуществляющего регулирование деятельности аудируемого лица.
Аудит планировался и проводился таким образом, чтобы получить разумную уверенность в том, что финансовая (бухгалтерская) отчетность не содержит существенных искажений. Аудит проводился на выборочной основе и включал в себя изучение на основе тестирования доказательств, подтверждающих числовые показатели в финансовой (бухгалтерской) отчетности и раскрытие в ней информации о финансово-хозяйственной деятельности, оценку соблюдения принципов и правил бухгалтерского учета, применяемых при составлении финансовой (бухгалтерской) отчетности, рассмотрение основных оценочных показателей, полученных руководством аудируемого лица, а также оценку представления финансовой (бухгалтерской) отчетности. Мы полагаем, что проведенный аудит представляет достаточные основания для выражения нашего мнения о достоверности финансовой (бухгалтерской) отчетности и соответствии порядка ведения бухгалтерского учета законодательству Российской Федерации.

В результате проведенного аудита нами установлены следующие нарушения действующего порядка составления финансовой (бухгалтерской) отчетности и ведения бухгалтерского учета. Как указано в пункте X пояснительной записки к финансовой (бухгалтерской) отчетности, в составе соответствующих статей не были учтены амортизационные отчисления по отдельным объектам основных средств. На основе линейного метода начисления амортизации (при годовой норме амортизации в размере 5 процентов для зданий и 20 процентов для оборудования) балансовая стоимость основных средств должна быть уменьшена на сумму амортизационных отчислений в размере XXX рублей в 20(X1) году и XXX рублей в 20(X0) году, а убыток за год должен быть увеличен на XXX рублей в 20(X1) году и XXX рублей в 20(X0) году, непокрытый убыток должен быть увеличен на XXX рублей в 20(X1) году и на XXX рублей в 20(X0) году.

По нашему мнению, за исключением обстоятельств, изложенных в предыдущей части настоящего заключения, финансовая (бухгалтерская) отчетность организации "YYY" отражает достоверно во всех существенных отношениях финансовое положение на 31 декабря 20(X1) г. и на 31 декабря 20(X0) г. и результаты ее финансово-хозяйственной деятельности за период с 1 января по 31 декабря 20(X1) г. включительно и с 1 января по 31 декабря 20(X0) г. включительно в соответствии с требованиями законодательства Российской Федерации в части составления финансовой (бухгалтерской) отчетности (и (или) указать документы, определяющие требования, предъявляемые к порядку составления финансовой (бухгалтерской) отчетности).

"XX" месяц 20(X2) г.

Руководитель (или иное уполномоченное лицо) аудиторской организации либо индивидуальный аудитор (фамилия, имя, отчество, подпись, должность).

Руководитель аудиторской проверки (фамилия, имя, отчество, подпись, номер, тип квалификационного аттестата аудитора и срок его действия).

Печать аудитора.

Пример Г. Соответствующие показатели: пример аудиторского заключения, составляемого в случаях, приведенных в пункте 13

федерального правила (стандарта) N 26

**АУДИТОРСКОЕ ЗАКЛЮЧЕНИЕ ПО ФИНАНСОВОЙ
(БУХГАЛТЕРСКОЙ) ОТЧЕТНОСТИ**

Адресат

Аудитор

Наименование: общество с ограниченной ответственностью "XXX".

Место нахождения: индекс, город, улица, номер дома и др.

Государственная регистрация: номер и дата регистрационного свидетельства.

Лицензия: номер, дата, наименование органа, предоставившего аудиторской организации лицензию на осуществление аудиторской деятельности, срок действия.

Является членом (указать наименование аккредитованного профессионального аудиторского объединения).

Аудируемое лицо

Наименование: открытое акционерное общество "YYY".

Место нахождения: индекс, город, улица, номер дома и др.

Государственная регистрация: номер и дата регистрационного свидетельства.

Мы провели аудит прилагаемой финансовой (бухгалтерской) отчетности организации "YYY" за период с 1 января по 31 декабря 20(X1) г. включительно. Финансовая (бухгалтерская) отчетность организации "YYY" состоит из:

бухгалтерского баланса;

отчета о прибылях и убытках;

приложения к бухгалтерскому балансу и отчету о прибылях и убытках;

пояснительной записки.

Ответственность за составление и представление этой финансовой (бухгалтерской) отчетности несет исполнительный орган организации "YYY". Наша обязанность заключается в том, чтобы выразить мнение о достоверности во всех существенных отношениях данной отчетности и соответствии порядка ведения бухгалтерского учета законодательству Российской Федерации на основе проведенного аудита.

Финансовая (бухгалтерская) отчетность организации "YYY" за период с 1 января по 31 декабря 20(X0) г. включительно была проверена другим аудитором, аудиторское заключение которого датировано 31 марта 20(X1) г. и содержит безоговорочно положительное мнение о данной финансовой (бухгалтерской) отчетности.

Мы провели аудит в соответствии с:

Федеральным законом "Об аудиторской деятельности";

федеральными правилами (стандартами) аудиторской деятельности;

внутренними правилами (стандартами) аудиторской деятельности (указать аккредитованное профессиональное объединение);

правилами (стандартами) аудиторской деятельности аудитора;

нормативными актами органа, осуществляющего регулирование деятельности аудируемого лица.

Аудит планировался и проводился таким образом, чтобы получить разумную уверенность в том, что финансовая (бухгалтерская) отчетность не содержит существенных искажений. Аудит проводился на выборочной основе и включал в себя изучение на основе тестирования доказательств, подтверждающих числовые показатели в финансовой (бухгалтерской) отчетности и раскрытие в ней информации о финансово-хозяйственной деятельности, оценку соблюдения принципов и правил бухгалтерского учета, применяемых при составлении финансовой (бухгалтерской) отчетности, рассмотрение основных оценочных показателей, полученных руководством аудируемого лица, а также оценку представления финансовой (бухгалтерской) отчетности. Мы полагаем, что проведенный аудит представляет достаточные основания для выражения нашего мнения о достоверности финансовой (бухгалтерской) отчетности и соответствии порядка ведения бухгалтерского учета законодательству Российской Федерации.

По нашему мнению, финансовая (бухгалтерская) отчетность организации "YYY" отражает достоверно во всех существенных отношениях финансовое положение на 31 декабря 20(X1) г. и результаты ее финансово-хозяйственной деятельности за период с 1 января по 31 декабря 20(X1) г. включительно в соответствии с требованиями законодательства Российской Федерации в части составления

финансовой (бухгалтерской) отчетности (и (или) указать документы, определяющие требования, предъявляемые к порядку составления финансовой (бухгалтерской) отчетности).

"XX" месяц 20(X2) г.

Руководитель (или иное уполномоченное лицо) аудиторской организации либо индивидуальный аудитор (фамилия, имя, отчество, подпись, должность).

Руководитель аудиторской проверки (фамилия, имя, отчество, подпись, номер, тип квалификационного аттестата аудитора и срок его действия).

Печать аудитора. Пример Д. Сопоставимая финансовая (бухгалтерская) отчетность:

пример аудиторского заключения, составляемого в случаях, приведенных в подпункте "б" пункта 21 федерального правила

(стандарта) N 26

АУДИТОРСКОЕ ЗАКЛЮЧЕНИЕ ПО ФИНАНСОВОЙ (БУХГАЛТЕРСКОЙ) ОТЧЕТНОСТИ

Адресат

Аудитор

Наименование: общество с ограниченной ответственностью "XXX".

Место нахождения: индекс, город, улица, номер дома и др.

Государственная регистрация: номер и дата регистрационного свидетельства.

Лицензия: номер, дата, наименование органа, предоставившего аудиторской организации лицензию на осуществление аудиторской деятельности, срок действия.

Является членом (указать наименование аккредитованного профессионального аудиторского объединения).

Аудируемое лицо

Наименование: открытое акционерное общество "YYY".

Место нахождения: индекс, город, улица, номер дома и др.

Государственная регистрация: номер и дата регистрационного свидетельства.

Мы провели аудит прилагаемой финансовой (бухгалтерской) отчетности организации "YYY" за период с 1 января по 31 декабря 20(X1) г. включительно. Финансовая (бухгалтерская) отчетность организации "YYY" состоит из:

бухгалтерского баланса;

отчета о прибылях и убытках;

приложения к бухгалтерскому балансу и отчету о прибылях и убытках;

пояснительной записки.

Ответственность за составление и представление этой финансовой (бухгалтерской) отчетности несет исполнительный орган организации "YYY". Наша обязанность заключается в том, чтобы выразить мнение о достоверности во всех существенных отношениях данной отчетности и соответствии порядка ведения бухгалтерского учета законодательству Российской Федерации на основе проведенного аудита.

Финансовая (бухгалтерская) отчетность организации "YYY" за период с 1 января по 31 декабря 20(X0) г. включительно была проверена другим аудитором, аудиторское заключение которого датировано 31 марта 20(X1) г. и содержит мнение с оговоркой по причине разногласия относительно достаточности резерва сомнительных долгов.

Мы провели аудит в соответствии с:

Федеральным законом "Об аудиторской деятельности";

федеральными правилами (стандартами) аудиторской деятельности;

внутренними правилами (стандартами) аудиторской деятельности (указать аккредитованное профессиональное объединение);

правилами (стандартами) аудиторской деятельности аудитора;

нормативными актами органа, осуществляющего регулирование деятельности аудируемого лица. Аудит планировался и проводился таким образом, чтобы получить разумную уверенность в том, что финансовая (бухгалтерская) отчетность не содержит существенных искажений. Аудит проводился на выборочной основе и включал в себя изучение на основе тестирования доказательств, подтверждающих числовые показатели в финансовой (бухгалтерской) отчетности и раскрытие в ней информации о финансово-хозяйственной деятельности, оценку соблюдения принципов и правил бухгалтерского учета, применяемых при составлении финансовой (бухгалтерской) отчетности, рассмотрение основных оценочных показателей, полученных руководством аудируемого лица, а также оценку представления финансовой (бухгалтерской) отчетности. Мы полагаем, что проведенный аудит представляет достаточные основания для выражения нашего мнения о достоверности финансовой (бухгалтерской) отчетности и соответствии порядка ведения бухгалтерского учета законодательству Российской Федерации.

Дебиторская задолженность остается непогашенной по состоянию на 31 декабря 20(X1) г., и в финансовой (бухгалтерской) отчетности не предусмотрен резерв на покрытие потенциальных убытков. Следовательно, резерв сомнительных долгов на 31 декабря 20(X1) г. и 20(X0) г. должен быть увеличен на XXX рублей, чистая прибыль за 20(X0) год - уменьшена на XXX рублей, а нераспределенная прибыль на 31 декабря 20(X1) г. и 20(X0) г. - уменьшена на XXX рублей. По нашему мнению, за исключением обстоятельств, изложенных в предыдущей части, финансовая (бухгалтерская) отчетность организации "YYY" отражает достоверно во всех существенных отношениях финансовое положение на 31 декабря 20(X1) г. и результаты ее финансово-хозяйственной деятельности за период с 1 января по 31 декабря 20(X1) г. включительно в соответствии с требованиями законодательства Российской Федерации в части составления финансовой (бухгалтерской) отчетности (и (или) указать документы, определяющие требования, предъявляемые к порядку составления финансовой (бухгалтерской) отчетности).

"XX" месяц 20(X2) г.

Руководитель (иное уполномоченное лицо) аудиторской организации либо индивидуальный аудитор (фамилия, имя, отчество, подпись и должность).

Руководитель аудиторской проверки (фамилия, имя, отчество, подпись, номер, тип квалификационного аттестата аудитора и срок его действия).

Печать аудитора.

Правило (стандарт) N 27. Прочая информация в документах, содержащих проаудированную финансовую (бухгалтерскую) отчетность

Введение

1. Настоящее федеральное правило (стандарт) аудиторской деятельности, разработанное с учетом международных стандартов аудита, устанавливает единые требования, касающиеся рассмотрения аудиторской организацией или индивидуальным аудитором (далее - аудитор) прочей информации, по которой аудитор может не составлять аудиторское заключение, но которая включена в документы, содержащие проаудированную финансовую (бухгалтерскую) отчетность. Настоящее федеральное правило (стандарт) аудиторской деятельности применяется в отношении годового отчета, но оно может применяться и в отношении других документов, например используемых при размещении ценных бумаг.
2. Аудитор должен ознакомиться с прочей информацией для выявления в ней возможных существенных несоответствий с проаудированной финансовой (бухгалтерской) отчетностью.
3. Существенное несоответствие имеет место, когда прочая информация противоречит информации, содержащейся в проаудированной финансовой (бухгалтерской) отчетности, что может вызвать сомнение относительно аудиторских выводов, сделанных на основе ранее полученных аудиторских доказательств, и, возможно, относительно оснований для мнения аудитора о финансовой (бухгалтерской) отчетности.

4. Обычно аудируемое лицо публикует на ежегодной основе годовой отчет, включающий проаудированную финансовую (бухгалтерскую) отчетность вместе с аудиторским заключением по ней. В него также может быть включена прочая информация финансового и нефинансового характера (далее - прочая информация).
5. Примерами прочей информации являются отчет руководства или совета директоров о деятельности аудируемого лица, финансовый обзор или финансовые показатели, данные о занятости, планируемые капитальные расходы, аналитические коэффициенты, имена должностных лиц, а также выборочные квартальные данные.
6. В некоторых случаях аудитор имеет предусмотренные законодательством Российской Федерации или договором обязательства по представлению особого отчета (заключения) по прочей информации. В других случаях аудитор не имеет такого обязательства. Тем не менее аудитор должен рассмотреть прочую информацию при составлении аудиторского заключения по финансовой (бухгалтерской) отчетности, так как достоверность проаудированной финансовой (бухгалтерской) отчетности может быть поставлена под сомнение в результате наличия несоответствий между проаудированной финансовой (бухгалтерской) отчетностью и прочей информацией.
7. Если существует обязательство по составлению отчета (заключения) о прочей информации, то обязанности аудитора определяются характером задания, применимым в данном случае законодательством Российской Федерации и федеральными правилами (стандартами) аудиторской деятельности. Если обязанности аудитора включают обзорную проверку прочей информации, аудитор руководствуется требованиями соответствующих федеральных правил (стандартов) аудиторской деятельности, касающихся заданий по обзорным проверкам.

Доступ к прочей информации

8. Для того чтобы аудитор мог ознакомиться с прочей информацией, содержащейся в годовом отчете, требуется своевременный доступ к подобной информации. Поэтому аудитор согласовывает с аудируемым лицом получение такой информации до даты выдачи аудиторского заключения. В определенных обстоятельствах не вся прочая информация может оказаться доступной до указанной даты. В подобных случаях аудитор должен следовать указаниям, изложенным в пунктах 19-22 настоящего федерального правила (стандарта) аудиторской деятельности.

Рассмотрение прочей информации

9. Цель и объем аудита финансовой (бухгалтерской) отчетности определяются тем, что обязанности аудитора ограничены информацией, указанной в аудиторском заключении. Соответственно, аудитор может специально не определять, изложена ли прочая информация надлежащим образом.

Существенные несоответствия

10. При выявлении существенных несоответствий в процессе ознакомления с прочей информацией аудитору необходимо определить, нужно ли вносить поправки в проаудированную финансовую (бухгалтерскую) отчетность или в прочую информацию.
11. Если необходимо внести поправки в проаудированную финансовую (бухгалтерскую) отчетность, но аудируемое лицо отказывается их вносить, то аудитор выражает мнение с оговоркой или отрицательное мнение.
12. Если необходимо внести поправки в прочую информацию, но аудируемое лицо отказывается их вносить, аудитор принимает решение о необходимости включить в аудиторское заключение текст, привлекающий внимание к данной ситуации и описывающий выявленные существенные несоответствия, либо предпринять другие меры. Предпринятые меры, в частности отказ от выражения мнения или несогласие продолжать аудит, будут зависеть от особенностей ситуации, а также от характера и существенности несоответствия. Аудитор рассматривает вопрос о получении юридической консультации в отношении дальнейших действий.

Существенное искажение фактов

13. При ознакомлении с прочей информацией с целью выявления существенных несоответствий

аудитор может обнаружить явное существенное искажение фактов.

14. Для целей настоящего федерального правила (стандарта) аудиторской деятельности существенное искажение фактов в прочей информации имеет место тогда, когда подобная информация, не имеющая отношения к содержанию проаудированной финансовой (бухгалтерской) отчетности, изложена или представлена неверно.

15. Аудитор при обнаружении существенных искажений фактов в прочей информации должен обсудить этот вопрос с руководством аудируемого лица. Во время обсуждения указанного вопроса с руководством аудируемого лица аудитор может и не определить, насколько достоверны прочая информация и ответы руководства на запросы аудитора, поэтому он принимает решение о том, существуют ли значительные различия в суждениях или мнениях.

16. Аудитор, если по-прежнему полагает, что в прочей информации содержится явное существенное искажение фактов, рекомендует руководству аудируемого лица проконсультироваться с компетентной 3-й стороной, например с консультантом аудируемого лица по юридическим вопросам, и принимает во внимание полученные консультации.

17. Аудитор, если приходит к выводу о том, что в прочей информации содержится явное существенное искажение фактов, но руководство аудируемого лица отказывается устранить его, принимает дальнейшие соответствующие меры, которые включают уведомление представителей собственника аудируемого лица посредством составления документа, излагающего сомнения аудитора относительно прочей информации, и получение юридической консультации.

Доступность прочей информации после даты аудиторского заключения

18. Аудитор, не имея доступа ко всей прочей информации до даты составления аудиторского заключения, знакомится с ней при первой возможности, чтобы впоследствии выявить возможные существенные несоответствия.

19. При выявлении существенных несоответствий в процессе ознакомления с прочей информацией или обнаружении явных существенных искажений фактов аудитор определяет, есть ли необходимость в пересмотре проаудированной финансовой (бухгалтерской) отчетности или прочей информации.

20. Если пересмотр проаудированной финансовой (бухгалтерской) отчетности является надлежащим, то необходимо следовать требованиям федерального правила (стандарта) N 10.

21. Если необходим пересмотр прочей информации и руководство аудируемого лица согласно на его проведение, аудитор выполняет необходимые аудиторские процедуры. Указанные аудиторские процедуры включают обзорную проверку действий, предпринимаемых руководством аудируемого лица с целью информирования о проведении пересмотра прочей информации лиц, получивших ранее опубликованную финансовую (бухгалтерскую) отчетность, аудиторское заключение по ней и прочую информацию.

22. В случае если пересмотр прочей информации необходим, а руководство отказывается от его проведения, аудитор принимает соответствующие дальнейшие меры, которые включают уведомление представителей собственника аудируемого лица посредством составления документа, излагающего сомнения аудитора относительно прочей информации, и получение юридической консультации.

Правило (стандарт) N 28.

Использование результатов работы другого аудитора

Введение

1. Настоящее федеральное правило (стандарт) аудиторской деятельности, разработанное с учетом международных стандартов аудита, устанавливает единые требования для случаев, когда аудиторская организация или индивидуальный аудитор (далее - аудитор) при подготовке аудиторского заключения по финансовой (бухгалтерской) отчетности аудируемого лица использует

результаты работы другого аудитора, который проверяет финансовую информацию, предоставленную одним или несколькими подразделениями и включенную в финансовую (бухгалтерскую) отчетность аудируемого лица.

Настоящее федеральное правило (стандарт) аудиторской деятельности не применяется:

в случае, если два и более аудитора назначаются в качестве совместных аудиторов;

в отношениях аудитора с аудитором, проводившим аудит финансовой (бухгалтерской) отчетности аудируемого лица за предыдущий отчетный период;

в случае, если основной аудитор считает, что финансовая (бухгалтерская) отчетность подразделений является несущественной по отношению к финансовой (бухгалтерской) отчетности аудируемого лица.

Если отчетность нескольких подразделений, несущественная по отдельности, в совокупности является существенной, аудитор рассматривает необходимость применения процедур, предусмотренных настоящим федеральным правилом (стандартом) аудиторской деятельности.

2. Основному аудитору при использовании результатов работы другого аудитора необходимо определить, как работа другого аудитора повлияет на проведение аудита.

3. Основной аудитор отвечает за подготовку аудиторского заключения по финансовой (бухгалтерской) отчетности аудируемого лица в случае, если такая финансовая (бухгалтерская) отчетность включает финансовую информацию по одному или нескольким подразделениям, которые проверяются другим аудитором.

4. Другой аудитор не является основным и несет ответственность за подготовку аудиторского заключения по финансовой информации подразделения, включенной в финансовую (бухгалтерскую) отчетность, проверяемую основным аудитором. Понятие "другой аудитор" включает аффилированных аудиторов по отношению к основному аудитору, а также аудиторов, не связанных с основным аудитором. Основной аудитор и другой аудитор не всегда являются участниками одного договора оказания аудиторских услуг.

5. Понятие "подразделение" - это подразделение, филиал, дочерняя организация или иная организация, чья финансовая (бухгалтерская) информация включается в финансовую (бухгалтерскую) отчетность, проверяемую основным аудитором.

Назначение в качестве основного аудитора

6. Аудитор определяет, является ли его собственное участие в аудите достаточным для того, чтобы действовать в качестве основного аудитора. В связи с этим основной аудитор учитывает:

а) существенность части финансовой (бухгалтерской) отчетности, проверяемой основным аудитором;

б) знание основным аудитором особенностей деятельности подразделений;

в) риск существенных искажений в финансовой (бухгалтерской) отчетности подразделений, проверяемых другим аудитором;

г) состав и объем дополнительных процедур, которые предписаны настоящим федеральным правилом (стандартом) в отношении подразделений, аудируемых другим аудитором, и результатом которых является значительное участие основного аудитора в таком аудите.

Процедуры, выполняемые основным аудитором

7. При планировании использования работы другого аудитора основной аудитор должен оценить профессиональную компетентность другого аудитора в зависимости от конкретного поручения.

Соответствующую информацию основной аудитор может получить, используя совместное членство в профессиональном аудиторском объединении, совместное участие в другой аудиторской организации, а также обращение к профессиональному аудиторскому объединению, в котором состоит другой аудитор. Эти источники можно при необходимости пополнить, используя опрос иных аудиторов, сотрудников кредитных организаций или получив информацию непосредственно от другого аудитора.

8. Основной аудитор выполняет процедуры для получения достаточных надлежащих аудиторских доказательств того, что работа другого аудитора адекватна целям основного аудитора в зависимости от конкретного поручения.

9. Основной аудитор информирует другого аудитора:

а) о требованиях независимости как в отношении аудируемого лица, так и в отношении подразделения с получением письменного заявления, подтверждающего соблюдение подразделением этих требований;

б) об использовании результатов работы другого аудитора и аудиторского заключения. Кроме того, основной аудитор договаривается с другим аудитором о координации их работы на начальном этапе планирования аудита и сообщает другому аудитору об областях, требующих особого внимания, о процедурах выявления внутригрупповых операций, информацию о которых необходимо раскрыть, и графике проведения аудита;

в) о требованиях к ведению бухгалтерского учета, проведению аудита и составлению финансовой (бухгалтерской) отчетности с получением письменного заявления, подтверждающего соблюдение этих требований.

10. Основной аудитор может:

обсудить с другим аудитором применяемые процедуры аудита;

ознакомиться с письменным кратким изложением процедур, выполненных другим аудитором (в виде вопросника или контрольного перечня), или провести обзорную проверку его рабочих документов; выполнить указанные процедуры при посещении другого аудитора.

Характер, временные рамки и объем этих процедур будут зависеть от обстоятельств задания, а также знания основным аудитором профессиональной компетентности другого аудитора, которое можно расширить путем обзорной проверки результатов аудиторской работы, проведенной ранее другим аудитором.

11. Основной аудитор может прийти к заключению об отсутствии необходимости прибегать к процедурам, описанным в пункте 10 настоящего федерального правила (стандарта), поскольку получены достаточные надлежащие аудиторские доказательства того, что другой аудитор в своей работе придерживается приемлемой методики и процедур контроля качества работы. Например, основной и другой аудиторы, являясь аффилированными лицами, возможно, поддерживают длительные официальные отношения, предусматривающие процедуры, которые обеспечивают достаточные аудиторские доказательства при проведении периодических взаимных обзорных проверок, при тестировании политики управления и установленных процедур, а также при обзорных проверках рабочих документов по выборочным аудитам.

12. Основной аудитор принимает во внимание значимые факты, отмеченные другим аудитором.

13. Основной аудитор может счесть целесообразным обсудить с другим аудитором и руководством подразделения отмеченных в ходе аудита фактов или других вопросов, влияющих на финансовую информацию подразделения. Он может также решить, что необходимо провести дополнительные тесты бухгалтерских записей или финансовой информации подразделения. Такие тесты могут выполняться основным аудитором или другим аудитором в зависимости от обстоятельств.

14. Основной аудитор указывает в рабочих документах аудита те подразделения, финансовая (бухгалтерская) информация которых была проверена другими аудиторами, их значимость для финансовой (бухгалтерской) отчетности аудируемого лица в целом, наименования (фамилии, имена и отчества, если другими аудиторами являются индивидуальные аудиторы) других аудиторов и любые выводы о том, что отчетность отдельных подразделений является несущественной. Основной аудитор также документально оформляет выполненные процедуры и полученные выводы. Следует, например, указать проверенные им рабочие документы другого аудитора и зафиксировать результаты проведенных с другим аудитором обсуждений. Однако основной аудитор может не

документировать причины ограничения процедур при обстоятельствах, описанных в пункте 11 настоящего федерального правила (стандарта), при условии, что такие причины обобщены где-либо в другом месте в документации основного аудитора.

Сотрудничество между аудиторами

15. Другой аудитор, зная, в каком контексте основной аудитор будет использовать результаты его работы, сотрудничает с основным аудитором и сообщает основному аудитору о любых составляющих частях своей работы, которые не могут быть выполнены в соответствии с требованиями законодательства Российской Федерации и Кодекса этики аудиторов России. Аналогично в соответствии с правовыми и профессиональными нормами другой аудитор должен быть информирован о любых вопросах, о которых стало известно основному аудитору и которые могут серьезно повлиять на работу другого аудитора.

Вопросы, требующие рассмотрения
при составлении аудиторского заключения

16. Если основной аудитор приходит к выводу о том, что работу другого аудитора нельзя использовать, а сам основной аудитор не может выполнить достаточные дополнительные процедуры в отношении финансовой информации подразделений, проверенных другим аудитором, то основной аудитор выражает мнение с оговоркой или отказывается от выражения мнения, поскольку существует ограничение объема аудита.

17. Если другой аудитор выдает или намеревается выдать модифицированное аудиторское заключение, основной аудитор рассматривает, имеет ли причина модифицирования такой характер и значимость с точки зрения финансовой (бухгалтерской) отчетности аудируемого лица, по которой готовит аудиторское заключение основной аудитор, что необходимо модифицировать аудиторское заключение основного аудитора.

Разделение ответственности

18. Если основной аудитор формирует мнение о финансовой (бухгалтерской) отчетности аудируемого лица в целом только исключительно на основе аудиторских заключений другого аудитора по одному или нескольким подразделениям, то в его аудиторском заключении указывается этот факт, а также указывается значимость той части финансовой (бухгалтерской) отчетности, которая была проверена другим аудитором. Если основной аудитор делает такие ссылки в аудиторском заключении, то аудиторские процедуры могут быть ограничены процедурами, изложенными в пунктах 7 и 9 настоящего федерального правила (стандарта) аудиторской деятельности.

Правило (стандарт) N 29.

Рассмотрение работы внутреннего аудита

Введение

1. Настоящее федеральное правило (стандарт) аудиторской деятельности, разработанное с учетом международных стандартов аудита, устанавливает единые требования для внешних аудиторов при рассмотрении работы службы внутреннего аудита. Настоящее федеральное правило (стандарт) аудиторской деятельности не применяется, если служба внутреннего аудита аудируемого лица оказывает помощь внешнему аудитору при выполнении процедур внешнего аудита. Процедуры, предусмотренные в настоящем федеральном правиле (стандарте) аудиторской деятельности, должны применяться к сфере внутреннего аудита в той части, которая имеет отношение к аудиту финансовой (бухгалтерской) отчетности.

2. Внешний аудитор рассматривает деятельность службы внутреннего аудита и ее влияние на внешние аудиторские процедуры, если таковое существует.

3. Внутренний аудит - контрольная деятельность, осуществляемая внутри аудируемого лица его подразделением - службой внутреннего аудита. Функции службы внутреннего аудита включают мониторинг адекватности и эффективности системы внутреннего контроля.

4. В то время как внешний аудитор несет исключительную ответственность за выражение аудиторского мнения и за определение характера, временных рамок и объема внешних процедур аудита, некоторые результаты работы службы внутреннего аудита могут оказаться полезными для внешнего аудитора.

Объем и цели внутреннего аудита

5. Объем и цели внутреннего аудита в каждом случае различны и зависят от размера и структуры аудируемого лица и требований его руководства. Обычно функции службы внутреннего аудита включают один или несколько следующих элементов:

а) мониторинг эффективности процедур внутреннего контроля (постановка необходимых систем бухгалтерского учета и внутреннего контроля входит в обязанности руководства, и этому следует постоянно уделять соответствующее внимание, а на службу внутреннего аудита обычно возлагаются обязанности по проверке этих систем, мониторингу эффективности их функционирования, а также представлению рекомендаций по их усовершенствованию);

б) исследование финансовой и управленческой информации (включает обзорную проверку средств и способов, используемых для сбора, измерения, классификации этой информации и составления отчетности на ее основе, а также специфические запросы в отношении отдельных ее составляющих частей, включая детальное тестирование операций, остатков по счетам бухгалтерского учета и других процедур);

в) контроль экономности, эффективности и результативности, включая нефинансовые средства контроля аудируемого лица;

г) контроль за соблюдением законодательства Российской Федерации, нормативных актов и прочих внешних требований, а также политики, директив и прочих внутренних требований руководства.

Взаимоотношения между внутренним аудитом и внешним аудитором

6. Роль службы внутреннего аудита определяется руководством аудируемого лица.

7. Цели внутреннего аудита отличаются от целей внешнего аудитора, который назначается для представления независимого аудиторского заключения по финансовой (бухгалтерской) отчетности аудируемого лица. Цели службы внутреннего аудита меняются в зависимости от требований руководства. В свою очередь, основная цель внешнего аудитора - получить разумную уверенность в том, что финансовая (бухгалтерская) отчетность не содержит существенных искажений.

8. Тем не менее некоторые средства достижения целей внешних и внутренних аудиторов аналогичны, и отдельные направления деятельности службы внутреннего аудита могут оказаться полезными при определении характера, временных рамок и объема процедур внешнего аудита.

9. Служба внутреннего аудита является подразделением аудируемого лица. Деятельность службы внутреннего аудита независимо от степени ее самостоятельности и объективности не может достичь той степени независимости, которая требуется от внешнего аудитора при выражении мнения о достоверности финансовой (бухгалтерской) отчетности. Внешний аудитор несет исключительную ответственность за выраженное аудиторское мнение, и эта ответственность не уменьшается при использовании результатов работы службы внутреннего аудита. Все суждения в отношении аудируемой финансовой (бухгалтерской) отчетности выносятся внешним аудитором.

Понимание и предварительная оценка внутреннего аудита

10. Внешний аудитор получает достаточное понимание деятельности службы внутреннего аудита для того, чтобы установить и оценить риски существенных искажений финансовой (бухгалтерской) отчетности, а также разработать и выполнить аудиторские процедуры.

11. При эффективном внутреннем аудите можно модифицировать характер и временные рамки, а также уменьшить объем аудиторских процедур, выполняемых внешним аудитором, но нельзя полностью отменить их. Однако в некоторых случаях, рассмотрев деятельность службы внутреннего аудита, внешний аудитор может принять решение о том, что внутренний аудит не окажет никакого влияния на процедуры внешнего аудита.

12. Внешний аудитор должен предварительно оценить, насколько эффективны функции службы внутреннего аудита, если он собирается в дальнейшем полагаться на их эффективность, что повлияет на аудиторский риск и его оценку.

13. Предварительная оценка эффективности функций внутреннего аудита, данная внешним аудитором, влияет на суждение внешнего аудитора относительно того, каким образом использование результатов деятельности службы внутреннего аудита может повлиять на оценку рисков и изменить характер, временные рамки и объем дальнейших процедур внешнего аудита.

14. При достижении понимания и осуществлении оценки эффективности функций внутреннего аудита нужно учитывать следующие важные критерии:

- а) организационный статус, то есть конкретный статус службы внутреннего аудита в структуре аудируемого лица и влияние этого статуса на способность такой службы быть объективной (в идеальной ситуации служба внутреннего аудита отчитывается перед высшим руководством аудируемого лица и освобождена от другой управленческой подотчетности; любые ограничения, налагаемые руководством на службу внутреннего аудита, должны быть тщательно изучены, в частности, внутренние аудиторы должны иметь возможность свободного общения с внешним аудитором);
- б) объем функций, то есть характер и объем поручений, выполняемых службой внутреннего аудита (внешний аудитор также определяет, следует ли руководство аудируемого лица рекомендациям службы внутреннего аудита и как это подтверждается);
- в) профессиональная компетентность (выполняется ли внутренний аудит лицами, имеющими адекватные профессиональные навыки и опыт, достаточные для работы в качестве внутренних аудиторов, например, внешний аудитор может проанализировать принципы и конкретные процедуры найма и обучения внутренних аудиторов, их опыт и профессиональный уровень);
- г) должная профессиональная добросовестность (надлежащим ли образом внутренний аудит планируется, контролируется и оформляется документально, то есть должно быть рассмотрено наличие адекватных аудиторских пособий, рабочих программ и рабочих документов).

Сроки взаимодействия и координации

15. При планировании использования работы службы внутреннего аудита внешний аудитор рассматривает предварительный план внутреннего аудита на данный период и обсуждает его со службой внутреннего аудита на самом раннем этапе. Если работа службы внутреннего аудита является одним из факторов при определении характера, временных рамок и объема процедур внешнего аудита, то желательно предварительно согласовать сроки этой работы, объем аудиторского взаимодействия, уровень существенности и предлагаемые методы отбора проверяемой совокупности, документальное оформление выполненной работы, а также процедуры обзорной проверки и формы отчетности.

16. Взаимодействие со службой внутреннего аудита является более действенным, если встречи происходят через определенные интервалы времени в течение всего периода проведения внешнего аудита. Внешний аудитор должен быть информирован о соответствующих внутренних аудиторских отчетах (заключениях) и получить доступ к ним, а также должен быть информирован обо всех важных аспектах, о которых стало известно внутреннему аудитору и которые могут повлиять на работу внешнего аудитора. Подобным образом внешний аудитор обычно информирует внутреннего аудитора о любых важных вопросах, которые могут повлиять на работу внутреннего аудитора.

Оценка эффективности внутреннего аудита

17. При использовании конкретной работы службы внутреннего аудита внешний аудитор оценивает и выполняет тестирование эффективности этой работы для подтверждения ее адекватности целям внешнего аудитора.

18. Оценка конкретной работы службы внутреннего аудита включает рассмотрение адекватности объема работы и соответствующих программ, а также того, остается ли в силе предварительная

оценка эффективности функций службы внутреннего аудита, основываясь на следующих вопросах:

- а) выполняется ли работа лицами, имеющими соответствующее образование и опыт работы в качестве внутренних аудиторов, надлежащим ли образом контролируется и документально оформляется работа ассистентов внутреннего аудитора;
- б) получены ли достаточные надлежащие аудиторские доказательства, обеспечивающие разумные выводы;
- в) являются ли сделанные выводы надлежащими в конкретных обстоятельствах и соответствуют ли подготовленные отчеты (заключения) результатам выполненной работы;
- г) соответствующим ли образом раскрыта информация о любых исключениях или необычных фактах, выявленных при внутреннем аудите.

19. Характер, временные рамки и объем выполняемых аудиторских процедур в отношении конкретной работы службы внутреннего аудита зависят от суждения внешнего аудитора о риске существования неправильного или ложного заявления относительно соответствующей области аудита, от оценки внутреннего аудита и оценки конкретной работы службы внутреннего аудита. Такие аудиторские процедуры могут включать исследование уже проверенных при внутреннем аудите областей, исследование других подобных областей и наблюдение за выполнением процедур внутреннего аудита.

20. Внешний аудитор документирует свои выводы относительно конкретной работы службы внутреннего аудита, которая была им оценена и в отношении которой им были выполнены аудиторские процедуры.

Правило (стандарт) N 30.

Выполнение согласованных процедур
в отношении финансовой информации
Введение

1. Настоящее федеральное правило (стандарт) аудиторской деятельности, разработанное с учетом международных стандартов сопутствующих услуг, устанавливает единые требования к оказанию сопутствующей аудиту услуги - выполнению согласованных процедур в отношении финансовой информации.

2. Настоящее федеральное правило (стандарт) аудиторской деятельности применяется при выполнении согласованных процедур в отношении финансовой информации.

3. Настоящее федеральное правило (стандарт) аудиторской деятельности может применяться также при выполнении согласованных процедур в отношении нефинансовой информации при условии, что:

- а) аудиторская организация или индивидуальный аудитор (далее - аудитор) обладает адекватными знаниями по конкретному предмету;
- б) существует определенный критерий достижения результатов.

4. Согласованные процедуры могут выполняться аудитором в отношении отдельных показателей финансовой информации (например, дебиторской или кредиторской задолженности, покупок у аффилированных лиц, объема продаж и прибыли подразделений лица, заключившего договор оказания сопутствующих аудиту услуг), одного из элементов финансовой (бухгалтерской) отчетности (например, бухгалтерского баланса) или финансовой (бухгалтерской) отчетности в целом.

Цель выполнения согласованных процедур
в отношении финансовой информации

5. Цель выполнения согласованных процедур в отношении финансовой информации заключается в проведении аудитором процедур аудиторского характера, которые были согласованы между аудитором, лицом, заключившим договор оказания сопутствующих аудиту услуг, и третьим лицом, а также в предоставлении отчета о фактах, отмеченных при выполнении согласованных процедур в отношении финансовой информации.

6. Поскольку аудитор лишь предоставляет отчет, он не выражает мнение о достоверности финансовой (бухгалтерской) отчетности и финансовой информации. Пользователи отчета сами дают оценку выполненным согласованным процедурам в отношении финансовой информации и фактам, указанным в отчете, а также делают собственные выводы, основанные на отчете.

7. Отчет предоставляется только тем сторонам, которые дали свое согласие на проведение указанных процедур, так как другие стороны, не знающие причин проведения этих процедур, могут неверно истолковать их результаты.

Общие принципы выполнения согласованных процедур
в отношении финансовой информации

8. Этическими принципами, которыми руководствуется аудитор при выполнении согласованных процедур в отношении финансовой информации, являются:

- а) честность;
- б) объективность;
- в) профессиональная компетентность и добросовестность;
- г) конфиденциальность;
- д) профессиональное поведение;
- е) следование регламентирующим указанную деятельность документам.

9. Независимость не является обязательным требованием при выполнении согласованных процедур. Однако условия или цели задания могут требовать соблюдения аудитором требований, касающихся его независимости. В случае если аудитор не является независимым, это должно быть указано в отчете.

10. Аудитор выполняет согласованные процедуры в отношении финансовой информации в соответствии с настоящим федеральным правилом (стандартом) аудиторской деятельности и условиями задания.

Определение условий выполнения согласованных процедур
в отношении финансовой информации

11. Аудитор убеждается в том, что лицо, заключившее договор оказания сопутствующих аудиту услуг, а также, как правило, другие стороны, которым будут предоставлены копии отчета, имеют четкое понимание в отношении согласованных процедур и условий их выполнения. При этом требуют согласования:

- а) характер задания на выполнение согласованных процедур в отношении финансовой информации, включая тот факт, что выполняемые согласованные процедуры не будут являться аудитом или обзорной проверкой и что, следовательно, не будет выражено мнение о достоверности финансовой (бухгалтерской) отчетности и финансовой информации;
- б) цель выполнения согласованных процедур в отношении финансовой информации;
- в) определение финансовой информации, в отношении которой будут выполняться согласованные процедуры;
- г) характер, временные рамки и объем подлежащих выполнению согласованных процедур в отношении финансовой информации;
- д) предполагаемая форма отчета;
- е) ограничения в отношении распространения отчета (в случае, если это ограничение будет противоречить требованиям законодательства Российской Федерации, аудитор не должен принимать на себя обязательства по выполнению согласованных процедур в отношении финансовой информации).

12. При определенных обстоятельствах (например, когда процедуры согласованы органами регулирования, представителями отрасли и представителями бухгалтерской профессии) аудитор может оказаться не в состоянии обсудить процедуры со всеми сторонами, которым будет представлен отчет. В этом случае аудитор может, например, обсудить проводимые процедуры с

представителями заинтересованных сторон, сделать обзор соответствующей переписки с этими сторонами или предоставить им проект отчета.

13. Аудитор планирует работу так, чтобы согласованные процедуры в отношении финансовой информации были выполнены эффективно.

14. Аудитор ведет документацию, которая является важной для предоставления доказательств в обоснование отчета, а также подтверждает, что согласованные процедуры были выполнены в соответствии с настоящим федеральным правилом (стандартом) аудиторской деятельности и согласованными условиями.

Процедуры и доказательства

15. Аудитор выполняет согласованные процедуры в отношении финансовой информации и использует полученные доказательства в качестве основы для отчета.

16. Процедуры, используемые при выполнении согласованных процедур в отношении финансовой информации, могут включать:

- а) запросы и анализ;
- б) пересчет, сравнение и другие действия по проверке точности записей;
- в) наблюдение;
- г) инспектирование;
- д) получение подтверждений.

17. В приложении к настоящему федеральному правилу (стандарту) аудиторской деятельности приведен пример отчета, содержащего описание примерных процедур, которые могут проводиться при выполнении согласованных процедур в отношении финансовой информации.

Подготовка отчета

18. Отчет должен содержать достаточно подробное описание цели выполненных согласованных процедур, дающее пользователю возможность понять характер и объем выполненной работы.

19. Отчет включает:

- а) наименование отчета;
- б) наименование (фамилию) аудитора и его адрес;
- в) наименование адресата (как правило, лица, заключившего договор оказания сопутствующих аудиту услуг);
- г) указание конкретной финансовой или нефинансовой информации, в отношении которой выполнялись согласованные процедуры;
- д) заявление о том, что выполненные процедуры были согласованы с получателем отчета;
- е) заявление о том, что работа была выполнена в соответствии с федеральным правилом (стандартом) аудиторской деятельности, применимым к выполнению согласованных процедур в отношении финансовой информации;
- ж) заявление (при необходимости) о том, что аудитор не является независимым по отношению к лицу, заключившему договор оказания сопутствующих аудиту услуг;
- з) указание цели выполнения согласованных процедур в отношении финансовой информации;
- и) перечень выполненных согласованных процедур в отношении финансовой информации;
- к) описание отмеченных аудитором фактов (подробное описание ошибок и относящихся к ним замечаний);
- л) заявление о том, что выполненные согласованные процедуры в отношении финансовой информации не являются аудитом или обзорной проверкой (поэтому в отчете не выражается мнение о достоверности финансовой (бухгалтерской) отчетности и финансовой информации);
- м) заявление о том, что если бы аудитор провел дополнительные процедуры, аудит или обзорную проверку, он мог бы обнаружить и другие проблемы, требующие раскрытия в отчете;
- н) заявление о том, что распространение отчета ограничено сторонами, согласовавшими выполненные процедуры;

о) заявление (при необходимости) о том, что отчет имеет отношение только к определенным элементам, счетам, статьям или иной финансовой и нефинансовой информации и не распространяется в целом на финансовую (бухгалтерскую) отчетность лица, заключившего договор оказания сопутствующих аудиту услуг;

п) дату отчета;

р) подпись.

20. В приложении к настоящему федеральному правилу (стандарту) аудиторской деятельности приведен пример отчета, составленного по результатам выполнения согласованных процедур в отношении финансовой информации.

Приложение

к правилу (стандарту)

N 30

Пример отчета о фактах, отмеченных при выполнении согласованных процедур по проверке кредиторской задолженности ОТЧЕТ О ФАКТАХ, ОТМЕЧЕННЫХ ПРИ ПРОВЕДЕНИИ СОГЛАСОВАННЫХ ПРОЦЕДУР

ПО ПРОВЕРКЕ КРЕДИТОРСКОЙ ЗАДОЛЖЕННОСТИ

Представителям собственника (иным представителям лица, заключившего договор оказания сопутствующих аудиту услуг).

Мы выполнили согласованные с Вами и указанные ниже процедуры в отношении кредиторской задолженности организации "YYY" по состоянию на (указать дату), указанной в прилагаемых реестрах (не показаны в настоящем примере). Наша работа была проведена в соответствии с федеральным правилом (стандартом) N 30 и (перечислить федеральные правила (стандарты) аудиторской деятельности, применимые к заданию о согласованных процедурах). Процедуры были выполнены исключительно с целью оказания Вам помощи в оценке достоверности кредиторской задолженности и заключались в следующем.

1. Мы провели проверку арифметической точности оборотной ведомости кредиторской задолженности по состоянию на (указать дату), подготовленной организацией "YYY", а также сравнили итоговую сумму с остатком по соответствующему счету в главной книге.
2. Мы провели сверку прилагаемого списка основных поставщиков (не показан в настоящем примере) и сумм задолженности перед соответствующими лицами по состоянию на (указать дату) с суммами, указанными в оборотной ведомости.
3. Мы получили подтверждения от поставщиков или послали запрос поставщикам для подтверждения задолженности по состоянию на (указать дату).
4. Мы сравнили полученные подтверждения с суммами, указанными в пункте 2 настоящего отчета. В отношении сумм, по которым были обнаружены расхождения, мы получили сверки расчетов с организацией "YYY". Для полученных выверок мы определили и включили в список неотраженные счета и платежные документы, сумма по каждому из которых превысила XXX рублей. Мы нашли и исследовали счета, полученные после отчетной даты, и установили, что они в действительности должны были быть включены в сверки.

Результатами нашей работы является следующее:

- а) в отношении пункта 1 настоящего отчета мы пришли к заключению, что итоговая сумма подсчитана правильно и согласуется;
- б) в отношении пункта 2 настоящего отчета мы пришли к заключению, что проверенные суммы согласуются;
- в) в отношении пункта 3 настоящего отчета мы пришли к заключению, что были учтены все счета поставщиков;
- г) в отношении пункта 4 настоящего отчета мы пришли к заключению, что указанные суммы либо

согласуются, либо (в случае наличия расхождений) организацией "YYY" были подготовлены сверки, в которых надлежащим образом были указаны счета на сумму, превышающую XXX рублей, объясняющие такие расхождения, за исключением следующего: (подробное изложение замечаний).

Поскольку указанные процедуры не являются аудитом или обзорной проверкой, проведенными в соответствии с федеральными правилами (стандартами) аудиторской деятельности, мы не выражаем мнение о достоверности кредиторской задолженности по состоянию на (указать дату). Если бы мы провели дополнительные процедуры либо если бы мы провели аудит или обзорную проверку финансовой (бухгалтерской) отчетности в соответствии с федеральными правилами (стандартами) аудиторской деятельности, мы, возможно, обнаружили бы другие вопросы, отчет по которым был бы Вам предоставлен.

Наш отчет предоставляется в целях, указанных в первом абзаце данного отчета, а также для Вашего сведения. Он не должен использоваться ни в каких других целях и не должен предоставляться никаким другим сторонам. Настоящий отчет касается только счетов и статей, указанных выше, и не распространяется на финансовую (бухгалтерскую) отчетность организации "YYY" в целом. "XX" месяц 20(XX) г.

Руководитель (иное уполномоченное лицо) аудиторской организации либо индивидуальный аудитор (фамилия, имя, отчество, подпись и должность).

Руководитель задания по выполнению согласованных процедур (фамилия, имя, отчество, подпись, номер, тип квалификационного аттестата аудитора и срок его действия).

Печать аудитора.

Правило (стандарт) N 31.

Компиляция финансовой информации

Введение

1. Настоящее федеральное правило (стандарт) аудиторской деятельности, разработанное с учетом международных стандартов сопутствующих услуг, устанавливает единые требования к оказанию сопутствующей аудиту услуги - компиляции финансовой информации.

2. Настоящее федеральное правило (стандарт) аудиторской деятельности применяется при компиляции финансовой информации, а также, насколько это возможно, при компиляции нефинансовой информации при условии, что аудитор обладает адекватными знаниями по конкретному предмету.

Предоставление помощи лицу, заключившему договор оказания сопутствующих аудиту услуг, при составлении финансовой (бухгалтерской) отчетности (например, при выборе учетной политики) не является компиляцией финансовой информации.

3. Для целей настоящего федерального правила (стандарта) аудиторской деятельности и иных федеральных правил (стандартов) аудиторской деятельности используются следующие понятия:

а) компиляция финансовой информации - сбор, классификация и обобщение финансовой информации, а также возможная ее трансформация;

б) трансформация финансовой информации - преобразование форм финансовой (бухгалтерской) отчетности, подготовленных в соответствии с требованиями законодательства Российской Федерации, в иные формы финансовой (бухгалтерской) отчетности.

Цель компиляции финансовой информации

4. Целью компиляции финансовой информации для аудитора является использование экспертных знаний в области бухгалтерского учета, а не экспертных знаний в области аудита, для сбора, классификации и обобщения финансовой информации. Обычно это предполагает приведение подробных сведений в удобную для понимания и управления форму без проверки предпосылок составления финансовой (бухгалтерской) отчетности, лежащих в основе этой информации.

Выполняемые процедуры не предназначены для выражения мнения и не позволяют аудитору

выразить мнение о достоверности финансовой информации. Однако пользователи компилированной финансовой информации получают некоторые преимущества от привлечения аудитора, поскольку услуги предоставляются с профессиональной компетентностью и добросовестностью.

5. Задание по компиляции финансовой информации обычно включает составление финансовой (бухгалтерской) отчетности (которая может являться полным набором финансовых отчетов или может таковым не являться), но может также включать сбор, классификацию и обобщение иной финансовой информации. Общие принципы выполнения компиляции финансовой информации

6. Этическими принципами, которыми руководствуется аудитор при компиляции финансовой информации, являются:

- а) честность;
- б) объективность;
- в) профессиональная компетентность и добросовестность;
- г) конфиденциальность;
- д) профессиональное поведение;
- е) следование регламентирующим указанную деятельность документам.

7. Независимость не является обязательным требованием при компиляции финансовой информации. Однако условия или цели задания могут требовать соблюдения аудитором требований, касающихся его независимости. В случае если аудитор не является независимым, это должно быть указано в отчете о компиляции финансовой информации.

8. Аудитор предоставляет отчет о выполнении компиляции финансовой информации.

Определение условий компиляции финансовой информации

9. Аудитор убеждается в том, что лица, заключившие договор оказания сопутствующих аудиту услуг, имеют четкое понимание в отношении целей компиляции финансовой информации. При этом требуют согласования:

- а) характер задания на компиляцию финансовой информации, включая тот факт, что не будут проведены ни аудит, ни обзорная проверка этой финансовой информации, и что, следовательно, аудитор не будет выражать уверенность в достоверности финансовой информации и финансовой (бухгалтерской) отчетности;
- б) понимание того, что компиляция финансовой информации не гарантирует выявления ошибок и недобросовестных действий, например, присвоения активов;
- в) характер и объем информации, которая будет предоставлена аудитору для компиляции;
- г) понимание того, что руководство лица, заключившего договор оказания сопутствующих аудиту услуг, является ответственным за точность и полноту предоставляемой аудитору информации для обеспечения точности и полноты компилированной финансовой информации;
- д) принципы бухгалтерского учета, на основе которых будет осуществлена компиляция финансовой информации, и тот факт, что в отчете о выполнении компиляции финансовой информации будут раскрыты эти принципы и все известные отступления от них;
- е) предполагаемое использование и распространение информации после ее компиляции;
- ж) форма отчета о выполнении компиляции финансовой информации.

10. Аудитор планирует работу так, чтобы компиляция финансовой информации была выполнена эффективно.

11. Аудитор ведет документацию, которая будет подтверждать, что компиляция финансовой информации была выполнена в соответствии с настоящим федеральным правилом (стандартом) аудиторской деятельности и согласованными условиями.

Процедуры

12. Аудитор получает общие знания о деятельности лица, заключившего договор оказания сопутствующих аудиту услуг, применяемых принципах и практике бухгалтерского учета в сфере деятельности этого лица, а также о форме и содержании финансовой информации, которые

являются уместными при указанных обстоятельствах.

13. Для компиляции финансовой информации аудитору необходимо общее понимание характера финансово-хозяйственных операций лица, заключившего договор оказания сопутствующих аудиту услуг, порядка совершения операций и их отражения в бухгалтерском учете, принципов бухгалтерского учета, в соответствии с которыми должна быть предоставлена финансовая информация. Аудитор может получать сведения о сфере деятельности лица, заключившего договор оказания сопутствующих аудиту услуг, как из предыдущего опыта работы с указанным лицом, так и от его сотрудников.

14. В обязанности аудитора, как правило, не входит выполнение следующих процедур:

- а) направление запросов руководству лица, заключившего договор оказания сопутствующих аудиту услуг, с целью оценки надежности и полноты предоставленной информации;
- б) проведение оценки средств и системы внутреннего контроля;
- в) проверка полученных разъяснений и иная проверка.

15. Если аудитору становится известно, что информация, предоставленная руководством лица, заключившего договор оказания сопутствующих аудиту услуг, неверна, неполна или не удовлетворяет иным требованиям, аудитор рассматривает вопрос о выполнении процедур, указанных в пункте 14 настоящего федерального правила (стандарта) аудиторской деятельности, и запрашивает у руководства лица, заключившего договор оказания сопутствующих аудиту услуг, дополнительную информацию. Если руководство отказывается предоставить дополнительную информацию, аудитор отказывается от выполнения задания, проинформировав при этом лицо, заключившее договор оказания сопутствующих аудиту услуг, о причинах своего отказа.

16. Аудитор знакомится с компилированной финансовой информацией и определяет, соответствует ли она надлежащей форме и не содержит ли каких-либо очевидных существенных искажений.

Возможны следующие искажения информации:

- а) ошибки в применении основных принципов составления финансовой (бухгалтерской) отчетности;
- б) отсутствие случаев раскрытия информации об основных принципах составления финансовой (бухгалтерской) отчетности, а также об отступлениях от них;
- в) отсутствие случаев раскрытия информации о любых иных важных вопросах, о которых аудитору стало известно.

17. Информация об основных принципах составления финансовой (бухгалтерской) отчетности и любых известных отступлениях от них должна раскрываться в составе финансовой информации, при этом количественную оценку таких отступлений приводить не требуется.

18. Если аудитору становится известно о каких-либо существенных искажениях информации, он согласовывает надлежащие изменения с лицом, заключившим договор оказания сопутствующих аудиту услуг. Если такие изменения не были внесены и финансовая информация, по мнению аудитора, способна ввести пользователя в заблуждение, аудитор отказывается от выполнения задания.

19. Аудитор должен получить от руководства лица, заключившего договор оказания сопутствующих аудиту услуг, подтверждение его ответственности за ненадлежащую подготовку и составление финансовой информации, а также подтверждение того, что финансовая информация была им утверждена. Указанное подтверждение может быть представлено в форме заявления руководства, касающегося точности и полноты исходных бухгалтерских данных, а также полноты раскрытия всей существенной и уместной информации, предоставленных аудитору. Права, обязанности и ответственность сторон закрепляются в договоре оказания сопутствующих аудиту услуг.

Подготовка отчета о выполнении
компиляции финансовой информации

20. Отчет о выполнении компиляции финансовой информации должен содержать:

- а) наименование отчета;

- б) наименование (фамилию) аудитора и его адрес;
- в) наименование адресата;
- г) заявление о том, что работа была выполнена в соответствии с федеральным правилом (стандартом) аудиторской деятельности, применяемым к проведению компиляции финансовой информации;
- д) заявление (при необходимости) о том, что аудитор не является независимым по отношению к лицу, заключившему договор оказания сопутствующих аудиту услуг;
- е) указание финансовой информации со ссылкой на то, что она основана на информации, предоставленной руководством клиента;
- ж) заявление о том, что руководство несет ответственность за финансовую информацию, компиляцию которой осуществил аудитор;
- з) заявление о том, что при компиляции финансовой информации не были проведены ни аудит, ни обзорная проверка и что, следовательно, аудитором не выражается мнение о достоверности компилированной либо предоставленной ему финансовой информации;
- и) при необходимости текст, привлекающий внимание к существенным отступлениям от установленных принципов составления финансовой (бухгалтерской) отчетности;
- к) дату отчета;
- л) подпись.

21. Примеры отчетов о проведении компиляции финансовой информации приведены в приложении к настоящему федеральному правилу (стандарту) аудиторской деятельности.

22. На каждой странице финансовой информации, скомпилированной аудитором, либо на титульном листе должна быть надпись следующего или аналогичного содержания:

- а) "Без проведения аудита";
- б) "Компилировано без проведения аудита или обзорной проверки";
- в) "Смотри отчет о проведении компиляции финансовой информации".

Приложение

к правилу (стандарту)

№ 31

Примеры отчетов о компиляции финансовой информации

1. Пример отчета о компиляции финансовой (бухгалтерской) отчетности:

"ОТЧЕТ О КОМПИАЦИИ ФИНАНСОВОЙ (БУХГАЛТЕРСКОЙ) ОТЧЕТНОСТИ

Представителям собственника (иным представителям лица, заключившего договор оказания сопутствующих аудиту услуг).

В соответствии с федеральным правилом (стандартом) № 31 на основании информации, предоставленной руководством организации "УУУ", мы осуществили компиляцию бухгалтерского баланса организации "УУУ" по состоянию на 31 декабря 20(ХХ) г., отчета о прибылях и убытках и отчета о движении денежных средств за год, заканчивающийся этой датой.

Ответственность за эту финансовую (бухгалтерскую) отчетность несет руководство организации "УУУ". Мы не проводили аудит или обзорную проверку указанной отчетности и, следовательно, не выражаем мнения о ее достоверности.

"ХХ" месяц 20(ХХ) г.

Руководитель (иное уполномоченное лицо) аудиторской организации либо индивидуальный аудитор (фамилия, имя, отчество, подпись и должность).

Руководитель задания по компиляции финансовой информации (фамилия, имя, отчество, подпись, номер, тип квалификационного аттестата аудитора и срок его действия).

Печать аудитора."

2. Пример отчета о компиляции финансовой (бухгалтерской) отчетности с текстом, привлекающим внимание к существующим отступлениям от основных принципов составления финансовой (бухгалтерской) отчетности:

**"ОТЧЕТ О КОМПИЛЯЦИИ ФИНАНСОВОЙ
(БУХГАЛТЕРСКОЙ) ОТЧЕТНОСТИ**

Представителям собственника (или иным представителям лица, заключившего договор оказания сопутствующих аудиту услуг).

В соответствии с федеральным правилом (стандартом) N 31 и (перечислить федеральные правила (стандарты) аудиторской деятельности, применимые к проведению задания по компиляции финансовой информации) на основании информации, предоставленной руководством организации "YYY", мы осуществили компиляцию бухгалтерского баланса организации "YYY" по состоянию на 31 декабря 20(XX) г., отчета о прибылях и убытках и отчета о движении денежных средств за год, заканчивающийся этой датой.

Ответственность за эту финансовую (бухгалтерскую) отчетность несет руководство организации "YYY". Мы не проводили аудит или обзорную проверку указанной отчетности и, следовательно, не выражаем мнения о ее достоверности.

Мы обращаем внимание на информацию, изложенную в пункте X пояснительной записки к финансовой (бухгалтерской) отчетности, а именно на то, что руководством было принято решение не отражать в составе внеоборотных активов стоимость основных средств, полученных в рамках договоров лизинга, в то время как договорами лизинга был предусмотрен учет основных средств на балансе лизингополучателя.

"XX" месяц 20(XX) г.

Руководитель (иное уполномоченное лицо) аудиторской организации либо индивидуальный аудитор (фамилия, имя, отчество, подпись и должность).

Руководитель задания по компиляции финансовой информации (фамилия, имя, отчество, подпись, номер, тип квалификационного аттестата аудитора и срок его действия).

Печать аудитора."."
