

Аудиторское заключение в соответствии с МСА:

- **теория**
- **практика применения к отчетности по РСБУ**
- **типичные ошибки**
- **квест «Найти 5 ошибок»**

Актуально на 1 марта 2018 года

При подготовке материалов использованы система «Консультант Плюс» и открытый электронный информационный ресурс «Центр раскрытия корпоративной информации» (URL: <https://www.e-disclosure.ru>)

Об авторе: Бровкина Наталья Дмитриевна, доцент Департамента учета, анализа и аудита Финансового университета при Правительстве РФ,

Представленные материалы отражают личную точку зрения автора. Использованные фрагменты реальных аудиторских заключений предназначены исключительно для иллюстрации отдельных положений МСА, и не предназначены для каких-либо других целей. Основное внимание уделено подготовке аудиторского заключения по отчетности, подготовленной в соответствии с РСБУ. Замечания и предложения можно направлять по электронному адресу: NDBrovkina@fa.ru.

Москва

2018

Оглавление

Нормативное регулирования порядка составления аудиторского заключения	4
Преамбула к образцам аудиторских заключений	9
Наименование аудиторского заключения.....	11
Адресат аудиторского заключения.....	15
Подзаголовки в аудиторском заключении.....	16
Мнение аудитора.....	18
Концепции финансовой отчетности.....	32
Основание для выражения мнения.....	40
Типы модифицированного мнения.....	44
Мнение с оговоркой.....	47
Отрицательное мнение	49
Отказ от выражения мнения.....	50
Сомнения в непрерывности деятельности аудируемого лица	53
Основание для выражения мнения.....	55
Существенная неопределенность в отношении непрерывности деятельности	55
Ключевые вопросы аудита	61
Важные обстоятельства	74
Прочие сведения.....	78
Прочая информация	88
Ответственность руководства и лиц, отвечающих за корпоративное управление	107
Ответственность аудитора.....	116
Имя руководителя аудита.....	125
Подпись аудитора.....	130
Сведения об аудиторской организации.....	134
Дата.....	136

Представление аудиторского заключения клиенту	136
Квест	137
Ответы на квест	157

Нормативное регулирования порядка составления аудиторского заключения

В течении 2017 года аудиторские заключения можно было составлять в соответствии с требованиями Федеральных стандартов аудиторской деятельности, если договор на проведение аудита был заключен до 1 января 2017 года:

СОСТАВЛЕНИЕ АУДИТОРСКОГО ЗАКЛЮЧЕНИЯ в формате МСА

Приказ Минфина России от 24.10.2016 N 192н (ред. от 30.11.2016) "О введении в действие международных стандартов аудита на территории Российской Федерации"

3. Установить, что в 2017 году в случае, если договор на проведение аудита бухгалтерской (финансовой) отчетности организации был заключен до 1 января 2017 года, аудиторская организация, индивидуальный аудитор вправе проводить аудит бухгалтерской (финансовой) отчетности, в том числе составлять аудиторское заключение, по такому договору в соответствии со стандартами аудиторской деятельности, действовавшими до вступления в силу международных стандартов аудита, указанных в пункте 1 настоящего приказа.



Важно! С 1 января 2018 года составление аудиторских заключений производится только в соответствии с требованиями Международных стандартов аудита, вне зависимости от того, когда был заключен договор на проведение аудита.

Типичная ошибка

Выданные в 2018 года аудиторские заключения составлены в соответствии с требованиями ФСАД, или даже по еще ранее действовавшим правилам



В Российской Федерации действует статья 6 Закона «Об аудиторской деятельности», которая устанавливает требования к содержанию аудиторского заключения:

Федеральный закон от 30.12.2008 N 307-ФЗ (ред. от 03.07.2016) "Об аудиторской деятельности", ст. 6 {КонсультантПлюс}:

2. Аудиторское заключение должно содержать:

- 1) наименование "Аудиторское заключение";
- 2) указание адресата (акционеры акционерного общества, участники общества с ограниченной ответственностью, иные лица);
- 3) сведения об аудируемом лице: наименование, государственный регистрационный номер, место нахождения;
- 4) сведения об аудиторской организации, индивидуальном аудиторе: наименование организации, фамилия, имя, отчество индивидуального аудитора, государственный регистрационный номер, место нахождения, наименование саморегулируемой организации аудиторов, членами которой являются указанные аудиторская организация или индивидуальный аудитор, номер в реестре аудиторов и аудиторских организаций;
- 5) перечень бухгалтерской (финансовой) отчетности, в отношении которой проводился аудит, с указанием периода, за который она составлена, распределение ответственности в отношении указанной бухгалтерской (финансовой) отчетности между аудируемым лицом и аудиторской организацией, индивидуальным аудитором;
- 6) сведения о работе, выполненной аудиторской организацией, индивидуальным аудитором для выражения мнения о достоверности бухгалтерской (финансовой) отчетности аудируемого лица (объем аудита);
- 7) мнение аудиторской организации, индивидуального аудитора о достоверности бухгалтерской (финансовой) отчетности аудируемого лица с указанием обстоятельств, которые оказывают или могут оказать существенное влияние на достоверность такой отчетности;
- 7.1) результаты проверки, проведенной аудиторской организацией, индивидуальным аудитором в соответствии с другими федеральными законами;
- 8) указание даты заключения.

3. Требования к форме, содержанию, порядку подписания и представления аудиторского заключения устанавливаются **стандартами** аудиторской деятельности.

4. Аудиторское заключение представляется аудиторской организацией, индивидуальным аудитором только аудируемому лицу либо лицу, заключившему договор оказания аудиторских услуг.



Важно!

Данный материал актуален, пока статья 6 Закона об аудиторской деятельности действует в этой редакции. При изменении редакции статьи порядок составления аудиторского заключения может быть изменен.

Поэтому МСА, регулирующие составление аудиторского заключения (МСА 700, 705 и другие) применяется в части, не противоречащей статье 6 Закона «Об аудиторской деятельности». Об этом указано в пункте 50 МСА 700:

МСА 700

Аудиторское заключение, предусмотренное законом или нормативным актом

50. Если в соответствии с законом или нормативным актом конкретной юрисдикции аудитор должен использовать определенный порядок изложения или определенную формулировку аудиторского заключения, то такое заключение должно иметь ссылку на Международные стандарты аудита только в том случае, если оно включает как минимум каждый из следующих элементов (см. пункты A70 - A71):

(a) заголовок;

(b) адресат, как того требуют условия задания;

(c) раздел "Мнение", в котором выражается мнение о финансовой отчетности и содержится указание на применимую концепцию подготовки финансовой отчетности, использованную для подготовки финансовой отчетности, включая указание на юрисдикцию, в которой принята соответствующая концепция подготовки финансовой отчетности, отличная от Международных стандартов финансовой отчетности или Международных стандартов финансовой отчетности для организаций государственного сектора (см. пункт 27);

(d) указание на финансовую отчетность организации, прошедшей аудит;

(e) заявление о независимости аудитора по отношению к организации согласно соответствующим этическим требованиям, применимым к аудиту, и выполнении им прочих этических обязанностей в соответствии с данными требованиями. Это заявление должно указывать на юрисдикцию, в которой приняты соответствующие этические требования, или содержать ссылку на Кодекс СМСЭБ;

(f) раздел, предусмотренный требованиями к составлению аудиторского заключения, изложенными в пункте 22 МСА 570 (пересмотренного), который не противоречит этим требованиям, если применимо;

(g) раздел "Основание для выражения мнения с оговоркой (или отрицательного мнения)", предусмотренный требованиями к составлению аудиторского заключения, изложенными в пункте 23 МСА 570 (пересмотренного), который не противоречит этим требованиям, если применимо;

(h) раздел, который содержит информацию в соответствии с требованиями МСА 701 или дополнительную информацию об аудите, предписанную законом или нормативным актом, и который отражает требования к составлению заключений, предусмотренные этим стандартом, и не противоречит данным требованиям, если применимо <1> (см. пункты A72 - A75):

<1> МСА 701, пункты 11 - 16.

(i) раздел, который отражает требования к составлению заключений, предусмотренные пунктом 24 МСА 720 (пересмотренного), и который не противоречит этим требованиям, если применимо;

(j) описание ответственности руководства за подготовку финансовой отчетности и определение лиц, ответственных за осуществление надзора за процессом составления финансовой отчетности, которое отражает требования пунктов 33 - 36 и не противоречит им;

(k) ссылка на Международные стандарты аудита, закон или нормативный акт и на описание ответственности аудитора за аудит финансовой отчетности, которое отражает требования пунктов 37 - 40 и не противоречит им (см. пункты A50 - A53).

(l) имя руководителя аудита в случае аудита полного комплекта финансовой отчетности общего назначения организаций, ценные бумаги которых допущены к организованным торгам, за исключением редких случаев, когда можно обоснованно ожидать, что такое раскрытие

информации может создать угрозу личной безопасности;

(m) подпись аудитора;

(n) адрес аудитора;

(o) дата аудиторского заключения.

На факт возможного отличия правил составления аудиторского заключения в соответствии с МСА и национальным законодательством указывается также в других стандартах:

МСА 210:

Аудиторское заключение предписывается законом или нормативным актом

21. В некоторых случаях законы или нормативные акты соответствующей юрисдикции предписывают формат или формулировки аудиторского заключения в таком виде или в таких терминах, **которые значительно отличаются** от требований Международных стандартов аудита. В этих обстоятельствах аудитор должен оценить:

(a) не может ли возникнуть у пользователей неверное понимание той определенности, которую они почерпнут из аудита финансовой отчетности, и, если это так,

(b) могут ли дополнительные пояснения в аудиторском заключении уменьшить возможное неверное понимание <1>.

<1> [МСА 706](#).

Если аудитор приходит к заключению, что дополнительные пояснения в аудиторском заключении не могут уменьшить возможное неверное понимание, он не может принять предложение о проведении этого аудита, за исключением случаев, когда это требуется законом или нормативным актом. Аудит, проведенный в соответствии с таким законом или нормативным актом, не соответствует Международным стандартам аудита. Следовательно, аудитор не может включать в аудиторское заключение какие-либо утверждения о том, что конкретное аудиторское задание проводилось в соответствии с Международными стандартами аудита <1> (см. [пункты А36 - А37](#)).

<1> См. также МСА 700 "Формирование мнения и составление заключения о финансовой отчетности", [пункт 43](#).

При проведении сравнительного анализа требований МСА 700 и статьи 6 Закона «Об аудиторской деятельности» можно сделать вывод, что существенных различий между ними нет.



Важно! В Российской Федерации действует статья 6 Закона «Об аудиторской деятельности», которая устанавливает требования к содержанию аудиторского заключения. Поэтому примеры аудиторских заключений, приведенные в МСА, требуют адаптации в соответствии с правилами национального законодательства Российской Федерации.

При составлении аудиторского заключения требуется учитывать **одновременно** и статью 6 Закона 307-ФЗ и МСА 700, то есть получается такой своеобразный «микс» между требованиями Закона и МСА.

"Рекомендации аудиторским организациям, индивидуальным аудиторам, аудиторам по проведению аудита годовой бухгалтерской отчетности организаций за 2016 год" (приложение к письму Минфина России от 28.12.2016 N 07-04-09/78875)

Составление аудиторского заключения

При составлении аудиторского заключения особое внимание должно быть обращено на:
соблюдение требований к составу элементов аудиторского заключения, установленных частью 2 статьи 6 Федерального закона "Об аудиторской деятельности";
соблюдение требований к оформлению аудиторского заключения, установленных МСА 700 (пересмотренный), 701, 705 (пересмотренный), 706 (пересмотренный);
допустимость и обоснованность включения в аудиторское заключение информации, не предусмотренной установленными требованиями к форме и содержанию его.

При составлении аудиторского заключения необходимо ориентироваться на примеры аудиторских заключений, приведенные в МСА 700, МСА 705 и МСА 706. Кроме того, в соответствии с решением Совета по аудиторской деятельности целесообразно руководствоваться Сборником примерных форм аудиторских заключений о бухгалтерской (финансовой) отчетности, составленных в соответствии с Международными стандартами аудита, размещенным на официальном Интернет-сайте Минфина России www.minfin.ru в разделе "Аудиторская деятельность - Стандарты и правила аудита - Разъяснения и рекомендации".

Типичная ошибка

Аудиторское заключение составляется четко по образцу, приведенному в МСА 700, 705 и других, без учета требований статьи 6 Закона об аудиторской деятельности.

Это неправильно! Примеры МСА следует адаптировать к требованиям национального законодательства



Преамбула к образцам аудиторских заключений

В МСА и в Сборнике примерных форм аудиторских заключений перед примером аудиторских заключений указывается преамбула, то есть обстоятельства при которых предполагается составление аудиторского заключения:

МСА 700

Пример 3. Аудиторское заключение о финансовой отчетности организации, не являющейся организацией, ценные бумаги которой допущены к организованным торгам. Финансовая отчетность подготовлена в соответствии с концепцией достоверного представления

Для целей данного примера аудиторского заключения предполагаются следующие обстоятельства:

- Проведен аудит полного комплекта финансовой отчетности организации, не являющейся организацией, ценные бумаги которой допущены к организованным торгам. Финансовая отчетность подготовлена в соответствии с концепцией достоверного представления. Данный аудит не является аудитом группы (то есть МСА 600 не применяется).
- Финансовая отчетность подготовлена руководством организации в соответствии с МСФО (концепция общего назначения).
- Условия аудиторского задания отражают ответственность руководства за подготовку финансовой отчетности в соответствии с МСА 210.



Важно!

В аудиторском заключении указывать обстоятельства его выдачи не требуется.

**Типичная
ошибка**

Аудиторское заключение составляется с указанием
обстоятельств его составления



Основные обстоятельства, при которых было составлено аудиторское заключение:

- Аудируемое лицо не является организацией, ценные бумаги которой допущены к организованным торгам.
- Годовая бухгалтерская (финансовая) отчетность составлена руководством аудируемого лица в соответствии с правилами составления бухгалтерской (финансовой) отчетности, установленными в Российской Федерации.
- Аудируемое лицо не подготавливает прочую информацию, определяемую согласно МСА 720 «Обязанности аудитора, относящиеся к прочей информации».
- На основании полученных аудиторских доказательств аудиторская организация пришла к выводу об обоснованности выражения немодифицированного мнения в аудиторском заключении.

АУДИТОРСКОЕ ЗАКЛЮЧЕНИЕ

Наименование аудиторского заключения

В настоящее время требования к наименованию аудиторского заключения установлены различными нормативными актами:

Федеральный закон от 30.12.2008 N 307-ФЗ (ред. от 03.07.2016) "Об аудиторской деятельности", ст. 6 {КонсультантПлюс}:

2. Аудиторское заключение должно содержать:

- 1) наименование "Аудиторское заключение";

МСА 200

A55. При проведении аудита в дополнение к требованиям Международных стандартов аудита от аудитора может потребоваться выполнение требований законов или нормативных актов. **Международные стандарты аудита не подменяют собой законодательные и нормативные акты, которыми регулируется проведение аудита финансовой отчетности.** В случае если такие законы или нормативные акты отличаются от Международных стандартов аудита, проведение аудита лишь в соответствии с этими законами или нормативными актами не будет автоматически означать соблюдения Международных стандартов аудита.

МСА 700

Заголовок

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

A20. Заголовок, указывающий на то, что данное заключение является заключением независимого аудитора, **например** "Аудиторское заключение независимого аудитора", отличает заключение независимого аудитора от заключений, выпущенных другими лицами.

Аудиторское заключение, предусмотренное законом или нормативным актом

50. Если в соответствии с законом или нормативным актом конкретной юрисдикции аудитор должен использовать определенный порядок изложения или определенную формулировку аудиторского заключения, то такое заключение должно иметь ссылку на Международные стандарты аудита только в том случае, если оно включает как минимум каждый из следующих элементов (см. [пункты A70 - A71](#)):

- (а) заголовок;...

Аудиторское заключение, предусмотренное законом или нормативным актом (см. пункт 50)

А70. МСА 200 объясняет, что от аудитора может потребоваться выполнение законодательных или нормативных требований в дополнение к требованиям Международных стандартов аудита <1>. Если различия между законодательными или нормативными требованиями и требованиями Международных стандартов аудита касаются только порядка изложения и формулировок аудиторского заключения и как минимум каждый из элементов, указанных в пунктах 50(а) - (о), включен в аудиторское заключение, такое аудиторское заключение может содержать ссылку на Международные стандарты аудита. **В таких обстоятельствах считается, что требования, изложенные в пунктах 21 - 49, не включенные в пункты 50(а) - (о), не являются обязательными к применению,** например требования к порядку расположения разделов "Мнение" и "Основание для выражения мнения".

<1> МСА 200, пункт 55.

А71. Если специальные требования конкретной юрисдикции не противоречат Международным стандартам аудита, принятие порядка изложения и формулировок в соответствии с требованиями пунктов 21 - 49 настоящего стандарта помогает пользователям аудиторского заключения с большей готовностью признать, что аудиторское заключение является заключением по результатам аудита, проведенного в соответствии с Международными стандартами аудита.



Важно! МСА 700 (пункт 21) указывает что аудиторское заключение должно иметь заголовок, четко указывающий на то, что этот документ является заключением независимого аудитора.

МСА 200 объясняет, что от аудитора может потребоваться выполнение законодательных или нормативных требований в дополнение к требованиям Международных стандартов аудита

В таких обстоятельствах считается, что требования, изложенные в пунктах 21 - 49 МСА 70, не являются обязательными к применению (А70 МСА 700).

В Сборнике примерных форм аудиторских заключений, рекомендованных Советом по аудиторской деятельности название указано в соответствии с требованиями Закона «Об аудиторской деятельности» - «Аудиторское заключение»:

**МИНИСТЕРСТВО ФИНАНСОВ РОССИЙСКОЙ ФЕДЕРАЦИИ
СОВЕТ ПО АУДИТОРСКОЙ ДЕЯТЕЛЬНОСТИ
СБОРНИК
ПРИМЕРНЫХ ФОРМ АУДИТОРСКИХ ЗАКЛЮЧЕНИЙ
О БУХГАЛТЕРСКОЙ (ФИНАНСОВОЙ) ОТЧЕТНОСТИ, СОСТАВЛЕННЫХ В
СООТВЕТСТВИИ С МЕЖДУНАРОДНЫМИ СТАНДАРТАМИ АУДИТА
(версия 1/2016)**

АУДИТОРСКОЕ ЗАКЛЮЧЕНИЕ

Акционерам акционерного общества «YYY»



Можно ли указать наименование аудиторского заключения как в МСА:
«Аудиторское заключение независимого аудитора»?

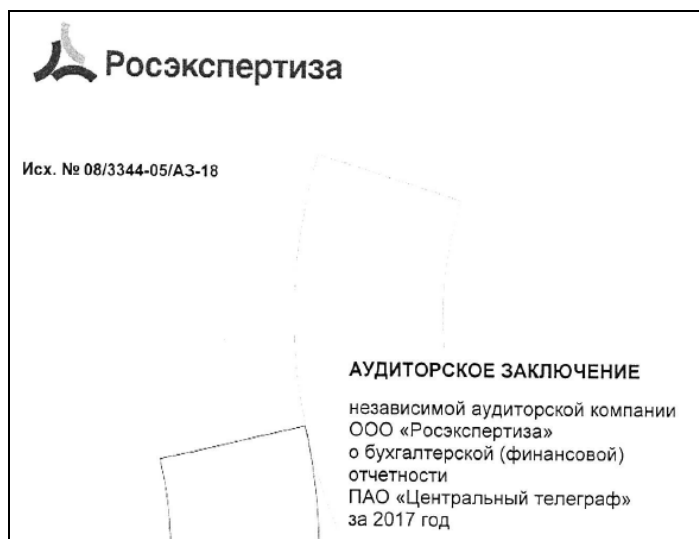
Действительно, сейчас отсутствует четкое понимание данного вопроса. Так, классификатор нарушений несоответствие расценивается как несущественное нарушение:

Одобрено
Советом по аудиторской деятельности
от 15 декабря 2016 г., протокол N 29;
с изменениями
от 22 декабря 2017 г., протокол N 37

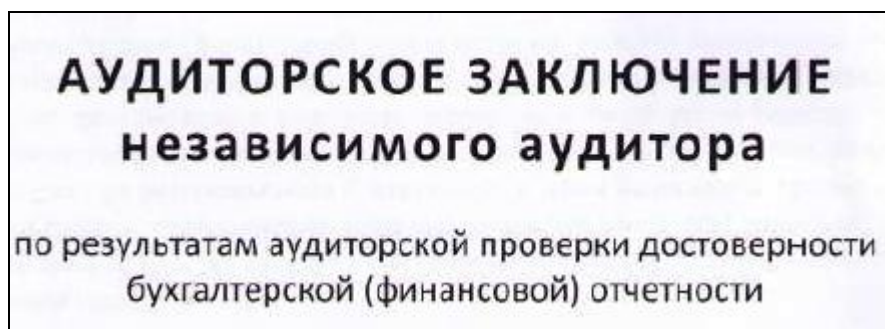
**КЛАССИФИКАТОР
НАРУШЕНИЙ И НЕДОСТАТКОВ, ВЫЯВЛЯЕМЫХ В ХОДЕ ВНЕШНЕГО
КОНТРОЛЯ КАЧЕСТВА РАБОТЫ АУДИТОРСКИХ ОРГАНИЗАЦИЙ, АУДИТОРОВ**

N п/п	Положения нормативных правовых актов и иных документов	Содержание нарушений (недостатков)	Несущее нарушение	Существенное нарушение		Грубое нарушение
				устраняемое	неустраняемое	
5.29. Международный стандарт аудита 700 (пересмотренный) "Формирование мнения и составление заключения о финансовой отчетности"						
5.29.7	пункты 21 - 23, 28, 33, 37, 48 МСА 700 пункты 16, 20 МСА 705	Аудиторское заключение по форме не соответствует установленным МСА 700 требованиям, в том числе отсутствует или <u>применена ненадлежащая формулировка заголовка аудиторского заключения</u> , заголовков соответствующих разделов, отсутствует или неверно указан адресат аудиторского заключения, необходимая информация об аудиторской организации или индивидуальном аудиторе и аудируемом лице.	+			

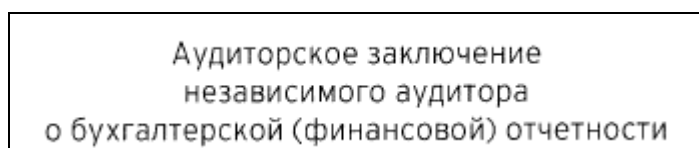
Варианты оформления названия в практике аудиторских организаций:



Еще одно решение:



В МСА есть такая замечательная фраза «Дополнительная формулировка для расширения контекста». В следующем варианте шрифт одинаковый, поэтому непонятно где именно название, похоже на текст ФПСАД:



Еще вариант:



Адресат аудиторского заключения

Можно отметить, что существенных различий между требованиями законодательства Российской Федерации и МСА 700 нет:

МСА 700

Адресат

22. Адресат аудиторского заключения должен быть обозначен надлежащим образом в соответствии с условиями аудиторского задания (см. [пункт A21](#)).

Адресат (см. [пункт 22](#))

A21. Закон, нормативный акт или условия задания могут указывать, кому должно быть адресовано аудиторское заключение в данной юрисдикции. Аудиторское заключение обычно адресовано тем, для кого данное заключение подготовлено, чаще всего либо акционерам, либо лицам, отвечающим за корпоративное управление, той организации, аудит финансовой отчетности которой проводится.

Федеральный закон от 30.12.2008 N 307-ФЗ (ред. от 03.07.2016) "Об аудиторской деятельности", ст. 6 {КонсультантПлюс}:

2. Аудиторское заключение должно содержать:

2) указание адресата (акционеры акционерного общества, участники общества с ограниченной ответственностью, иные лица);

Можно увидеть, что в соответствии с МСА, такой документ также может быть адресован лицам, отвечающим за корпоративное управление (ЛОКУ). Обычно указано «Акционерам и Совету директоров ПАО»

Есть другие варианты:

Акционерам АО «ЭГМК-Проект»
и иным заинтересованным пользователям

Подзаголовки в аудиторском заключении

В примерных формах аудиторских заключений есть подзаголовки:

Заключение по результатам аудита финансовой отчетности <1>

МСА 700

<1> **Подзаголовок** "Заключение по результатам аудита финансовой отчетности" не требуется, если не используется **второй подзаголовок** "Отчет в соответствии с другими законодательными и нормативными требованиями".

В аудиторском заключении приводится
подзаголовок

**Типичная
ошибка**

«Заключение по результатам аудита
финансовой отчетности»

при отсутствии второго раздела "Отчет в
соответствии с другими законодательными и
нормативными требованиями".



Модель аудиторского заключения с двумя выводами предусмотрена также в подпункте 7 и 7.1 пункта 2 статьи 6 Закона «Об аудиторской деятельности»

Федеральный закон от 30.12.2008 N 307-ФЗ (ред. от 03.07.2016) "Об аудиторской деятельности", ст. 6 {КонсультантПлюс}:

2. Аудиторское заключение должно содержать:

7) мнение аудиторской организации, индивидуального аудитора о достоверности бухгалтерской (финансовой) отчетности аудируемого лица с указанием обстоятельств, которые оказывают или могут оказать существенное влияние на достоверность такой отчетности;

7.1) результаты проверки, проведенной аудиторской организацией, индивидуальным аудитором в соответствии с другими федеральными законами;

Два раздела в аудиторском заключении характерно, например, для отчетности кредитных организаций. Тогда в таком заключении указывается два подзаголовка:



Аудиторское заключение независимого аудитора

Акционерам и Наблюдательному совету Публичного акционерного общества «Сбербанк России»

Заключение по результатам аудита консолидированной финансовой отчетности

Мнение

По нашему мнению, прилагаемая консолидированная финансовая отчетность отражает достоверно во всех существенных отношениях консолидированное финансовое положение Публичного акционерного общества «Сбербанк России» (далее - «Банк») и его дочерних организаций (далее совместно именуемых «Группа») по состоянию на 31 декабря 2017 года, а также ее консолидированные финансовые результаты и консолидированное движение денежных средств за год, закончившийся на указанную дату, в соответствии с Международными стандартами финансовой отчетности (далее – «МСФО»).

Отчет в соответствии с другими законодательными и нормативными требованиями

Отчет о результатах проверки в соответствии с требованиями статьи 42 Федерального закона от 2 декабря 1990 года № 395-1 «О банках и банковской деятельности»

Мнение аудитора



Важно!

В ФПСАД был термин «модифицированное аудиторское заключение». В соответствии с МСА используется термин «модифицированное мнение аудитора», то есть:

Мнение выражается в **двух формах**: немодифицированное мнение и модифицированное мнение.

Модифицированное мнение аудитора бывает **трех типов**: с оговоркой, отрицательное, отказ от выражения мнения.

МСА 700

Форма аудиторского мнения

16. Аудитор должен выразить немодифицированное мнение, если он приходит к выводу о том, что финансовая отчетность во всех существенных аспектах подготовлена в соответствии с применимой концепцией подготовки финансовой отчетности.

17. Если аудитор:

(а) на основании полученных аудиторских доказательств делает вывод о том, что финансовая отчетность, рассматриваемая в целом, содержит существенные искажения, или;

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

он должен **модифицировать мнение** в аудиторском заключении в соответствии с положениями МСА 705 (пересмотренного).

**Типичная
ошибка**

В аудиторском заключении при смене аудитора в разделе «Прочие сведения» указывают,
«...выдавшим 23 марта 2016 года
немодифицированное аудиторское заключение...».

Это неправильно. Надо писать «...выразившим 23 марта 2016 года немодифицированное мнение...».

**МСА 710. Приложение 3.****Прочие сведения**

Аудит финансовой отчетности организации ABC за год, закончившийся 31 декабря 20X0 года, был проведен другим аудитором, который выразил немодифицированное мнение в отношении данной отчетности 31 марта 20X1.

Прочие сведения

Аудит годовой бухгалтерской отчетности Акционерного общества «33 судоремонтный завод» за 2016 год был проведен другим аудитором, который выразил немодифицированное мнение о данной отчетности 28 февраля 2017 г.

Если предыдущий аудитор выразил модифицированное мнение,
просто писать:

**Типичная
ошибка**

Аудит финансовой отчетности организации ABC за год, закончившийся 31 декабря 20X0 года, был проведен другим аудитором, который выразил модифицированное мнение в отношении данной отчетности 31 марта 20X1.

НЕЛЬЗЯ! Это нарушение МСА 710:

13. Если аудит финансовой отчетности за предыдущий период проводился предшествующим аудитором и законы или нормативные акты не запрещают аудитору указывать на аудиторское заключение предшествующего аудитора в отношении сопоставимых показателей, а аудитор решает сослаться на указанное заключение, он должен указать в разделе "Прочие сведения" аудиторского заключения следующее:

(а) аудит финансовой отчетности за предыдущий период проводился предшествующим аудитором;

(б) мнение какого типа было выражено предшествующим аудитором, **а в случае модифицированного мнения указать соответствующие причины;**

(с) дату указанного заключения (см. пункт А7).



Требования к формированию мнения приведены в МСА 700:

МСА 700

Мнение аудитора

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

24. В разделе "Мнение" аудиторского заключения также необходимо:

- (а) указать организацию, в отношении финансовой отчетности которой проведен аудит;
- (б) указать на факт проведения аудита данной финансовой отчетности;
- (с) указать **название каждого отчета**, который входит в состав финансовой отчетности;
- (d) дать ссылку на примечания, **включая краткий обзор** основных положений учетной политики;
- (е) **указать дату или период, охваченный каждым финансовым отчетом**, входящим в состав финансовой отчетности (см. [пункты A22 - A23](#)).

Ссылка на финансовую отчетность, аудит которой был проведен

A22. Аудиторское заключение указывает, например, что аудитор провел аудит финансовой отчетности организации, состоящей из [указать название каждого отчета, который входит в состав полного комплекта финансовой отчетности в соответствии с применимой концепцией подготовки финансовой отчетности, с указанием даты или периода, охваченного каждым финансовым отчетом], а также примечаний к финансовой отчетности, включая краткий обзор основных положений учетной политики.

A23. Если аудитору известно, что проаудированная финансовая отчетность будет включена в документ, содержащий прочую информацию, например годовой отчет, аудитор может рассмотреть вопрос о том, позволяет ли форма представления указать номера страниц, на которых представлена проаудированная финансовая отчетность. Это поможет пользователям идентифицировать финансовую отчетность, к которой относится аудиторское заключение.

Сведения об аудируемом лице

В соответствии с пунктом 24 «а» МСА 700 в разделе «Мнение» требуется указать организацию, в отношении финансовой отчетности которой проведен аудит.

МСА 700. Приложение 1.

Мнение

Мы провели аудит финансовой отчетности организации ABC ("Организация").

Однако, Статья 6 Закона «Об аудиторской деятельности» требует также наименование, государственный регистрационный номер, **место нахождения** аудируемого лица. Данная формулировка присутствовала и ранее в ФСАД 1/2010, и еще ранее в ФПСАД 6. Хотя еще ранее, в стандартах Комиссии по аудиторской деятельности, такого требования не было, там необходимо было указывать только название аудируемого лица, как в МСА.

Федеральный закон от 30.12.2008 N 307-ФЗ (ред. от 03.07.2016) "Об аудиторской деятельности", ст. 6 {КонсультантПлюс}:

2. Аудиторское заключение должно содержать:

3) сведения об аудируемом лице: наименование, государственный регистрационный номер, место нахождения;

Место нахождения определяется статьей 54 Гражданского Кодекса РФ и не идентично с адресом.

Статья 54 ГК РФ. Наименование, место нахождения и адрес юридического лица

2. Место нахождения юридического лица определяется местом его государственной регистрации на территории Российской Федерации путем указания наименования населенного пункта (муниципального образования). ...

3. В едином государственном реестре юридических лиц должен быть указан адрес юридического лица в пределах места нахождения юридического лица.

Например, в качестве места нахождения можно указать "город Самара".

В рекомендуемых формах аудиторского заключения указан адрес аудируемого лица, который размещен в разделе «Мнение».

**Важно!**

МСА 700 требует в разделе «Мнение» указать наименование аудируемого лица.

Сведения об аудируемом лице, требуемые статьей 6 Закона «Об аудиторской деятельности», могут быть размещены в любой части аудиторского заключения. В состав сведений не требуется обязательно включать адрес, достаточно указать местонахождение аудируемого лица (указание населенного пункта (муниципального образования)). Но в рекомендуемых формах аудиторского заключения указывается адрес.

По поводу указания адреса тоже есть много версий. В соответствии с требованиями налогового учета, правильный адрес – тот, который указан в ЕГРЮЛ. Например:

431443, Республика Мордовия, Город Рузаевка, Переулок Инсарский, 2, А

424000, РЕСПУБЛИКА МАРИЙ ЭЛ, ГОРОД ЙОШКАР-ОЛА, УЛИЦА СОВЕТСКАЯ, 130

119415, ГОРОД МОСКВА, ПРОСПЕКТ ВЕРНАДСКОГО, ДОМ 37, КОРПУС 3

В примерных формах аудиторских заключений предлагаются следующие варианты:

- улица Профсоюзная, дом 220, Москва, Российская Федерация, 115621
- дом 220, улица Профсоюзная, Москва, 115621

Приказ Минкомсвязи России от 31.07.2014 N 234 "Об утверждении Правил оказания услуг почтовой связи" {КонсультантПлюс}:

22. Реквизиты адреса на почтовых отправлениях и бланках почтовых переводов денежных средств пишутся в следующем порядке:

- а) для юридического лица - полное или сокращенное наименование (при наличии), для гражданина - фамилия, имя, отчество (последнее при наличии);
- б) банковские реквизиты (для почтовых переводов, направляемых юридическому лицу или принимаемых от юридического лица);
- в) название улицы, номер дома, номер квартиры;
- г) название населенного пункта (города, поселка и т.п.);
- д) название района;
- е) название республики, края, области, автономного округа (области);
- ж) название страны (для международных почтовых отправлений);
- з) почтовый индекс.

**Мнение:**

Адрес можно написать в любом виде, его указывать все равно не требуется. Обязательно указать наименование, ОГРН и местонахождение аудируемого лица.

**Типичная
ошибка**

В аудиторском заключении вообще не указаны
ОГРН и местонахождение аудируемого лица.



Состав аудируемой отчетности

В соответствии с пунктом 24 «а» МСА 700 в разделе «Мнение» требуется:

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

МСА 700:

Мнение

Мы провели аудит финансовой отчетности организации ABC ("Организация"), состоящей из отчета о финансовом положении по состоянию на 31 декабря 20X1 года, отчета о совокупном доходе, отчета об изменениях в собственном капитале и отчета о движении денежных средств за год, закончившийся на указанную дату, а также примечаний к финансовой отчетности, включая краткий обзор основных положений учетной политики.

Приведенный в МСА перечень аудируемых отчетов соответствует формулировке МСФО (IAS) 1 «Представление финансовой отчетности»:

Полный комплект финансовой отчетности

10 Полный комплект финансовой отчетности включает в себя:

- (а) отчет о финансовом положении по состоянию на дату окончания периода;
- (b) отчет о прибыли или убытке и прочем совокупном доходе за период;
- (с) отчет об изменениях в собственном капитале за период;
- (d) отчет о движении денежных средств за период;
- (е) примечания, состоящие из краткого обзора значимых положений учетной политики и прочей пояснительной информации;

МСА 700

A48. В **Приложении** к настоящему стандарту приведены примеры того, как были бы применены требования **пункта 34(b)**, когда применимой концепцией подготовки финансовой отчетности являются МСФО. Если в качестве применимой концепции подготовки финансовой отчетности используется концепция, отличная от МСФО, примеры заключений, приведенных в **Приложении** к настоящему стандарту, **могут потребовать адаптации** для отражения применения других концепций подготовки финансовой отчетности в этих обстоятельствах.

Если предметом аудита является отчетность по РСБУ, адаптация требует переименования отчетности (вместо «финансовая» - «бухгалтерская (финансовая)»), и указания ее состава. Есть разные варианты:

Мы провели аудит прилагаемой **годовой бухгалтерской отчетности** акционерного общества «УУУ» ...

Мы провели аудит прилагаемой годовой **бухгалтерской (финансовой)** отчетности ...

Второй вариант базируется на формулировках Закона «О бухгалтерском учете»:

ст. 14, Федеральный закон от 06.12.2011 N 402-ФЗ (ред. от 23.05.2016) "О бухгалтерском учете" {КонсультантПлюс}:

Статья 14. Состав бухгалтерской (финансовой) отчетности

1. **Годовая бухгалтерская (финансовая) отчетность**, за исключением случаев, установленных настоящим Федеральным законом, состоит из бухгалтерского баланса, отчета о финансовых результатах и приложений к ним.

2. Годовая бухгалтерская (финансовая) отчетность некоммерческой организации, за исключением случаев, установленных настоящим Федеральным законом и иными федеральными законами, состоит из бухгалтерского баланса, отчета о целевом использовании средств и приложений к ним.

3. Состав промежуточной бухгалтерской (финансовой) отчетности, за исключением случаев, установленных настоящим Федеральным законом, устанавливается федеральными стандартами.

4. Состав бухгалтерской (финансовой) отчетности организаций государственного сектора устанавливается в соответствии с бюджетным **законодательством** Российской Федерации.

5. Состав бухгалтерской (финансовой) отчетности Центрального банка Российской Федерации устанавливается Федеральным **законом** от 10 июля 2002 года N 86-ФЗ "О Центральном банке Российской Федерации (Банке России)".

**Типичная
Ошибка**

В аудиторском заключении по отчетности по РСБУ
указано «Мы провели аудит финансовой
отчетности...» и далее по тексту отчетность названа
финансовой.



Это неправильно! Отчетность по РСБУ –
бухгалтерская. В соответствии с формулировкой
Закона 307-ФЗ – бухгалтерская (финансовая)

В некоторых случаях также пишут «финансовая
(бухгалтерская)» - это тоже неправильно.

В некоторых случаях по всему тексту отчетность
называется по разному: то бухгалтерская
(финансовая), то бухгалтерская, то финансовая.

**Ответственность руководства Общества за годовую бухгалтерскую (финансовую)
отчетность**

Руководство несет ответственность за подготовку и достоверное представление указанной годовой бухгалтерской отчетности в соответствии с правилами составления бухгалтерской отчетности, установленными в Российской Федерации, и за систему внутреннего контроля, которую руководство считает необходимой для подготовки годовой бухгалтерской отчетности, не содержащей существенных искажений вследствие недобросовестных действий или ошибок.

При подготовке годовой бухгалтерской отчетности руководство несет ответственность за оценку способности Общества продолжать непрерывно свою деятельность, за раскрытие в соответствующих случаях сведений, относящихся к непрерывности деятельности, и за составление отчетности на основе допущения о непрерывности деятельности, за исключением случаев, когда руководство намеревается ликвидировать Общество, прекратить его деятельность или когда у него отсутствует какая-либо иная реальная альтернатива, кроме ликвидации или прекращения деятельности.

Ответственность аудитора за аудит годовой бухгалтерской отчетности

Наша цель состоит в получении разумной уверенности в том, что годовая бухгалтерская отчетность не содержит существенных искажений вследствие недобросовестных действий или ошибок, и в выпуске аудиторского заключения, содержащего наше мнение. Разумная уверенность представляет собой высокую степень уверенности, но не является гарантией того, что аудит,

Учитывая, что МСА требует указать название «каждого» отчета...», вариантов написания состава отчетности по РСБУ тоже много:

... состоящей из бухгалтерского баланса по состоянию на 31 декабря 2016 года, отчета о финансовых результатах, приложений к бухгалтерскому балансу и отчету о финансовых результатах, в том числе отчета об изменениях капитала и отчета о движении денежных средств за 2016 год, пояснений к бухгалтерскому балансу и отчету о финансовых результатах.

...состоящей из бухгалтерского баланса по состоянию на 31 декабря 2016 года, отчета о финансовых результатах за 2016 год, приложений к ним, в том числе отчета об изменениях капитала за 2016 год и отчета о движении денежных средств за 2016 год, пояснений к бухгалтерскому балансу и отчету о финансовых результатах за 2016 год. *(здесь буквально понято «указать дату или период каждого отчета», хотя в самом МСА 700 модель по датам как в варианте выше)*

В аудиторском заключении состав аудируемой
отчетности указан:

**Грубая
Ошибка**

..из бухгалтерского баланса на 31.12.2017 и отчета о
финансовых результатах на 31.12.2017..

Это неправильно! Отчет о финансовых результатах
за период! То есть за 2017 год. Или за период,
закончившийся 31.12.2017 года.



Еще варианты:

проспект, дом 2А), состоящей из бухгалтерского баланса по состоянию на 31 декабря 2017 года, отчета о финансовых результатах за 2017 год, приложений к бухгалтерскому балансу и отчету о финансовых результатах, в т.ч. отчета об изменениях капитала, отчета о движении денежных средств по состоянию на 31.12.2017г., пояснений к бухгалтерскому балансу и отчету о финансовых результатах.

Лучше: ...отчета об изменениях капитала и отчета о движении денежных средств за год, закончившийся 31.12.2017», то есть указать, что **за период**.

дом 40 (далее – «Общество»), состоящей из:
- бухгалтерского баланса по состоянию на 31.12.2017 года,
- отчета о финансовых результатах,
- приложений к бухгалтерскому балансу и отчету о финансовых результатах, в том числе отчета об изменениях капитала, отчета о движении денежных средств, пояснений к бухгалтерскому балансу и отчету о финансовых результатах за 2017 год (далее – «Отчетность»).

Если так представлять, то к отчету о финансовых результатах нет даты, лучше или указать период, либо объединить со следующим пунктом.

Еще вариант (он не совсем соответствует формулировке Закона 402-ФЗ):

- бухгалтерского баланса по состоянию на 31 декабря 2017 г.;
- отчета о финансовых результатах за 2017 год;
- отчета об изменениях капитала за 2017 год;
- отчета о движении денежных средств за 2017 год;
- пояснений к бухгалтерскому балансу и отчету о финансовых результатах.

Часто сомневаются, что значит «за период, закончившийся 31.12.2017 года», а когда он начался? Появился такой вариант:

Краснодарский край, Россия, 350015), состоящей из бухгалтерского баланса по состоянию на 31 декабря 2017 года, отчета о финансовых результатах за январь-декабрь 2017 года, отчета об изменении капитала за январь-декабрь 2017 года, отчета о движении денежных средств за январь-декабрь 2017 года, пояснений к бухгалтерскому балансу и отчету о финансовых результатах за 2017 год и пояснительной записки к бухгалтерскому отчету за 2017 год.

Еще вариант:

декабря 2017 года, отчета о финансовых результатах, приложений к бухгалтерскому балансу и отчету о финансовых результатах, в том числе отчета об изменениях капитала и отчета о движении денежных средств за 2017 год, пояснений к бухгалтерскому балансу и отчету о финансовых результатах за 2017 год.

Для отчетности некоммерческих организаций:

"Сборник примерных форм аудиторских заключений, составленных в соответствии с Международными стандартами аудита (версия 2/2017)" (одобрен Советом по аудиторской деятельности Минфина России)

Мнение

Мы провели аудит прилагаемой годовой бухгалтерской отчетности политической партии "YYY" (ОГРН 8800000000000, дом 220, улица Профсоюзная, Москва, 115621), состоящей из бухгалтерского баланса по состоянию на 31 декабря 2016 года, отчета о целевом использовании средств за 2016 год, пояснений к бухгалтерскому балансу и отчету о целевом использовании средств за 2016 год.

По нашему мнению, прилагаемая годовая бухгалтерская отчетность отражает достоверно во всех существенных отношениях финансовое положение политической партии "YYY" по состоянию на 31 декабря 2016 года, целевое использование средств и их движение в 2016 году в соответствии с правилами составления бухгалтерской отчетности, установленными в Российской Федерации.

Одобен
Советом по аудиторской деятельности
от 15 декабря 2016 г., протокол N 29;
с изменениями
от 22 декабря 2017 г., протокол N 37

**КЛАССИФИКАТОР
НАРУШЕНИЙ И НЕДОСТАТКОВ, ВЫЯВЛЯЕМЫХ В ХОДЕ ВНЕШНЕГО
КОНТРОЛЯ КАЧЕСТВА РАБОТЫ АУДИТОРСКИХ ОРГАНИЗАЦИЙ, АУДИТОРОВ**

N п/п	Положения нормативных правовых актов и иных документов	Содержание нарушений (недостатков)	Несущественное нарушение	Существенное нарушение		Грубое нарушение
				устранимое	неустранимое	
5.29. Международный стандарт аудита 700 (пересмотренный) "Формирование мнения и составление заключения о финансовой отчетности"						
5.29.9	пункт 24 МСА 700	В разделе "Мнение" аудиторского заключения не указаны: организация, в отношении финансовой отчетности которой проведен аудит, факт проведения аудита данной финансовой отчетности, включая название каждой формы отчетности и примечаний, дату или период, охваченный финансовой отчетностью.			+	

По нашему мнению

МСА 700

По нашему мнению, прилагаемая финансовая отчетность отражает достоверно во всех существенных аспектах (или дает правдивое и достоверное представление) финансовое положение (или о финансовом положении) Организации по состоянию на 31 декабря 20X1 года, а также ее финансовые результаты (или финансовых результатов) и движение (или движения) денежных средств за год, закончившийся на указанную дату, в соответствии с Международными стандартами финансовой отчетности (МСФО).

МСА 700

27. Если применимой концепцией подготовки финансовой отчетности **являются не МСФО**, выпущенные Советом по международным стандартам финансовой отчетности, или не Международные стандарты финансовой отчетности для организаций общественного сектора, выпущенные Советом по международным стандартам финансовой отчетности для организаций общественного сектора, **то мнение аудитора должно содержать указание на юрисдикцию, в которой принята соответствующая концепция подготовки финансовой отчетности.**

Для отчетности по РСБУ:

По нашему мнению, прилагаемая годовая бухгалтерская (финансовая) отчетность отражает достоверно во всех существенных аспектах финансовое положение акционерного общества «XXX» по состоянию на 31 декабря 2016 года, финансовые результаты его деятельности и движение денежных средств за 2016 год в соответствии с правилами составления бухгалтерской (финансовой) отчетности, **установленными в Российской Федерации.**



Аудиторское заключение независимых аудиторов

**Акционерам Публичного акционерного общества «Силловые
машины – ЗТЛ, ЛМЗ, Электросила, Энергомашэкспорт»**

Мнение

Мы провели аудит бухгалтерской отчетности Публичного акционерного общества «Силловые машины – ЗТЛ, ЛМЗ, Электросила, Энергомашэкспорт» (далее – «Компания»), состоящей из бухгалтерского баланса по состоянию на 31 декабря 2017 года, отчетов о финансовых результатах, изменениях капитала и движении денежных средств за год, закончившийся на указанную дату, а также пояснительной записки, состоящей из основных положений учетной политики и прочей пояснительной информации.

По нашему мнению, прилагаемая бухгалтерская отчетность отражает достоверно во всех существенных аспектах финансовое положение Компании по состоянию на 31 декабря 2017 года, а также ее финансовые результаты и движение денежных средств за год, закончившийся на указанную дату, в соответствии с Российскими стандартами бухгалтерского учета (РСБУ).

Концепции финансовой отчетности

Одобен
Советом по аудиторской деятельности
от 15 декабря 2016 г., протокол N 29;
с изменениями
от 22 декабря 2017 г., протокол N 37

КЛАССИФИКАТОР НАРУШЕНИЙ И НЕДОСТАТКОВ, ВЫЯВЛЯЕМЫХ В ХОДЕ ВНЕШНЕГО КОНТРОЛЯ КАЧЕСТВА РАБОТЫ АУДИТОРСКИХ ОРГАНИЗАЦИЙ, АУДИТОРОВ

N п/п	Положения нормативных правовых актов и иных документов	Содержание нарушений (недостатков)	Несущественное нарушение	Существенное нарушение		Грубое нарушение
				устранимое	неустранимое	
5.29. Международный стандарт аудита 700 (пересмотренный) "Формирование мнения и составление заключения о финансовой отчетности"						
5.29.2	пункт 15 МСА 700	Индивидуальный аудитор или аудиторская организация не убедились в том, что финансовая отчетность содержит надлежащую ссылку на применимую концепцию подготовки финансовой отчетности или ее описание.			+	

МСА 200 п.13. Для целей Международных стандартов аудита следующие термины имеют приведенные ниже значения.

(а) Применимая концепция подготовки финансовой отчетности - концепция подготовки финансовой отчетности, принятая руководством, а также, если уместно, лицами, отвечающими за корпоративное управление, организации и используемая при подготовке финансовой отчетности; эта концепция является приемлемой с точки зрения характера организации и цели подготовки финансовой отчетности или ее использование требуется законами или нормативными актами.

Термин "концепция достоверного представления" используется для обозначения концепции подготовки финансовой отчетности, которая предусматривает соответствие требованиям этой концепции:

(i) признает в явной форме или подразумевает, что обеспечение достоверного представления финансовой отчетности может потребовать от руководства раскрытия информации в большем объеме, чем предусмотрено этой концепцией, или

(ii) признает в явной форме, что от руководства может потребоваться отступление от требований концепции, чтобы обеспечить достоверное представление финансовой отчетности. Ожидается, что такие отступления могут потребоваться только в исключительно редких обстоятельствах.

Термин "концепция соответствия" используется для обозначения концепции подготовки финансовой отчетности, которая предусматривает соответствие требованиям этой концепции, но не содержит утверждений, изложенных в [пунктах \(i\)](#) или [\(ii\)](#).

Концепция достоверного представления	Концепция соответствия
1) Признает, что может потребоваться дополнительное раскрытие информации 2) Признает, что в исключительно редких случаях руководству может потребоваться отступить от принципов для обеспечения справедливого представления	Не содержит таких утверждений

Задание. Ниже в таблице приведены выдержки из МСФО (IAS) 1 и ПБУ 4/99.

Найдите в фрагментах документов (в первом и во втором столбцах) фразы, соответствующие:

- Признает, что может потребоваться дополнительное раскрытие информации
- Признает, что в исключительно редких случаях руководству может потребоваться отступить от принципов для обеспечения достоверного представления

МСФО (IAS) 1 Представление финансовой отчетности	ПБУ 4/99 «Бухгалтерская отчетность организации»
15. Финансовая отчетность должна достоверно представлять финансовое положение, финансовые результаты и движение денежных средств предприятия. Достоверное представление требует правдивого отображения последствий совершенных операций, других событий и условий в соответствии с определениями и критериями признания активов, обязательств, доходов и расходов, изложенными в "Концепции".	6. Бухгалтерская отчетность должна давать достоверное и полное представление о финансовом положении организации, финансовых результатах ее деятельности и изменениях в ее финансовом положении. Достоверной и полной считается бухгалтерская отчетность, сформированная исходя из правил, установленных нормативными актами по бухгалтерскому учету.
17. Практически при любых обстоятельствах достоверное представление обеспечивается за счет соответствия применимым МСФО (IFRS). Для обеспечения достоверного представления предприятие также должно: (с) обеспечить дополнительное раскрытие информации в тех случаях, когда соблюдения соответствующих требований МСФО (IFRS) недостаточно для того, чтобы пользователи могли понять воздействие конкретных операций, других событий и условий на финансовое положение и финансовые результаты предприятия.	Если при составлении бухгалтерской отчетности исходя из правил настоящего Положения организацией выявляется недостаточность данных для формирования полного представления о финансовом положении организации, финансовых результатах ее деятельности и изменениях в ее финансовом положении, то в бухгалтерскую отчетность организация включает соответствующие дополнительные показатели и пояснения.
19. В исключительно редких случаях, когда руководство приходит к выводу, что соблюдение какого-либо требования стандарта или разъяснения может до такой степени вводить в заблуждение, что возникнет противоречие с целью финансовой отчетности, изложенной в "Концепции", предприятие должно отказаться от выполнения такого требования...	Если при составлении бухгалтерской отчетности применение правил настоящего Положения не позволяет сформировать достоверное и полное представление о финансовом положении организации, финансовых результатах ее деятельности и изменениях в ее финансовом положении, то организация в исключительных случаях (например, национализация имущества) может

МСФО (IAS) 1 Представление финансовой отчетности	ПБУ 4/99 «Бухгалтерская отчетность организации»
	допустить отступление от этих правил.

Практическое применение:

Клиент просит провести аудит некой финансовой информации (какого-либо отчета), Вы впервые сталкиваетесь с таким отчетом. Надо взять инструкцию по заполнению этого отчета и прочесть (изучить). Если Вы увидели там фразы:

- В некоторых случаях может понадобиться дополнительное раскрытие информации (при этом ничего конкретного не указано)
- В некоторых случаях можно отступить от требования инструкции

то это концепция достоверного представления.

Помните ли Вы такие фразы в Налоговом Кодексе РФ? Их там нет, это концепция соответствия.

Влияние на формулировку Аудиторского заключения:

Концепция достоверного представления	Концепция соответствия
Формулировка заключения аудитора при выражении немодифицированного мнения	
МСА 700 п.25. по нашему мнению, прилагаемая финансовая отчетность отражает достоверно во всех существенных аспектах [...] в соответствии с [применимой концепцией подготовки финансовой отчетности] или;	МСА 700 п.26. прилагаемая финансовая отчетность подготовлена во всех существенных аспектах в соответствии с [применимой концепцией подготовки финансовой отчетности] (см. пункты A26 - A31). <i>Нет слов «достоверно»!</i>

Одобен
Советом по аудиторской деятельности
от 15 декабря 2016 г., протокол N 29;
с изменениями
от 22 декабря 2017 г., протокол N 37

**КЛАССИФИКАТОР
НАРУШЕНИЙ И НЕДОСТАТКОВ, ВЫЯВЛЯЕМЫХ В ХОДЕ ВНЕШНЕГО
КОНТРОЛЯ КАЧЕСТВА РАБОТЫ АУДИТОРСКИХ ОРГАНИЗАЦИЙ, АУДИТОРОВ**

N п/п	Положения нормативных правовых актов и иных документов	Содержание нарушений (недостатков)	Несущественное нарушение	Существенное нарушение		Грубое нарушение
				устранимое	неустранимое	
5.29. Международный стандарт аудита 700 (пересмотренный) "Формирование мнения и составление заключения о финансовой отчетности"						
5.29.5	пункты 19, 26 МСА 700	Индивидуальный аудитор или аудиторская организация по итогам аудита финансовой отчетности, подготовленной согласно концепции соответствия, в аудиторском заключении мнение аудитора содержит оценку достоверности отчетности.	+			

Финансовая отчетность общего и специального назначения

МСА 200 п.А4. Финансовая отчетность может готовиться в соответствии с концепцией подготовки финансовой отчетности, предназначенной для удовлетворения:	
- общих потребностей в финансовой информации широкого круга пользователей (такова "финансовая отчетность общего назначения");	- потребностей в финансовой информации конкретных пользователей (такова "финансовая отчетность специального назначения"),
Аудиторское заключение по отчетности общего назначения	Аудиторское заключение по отчетности специального назначения
МСА 700, 705, 706	МСА 800
Представлена ли финансовая отчетность справедливо (fairly) во всех существенных аспектах и дает ли она достоверное и справедливое представление (true and fair view) о состоянии дел в организации в соответствии с установленными принципами	В аудиторском заключении по финансовой отчетности специального назначения должен содержаться раздел "Важные обстоятельства", в котором аудитор обращает внимание пользователей аудиторского заключения на то, что финансовая отчетность подготовлена в соответствии с концепцией специального назначения и, следовательно, данная финансовая отчетность, вероятно, не может быть использована для другой цели. Аудитор должен включить этот раздел под соответствующим заголовком (см. МСА 800 пункты A14 - A15).

МСА 800 п.А1. К примерам концепций специального назначения относятся:

- принципы налогового учета, которые применяются при формировании комплекта финансовой отчетности, прилагаемой к налоговой декларации организации;
- кассовый метод бухгалтерского учета, применяемый для подготовки информации о движении денежных средств, которую могут запросить кредиторы организации;
- предписания регулирующего органа в отношении подготовки финансовой отчетности для обеспечения соблюдения требований данного регулирующего органа;

- положения договора, касающиеся подготовки финансовой отчетности, например договора о выпуске облигационного займа, кредитного договора или договора о предоставлении гранта на реализацию конкретного проекта.

ИНФОРМАЦИЯ Министерства финансов РФ
N ОП 1-2012

О ПРИМЕНЕНИИ МЕЖДУНАРОДНЫХ СТАНДАРТОВ ФИНАНСОВОЙ
ОТЧЕТНОСТИ

Международно признанные правила подготовки отчетности

В соответствии с [частью 2 статьи 8](#) Федерального закона "О консолидированной финансовой отчетности" организации, ценные бумаги которых допущены к обращению на торгах фондовых бирж и (или) иных организаторов торговли на рынке ценных бумаг и которые составляют консолидированную финансовую отчетность по иным, отличным от МСФО, международно признанным правилам, обязаны представлять и публиковать консолидированную финансовую отчетность начиная с отчетности за год, следующий за годом, в котором МСФО признаны для применения на территории Российской Федерации, но не ранее чем с отчетности за 2015 г.

В соответствии с Федеральным [законом](#) от 6 декабря 2011 г. N 402-ФЗ "О бухгалтерском учете" международный стандарт бухгалтерского учета - стандарт бухгалтерского учета, применение которого является обычаем в международном деловом обороте независимо от конкретного наименования такого стандарта.

В настоящее время обычаем в международном деловом обороте является применение помимо МСФО национальных стандартов бухгалтерского учета США (US GAAP).

Таким образом, в целях [статьи 8](#) Федерального закона "О консолидированной финансовой отчетности" под иными, отличными от МСФО, международно признанными правилами следует понимать национальные стандарты бухгалтерского учета США (US GAAP).

Практическая иллюстрация:

<i>Концепция</i>	Общего назначения	Специального назначения
Достоверного представления	отчетность по МСФО, отчетность по US GAAP, отчетность по РСБУ	
Соответствия		декларация по налогу на прибыль по правилам Налогового Кодекса РФ

МСА 800

А3. В случае, описанном в [пункте А2](#), концепция специального назначения может не являться концепцией достоверного представления, даже если она основана на концепции подготовки финансовой отчетности, представляющей собой концепцию достоверного представления. Это объясняется тем, что концепция специального назначения, возможно, не удовлетворяет всем требованиям концепции подготовки финансовой отчетности, принятой уполномоченной или официально признанной организацией по разработке стандартов либо законом или нормативным актом, соблюдение которых необходимо для обеспечения достоверного представления финансовой отчетности.

Принципы учета и ограничение в отношении распространения

Не модифицируя наше мнение, мы обращаем внимание на следующую информацию, изложенную в Примечании X к финансовой отчетности, в котором описаны принципы учета. Финансовая отчетность подготовлена с целью оказания содействия участникам товарищества ABC в подготовке их индивидуальных налоговых деклараций. Следовательно, данная финансовая отчетность может быть непригодна для иной цели. Наше заключение предназначено исключительно для товарищества ABC и его участников и не подлежит распространению среди других сторон (помимо товарищества ABC и его участников).

"Сборник примерных форм аудиторских заключений, составленных в соответствии с Международными стандартами аудита (версия 2/2017)" (одобрен Советом по аудиторской деятельности Минфина России)

**Важные обстоятельства - принципы учета и ограничения
в отношении распространения**

Мы обращаем внимание на информацию о принципах составления сведений, изложенную в пункте X пояснительной записки к ним.

Сведения подготовлены с целью соблюдения регионального отделения политической партией требований Федерального закона "О политических партиях". Как следствие, данные сведения могут быть непригодны для иной цели. Мы не модифицируем наше мнение в связи с этим обстоятельством.

Основание для выражения мнения



Важно!

Раньше в ФСАД при выражении немодифицированного мнения не требовалось включать раздел «Основание для выражения мнения».

Сейчас это необходимо!

В соответствии с МСА 700 и МСА 705 раздел «Основание для выражения мнения» должен быть в любом аудиторском заключении, даже при выражении немодифицированного мнения.

МСА 700

Основание для выражения мнения

28. Аудиторское заключение должно включать раздел с заголовком "Основание для выражения мнения", следующий непосредственно за разделом "Мнение" (см. [пункт A32](#)), а также:

(а) содержать заявление о том, что аудит был проведен в соответствии с Международными стандартами аудита (см. [пункт A33](#));

(b) содержать ссылку на раздел аудиторского заключения, описывающий обязанности аудитора в соответствии с Международными стандартами аудита;

(с) включать заявление о том, что аудитор независим по отношению к организации согласно соответствующим этическим требованиям, применимым к аудиту, и выполнил прочие этические обязанности аудитора в соответствии с данными требованиями. **Это заявление должно указывать на юрисдикцию, в которой приняты соответствующие этические требования, или содержать ссылку на Кодекс этики профессиональных бухгалтеров Совета по международным стандартам этики для бухгалтеров (Кодекс СМСЭБ) (см. [пункты A34 - A39](#));**

(d) содержать заявление о том, считает ли аудитор, что полученные им аудиторские доказательства являются достаточными и надлежащими, чтобы служить основанием для выражения мнения аудитора.

**Типичная
ошибка**

Если выражается немодифицированное мнение, отсутствует раздел «Основание для выражения мнения». Он должен быть!

**Независимость**

МСА 700 пункт 28(с) требует в раздел «Основание для выражения мнения» включать заявление о том, что аудитор независим по отношению к организации согласно соответствующим этическим требованиям, применимым к аудиту, и выполнил прочие этические обязанности аудитора в соответствии с данными требованиями. **Это заявление должно указывать на юрисдикцию, в которой приняты соответствующие этические требования, или содержать ссылку на Кодекс этики профессиональных бухгалтеров Совета по международным стандартам этики для бухгалтеров (Кодекс СМСЭБ).**

Аналогичное требование содержится в пункте 50 (е) МСА 700:

МСА 700

Аудиторское заключение, предусмотренное законом или нормативным актом

50. Если в соответствии с законом или нормативным актом конкретной юрисдикции аудитор должен использовать определенный порядок изложения или определенную формулировку аудиторского заключения, то такое заключение должно иметь ссылку на Международные стандарты аудита только в том случае, если оно включает как минимум каждый из следующих элементов (см. [пункты A70 - A71](#)):

(е) заявление о независимости аудитора по отношению к организации согласно соответствующим этическим требованиям, применимым к аудиту, и выполнении им прочих этических обязанностей в соответствии с данными требованиями. **Это заявление должно указывать на юрисдикцию, в которой приняты соответствующие этические требования, или содержать ссылку на Кодекс СМСЭБ;**

Более подробно данные требования представлены в разъяснениях к стандарту:

МСА 700

Соответствующие этические требования

A34. Указание юрисдикции происхождения соответствующих этических требований повышает прозрачность требований, относящихся к конкретному аудиторскому заданию. В МСА 200 разъясняется, что соответствующие этические требования обычно включают положения частей А и Б Кодекса СМСЭБ, относящихся к аудиту финансовой отчетности,

а также более строгие национальные требования <1>. Когда соответствующие этические требования включают требования Кодекса СМСЭБ, заявление может также содержать ссылку на Кодекс СМСЭБ. **Если все этические требования, применимые к конкретному аудиту, представляют собой требования Кодекса СМСЭБ, указание юрисдикции происхождения в заявлении не является обязательным.**

<1> МСА 200, пункт A14.

A35. В некоторых юрисдикциях соответствующие этические требования могут содержаться в нескольких различных источниках, таких как кодекс или кодексы этики, дополнительные правила и требования в рамках закона или нормативного акта. Если требования независимости и другие этические требования содержатся в ограниченном количестве источников, аудитор может принять решение указать название соответствующего источника или источников (например, название кодекса, правила или нормативного акта, **применимых в данной юрисдикции**) или может дать ссылку на термин, который одинаково понятен всем и надлежащим образом обобщает эти источники (например, требования независимости для аудита частных организаций в юрисдикции X).

Сегодня одним из основных вопросов является необходимость указания в параграфе про независимость аудитора на тот факт, что применяются этические правила, утвержденные в Российской Федерации.

В рекомендуемых образцах аудиторского заключения такого указания нет.

Основание для выражения мнения

Мы провели аудит в соответствии с Международными стандартами аудита (МСА). Наша ответственность в соответствии с этими стандартами описана в разделе «Ответственность аудитора за аудит годовой бухгалтерской (финансовой) отчетности» настоящего заключения. Мы являемся независимыми по отношению к аудируемому лицу в соответствии с Правилами независимости аудиторов и аудиторских организаций и Кодексом профессиональной этики аудиторов, соответствующими Кодексу этики профессиональных бухгалтеров, разработанному Советом по международным стандартам этики для профессиональных бухгалтеров, и нами выполнены прочие иные обязанности в соответствии с этими требованиями профессиональной этики. Мы полагаем, что полученные нами аудиторские доказательства являются достаточными и надлежащими, чтобы служить основанием для выражения нашего мнения.

**Мнение:**

При составлении аудиторского заключения в параграфе про независимость раздела «Основание для выражения мнения» лучше указывать юрисдикцию, в которой приняты применяемые в ходе аудита этические требования.

Основание для выражения мнения

Мы провели аудит в соответствии с Международными стандартами аудита (МСА). Наша ответственность в соответствии с этими стандартами описана в разделе «Ответственность аудитора за аудит годовой бухгалтерской (финансовой) отчетности» настоящего заключения. Мы являемся независимыми по отношению к аудируемому лицу в соответствии с Правилами независимости аудиторов и аудиторских организаций и Кодексом профессиональной этики аудиторов, принятыми в Российской Федерации и соответствующими Кодексу этики профессиональных бухгалтеров, разработанному Советом по международным стандартам этики для профессиональных бухгалтеров, и нами выполнены прочие иные обязанности в соответствии с этими требованиями профессиональной этики. Мы полагаем, что полученные нами аудиторские доказательства являются достаточными и надлежащими, чтобы служить основанием для выражения нашего мнения.

Основание для выражения мнения

Мы провели аудит в соответствии с Международными стандартами аудита (МСА). Наша ответственность в соответствии с этими стандартами описана далее в разделе «*Ответственность аудиторов за аудит бухгалтерской отчетности*» нашего заключения. Мы независимы по отношению к Компании в соответствии с требованиями независимости, применимыми к нашему аудиту бухгалтерской отчетности в Российской Федерации, и Кодексом этики профессиональных бухгалтеров Совета по международным стандартам этики для бухгалтеров (Кодекс СМСЭБ), и мы выполнили наши прочие этические обязанности в соответствии с требованиями, применимыми в Российской Федерации, и Кодексом СМСЭБ. Мы полагаем, что полученные нами аудиторские доказательства являются достаточными и надлежащими, чтобы служить основанием для выражения нашего мнения.

МСА 705

Типы модифицированного мнения

А1. Ниже в таблице приводятся примеры того, как суждение аудитора о характере обстоятельства, послужившего основанием для выражения модифицированного мнения, и о всеобъемлющем характере влияния (в том числе возможного) такого обстоятельства на финансовую отчетность определяет тип выражаемого мнения.

Характер обстоятельства, послужившего основанием для выражения модифицированного мнения	Суждение аудитора в отношении всеобъемлющего характера влияния (в том числе возможного) на финансовую отчетность	
	Существенное, но не всеобъемлющее	Существенное и всеобъемлющее
Финансовая отчетность содержит существенные искажения	Мнение с оговоркой	Отрицательное мнение
Невозможность получить достаточные надлежащие аудиторские доказательства	Мнение с оговоркой	Отказ от выражения мнения

Изменение разделов аудиторского заключения в зависимости от мнения аудитора

Мнение	Мнение с оговоркой	Отрицательное мнение	Отказ от выражения мнения
Мы провели аудит прилагаемой годовой бухгалтерской (финансовой) отчетности...	Мы провели аудит прилагаемой годовой бухгалтерской (финансовой) отчетности...	Мы провели аудит прилагаемой годовой бухгалтерской (финансовой) отчетности...	Мы были <i>привлечены для проведения аудита</i> прилагаемой годовой бухгалтерской (финансовой) отчетности....
По нашему мнению, прилагаемая годовая бухгалтерская (финансовая) отчетность отражает достоверно...	По нашему мнению, за исключением влияния ¹ вопроса, изложенного в разделе «Основание для выражения мнения с оговоркой » нашего заключения, прилагаемая годовая бухгалтерская (финансовая) отчетность отражает достоверно...	По нашему мнению, вследствие значимости вопроса, изложенного в разделе «Основание для выражения отрицательного мнения » нашего заключения, прилагаемая годовая бухгалтерская (финансовая) отчетность не отражает достоверно во всех существенных аспектах...	Мы не выражаем мнения о прилагаемой годовой бухгалтерской (финансовой) отчетности.... Вследствие значимости вопроса, указанного в разделе «Основание для отказа от выражения мнения » нашего заключения, мы не смогли получить достаточные надлежащие аудиторские доказательства для обоснования мнения аудитора о данной годовой бухгалтерской (финансовой) отчетности.

¹ Когда модификация вызвана невозможностью получить достаточные надлежащие аудиторские доказательства, аудитор должен использовать для выражения модифицированного мнения соответствующую формулировку: «за исключением **возможного** влияния обстоятельства (обстоятельств)....».

Основание для выражения мнения	Основание для выражения мнения с оговоркой	Основание для выражения отрицательного мнения	Основание для отказа от выражения мнения
Мы провели аудит в соответствии с Международными стандартами аудита (МСА).	Мы провели аудит в соответствии с Международными стандартами аудита (МСА).	Мы провели аудит в соответствии с Международными стандартами аудита (МСА).	-
Наши обязанности в соответствии с этими стандартами описаны далее в разделе "Ответственность аудитора за аудит годовой бухгалтерской (финансовой) отчетности" нашего аудиторского заключения.			-
Мы независимы...			-
... Мы полагаем, что полученные нами аудиторские доказательства являются достаточными и надлежащими, чтобы служить основанием для выражения нашего <i>мнения</i> .	... Мы полагаем, что полученные нами аудиторские доказательства являются достаточными и надлежащими, чтобы служить основанием для выражения нами <i>мнения с оговоркой</i> .	... Мы полагаем, что полученные нами аудиторские доказательства являются достаточными и надлежащими, чтобы служить основанием для выражения нами <i>отрицательного мнения</i> .	(описание причин отказа от выражения мнения)

Мнение с оговоркой

МСА 705

Мнение с оговоркой

17. Когда аудитор выражает мнение с оговоркой вследствие существенного искажения финансовой отчетности, он указывает, что, по его мнению, за исключением влияния вопроса или вопросов, описанных в разделе "Основание для выражения мнения с оговоркой":

(а) (в случае составления отчетности в соответствии с концепцией достоверного представления) прилагаемая финансовая отчетность отражает достоверно во всех существенных аспектах (или дает правдивое и достоверное представление о) [...] в соответствии с [применимой концепцией подготовки финансовой отчетности] или

(б) (в случае составления отчетности в соответствии с концепцией соответствия) прилагаемая финансовая отчетность подготовлена во всех существенных аспектах в соответствии с [применимой концепцией подготовки финансовой отчетности].

Когда модификация вызвана невозможностью получить достаточные надлежащие аудиторские доказательства, аудитор должен использовать для выражения модифицированного мнения соответствующую формулировку: "за исключением возможного влияния обстоятельства (обстоятельств)..." (см. [пункт A20](#)).

Концепция/ Основание оговорки	Оговорка из-за искажений	Оговорка из-за невозможности получить доказательства
Концепция достоверного представления (например, РСБУ)	По нашему мнению, за исключением влияния вопросов , описанных ² в разделе "Основание для выражения мнения с оговоркой" прилагаемая годовая бухгалтерская отчетность отражает достоверно во всех существенных аспектах...	По нашему мнению, за исключением возможного влияния обстоятельств , описанных в разделе "Основание для выражения мнения с оговоркой" прилагаемая годовая бухгалтерская отчетность отражает достоверно во всех существенных аспектах...
Концепция соответствия (например, налоговый учет) <i>Нет слов «достоверно»!</i>	По нашему мнению, за исключением влияния вопросов, описанных в разделе "Основание для выражения мнения с оговоркой" прилагаемая Декларация по налогу на прибыль подготовлена во всех существенных аспектах в соответствии с требованиями главы 25 Налогового Кодекса РФ.	По нашему мнению, за исключением возможного влияния обстоятельств , описанных в разделе "Основание для выражения мнения с оговоркой" прилагаемая Декларация по налогу на прибыль подготовлена во всех существенных аспектах в соответствии с требованиями главы 25 Налогового Кодекса РФ.

² Если одна оговорка - вопроса, описанного

Требования к разделу «Основание для выражения мнения с оговоркой» (п.21-24 МСА 705)

Оговорка из-за наличия существенного искажения, связанного			Оговорка из-за невозможности получить доказательства
с отдельными показателями в финансовой отчетности (включая раскрытие количественной информации в примечаниях к отчетности)	с раскрытием текстовой информации	с нераскрытием необходимой информации	
Аудитор включает описание и количественную оценку финансового влияния искажения, если это возможно. Если выполнить количественную оценку финансового влияния невозможно, аудитор должен указать это в данном разделе.	Аудитор включает объяснение того, как была искажена раскрытая информация.	Аудитор должен: (а) обсудить такое нераскрытие с лицами, отвечающими за корпоративное управление; (б) указать в разделе "Основание для выражения мнения" характер отсутствующей информации; (с) если это не запрещено законами или нормативными актами, включить нераскрытую информацию, при условии что это возможно и аудитор получил достаточные надлежащие аудиторские доказательства в отношении нераскрытой информации (см. пункт A23).	Аудитор должен указать причины, по которым это невозможно

Отрицательное мнение

МСА 705

Отрицательное мнение

18. Когда аудитор выражает отрицательное мнение, он должен указать, что, по его мнению, вследствие значимости обстоятельства или обстоятельств, указанных в разделе "Основание для выражения отрицательного мнения":

(а) (в случае составления отчетности в соответствии с концепцией достоверного представления) прилагаемая финансовая отчетность не отражает достоверно (или не дает правдивого и достоверного представления о) [...] в соответствии с [применимой концепцией подготовки финансовой отчетности] или

(b) (в случае составления отчетности в соответствии с концепцией соответствия) прилагаемая финансовая отчетность не подготовлена во всех существенных аспектах в соответствии с [применимой концепцией подготовки финансовой отчетности].

Требования к разделу «Основание для выражения отрицательного мнения»

Концепция	Основание для выражения отрицательного мнения
Концепция достоверного представления (например, РСБУ)	По нашему мнению, вследствие значимости обстоятельств ³ , указанных в разделе "Основание для выражения отрицательного мнения" прилагаемая годовая бухгалтерская отчетность не отражает достоверно во всех существенных аспектах...
Концепция соответствия (например, налоговый учет)	По нашему мнению, вследствие значимости обстоятельств, указанных в разделе "Основание для выражения отрицательного мнения", прилагаемая Декларация по налогу на прибыль не подготовлена во всех существенных аспектах в соответствии с требованиями главы 25 Налогового Кодекса РФ.

³ Если одно -обстоятельства

Отказ от выражения мнения

МСА 705

19. Когда аудитор отказывается от выражения мнения вследствие невозможности получить достаточные надлежащие аудиторские доказательства, он должен:

- (а) указать, что он не выражает мнения о прилагаемой финансовой отчетности;
- (б) указать, что вследствие значимости обстоятельства или обстоятельств, указанных в разделе "Основание для отказа от выражения мнения", он не смог получить достаточные надлежащие аудиторские доказательства для обоснования мнения аудитора о финансовой отчетности;
- (с) изменить формулировку, требующуюся согласно пункту 24(б) МСА 700 (пересмотренного), которая указывает, что был проведен аудит финансовой отчетности, заявив о том, что аудитор был привлечен для проведения аудита финансовой отчетности.

...

26. Если аудитор отказывается от выражения мнения о финансовой отчетности, аудиторское заключение не должно содержать элементы, которые требуются согласно пунктам 28(б) и 28(д) МСА 700 (пересмотренного). Эти элементы включают:

- (а) ссылку на раздел аудиторского заключения, описывающий ответственность аудитора;
- (б) заявление о том, являются ли полученные аудиторские доказательства достаточными и надлежащими для обоснования мнения аудитора.

27. Даже если аудитор ... отказался от выражения мнения о финансовой отчетности, он должен раскрыть в разделе "Основание для выражения мнения" обстоятельства, связанные с иными известными ему вопросами, которые могли бы потребовать выражения модифицированного мнения, а также соответствующие последствия (см. [пункт A24](#)).

Описание ответственности аудитора за проведение аудита финансовой отчетности в случаях, когда аудитор отказывается выразить мнение о финансовой отчетности

28. Если аудитор отказывается выразить мнение о финансовой отчетности вследствие невозможности получить достаточные надлежащие аудиторские доказательства, он должен **скорректировать описание ответственности аудитора**, которое требуется согласно пунктам 39 - 41 МСА 700 (пересмотренного), включив в него только следующее (см. [пункт A25](#)):

- (а) указание на то, что обязанность аудитора состоит в проведении аудита финансовой отчетности организации в соответствии с Международными стандартами аудита и в выпуске аудиторского заключения;
- (б) указание на то, что, однако, вследствие обстоятельства или обстоятельств, указанных в разделе "Основание для отказа от выражения мнения", аудитор не смог получить достаточные надлежащие аудиторские доказательства для обоснования мнения аудитора о финансовой отчетности;
- (с) указание на независимость аудитора и другие этические обязанности согласно пункту 28(с) МСА 700 (пересмотренного).

Особенности, связанные с отказом аудитора от выражения мнения о финансовой

отчетности

29. При отказе аудитора от выражения мнения о финансовой отчетности аудиторское заключение не должно содержать раздел "Ключевые вопросы аудита" в соответствии с МСА 701 <1> или раздел "Прочая информация" в соответствии с МСА 720 (пересмотренным) <2>, кроме случаев, когда это требуется в соответствии с законом или нормативным актом (см. [пункт A26](#)).

<1> МСА 701 "Информирование о ключевых вопросах аудита в аудиторском заключении", пункты 11 - 13.

<2> МСА 720 (пересмотренный) "Обязанности аудитора, относящиеся к прочей информации", пункт A54.

Одобен
Советом по аудиторской деятельности
от 15 декабря 2016 г., протокол N 29;
с изменениями
от 22 декабря 2017 г., протокол N 37

**КЛАССИФИКАТОР
НАРУШЕНИЙ И НЕДОСТАТКОВ, ВЫЯВЛЯЕМЫХ В ХОДЕ ВНЕШНЕГО
КОНТРОЛЯ КАЧЕСТВА РАБОТЫ АУДИТОРСКИХ ОРГАНИЗАЦИЙ, АУДИТОРОВ**

N п/п	Положения нормативных правовых актов и иных документов	Содержание нарушений (недостатков)	Несущес- твенное нарушен- а	Существенное нарушение		Грубо е наруш- ение
				устрани- мое	неустр- анимое	
5.31. Международный стандарт аудита 705 (пересмотренный) "Модифицированное мнение в аудиторском заключении"						
5.31.5	пункты 16, 17 МСА 705	В случае если выражено мнение с оговоркой или отрицательное мнение, или произошел отказ от выражения мнения, в аудиторском заключении используются ненадлежащие названия разделов и (или) не применены формулировки, указанные в пунктах 17 - 19 МСА 705.	+			
5.31.8	пункт 25 МСА 705	Индивидуальный аудитор или аудиторская организация при выражении мнения с оговоркой или отрицательного мнения, или отказа от выражения мнения не скорректировали соответствующие формулировки и разделы аудиторского заключения в соответствии с пунктами 25 - 27 МСА 705.	+			

Сомнения в непрерывности деятельности аудируемого лица

Сравнение ФПСАД 11 и МСА 570

ФПСАД 11	МСА 570 (пересмотренный)
Если есть сомнение в непрерывности деятельности и оно адекватно раскрыто Раздел «Важные обстоятельства» Пример: отчетность АВТОВАЗ за 2015 год	Если есть сомнение в непрерывности деятельности и оно адекватно раскрыто Раздел «Существенная неопределенность в непрерывности деятельности» (см. вариант 1 ниже)
Если есть сомнение в непрерывности деятельности и оно НЕадекватно раскрыто ОГОВОРКА (см. вариант 2 ниже)	
Если принцип непрерывности применен неправомерно (аудитор уверен, что предприятие в ближайшее время ликвидируется) ОТРИЦАТЕЛЬНОЕ МНЕНИЕ (см. вариант 3 ниже)	
Если принцип непрерывности правомерно не применен (ликвидационный баланс) и данная информация адекватно раскрыта Раздел «Важные обстоятельства» (см. вариант 4 ниже)	

МСА 570

A21. Формулировка "существенная неопределенность" используется в МСФО (IAS) 1 при описании подлежащих раскрытию в финансовой отчетности факторов неопределенности, связанных с событиями или условиями, которые могут вызвать значительные сомнения в способности организации продолжать непрерывно свою деятельность. В некоторых других концепциях подготовки финансовой отчетности в аналогичных обстоятельствах используется формулировка "значительная неопределенность".

МСФО (IAS) 1 «Представление финансовой отчетности»

Непрерывность деятельности

25 При подготовке финансовой отчетности руководство должно оценить способность организации продолжать деятельность непрерывно. Организация должна составлять финансовую отчетность на основе допущения о непрерывности деятельности, кроме случаев, когда руководство либо намеревается ликвидировать эту организацию или прекратить ее коммерческую деятельность, либо не имеет никакой реальной альтернативы, кроме как поступить таким образом. Когда руководство, проводя свою оценку, располагает информацией о существенной неопределенности в отношении

событий или условий, которые могут вызвать серьезные сомнения в способности организации непрерывно продолжать свою деятельность, организация должна раскрыть информацию об этой неопределенности. Когда организация составляет финансовую отчетность не на основе допущения о непрерывности своей деятельности, она должна раскрыть данный факт, указав при этом, на какой основе была подготовлена данная финансовая отчетность и причину, по которой организация не считается непрерывно действующей.

26 При оценке обоснованности использования допущения о непрерывности деятельности руководство учитывает всю имеющуюся информацию о будущем, рассматривая, как минимум, срок в двенадцать месяцев после окончания отчетного периода, но не ограничиваясь только им. Глубина анализа зависит от конкретных фактов в каждом отдельном случае. Если организация в течение многих лет осуществляет прибыльную деятельность и имеет свободный доступ к финансовым ресурсам, вывод об уместности использования допущения о непрерывности деятельности для целей составления финансовой отчетности может быть сделан без проведения детального анализа. При других обстоятельствах руководству, возможно, потребуется проанализировать широкий спектр факторов, относящихся к текущей и будущей прибыльности, графикам погашения задолженности и потенциальным источникам рефинансирования, прежде чем оно сможет убедиться в уместности использования допущения о непрерывности деятельности.

ПБУ 1/2008

20. Если при подготовке бухгалтерской отчетности имеется **значительная неопределенность** в отношении событий и условий, которые могут породить существенные сомнения в применимости допущения непрерывности деятельности, то организация должна указать на такую неопределенность и однозначно описать, с чем она связана.



В бухгалтерском балансе аудируемого лица отрицательная величина собственного капитала. Является ли это адекватным раскрытием проблемы с непрерывностью деятельности?

В соответствии с п. 20 ПБУ 1/2008 организация должна указать на такую неопределенность и однозначно описать, с чем она связана. Поэтому речь может идти только о пояснениях к отчетности.

Вариант 1

МСА 570

Информация о существенной неопределенности раскрыта адекватно в финансовой отчетности

22. Если информация о существенной неопределенности раскрыта адекватно в финансовой отчетности, аудитор должен выразить немодифицированное мнение и в аудиторское заключение должен быть включен отдельный раздел под заголовком "Существенная неопределенность в отношении непрерывности деятельности":

(а) привлечь внимание к примечанию в финансовой отчетности, в котором раскрывается информация;

(б) констатировать, что данные события или условия указывают на наличие существенной неопределенности, которая может вызвать значительные сомнения в способности организации продолжать непрерывно свою деятельность, и что аудитор выразил немодифицированное мнение по этому вопросу.

МСА 570. Приложение 1.

Мнение

...

Основание для выражения мнения

Мы провели аудит в соответствии с Международными стандартами аудита (МСА).
Наши обязанности ...

Существенная неопределенность в отношении непрерывности деятельности

Мы обращаем внимание на **Примечание 6** к финансовой отчетности, в котором указано, что Организация понесла чистый убыток в сумме ZZZ в течение года, закончившегося 31 декабря 20X1 года, и на эту дату текущие обязательства Организации превысили общую сумму ее активов на YYY. Как отмечается в Примечании 6, данные события или условия, наряду с другими вопросами, изложенными в Примечании 6, указывают на наличие существенной неопределенности, которая может вызвать значительные сомнения в способности Организации продолжать непрерывно свою деятельность. **Мы не выражаем модифицированного мнения в связи с этим вопросом.**

Ключевые вопросы аудита

Ключевые вопросы аудита - это вопросы, которые, согласно нашему профессиональному суждению, являлись наиболее значимыми для нашего аудита финансовой отчетности за текущий период. Эти вопросы были рассмотрены в контексте нашего аудита финансовой отчетности в целом и при формировании нашего мнения об

этой отчетности, и мы не выражаем отдельного мнения об этих вопросах. *В дополнение к вопросу, изложенному в разделе "Существенная неопределенность в отношении непрерывности деятельности", мы определили указанные ниже вопросы как ключевые вопросы аудита, информацию о которых необходимо сообщить в нашем заключении.*

**Типичная
ошибка**

У аудитора возникает сомнение в соблюдении аудируемым лицом принципа непрерывности, в отчетности по этому поводу информация адекватно раскрыта. Аудитор привлекает внимание пользователей, включая в аудиторское заключение раздел «Важные обстоятельства».

Это неправильно! В соответствии с МСА 570 должен быть специальный раздел «Существенная неопределенность в отношении непрерывности деятельности»



Вариант 2

Информация о существенной неопределенности не раскрыта адекватно в финансовой отчетности

23. Если информация о существенной неопределенности не раскрыта адекватно в финансовой отчетности, аудитор должен:

(а) выразить мнение с оговоркой или отрицательное мнение, в зависимости от обстоятельств, в соответствии с [МСА 705](#) (пересмотренным) <1>;

<1> [МСА 705](#) (пересмотренный) "Модифицированное мнение в аудиторском заключении".

(б) в аудиторском заключении в разделе "Основание для выражения мнения с оговоркой (отрицательного мнения)" констатировать наличие существенной неопределенности, которая может вызвать значительные сомнения в способности организации продолжать непрерывно свою деятельность, и указать, что информация по данному вопросу не раскрыта адекватно в финансовой отчетности.

МСА 570. Приложение 2.

Мнение с оговоркой

Мы провели аудит финансовой отчетности организации ABC ("Организация"), состоящей из отчета о финансовом положении по состоянию на 31 декабря 20X1 года, отчета о совокупном доходе, отчета об изменениях в собственном капитале и отчета о движении денежных средств за год, закончившийся на указанную дату, а также примечаний к финансовой отчетности, включая краткий обзор основных положений учетной политики.

По нашему мнению, за исключением неполного раскрытия информации, указанного в разделе "Основание для выражения мнения с оговоркой" нашего заключения, прилагаемая финансовая отчетность отражает достоверно во всех существенных аспектах (или дает правдивое и достоверное представление) финансовое положение (или о финансовом положении) Организации по состоянию на 31 декабря 20X1 года, а также ее финансовые результаты (или финансовых результатов) и движение (или движения) денежных средств за год, закончившийся на указанную дату, в соответствии с Международными стандартами финансовой отчетности (МСФО).

Основание для выражения мнения с оговоркой

Как указано в Примечании YY, срок действия соглашений о привлечении Организацией финансирования истекает и сумма задолженности подлежит погашению 19 марта 20X2 года. Организации не удалось договориться о пересмотре условий или получить замещающее финансирование. Эта ситуация указывает на наличие существенной неопределенности, которая может вызвать значительные сомнения в способности Организации продолжать непрерывно свою деятельность. Информация по этому вопросу, раскрытая в финансовой отчетности, не является адекватной.

Мы провели аудит в соответствии с Международными стандартами аудита (МСА). Наши обязанности в соответствии с этими стандартами описаны далее в разделе "Ответственность аудитора за аудит финансовой отчетности" нашего заключения. Мы независимы по отношению к Организации в соответствии с этическими требованиями, применимыми к нашему аудиту финансовой отчетности в [название юрисдикции], и мы выполнили наши прочие этические обязанности в соответствии с данными требованиями. Мы полагаем, что полученные нами аудиторские доказательства являются достаточными и надлежащими, чтобы служить основанием для выражения нами мнения с оговоркой.

Ключевые вопросы аудита

Ключевые вопросы аудита - это вопросы, которые, согласно нашему профессиональному суждению, являлись наиболее значимыми для нашего аудита финансовой отчетности за текущий период. Эти вопросы были рассмотрены в контексте нашего аудита финансовой отчетности в целом и при формировании нашего мнения об этой отчетности, и мы не выражаем отдельного мнения об этих вопросах. ***В дополнение к вопросу, изложенному в разделе "Основание для выражения мнения с оговоркой", мы определили указанные ниже вопросы как ключевые вопросы аудита, информацию о которых необходимо сообщить в нашем заключении.***

Основание для выражения мнения с оговоркой

Стоимость чистых активов Общества по состоянию на 31.12.2017 года составила - 47 998 тыс. руб., что меньше величины минимального установленного законодательством РФ уставного капитала для акционерных обществ и вызывает сомнения в применимости допущения непрерывности деятельности. В соответствии с п.6 ст. 35 Федерального закона «Об акционерных обществах» от 26.12.1995 (ред. 29.07.2017 год) 208-ФЗ. Общество не позднее чем через шесть месяцев после окончания финансового года обязано принять решение о своей ликвидации.

Мы провели аудит в соответствии с Международными стандартами аудита (МСА). Наша ответственность в соответствии с этими стандартами описана в разделе «Ответственность аудитора за аудит годовой бухгалтерской отчетности» настоящего заключения. Мы являемся независимыми по отношению к аудируемому лицу в соответствии с Правилами независимости аудиторов и аудиторских организаций и Кодексом профессиональной этики аудиторов, соответствующими Кодексу этики профессиональных бухгалтеров, разработанному Советом по международным стандартам этики для профессиональных бухгалтеров, и нами выполнены прочие иные обязанности в соответствии с этими требованиями профессиональной этики. Мы полагаем, что полученные нами аудиторские доказательства являются достаточными и надлежащими, чтобы служить основанием для выражения нашего мнения с оговоркой.

Вариант 3

Применение принципа непрерывности деятельности, используемого в бухгалтерском учете, неправомерно

МСА 570

21. Если финансовая отчетность подготовлена с применением принципа непрерывности деятельности, используемого в бухгалтерском учете, однако, согласно суждению аудитора, применение руководством принципа непрерывности деятельности при подготовке финансовой отчетности неправомерно, аудитор должен выразить отрицательное мнение

МСА 570. Приложение 3.

Отрицательное мнение

Мы провели аудит финансовой отчетности организации ABC ("Организация"), состоящей из отчета о финансовом положении по состоянию на 31 декабря 20X1 года, отчета о совокупном доходе, отчета об изменениях в собственном капитале и отчета о движении денежных средств за год, закончившийся на указанную дату, а также примечаний к финансовой отчетности, включая краткий обзор основных положений учетной политики.

По нашему мнению, вследствие не включения информации, указанной в разделе "Основание для выражения отрицательного мнения" нашего заключения, прилагаемая финансовая отчетность не отражает достоверно во всех существенных аспектах (или не дает правдивого и достоверного представления) финансовое положение (или о финансовом положении) Организации по состоянию на 31 декабря 20X1 года, а также ее финансовые результаты (или финансовых результатов) и движение (или движения) денежных средств за год, закончившийся на указанную дату, в соответствии с Международными стандартами финансовой отчетности (МСФО).

Основание для выражения отрицательного мнения

Срок действия соглашений о привлечении Организацией финансирования истек, и сумма задолженности подлежала погашению 31 декабря 20X1 года. Организации не удалось договориться о пересмотре условий или получить замещающее финансирование, и она рассматривает вопрос об инициировании процедуры банкротства. Эта ситуация указывает на наличие существенной неопределенности, которая может вызвать значительные сомнения в способности Организации продолжать непрерывно свою деятельность. Информация о данном факте, раскрытая в финансовой отчетности, не является адекватной.

Мы провели аудит в соответствии с Международными стандартами аудита (МСА). Наши обязанности в соответствии с этими стандартами описаны далее в разделе "Ответственность аудитора за аудит финансовой отчетности" нашего заключения. Мы независимы по отношению к Организации в соответствии с этическими требованиями,

применимыми к нашему аудиту финансовой отчетности в [название юрисдикции], и мы выполнили наши прочие этические обязанности в соответствии с данными требованиями. Мы полагаем, что полученные нами аудиторские доказательства являются достаточными и надлежащими, чтобы служить основанием для выражения нами мнения с оговоркой.

Вариант 4.

A27. Если в конкретных обстоятельствах применение принципа непрерывности деятельности, используемого в бухгалтерском учете, является неправомерным, от руководства может потребоваться (или оно может принять решение) подготовить финансовую отчетность с использованием другого принципа (например, с учетом перспективы ликвидации). Аудитор может провести аудит такой финансовой отчетности, если установит, что при данных обстоятельствах этот другой принцип является приемлемым. Аудитор может выразить немодифицированное мнение о такой финансовой отчетности, если в ней раскрыта адекватная информация о принципе бухгалтерского учета, на основе которого была подготовлена финансовая отчетность, однако он может счесть целесообразным или необходимым включить в аудиторское заключение раздел "Важные обстоятельства" в соответствии с МСА 706 (пересмотренным) <1>, чтобы обратить внимание пользователя на такой альтернативный принцип бухгалтерского учета и на причины его применения.

<1> МСА 706 (пересмотренный) "Разделы "Важные обстоятельства" и "Прочие сведения" в аудиторском заключении".

Ключевые вопросы аудита

Ключевые вопросы аудита - это вопросы, которые, согласно профессиональному суждению аудитора, являлись наиболее значимыми для аудита финансовой отчетности за текущий период.

МСА 701

2. Целью информирования о ключевых вопросах аудита является повышение информационной ценности аудиторского заключения путем обеспечения большей прозрачности проведенного аудита. Информирование о ключевых вопросах аудита предоставляет дополнительную информацию предполагаемым пользователям финансовой отчетности ("предполагаемые пользователи"), чтобы помочь им понять те вопросы, которые, согласно профессиональному суждению аудитора, являлись наиболее значимыми для аудита финансовой отчетности за текущий период. Информирование о ключевых вопросах аудита также может быть полезно для изучения предполагаемыми пользователями организации и областей проаудированной финансовой отчетности, в которых применялись значимые суждения руководства (см. [пункты A1 - A4](#)).

Требуется информировать в АЗ о ключевых вопросах (п.5 МСА 701):

- при аудите организаций, ценные бумаги которых допущены к организованным торгам,
- если аудитор принимает решение проинформировать о ключевых вопросах аудита в аудиторском заключении
- аудитор обязан сообщить информацию о ключевых вопросах аудита в аудиторском заключении в соответствии с законом или нормативным актом (в настоящее время в РФ нет таких требований, но их могут ввести)

В редких случаях аудитор может определить, что ключевые вопросы аудита согласно [пункту 10](#) МСА 701 отсутствуют, так как отсутствуют вопросы, которые требовали его значительного внимания (п.А59 МСА 701)

Запрещено информировать в АЗ о ключевых вопросах

- [МСА 705](#) (пересмотренный) запрещает аудитору информировать о ключевых вопросах аудита в обстоятельствах, когда аудитор отказывается выразить мнение о финансовой отчетности, кроме случаев, когда такое информирование требуется в соответствии с законом или нормативным актом(п.5 МСА 701, п. 29 МСА 705)
- публичное раскрытие вопроса запрещено законом или нормативным актом (п.14 МСА 701, см. также [пункт A52](#) МСА 701) или
- в крайне редких случаях аудитор определяет, что не следует информировать о вопросе в аудиторском заключении, так как имеется достаточное основание,

чтобы предположить, что отрицательные последствия сообщения такой информации превысят общественно значимую пользу от ее сообщения. Это положение не применяется, если организация публично раскрыла информацию о данном вопросе (п.14 МСА 701)

МСА 701

9. Аудитор должен определить из числа вопросов, которые были доверены до сведения лиц, отвечающих за корпоративное управление, те вопросы, которые требовали особого внимания аудитора при проведении аудита. Определяя такие вопросы, аудитор должен учитывать следующее (см. [пункты A9 - A18](#)):

(а) области повышенного оцененного риска существенного искажения отчетности или значительных рисков, выявленных согласно [МСА 315](#) (пересмотренному) <1> (см. [пункты A19 - A22](#));

<1> [МСА 315](#) (пересмотренный) "Выявление и оценка рисков существенного искажения посредством изучения организации и ее окружения".

(b) значимые суждения аудитора в отношении областей финансовой отчетности, требующих применения значимых суждений руководства, включая оценочные значения, которые были определены как имеющие высокий уровень неопределенности оценки (см. [пункты A23 - A24](#));

(с) влияние на аудит значительных событий или операций, имевших место в течение периода (см. [пункты A25 - A26](#)).

Принцип непрерывности деятельности

МСА 701

15. Вопрос, который приводит к выражению модифицированного мнения в соответствии с МСА 705 (пересмотренным), или существенная неопределенность, связанная с событиями или условиями, в результате которых могут возникнуть значительные сомнения в способности организации непрерывно продолжать свою деятельность, согласно МСА 570 (пересмотренному) по своему характеру являются ключевыми вопросами аудита. Однако в данных обстоятельствах эти вопросы не должны быть описаны в разделе "Ключевые вопросы аудита" аудиторского заключения и требования [пунктов 13 - 14](#) не применяются. Вместо этого аудитор должен:

(а) изложить этот вопрос или вопросы в соответствии с применимыми МСА;

(b) включить в раздел "Ключевые вопросы аудита" ссылку на разделы "Основание для выражения мнения с оговоркой (отрицательного мнения)" или "Существенная неопределенность в отношении непрерывности деятельности" (см. [пункты A6 - A7](#)).

Если ключевые вопросы аудита отсутствуют**МСА 701**

16. Если, в зависимости от фактов и обстоятельств организации и аудита, аудитор определяет, что ключевые вопросы аудита, информацию о которых необходимо сообщить, отсутствуют или что единственными ключевыми вопросами аудита, информация о которых сообщается, являются вопросы, указанные в [пункте 15](#), аудитор должен включить утверждение об этом факте в отдельный раздел аудиторского заключения под заголовком "Ключевые вопросы аудита" (см. [пункты A57 - A59](#)).

A59. Определение ключевых вопросов аудита предполагает вынесение суждения об относительной важности вопросов, требующих значительного внимания аудитора. Следовательно, случаи, когда аудитор полного комплекта финансовой отчетности общего назначения организации, ценные бумаги которой допущены к организованным торгам, не определил как минимум один ключевой вопрос аудита из числа вопросов, доведенных до сведения лиц, отвечающих за корпоративное управление, для раскрытия в аудиторском заключении, могут встречаться редко. Однако в некоторых особых обстоятельствах (например, если организация, ценные бумаги которой допущены к организованным торгам, осуществляет деятельность в очень ограниченном объеме) аудитор может определить, что ключевые вопросы аудита согласно [пункту 10](#) отсутствуют, так как отсутствуют вопросы, которые требовали его значительного внимания.

Вводная формулировка к ключевым вопросам аудита

11. Аудитор должен описать каждый ключевой вопрос аудита, используя соответствующий подзаголовок, в отдельном разделе аудиторского заключения под названием "Ключевые вопросы аудита", кроме случаев, когда применяются обстоятельства, указанные в [пунктах 14](#) или [15](#). Вводная формулировка в данном разделе аудиторского заключения должна содержать следующие утверждения:

(а) ключевые вопросы аудита - это вопросы, которые, согласно профессиональному суждению аудитора, являлись наиболее значимыми для аудита финансовой отчетности [за текущий период];

(b) эти вопросы были рассмотрены в контексте аудита финансовой отчетности в целом и при формировании мнения аудитора об этой отчетности, и аудитор не выражает отдельного мнения по этим вопросам (см. [пункты A31 - A33](#)).

Мнение аудитора	Вводная формулировка
Немодифицированное мнение	Ключевые вопросы аудита – это вопросы, которые, согласно нашему профессиональному суждению, являлись наиболее значимыми для нашего аудита годовой бухгалтерской (финансовой) отчетности за текущий период. Эти вопросы были рассмотрены в контексте нашего аудита годовой бухгалтерской (финансовой) отчетности в целом и при формировании нашего мнения об этой отчетности, и мы не выражаем отдельного мнения об этих вопросах.
Немодифицированное	Ключевые вопросы аудита - это вопросы, которые,

мнение при наличии существенной неопределенности	согласно нашему профессиональному суждению, являлись наиболее значимыми для нашего аудита финансовой отчетности за текущий период. Эти вопросы были рассмотрены в контексте нашего аудита финансовой отчетности в целом и при формировании нашего мнения об этой отчетности, и мы не выражаем отдельного мнения об этих вопросах. <i>В дополнение к вопросу, изложенному в разделе "Существенная неопределенность в отношении непрерывности деятельности", мы определили указанные ниже вопросы как ключевые вопросы аудита, информацию о которых необходимо сообщить в нашем заключении.</i>
Немодифицированное мнение при наличии существенной неопределенности и других ключевых вопросов нет	(нет вводной формулировки) Мы определили, что за исключением вопроса, изложенного в разделе "Основание для выражения мнения с оговоркой" или в разделе "Существенная неопределенность в отношении непрерывности деятельности"] отсутствуют иные ключевые вопросы аудита, о которых необходимо сообщить в нашем заключении.
Немодифицированное мнение (аудитор не считает ни один из вопросов ключевым)	(нет вводной формулировки) Мы определили, что отсутствуют ключевые вопросы аудита, о которых необходимо сообщить в нашем заключении.
Мнение с оговоркой	Ключевые вопросы аудита – это вопросы, которые, согласно нашему профессиональному суждению, являлись наиболее значимыми для нашего аудита годовой бухгалтерской (финансовой) отчетности за текущий период. Эти вопросы были рассмотрены в контексте нашего аудита годовой бухгалтерской (финансовой) отчетности в целом и при формировании нашего мнения об этой отчетности, и мы не выражаем отдельного мнения об этих вопросах. В дополнение к вопросу, изложенному в разделе «Основание для выражения мнения с оговоркой», мы определили указанные ниже вопросы как ключевые вопросы аудита, информацию о которых необходимо сообщить в нашем заключении.
Мнение с оговоркой (ключевой вопрос послужил основанием для оговорки, других ключевых вопросов нет)	Мы определили, что за исключением вопроса, изложенного в разделе "Основание для выражения мнения с оговоркой" отсутствуют иные ключевые вопросы аудита, о которых необходимо сообщить в нашем заключении.
Отрицательное мнение	Мы определили, что, кроме вопроса, изложенного в разделе «Основание для выражения отрицательного мнения», иные ключевые вопросы аудита, о которых необходимо сообщить в

	нашем заключении, отсутствуют.
Отказ от выражения мнения	При отказе аудитора от выражения мнения о финансовой отчетности аудиторское заключение не должно содержать раздел "Ключевые вопросы аудита", кроме случаев, когда это требуется в соответствии с законом или нормативным актом (см. пункт A26).



Если аудитор определил, что ключевые вопросы аудита отсутствуют, нужно ли писать в этом разделе фразу «Ключевые вопросы –это...»?

Нет, в этом случае применяется формулировка п.16 и п. A58 МСА 701

Форма и содержание раздела "Ключевые вопросы аудита" в случае иных обстоятельств

16. Если, в зависимости от фактов и обстоятельств организации и аудита, аудитор определяет, что ключевые вопросы аудита, информацию о которых необходимо сообщить, отсутствуют или что единственными ключевыми вопросами аудита, информация о которых сообщается, являются вопросы, указанные в [пункте 15](#) (*т.е. явились основанием для модификации*), аудитор должен включить утверждение об этом факте в отдельный раздел аудиторского заключения под заголовком "Ключевые вопросы аудита" (см. [пункты A57 - A59](#)).

A58. Ниже приводится пример формулировки в аудиторском заключении в случае, если аудитор определил, что ключевые вопросы аудита, о которых необходимо сообщить, отсутствуют:

Ключевые вопросы аудита

Мы определили, что [за исключением вопроса, изложенного в разделе "Основание для выражения мнения с оговоркой (отрицательного мнения)" или в разделе "Существенная неопределенность в отношении непрерывности деятельности"] отсутствуют [иные] ключевые вопросы аудита, о которых необходимо сообщить в нашем заключении.



Если аудитор отказывается от выражения мнения, ключевые вопросы в аудиторском заключении раскрывать запрещено. А можно ли их раскрывать в случае отрицательного мнения?

МСА 701

А7. Когда аудитор выражает мнение с оговоркой или отрицательное мнение, информация о прочих ключевых вопросах аудита по-прежнему будет важна для более четкого понимания аудита предполагаемыми пользователями, а следовательно, применяются требования об определении ключевых вопросов аудита. Однако, поскольку отрицательное мнение выражается в обстоятельствах, когда аудитор пришел к выводу о том, что искажения в отдельности или в совокупности являются существенными и всеобъемлющими для финансовой отчетности: <1>

<1> МСА 705 (пересмотренный), пункт 8.

(а) в зависимости от значимости вопроса или вопросов, которые послужили основанием для выражения отрицательного мнения, аудитор может принять решение о том, что все прочие вопросы не являются ключевыми вопросами аудита. В таких обстоятельствах применяется требование, предусмотренное в [пункте 15](#) (см. [пункт А58](#));

(b) если один или несколько вопросов, кроме вопроса или вопросов, которые послужили основанием для выражения отрицательного мнения, определены как ключевые вопросы аудита, то особенно важно, чтобы описание таких прочих ключевых вопросов аудита косвенно не указывало на то, что финансовая отчетность в целом более надежна в отношении этих вопросов, чем можно было бы полагать в сложившихся обстоятельствах ввиду отрицательного мнения (см. [пункт А47](#)).

Таким образом, при выражении отрицательного мнения представлять в аудиторском заключении не запрещено, но требуется осторожность в их описании. Вводная формулировка будет выглядеть следующим образом:

Ключевые вопросы аудита

Ключевые вопросы аудита – это вопросы, которые, согласно нашему профессиональному суждению, являлись наиболее значимыми для нашего аудита годовой бухгалтерской (финансовой) отчетности за текущий период. Эти вопросы были рассмотрены в контексте нашего аудита годовой бухгалтерской (финансовой) отчетности в целом и при формировании нашего мнения об этой отчетности, и мы не выражаем отдельного мнения об этих вопросах. В дополнение к вопросу, изложенному в разделе «Основание для выражения отрицательного мнения», мы определили указанные ниже вопросы как ключевые вопросы аудита, информацию о которых необходимо сообщить в нашем заключении.

Описание отдельных ключевых вопросов аудита

МСА 701

13. Описание каждого ключевого вопроса аудита в разделе "Ключевые вопросы аудита" аудиторского заключения должно включать ссылку на соответствующую информацию, раскрытую в финансовой отчетности, если такая имеется, и указывать на следующее (см. [пункты A34 - A41](#)):

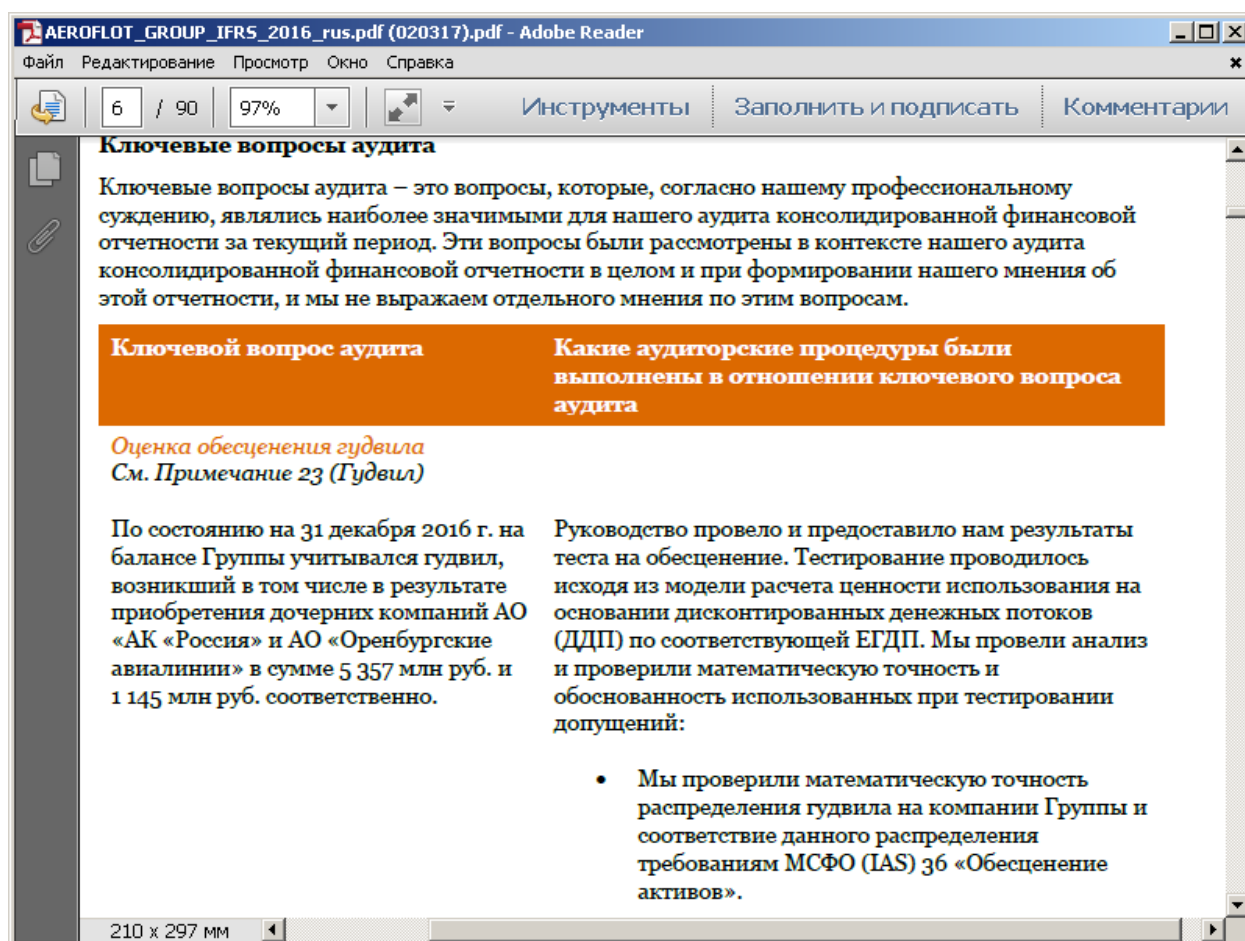
(а) почему вопрос был рассмотрен как наиболее значимый для аудита и, следовательно, был определен как ключевой вопрос аудита (см. [пункты A42 - A45](#));

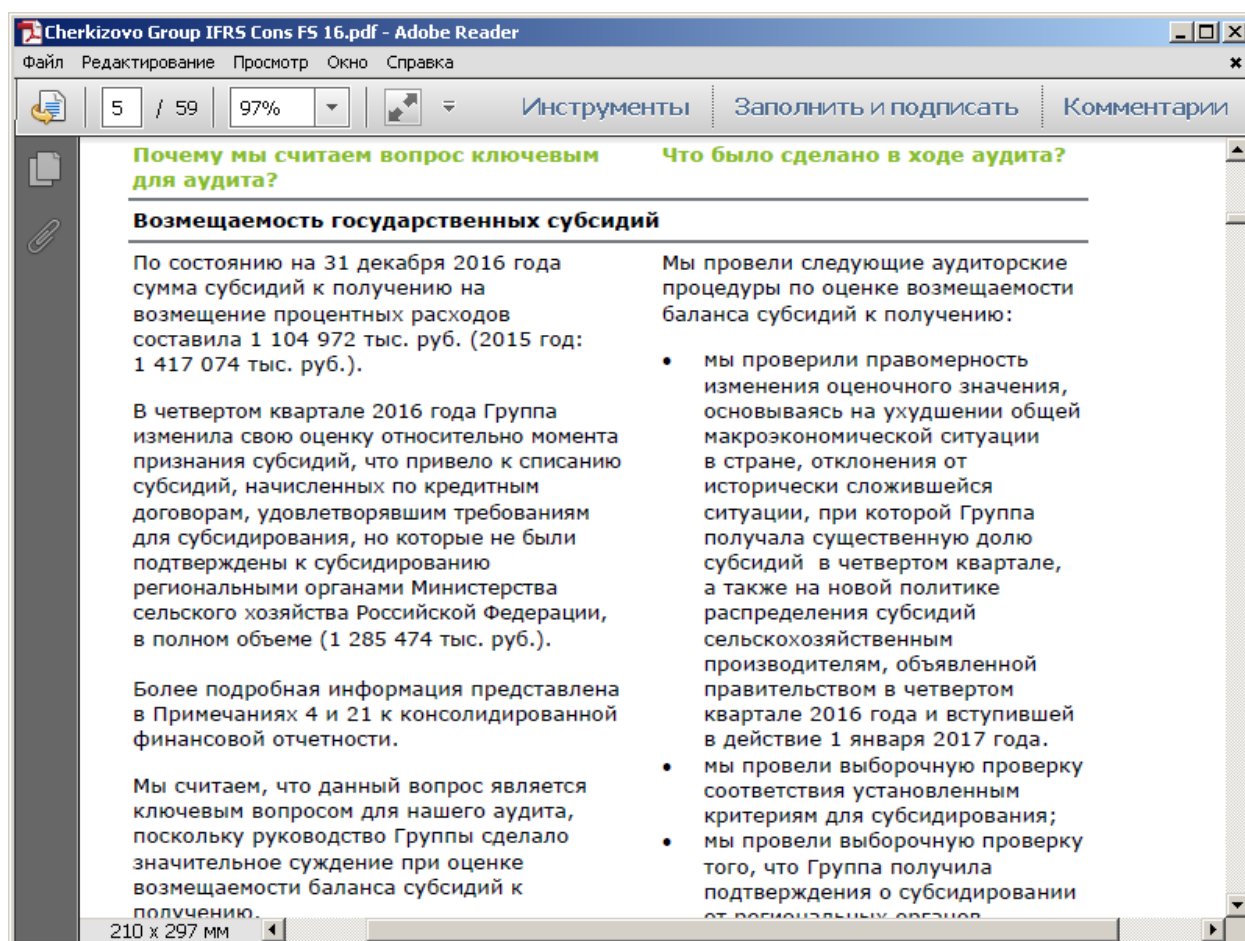
(b) как вопрос был изучен в ходе аудита (см. [пункты A46 - A51](#)).

Варианты представления в аудиторском заключении

Табличный 1

Описание ключевого вопроса	Аудиторские процедуры
(описание области риска) (где вопрос раскрыт в отчетности более подробно, если уместно) (почему вопрос был рассмотрен как наиболее значимый для аудита и, следовательно, был определен как ключевой вопрос аудита)	(как вопрос был изучен в ходе аудита)





Табличный 2

Область риска	Почему вопрос определен как ключевой	Ответные действия аудитора

Табличный 3

Области риска	
Ответные действия аудитора	

Есть и другие варианты

	ПАО «Силовые машины» Аудиторское заключение независимых аудиторов Страница 3
Ключевые вопросы аудита	
Ключевые вопросы аудита – это вопросы, которые, согласно нашему профессиональному суждению, являлись наиболее значимыми для нашего аудита бухгалтерской отчетности за текущий период. Эти вопросы были рассмотрены в контексте нашего аудита бухгалтерской отчетности в целом и при формировании нашего мнения об этой отчетности, и мы не выражаем отдельного мнения по этим вопросам.	
Обесценение долгосрочных финансовых вложений	
См. пояснение 4.4 к бухгалтерской отчетности.	
Ключевой вопрос аудита	Аудиторские процедуры в отношении ключевого вопроса аудита
Устойчивое существенное снижение стоимости финансовых вложений, по	Наши аудиторские процедуры в данной области включали тестирование процесса составления бюджета Компании, на базе которого

Текстовый:

Ключевые вопросы аудита

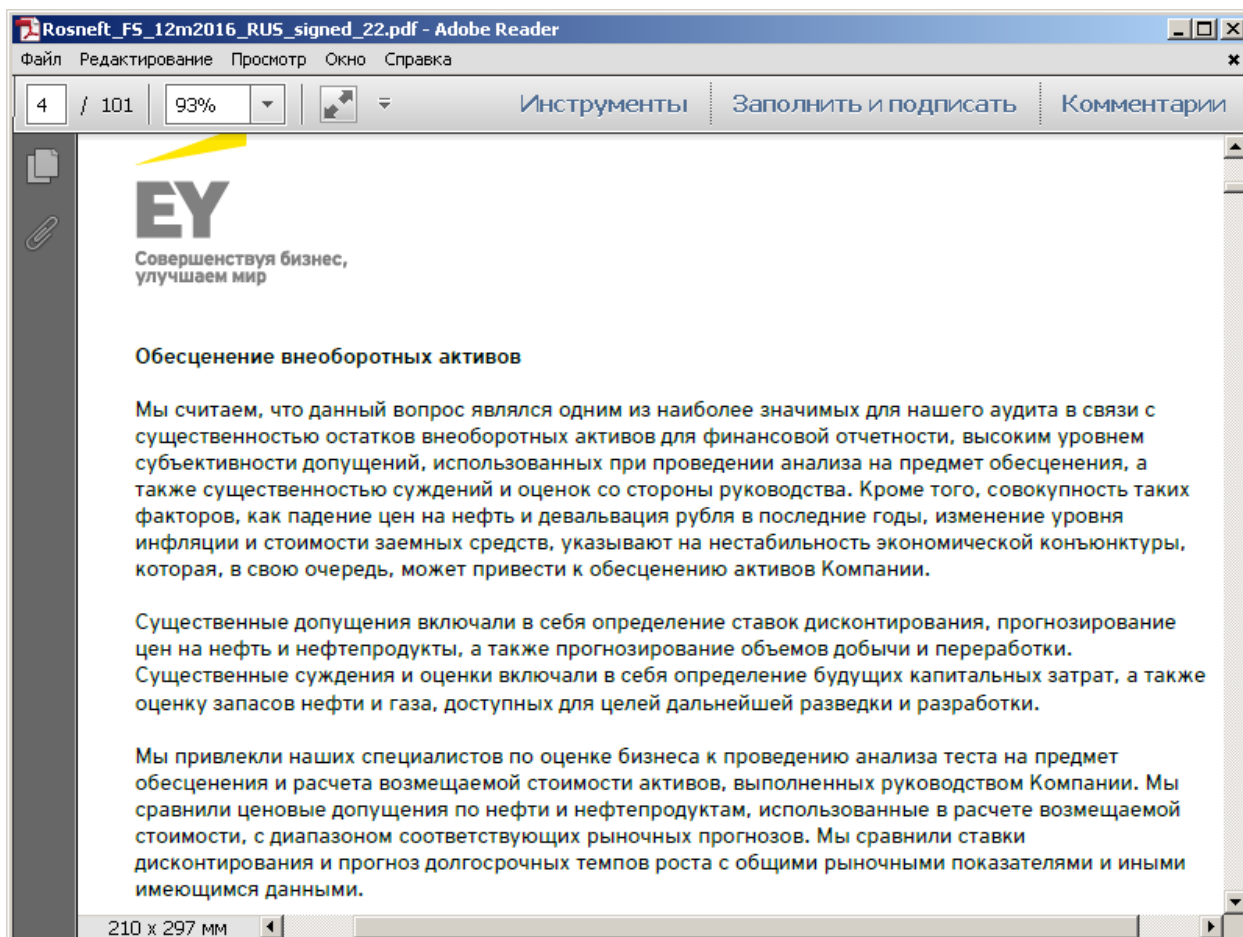
Ключевые вопросы аудита – это вопросы, которые, согласно нашему профессиональному суждению, являлись наиболее значимыми для нашего аудита годовой бухгалтерской отчетности за текущий период. Эти вопросы были рассмотрены в контексте нашего аудита годовой бухгалтерской отчетности в целом и при формировании нашего мнения об этой отчетности, и мы не выражаем отдельного мнения об этих вопросах.

[Пример. Дебиторская задолженность - пояснение [X] годовой бухгалтерской отчетности.]

Аудируемое лицо имеет существенные остатки дебиторской задолженности контрагентов, занятых строительством. Ряд таких контрагентов испытывает финансовые трудности, и, следовательно, существует риск непогашения данной задолженности.

Наши аудиторские процедуры включали: тестирование средств контроля процесса погашения дебиторской задолженности; тестирование получения денежных средств после отчетной даты; тестирование обоснованности расчета резерва по сомнительным долгам, принимая во внимание доступную из внешних источников информацию о степени кредитного риска в отношении дебиторской задолженности, а также используя наше собственное понимание размеров сомнительной дебиторской

задолженности в целом по отрасли исходя из недавнего опыта. Мы также оценили достаточность раскрытий, сделанных аудируемым лицом, о степени использования оценочных суждений при расчете резерва по сомнительным долгам.]



Может ли оценка соблюдения принципа непрерывности деятельности быть ключевым вопросом аудита?

Да, но только в том случае, если аудитор считает, что какие либо сомнения по поводу соблюдения этого принципа отсутствуют. Если сомнения есть, в раздел «Ключевые вопросы аудита» этот вопрос попасть не может. Тогда либо раздел «Существенная неопределенность в отношении непрерывности деятельности», либо основание для модификации.

Ключевые вопросы аудита

Ключевые вопросы аудита – это вопросы, которые, согласно нашему профессиональному суждению, являлись наиболее значимыми для аудита годовой бухгалтерской отчетности за текущий период. Эти вопросы были рассмотрены в контексте аудита годовой бухгалтерской отчетности в целом и при формировании нашего мнения об этой отчетности, и мы не выражаем отдельного мнения об этих вопросах.

- 1. Наличие событий или условий, которые могут вызвать значительные сомнения в способности аудируемого лица продолжать непрерывно свою деятельность – пояснения пункт 1.4 (текстовая часть) к бухгалтерскому балансу и отчету о финансовых результатах.*

По состоянию на 31.12.2017 чистые активы аудируемого лица имеют отрицательную величину и составляют минус 779 699 тыс. руб., оборотные активы бухгалтерского баланса составляют 5 000 031 тыс. руб., а краткосрочные обязательства – 11 289 539 тыс. руб., то есть выше на 6 289 508 тыс. руб. При этом руководство аудируемого лица полагает, что отсутствуют значительные сомнения в способности аудируемого лица продолжать непрерывно свою деятельность.

АУДИТОРСКОЕ ЗАКЛЮЧЕНИЕ О ГОДОВОЙ БУХГАЛТЕРСКОЙ ОТЧЕТНОСТИ**ПАО «Ижсталь»**

за период с 1 января по 31 декабря 2017 года

В связи с наличием указанного значительного условия мы проанализировали его влияние на способность аудируемого лица продолжать непрерывно свою деятельность и оценили действие иных факторов, которые могут нивелировать их возможные последствия. Наши аудиторские процедуры включали: направление руководству запроса о проведении им оценки способности аудируемого лица продолжать непрерывно свою деятельность; получение письменного заявления о такой оценке и о том, что планируемые будущие действия направлены на обеспечение возможности аудируемого лица непрерывно вести свою деятельность в течение как минимум 12 месяцев после отчетной даты и что имеется безусловная практическая возможность выполнения этих планов; рассмотрение этой оценки на указанный период и анализ указанных планов руководства; получение доказательств наличия вероятности того, что в результате реализации этих планов ситуация улучшится. Мы проанализировали и, основываясь на опыте, дали собственную оценку наличия практической возможности выполнения планов руководства в данных обстоятельствах и их потенциальных результатов, в том числе принимая во внимание существование дополнительных фактов и информации, о которых стало известно после даты проведения руководством данной оценки, включая события после отчетной даты.

Пояснения к отчетности:

1.4. Непрерывность деятельности

Стоимость чистых активов по состоянию на 31.12.2017 меньше величины уставного капитала на (-) 1 847 338 тыс. руб. и составляет (-) 779 699 тыс. руб.

Обществом на 2018 год запланированы следующие мероприятия по приведению чистых активов к нормативу:

- продолжить работу по оптимизации логистических потоков движения металла и производственных процессов;
- расширить сортамент и увеличить объем производства специальных марок стали (сплавов);
- увеличить удельный вес в портфеле заказов высокомаржинальной продукции;
- увеличить производство продукции с использованием электро-шлакового переплава;
- продолжить работу по продаже непрофильных активов;
- продолжить работу по увеличению объемов производства и расширения сортамента стана 450, продолжить освоение производства кругов большого диаметра;
- продолжить работу по увеличению разливки нержавеющей марки стали на МНЛЗ;
- продолжить оптимизацию цепочки производства путем проведения опытных работ по исключению промежуточных операций (термообработка, обдирка) и внедрением новых технологий при положительном опыте.

Осуществление данных мероприятий позволит значительно сократить расходы предприятия и повысить норму прибыли от производства продукции.

По состоянию на 31.12.2017 оборотные активы Общества составляют 5 000 031 тыс. руб., а краткосрочные обязательства - 11 289 539 тыс. руб., то есть выше на 6 289 508 тыс. руб.

Основную часть краткосрочных обязательств составляет задолженность по кредитам и займам.

Краткосрочная задолженность по кредитам в 2018г. планируется:

- к погашению в размере 639 391 тыс. руб. в части основного долга и начисленных процентов;
- к реструктуризации в размере 2 251 246 тыс. руб. с отсрочкой погашения до пяти лет;
- увеличение периода использования суммы 3 264 704 тыс. руб. свыше 12 месяцев, так как кредитным соглашением предусмотрена возможность получения очередного транша в день погашения кредита в пределах установленного лимита возобновляемой кредитной линии, предоставленной на период 910 дней.

Указанные действия и мероприятия обеспечат возможность Общества непрерывно вести свою деятельность в течение как минимум 12 месяцев.

Важные обстоятельства

Типичная Ошибка

У аудитора возникает сомнение в соблюдении аудируемым лицом принципа непрерывности, в отчетности по этому поводу информация адекватно раскрыта. Аудитор привлекает внимание пользователей, включая в аудиторское заключение раздел «Важные обстоятельства», как это было раньше в соответствии с ФПСАД 11.

Это неправильно! В соответствии с МСА 570 должен быть специальный раздел «Существенная неопределенность в отношении непрерывности деятельности»



МСА 706

Раздел "Важные обстоятельства" в аудиторском заключении

8. Если аудитор сочтет необходимым привлечь внимание пользователей финансовой отчетности к вопросу, который представлен или раскрыт в финансовой отчетности и который, в соответствии с суждением аудитора, настолько важен, что имеет первостепенное значение для понимания финансовой отчетности ее пользователями, то аудитор должен включить в аудиторское заключение [раздел "Важные обстоятельства"](#), при условии что (см. [пункты A5 - A6](#)):

(а) от аудитора не потребуется выражение модифицированного мнения в соответствии с МСА 705 (пересмотренным) <1> в связи с данным вопросом;

<1> МСА 705 (пересмотренный) "Модифицированное мнение в аудиторском заключении".

(b) вопрос не был определен как ключевой вопрос аудита, информация о котором должна быть сообщена в аудиторском заключении, в случаях, к которым применим МСА 701 (см. [пункты A1 - A3](#)).



Важно! По сути, с введением МСА 701 созданы конкурентные нормы: ключевые вопросы аудита и важные обстоятельства. Аудитор сам решает, в каком разделе указать информацию, которая отражена или раскрыта в отчетности правильно, и к которой аудитор хочет привлечь внимание пользователей. Если в аудиторском заключении представлять ключевые вопросы аудита нет необходимости, тогда такая информация однозначно попадает в раздел «Важные обстоятельства»

МСА 706

9. При включении в аудиторское заключение **раздела** "Важные обстоятельства" аудитор должен:

(а) представить его в отдельной части аудиторского заключения под соответствующим заголовком, содержащим термин "Важные обстоятельства";

(б) в тексте **раздела** четко указать, к какому вопросу привлекается внимание и где в финансовой отчетности раскрыта в полном объеме информация по этому вопросу. В данном разделе должна рассматриваться только та информация, которая представлена или раскрыта в финансовой отчетности;

(с) указать, что вопрос, к которому привлекается внимание, не влечет за собой модификации мнения аудитора (см. **пункты А7 - А8, А16 - А17**).

Важные обстоятельства: влияние последствий пожара

Мы обращаем внимание на Примечание X к финансовой отчетности, в котором описано влияние последствий пожара на производственных предприятиях Организации. Мы не выражаем модифицированное мнение в связи с этим вопросом.

**Типичная
Ошибка**

Аудитор привлекает внимание пользователей, включая в аудиторское заключение раздел «Важные обстоятельства», и **не указывает:**

- Номер пояснений, где раскрыта эта информация более подробно
- Фразу «Мы не выражаем модифицированное мнение в связи с этим вопросом»



Расположение в аудиторском заключении

МСА 706

А16. Раздел "Важные обстоятельства"

- Если **раздел** "Важные обстоятельства" касается применимой концепции подготовки финансовой отчетности, включая ситуации, когда аудитор определил, что концепция подготовки финансовой отчетности, установленная законом или нормативным актом, была бы неприемлемой, если бы она не была установлена законом или нормативным актом <1>, аудитор может счесть необходимым расположить **раздел** "Важные обстоятельства" непосредственно после раздела "Основание для выражения мнения", чтобы обеспечить надлежащий контекст для аудиторского мнения.

<1> Например, в соответствии с требованиями пункта 19 МСА 210 "Согласование

условий аудиторских заданий" и пункта 14 МСА 800 "Особенности аудита финансовой отчетности, подготовленной в соответствии с концепцией специального назначения".

- Если в аудиторском заключении представлен раздел "Ключевые вопросы аудита", [раздел](#) "Важные обстоятельства" может быть расположен либо непосредственно перед разделом "Ключевые вопросы аудита", либо сразу после него, в зависимости от суждения аудитора об относительной значимости информации, включенной в раздел "Важные обстоятельства". Кроме того, аудитор может внести в заголовок [раздела](#) "Важные обстоятельства" дополнительную формулировку для расширения контекста, например, "Важные обстоятельства: событие после отчетной даты", чтобы разграничить информацию, представленную в разделе "Важные обстоятельства", и отдельные вопросы, описанные в разделе "Ключевые вопросы аудита".



Важно!

Раздел «Важные обстоятельства» может быть размещен перед или после раздела «Ключевые вопросы аудита» в зависимости от важности указанной в нем информации.

Но всегда после раздела «Основание для выражения мнения»

Случаи, когда включение раздела «Важные обстоятельства» обязательно:

МСА 706 Приложение 1.

- МСА 210 "Согласование условий аудиторских заданий", пункт 19(b) (если аудитор определил, что соответствующая концепция подготовки финансовой отчетности, предписанная законом или нормативным актом, была бы неприемлемой, если бы не факт предписания ее законом или нормативным актом),

- МСА 560 "События после отчетной даты", пункты 12(b) и 16 (при подготовке аудиторского заключения по пересмотренной отчетности);

- МСА 800 "Особенности аудита финансовой отчетности, подготовленной в соответствии с концепцией специального назначения", пункт 14. (В аудиторском заключении по финансовой отчетности специального назначения должен содержаться раздел "Важные обстоятельства", в котором аудитор обращает внимание пользователей аудиторского заключения на то, что финансовая отчетность подготовлена в соответствии с концепцией специального назначения и, следовательно, данная финансовая отчетность, вероятно, не может быть использована для другой цели).

Одобен
Советом по аудиторской деятельности
от 15 декабря 2016 г., протокол N 29;
с изменениями
от 22 декабря 2017 г., протокол N 37

**КЛАССИФИКАТОР
НАРУШЕНИЙ И НЕДОСТАТКОВ, ВЫЯВЛЯЕМЫХ В ХОДЕ ВНЕШНЕГО
КОНТРОЛЯ КАЧЕСТВА РАБОТЫ АУДИТОРСКИХ ОРГАНИЗАЦИЙ, АУДИТОРОВ**

N п/п	Положения нормативных правовых актов и иных документов	Содержание нарушений (недостатков)	Несуществен ное нарушение	Существенное нарушение		Грубое нарушение
				устранимое	неустранимое	
5.32. Международный стандарт аудита 706 (пересмотренный) "Разделы "Важные обстоятельства" и "Прочие сведения" в аудиторском заключении"						
5.32.1	пункты 8, 9 МСА 706	Индивидуальный аудитор или аудиторская организация не включили в аудиторское заключение раздел "Важные обстоятельства" с указанием, что это не влечет модификации мнения, и со ссылкой на место в финансовой отчетности, где раскрыта информация по вопросу, который представлен в финансовой отчетности и который, по суждению аудиторов, важен для понимания финансовой отчетности ее пользователями.			+	

Прочие сведения

Типичная Ошибка

При составлении аудиторского заключения путают термины «Прочие сведения», «Прочая информация», «Дополнительная информация». Это совершенно разные категории!



Название элемента	Регулирующий МСА
Дополнительная информация	МСА 700 – если в аудируемую отчетность включены дополнительные данные, не являющиеся неотъемлемой частью отчетности, например, данные об охране окружающей среды
Прочая информация	МСА 720 - результаты проверки аудитором соответствия информации в проаудированной отчетности и в других отчетах компании (например, в годовом отчете)
Прочие сведения	МСА 706 – информация не раскрытая в отчетности, но которую аудитор считает значимой для пользователей, например, что аудит за прошлый год не проводился

Дополнительная информация

МСА 700

A26. Мнение аудитора распространяется на полный комплект финансовой отчетности, определенный требованиями применимой концепции подготовки финансовой отчетности. Например, в соответствии со многими концепциями общего назначения финансовая отчетность может включать: отчет о финансовом положении, отчет о совокупном доходе, отчет об изменениях в капитале, отчет о движении денежных средств и соответствующие примечания, которые обычно включают краткий обзор основных положений учетной политики и прочую пояснительную информацию. **В некоторых юрисдикциях дополнительная информация также может считаться неотъемлемой частью финансовой отчетности.**

ПБУ 4/99

VIII. Информация, сопутствующая бухгалтерской отчетности

39. Организация может представлять дополнительную информацию, сопутствующую бухгалтерской отчетности, если исполнительный орган считает ее полезной для заинтересованных пользователей при принятии экономических решений. В ней раскрываются динамика важнейших экономических и финансовых показателей деятельности организации за ряд лет; планируемое развитие организации; предполагаемые капитальные и долгосрочные финансовые вложения; политика в отношении заемных средств, управления рисками; деятельность организации в области научно-исследовательских и опытно-конструкторских работ; природоохранные мероприятия; иная информация.

Дополнительная информация при необходимости может быть представлена в виде аналитических таблиц, графиков и диаграмм.

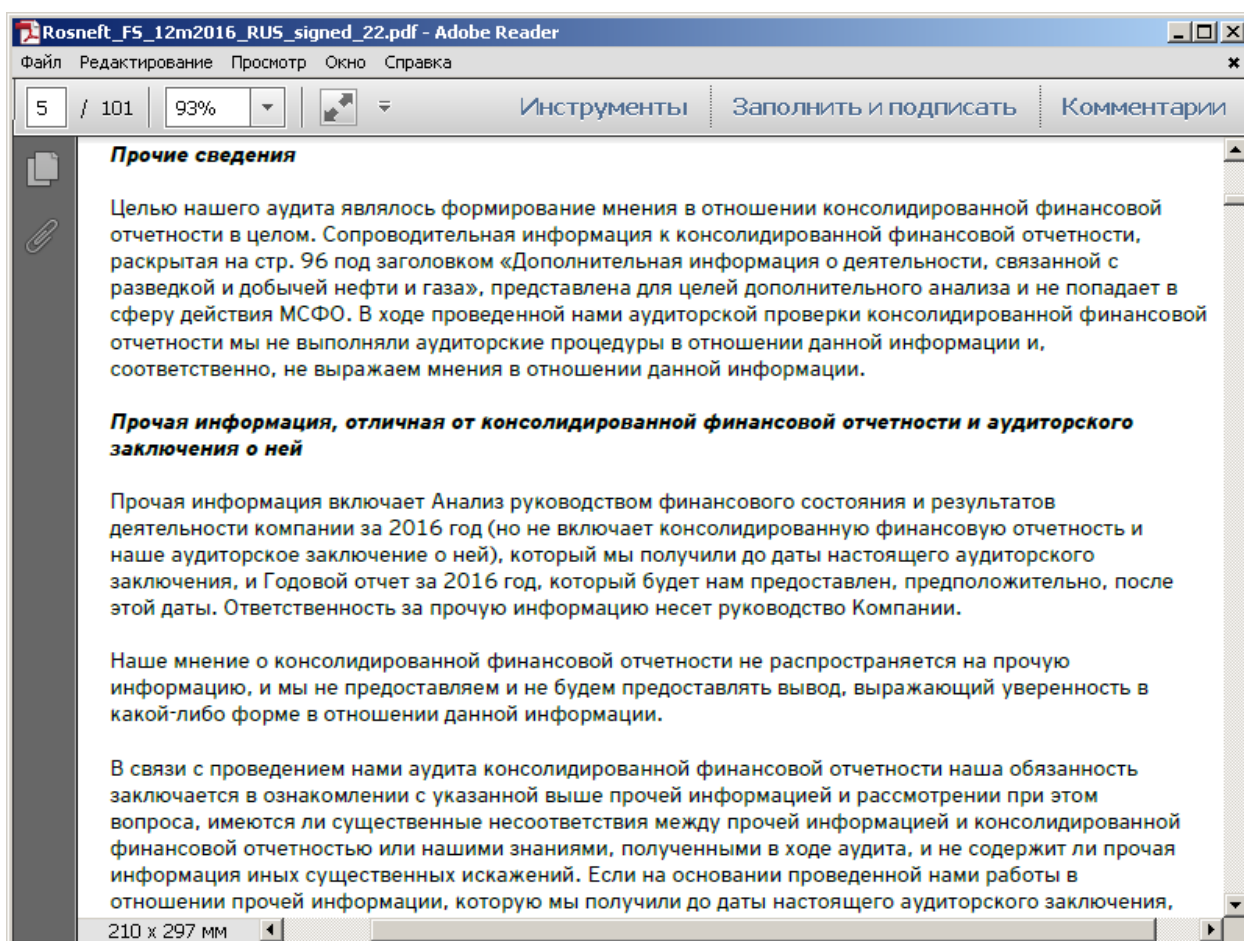
При раскрытии дополнительной информации, например природоохранных мероприятий, приводятся основные проводимые и планируемые организацией мероприятия в области охраны окружающей среды, влияние этих мероприятий на уровень вложений долгосрочного характера и доходности в отчетном году, характеристику финансовых последствий для будущих периодов, данные о платежах за нарушение природоохранного законодательства, экологических платежах и плате за природные ресурсы, текущих расходах по охране окружающей среды и степени их влияния на финансовые результаты деятельности организации.

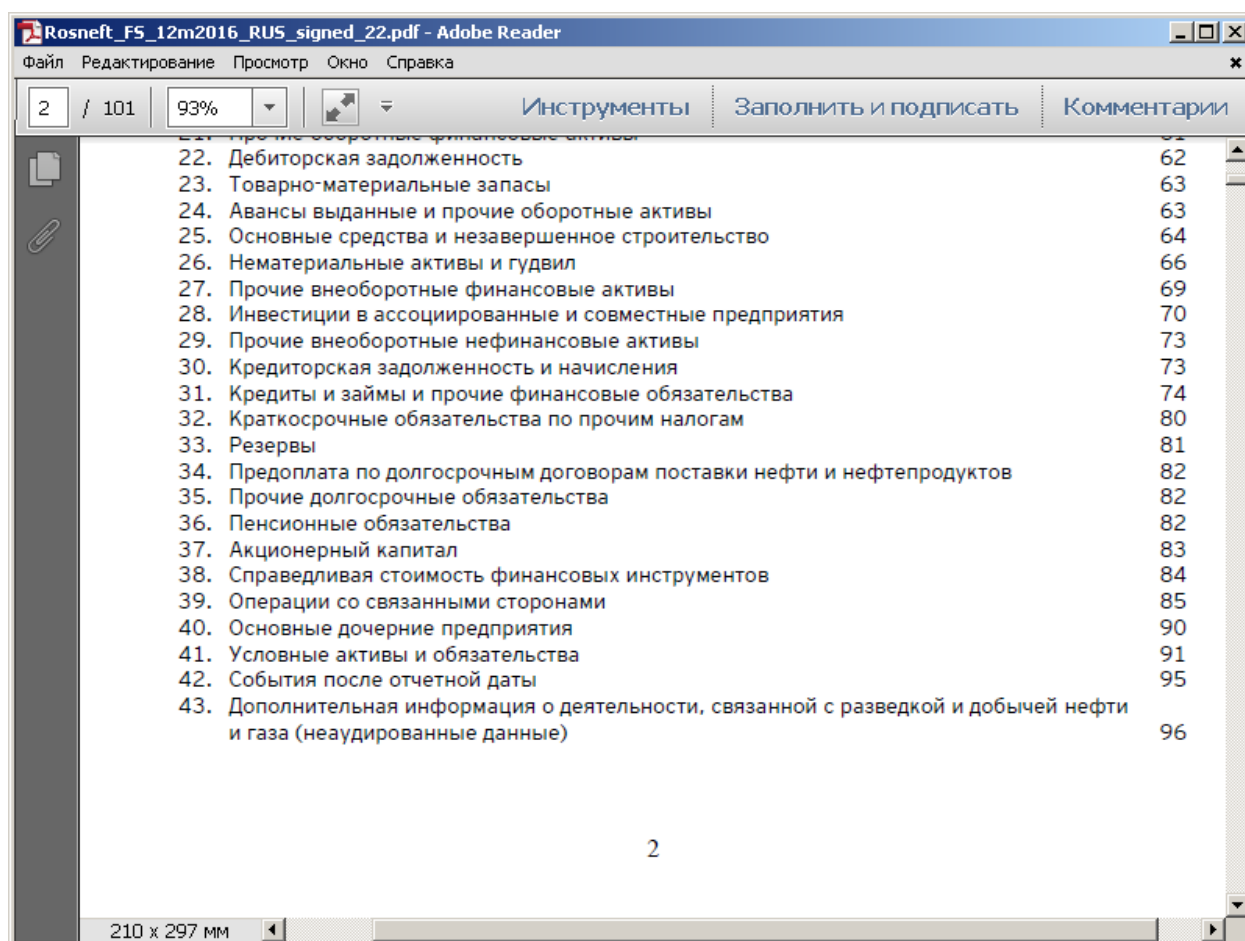
МСА 700

Дополнительная информация, представляемая с финансовой отчетностью (см. пункты A78 - A84)

53. Если вместе с проаудированной финансовой отчетностью представлена дополнительная информация, которая не требуется применимой концепцией подготовки финансовой отчетности, аудитор должен оценить, является ли, тем не менее, дополнительная информация, согласно профессиональному суждению аудитора, неотъемлемой частью финансовой отчетности в силу характера и формы представления данной дополнительной информации. В тех случаях, когда она является неотъемлемой частью финансовой отчетности, на эту дополнительную информацию должно распространяться аудиторское мнение.

54. Если дополнительная информация, представление которой не требуется в соответствии с применимой концепцией подготовки финансовой отчетности, не является неотъемлемой частью финансовой отчетности, аудитор должен оценить, представлена ли эта дополнительная информация таким образом, что она в достаточной степени явно отделима от проаудированной финансовой отчетности. Если такое представление отсутствует, аудитор должен обратиться к руководству с просьбой изменить способ представления непроаудированной дополнительной информации. Если руководство отказывается это сделать, аудитор должен указать непроаудированную дополнительную информацию и пояснить в аудиторском заключении, что аудит указанной дополнительной информации не проводился.





Одобен
Советом по аудиторской деятельности
от 15 декабря 2016 г., протокол N 29;
с изменениями
от 22 декабря 2017 г., протокол N 37

**КЛАССИФИКАТОР
НАРУШЕНИЙ И НЕДОСТАТКОВ, ВЫЯВЛЯЕМЫХ В ХОДЕ ВНЕШНЕГО
КОНТРОЛЯ КАЧЕСТВА РАБОТЫ АУДИТОРСКИХ ОРГАНИЗАЦИЙ, АУДИТОРОВ**

N п/п	Положения нормативных правовых актов и иных документов	Содержание нарушений (недостатков)	Несущее нарушени е	Существенное нарушение		Грубое нарушени е
				устрани мое	неустра нимое	
5.29. Международный стандарт аудита 700 (пересмотренный) "Формирование мнения и составление заключения о финансовой отчетности"						
5.29.19	пункты 53, 54 МСА 700	Индивидуальный аудитор или аудиторская организация, если вместе с проаудированной финансовой отчетностью представлена дополнительная информация: - не распространили на нее свое мнение о достоверности финансовой отчетности, когда дополнительная информация является неотъемлемой частью финансовой отчетности, или - распространили на дополнительную информацию свое мнение о достоверности финансовой отчетности, когда такая информация отделима от финансовой отчетности.	+			

Прочие сведения

Раздел "Прочие сведения" - раздел аудиторского заключения, касающийся вопроса, который **не представлен или не раскрыт в финансовой отчетности**, но, в соответствии с суждением аудитора, имеет значение для понимания пользователями процесса и результатов аудита, обязанностей аудитора или содержания аудиторского заключения.



Важно!

В разделе «Прочие сведения» аудитор указывает информацию, которая **не представлена или не раскрыта в финансовой отчетности и НЕ ДОЛЖНА БЫТЬ ПРЕДСТАВЛЕНА ИЛИ РАСКРЫТА** в соответствии с требованиями по составлению отчетности. Например, информацию о том, что аудит за прошлый год не проводился.

Типичная Ошибка

Иногда разделом «Важные обстоятельства» и «Прочие сведения» вуалируют оговорку. Это неправильно и является предметом разбирательства при контроле качества.



МСА 706

10. Если аудитор считает необходимым довести до сведения пользователей финансовой отчетности вопрос, который не представлен или не раскрыт в данной отчетности, но который, согласно суждению аудитора, имеет значение для понимания пользователями финансовой отчетности процесса и результатов аудита, обязанностей аудитора или содержания аудиторского заключения, то аудитор должен включить в аудиторское заключение **раздел** "Прочие сведения", при условии что:

(а) это не запрещено законом или нормативным актом;

(б) вопрос не был определен как ключевой вопрос аудита, информация о котором должна быть сообщена в аудиторском заключении, в случаях, к которым применим МСА 701 (см. **пункты A9 - A14**).

11. Если аудитор включает в аудиторское заключение **раздел** "Прочие сведения", аудитор обязан представить его в отдельной части заключения под заголовком "Прочие сведения" или иным соответствующим заголовком (см. **пункты A15 - A17**).

Расположение в аудиторском заключении

МСА 706

A16

Раздел "Прочие сведения"

- Если в аудиторском заключении представлен раздел "Ключевые вопросы аудита" и представляется необходимым включить в заключение [раздел](#) "Прочие сведения", аудитор может внести в заголовок раздела "Прочие сведения" дополнительную формулировку для расширения контекста, например, "Прочие сведения: объем аудита", чтобы разграничить информацию, представленную в [разделе](#) "Прочие сведения", и отдельные вопросы, описанные в разделе "Ключевые вопросы аудита".

- Если [раздел](#) "Прочие сведения" включается с целью привлечения внимания пользователей к вопросу, относящемуся к прочим обязанностям по предоставлению заключений, которые рассматриваются в аудиторском заключении, этот раздел может быть расположен в составе раздела "Заключение в соответствии с другими законодательными и нормативными требованиями" аудиторского заключения.

- Если [раздел](#) "Прочие сведения" имеет отношение ко всем обязанностям аудитора или важен для понимания пользователями содержания аудиторского заключения, то данный раздел может быть включен как отдельный раздел непосредственно после раздела "Заключение по результатам аудита финансовой отчетности" и раздела "Заключение в соответствии с другими законодательными и нормативными требованиями".

Пример расположения разделов в аудиторском заключении МСА 706. Приложение 3**Мнение**

Мы провели аудит финансовой отчетности организации ABC ("Организация"), состоящей из отчета о финансовом положении по состоянию на 31 декабря 20X1 года, отчета о совокупном доходе, отчета об изменениях в собственном капитале и отчета о движении денежных средств за год, закончившийся на указанную дату, а также примечаний к финансовой отчетности, включая краткий обзор основных положений учетной политики.

По нашему мнению, прилагаемая финансовая отчетность отражает достоверно во всех существенных аспектах (или дает правдивое и достоверное представление) финансовое положение (или о финансовом положении) Организации по состоянию на 31 декабря 20X1 года, а также ее финансовые результаты (или финансовых результатах) и движение (или движении) денежных средств за год, закончившийся на указанную дату, в соответствии с Международными стандартами финансовой отчетности (МСФО).

Основание для выражения мнения

Мы провели аудит в соответствии с Международными стандартами аудита (МСА). Наши обязанности в соответствии с этими стандартами описаны далее в разделе "Ответственность аудитора за аудит финансовой отчетности" нашего заключения. Мы независимы по отношению к Организации в соответствии с этическими требованиями, применимыми к нашему аудиту финансовой отчетности в [название юрисдикции], и мы выполнили наши прочие этические обязанности в соответствии с данными требованиями. Мы полагаем, что полученные нами аудиторские доказательства являются достаточными и надлежащими, чтобы служить основанием

для выражения нашего мнения.

Раздел "Важные обстоятельства"

Мы обращаем внимание на Примечание X к финансовой отчетности, в котором описано влияние последствий пожара на производственных предприятиях Организации. Мы не выражаем модифицированное мнение в связи с этим вопросом.

Ключевые вопросы аудита

Ключевые вопросы аудита - это вопросы, которые, согласно нашему профессиональному суждению, являлись наиболее значимыми для нашего аудита финансовой отчетности за текущий период. Эти вопросы были рассмотрены в контексте нашего аудита финансовой отчетности в целом и при формировании нашего мнения об этой отчетности, и мы не выражаем отдельного мнения об этих вопросах.

[Описание каждого ключевого вопроса аудита в соответствии с МСА 701.]

Прочие сведения

Аудит финансовой отчетности организации ABC за год, закончившийся 31 декабря 20X0 года, был проведен другим аудитором, который выразил немодифицированное мнение о данной отчетности 31 марта 20X1 года.

Прочая информация [или иное название, если необходимо, например "Информация, отличная от финансовой отчетности и аудиторского заключения о ней"]

[Составление заключения согласно требованиям к составлению заключений, содержащимся в МСА 720 (пересмотренном) - см. Пример 1 в Приложении 2 к МСА 720 (пересмотренному).]

Ответственность руководства и лиц, отвечающих за корпоративное управление, за финансовую отчетность

(далее...)

МСА 706 Приложение 2

Случай, когда включение раздела «Прочие сведения» в аудиторское заключение обязательно

- МСА 560 "События после отчетной даты", пункты 12(b) и 16;
- МСА 710 "Сравнительная информация - сопоставимые показатели и сравнительная финансовая отчетность", пункты 13 - 14, 16 - 17 и 19;

Прочие сведения

Аудит финансовой отчетности организации ABC за год, закончившийся 31 декабря 20X0 года, был проведен другим аудитором, который выразил немодифицированное мнение о данной отчетности 31 марта 20X1 года.

- МСА 720 "Обязанности аудитора, относящиеся к прочей информации в документах, содержащих проаудированную финансовую отчетность", пункт 10(a).

Одобен
Советом по аудиторской деятельности
от 15 декабря 2016 г., протокол N 29;
с изменениями
от 22 декабря 2017 г., протокол N 37

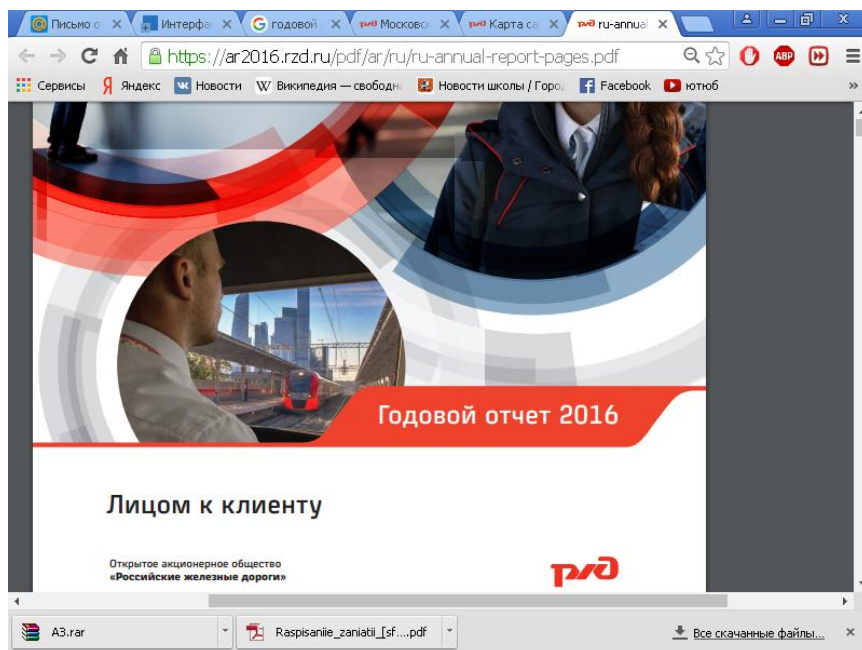
**КЛАССИФИКАТОР
НАРУШЕНИЙ И НЕДОСТАТКОВ, ВЫЯВЛЯЕМЫХ В ХОДЕ ВНЕШНЕГО
КОНТРОЛЯ КАЧЕСТВА РАБОТЫ АУДИТОРСКИХ ОРГАНИЗАЦИЙ, АУДИТОРОВ**

N п/п	Положения нормативных правовых актов и иных документов	Содержание нарушений (недостатков)	Несущественное нарушение	Существенное нарушение		Грубое нарушение
				устранимое	неустранимое	
5.32. Международный стандарт аудита 706 (пересмотренный) "Разделы "Важные обстоятельства" и "Прочие сведения" в аудиторском заключении"						
5.32.2	пункты 10, 11 МСА 706	Индивидуальный аудитор или аудиторская организация не включили в аудиторское заключение раздел "Прочие сведения", если необходимо довести до сведения пользователей финансовой отчетности вопрос, который не представлен в финансовой отчетности и который, по суждению аудитора, важен для понимания процесса аудита или содержания заключения.	+			

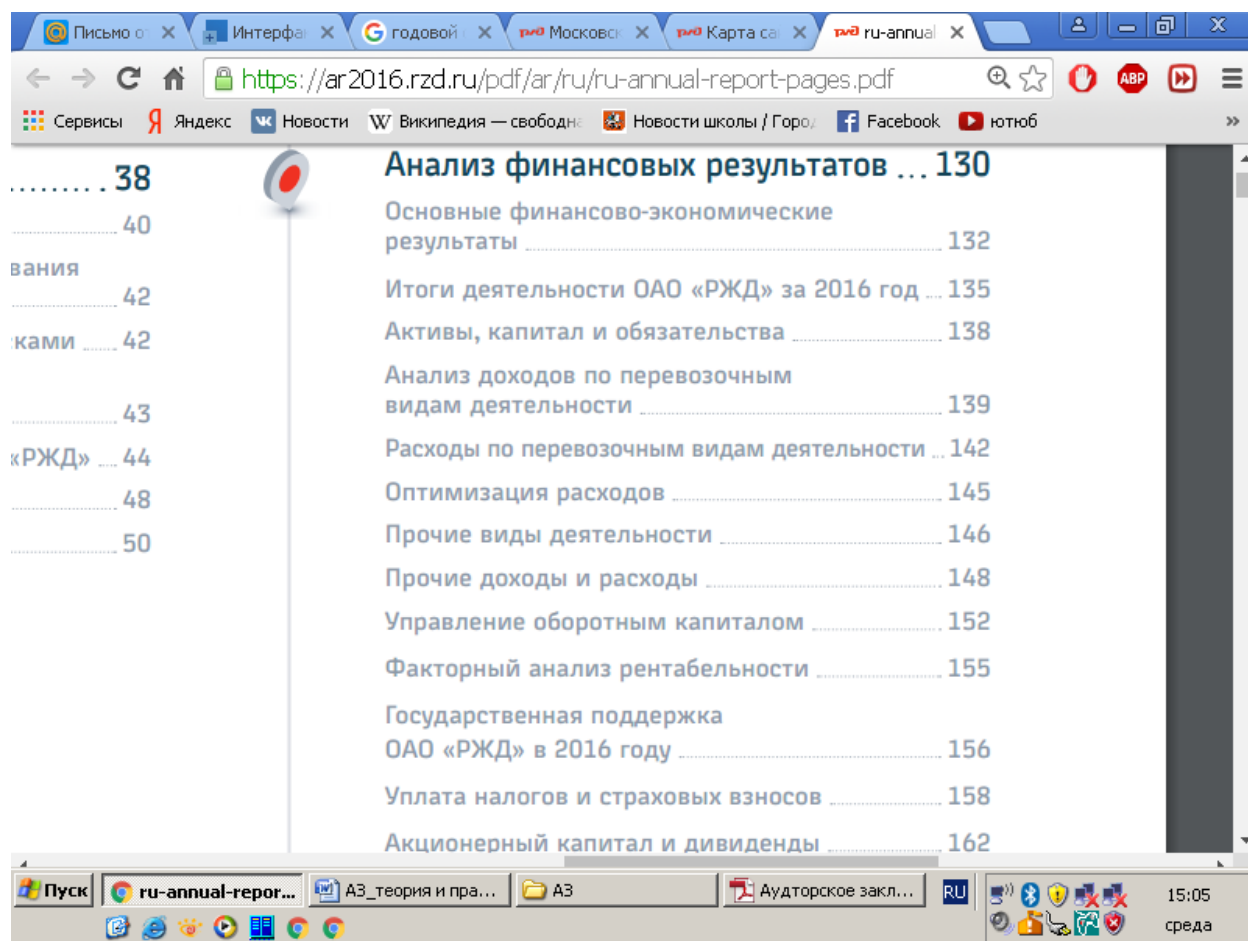
Прочая информация

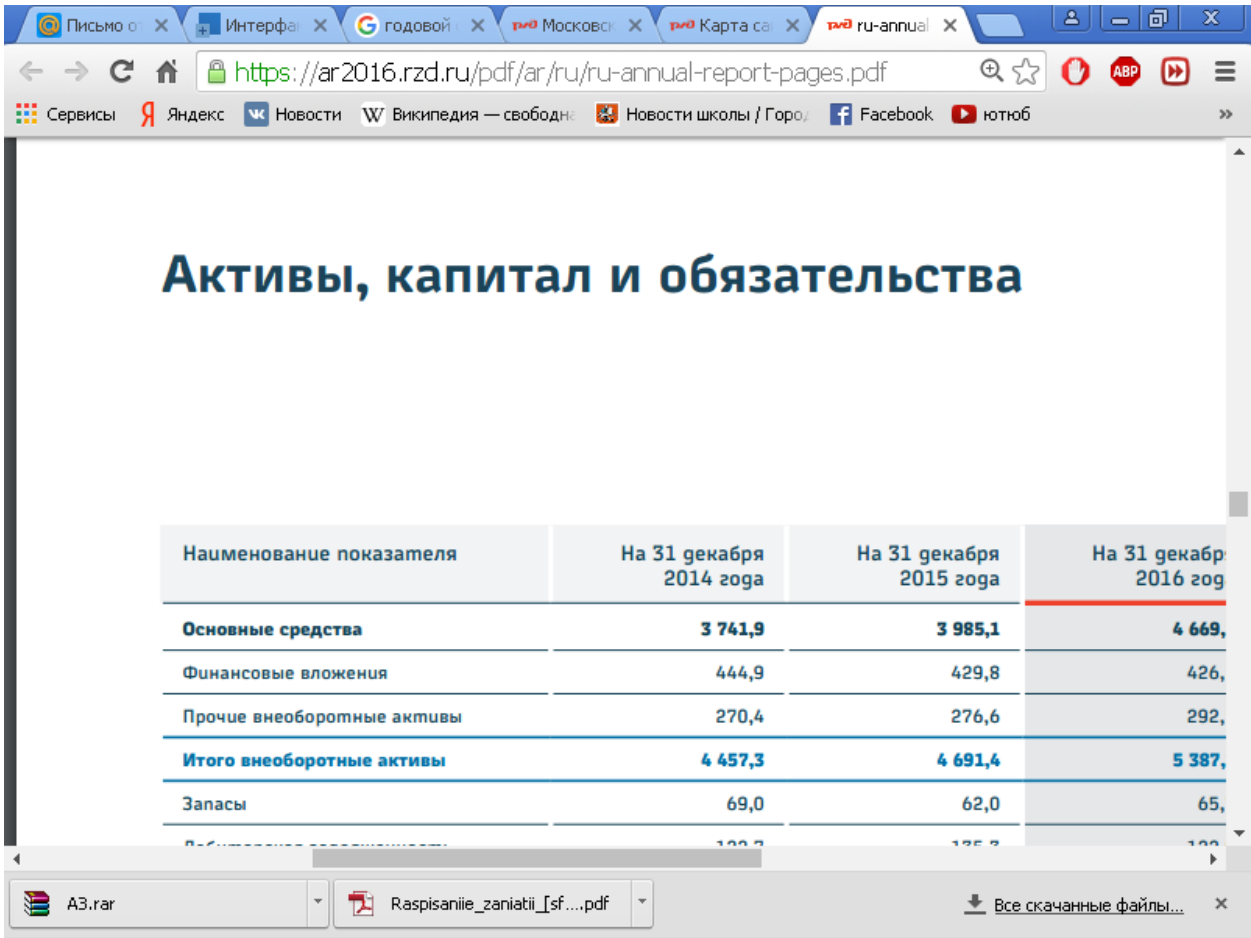
МСА 720

Суть стандарта: Обычно у крупных компаний есть годовой отчет (не бухгалтерский годовой отчет, а о деятельности компании в целом)



В годовом отчете есть раздел «Финансовые результаты» или аналогичный.

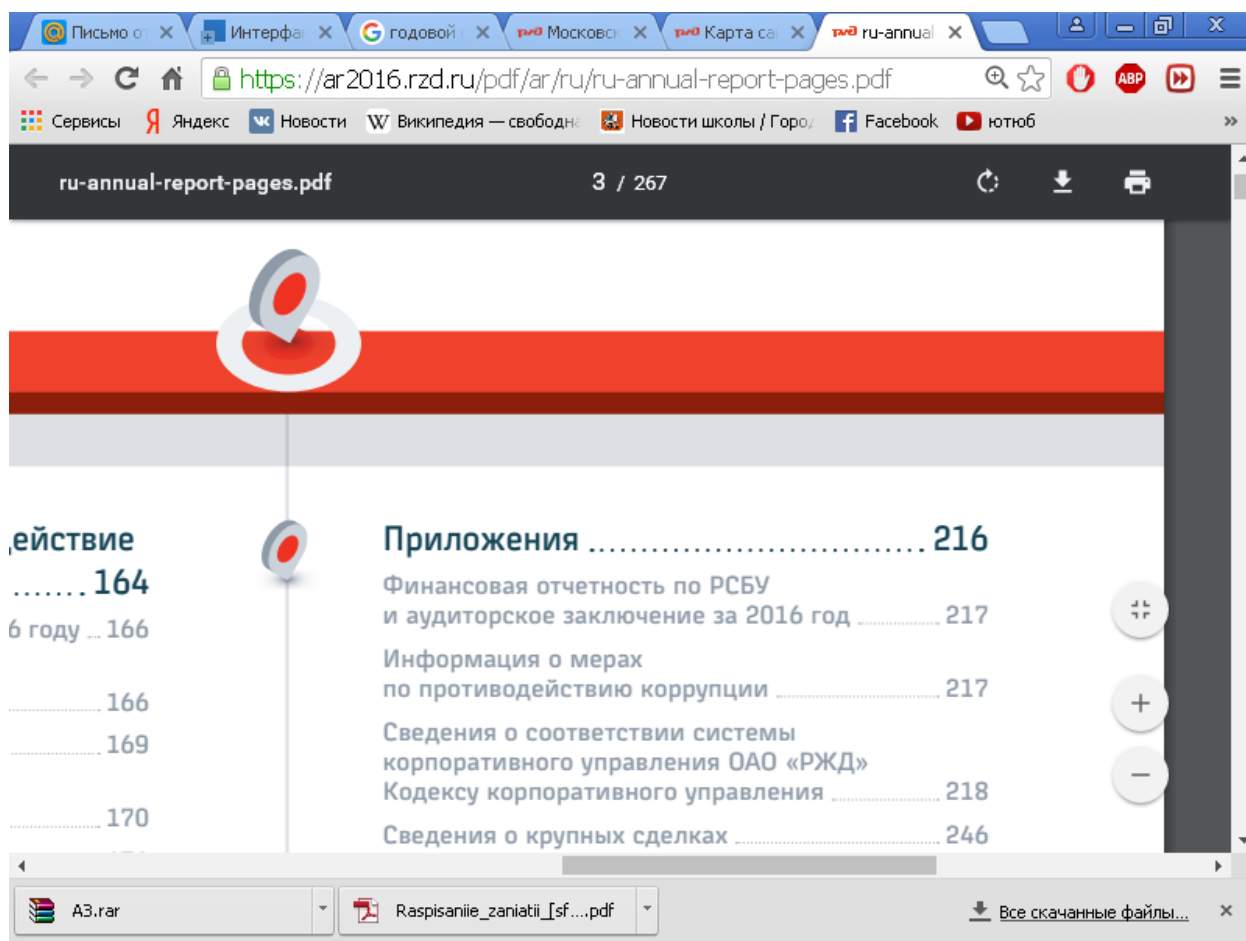




The screenshot shows a web browser window with the URL <https://ar2016.rzd.ru/pdf/ar/ru/ru-annual-report-pages.pdf>. The page title is "Активы, капитал и обязательства". The table below shows financial data for 2014, 2015, and 2016.

Наименование показателя	На 31 декабря 2014 года	На 31 декабря 2015 года	На 31 декабря 2016 года
Основные средства	3 741,9	3 985,1	4 669,1
Финансовые вложения	444,9	429,8	426,1
Прочие внеоборотные активы	270,4	276,6	292,1
Итого внеоборотные активы	4 457,3	4 691,4	5 387,3
Запасы	69,0	62,0	65,1
Денежные средства и денежные эквиваленты	122,2	125,2	122,1

Надо сверить данные в годовом отчете и в проаудированной отчетности. Обычно проаудированную отчетность и аудиторское заключение в такой годовой отчет включают.



Если выявляются расхождения, действовать в соответствии с МСА 720.

МСА 720

21. Аудиторское заключение должно включать отдельный раздел, озаглавленный "Прочая информация" или имеющий иное надлежащее название⁴, если на дату аудиторского заключения:

(а) в случае аудита финансовой отчетности организации, ценные бумаги которой допущены к организованным торгам, аудитор получил или предполагает получить прочую информацию или

(b) в случае аудита финансовой отчетности организации, не являющейся организацией, ценные бумаги которой допущены к организованным торгам, аудитор получил часть прочей информации или всю прочую информацию (см. пункт A52).

22. Когда включение раздела "Прочая информация" в аудиторское заключение необходимо в соответствии с [пунктом 21](#), этот раздел должен содержать (см. [пункт A53](#)):

(а) заявление о том, что руководство несет ответственность за прочую информацию;

(b) указание на:

(i) прочую информацию (при ее наличии), полученную аудитором до даты аудиторского заключения;

(ii) в случае аудита финансовой отчетности организации, ценные бумаги которой допущены к организованным торгам, прочую информацию (при ее наличии), получение которой ожидается после даты аудиторского заключения;

(с) заявление о том, что мнение аудитора не распространяется на прочую информацию и, следовательно, аудитор не выражает (или не будет выражать) аудиторское мнение либо не формирует (или не будет формировать) вывода с обеспечением уверенности в какой-либо форме в отношении этой информации;

(d) описание обязанностей аудитора по ознакомлению с прочей информацией, ее рассмотрению и выпуску заключения о такой прочей информации в соответствии с требованиями настоящего стандарта;

(е) если прочая информация была получена до даты аудиторского заключения:

(i) заявление о том, что аудитор не выявил никаких фактов, которые необходимо отразить в заключении, или

(ii) если аудитор пришел к выводу о том, что имеет место неисправленное существенное искажение прочей информации, заявление, описывающее это неисправленное существенное искажение прочей информации.

Информация, отличная от годовой бухгалтерской отчетности и аудиторского заключения о ней

4

A52. В целях аудита финансовой отчетности организации, не являющейся организацией, ценные бумаги которой допущены к организованным торгам, **аудитор может счесть, что указание в аудиторском заключении прочей информации, которую аудитор планирует получить после даты аудиторского заключения, было бы уместным** для обеспечения дополнительной прозрачности прочей информации, на которую распространяется ответственность аудитора в соответствии с настоящим стандартом. Аудитор может счесть это уместным, например, в случаях, когда руководство имеет возможность сообщить ему, что такая прочая информация будет выпущена после даты аудиторского заключения.

Прочая информация - финансовая или нефинансовая информация (отличная от финансовой отчетности и аудиторского заключения об этой отчетности), включенная в годовой отчет организации.

Годовой отчет - документ или совокупность документов, подготавливаемых, как правило, на ежегодной основе руководством или лицами, отвечающими за корпоративное управление, в соответствии с законами, нормативными актами или сложившейся практикой, с целью предоставить собственникам (или аналогичным заинтересованным лицам) информацию о деятельности организации, ее финансовых результатах и финансовом положении, отраженных в финансовой отчетности. Годовой отчет включает в себя финансовую отчетность и аудиторское заключение об этой отчетности или прилагается к ним и обычно содержит информацию об изменениях в организации, о ее будущих перспективах, рисках и факторах неопределенности, заявление органа управления организации и отчеты по вопросам корпоративного управления

Годовой отчет также может включать:

- отчет руководства, комментарии руководства или операционный и финансовый анализ либо аналогичные отчеты лиц, отвечающих за корпоративное управление (например, отчет директоров);
- отчет председателя совета директоров;
- отчет о корпоративном управлении;
- отчеты о системе внутреннего контроля и оценке рисков.

МСА 720. A5. По своему характеру, назначению и содержанию годовой отчет отличается от других отчетов, таких как отчет, подготовленный для удовлетворения информационных потребностей определенной группы заинтересованных сторон, или отчет, подготовленный для соблюдения конкретных нормативных требований по представлению отчетов (даже в том случае, когда такой отчет должен быть

общедоступным). Примеры отчетов, которые, в случае если они выпущены в виде отдельных документов, обычно не являются частью совокупности документов, составляющих годовой отчет (с учетом требований законов, нормативных актов или в силу сложившейся практики), и вследствие этого **не являются прочей информацией**, к которой применяются положения настоящего стандарта, включают следующее:

- отдельные отраслевые отчеты или отчеты, подготовленные в соответствии с нормативными требованиями (например, отчет о достаточности капитала), такие как отчеты, составляемые в банковской, страховой и пенсионной сферах;

- отчеты о корпоративной социальной ответственности;
- отчеты об устойчивом развитии;
- отчеты о разнообразии и равных возможностях;
- отчеты об ответственности за произведенную продукцию;
- отчеты о практике трудовых отношений и условиях труда;
- отчеты о соблюдении прав человека.

A10. Теги XBRL (extensible Business Reporting Language - расширяемый язык деловой отчетности) не являются прочей информацией в соответствии с определением, принятым в настоящем стандарте.

МСА 720

Получение прочей информации

13. Аудитор должен (см. [пункты A11 - A22](#)):

(а) определить путем обсуждения с руководством, какой документ или совокупность документов входят в состав годового отчета, а также способ и сроки выпуска такого документа или таких документов, планируемые организацией;

(b) согласовать с руководством вопрос о том, чтобы аудитор своевременно и, если возможно, до даты аудиторского заключения получил окончательный вариант документа или документов, входящих в состав годового отчета;

(с) если некоторые или все документы, определенные в [пункте \(а\)](#), не могут быть получены до даты аудиторского заключения, **запросить у руководства письменное заявление, подтверждающее, что окончательный вариант документа или документов будет предоставлен аудитору, когда он будет готов, но до его выпуска организацией**, чтобы аудитор мог завершить процедуры в соответствии с требованиями настоящего стандарта.

Основные отличия сферы применения ФПСАД 27 и МСА 720

ФПСАД 27	МСА 720
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.	7. Настоящий стандарт <u>не применяется</u> в отношении: (а) предварительного объявления финансовой информации или (б) <u>документов о размещении ценных бумаг, включая проспекты эмиссии.</u>

Представление в аудиторском заключении

Ситуация	Формулировка раздела
Прочая информация получена, проверена, расхождений нет	Руководство несет ответственность за прочую информацию. Прочая информация, полученная на дату настоящего аудиторского заключения, представляет собой [информацию, содержащуюся в отчете X, но не включает финансовую отчетность и наше аудиторское заключение о ней]. Наше мнение о финансовой отчетности не распространяется на прочую информацию, и мы не предоставляем вывода, выражающего уверенность в какой-либо форме в отношении данной информации. В связи с проведением нами аудита финансовой отчетности наша обязанность заключается в ознакомлении с прочей информацией и рассмотрении вопроса о том, имеются ли существенные несоответствия между прочей информацией и финансовой отчетностью или нашими знаниями, полученными в ходе аудита, и не содержит ли прочая информация иных возможных существенных искажений. Если на основании проведенной нами работы в отношении прочей информации, полученной до даты настоящего аудиторского заключения, мы приходим к выводу о том, что такая прочая информация содержит существенное искажение, мы обязаны сообщить об этом факте. <u>Мы не выявили никаких фактов, которые необходимо отразить в нашем заключении.</u>

Прочая информация⁵

Руководство несет ответственность за прочую информацию. Прочая информация включает *[информацию, содержащуюся в отчете X, но не включает годовую бухгалтерскую отчетность и наше аудиторское заключение о ней]*.

Наше мнение о годовой бухгалтерской отчетности не распространяется на прочую информацию, и мы не предоставляем вывода, обеспечивающего в какой-либо форме уверенность в отношении данной информации.

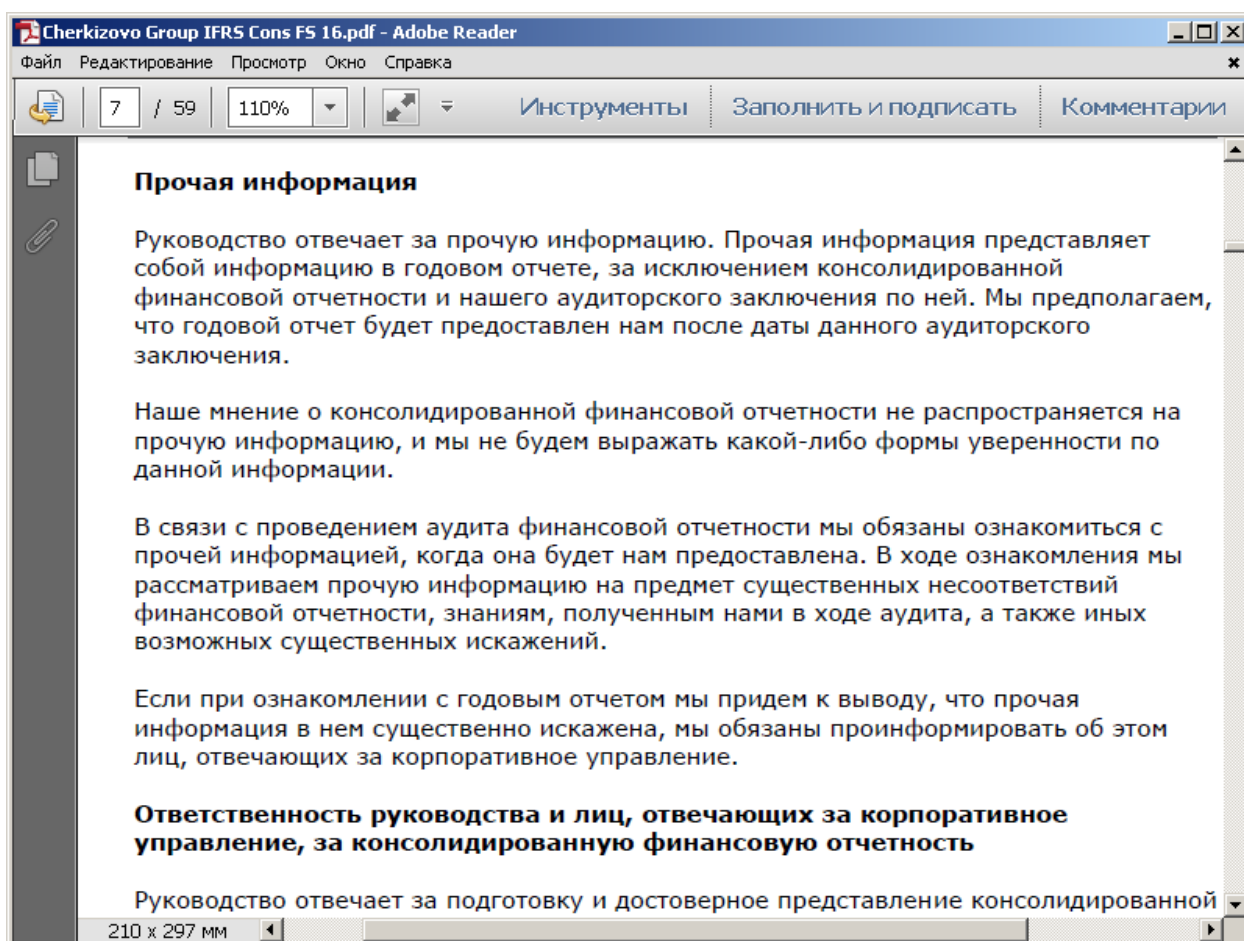
В связи с проведением нами аудита годовой бухгалтерской отчетности наша обязанность заключается в ознакомлении с прочей информацией и рассмотрении при этом вопроса, имеются ли существенные несоответствия между прочей информацией и годовой бухгалтерской отчетностью или нашими знаниями, полученными в ходе аудита, и не содержит ли прочая информация иные признаки существенных искажений. Если на основании проведенной нами работы мы приходим к выводу о том, что такая прочая информация содержит существенное искажение, мы обязаны сообщить об этом факте. Мы не выявили никаких фактов, которые необходимо отразить в нашем заключении.

⁵ При необходимости допустимо иное название раздела, например, «Информация, отличная от годовой бухгалтерской отчетности и аудиторского заключения о ней».

Ситуация	Формулировка раздела
Прочая информация не получена до даты выдачи аудиторского заключения (будет предоставлена позже⁶)	Руководство несет ответственность за прочую информацию. Прочая информация включает [информацию, содержащуюся в отчете X, но не включает финансовую отчетность и наше аудиторское заключение о ней]. <u>Отчет X, предположительно, будет нам предоставлен после даты настоящего аудиторского заключения.</u> Наше мнение о финансовой отчетности не распространяется на прочую информацию, и мы не будем предоставлять вывод, выражающий уверенность в какой-либо форме в отношении данной информации. В связи с проведением нами аудита финансовой отчетности наша обязанность заключается в ознакомлении с указанной выше прочей информацией, когда она будет нам предоставлена, и рассмотрении вопроса о том, имеются ли существенные несоответствия между прочей информацией и финансовой отчетностью или нашими знаниями, полученными в ходе аудита, и не содержит ли прочая информация иных возможных существенных искажений. <u>[Если при ознакомлении с отчетом X мы придем к выводу о том, что в нем содержится существенное искажение, мы должны довести это до сведения лиц, отвечающих за корпоративное управление, и [опишите действия, применимые в конкретной юрисдикции].</u>

⁶ МСА 720

A17. Могут возникнуть обстоятельства, когда на дату аудиторского заключения организация рассматривает вопрос о подготовке документа, который может войти в состав годового отчета организации (например, добровольно представляемый отчет для заинтересованных сторон), но руководство не может подтвердить аудитору цели или сроки выпуска этого документа. **Если аудитор не может установить цель или сроки выпуска такого документа, данный документ не рассматривается в качестве прочей информации для целей настоящего стандарта.**



ПРОЧАЯ ИНФОРМАЦИЯ

Руководство ПАО «Газпром газораспределение Ростов-на-Дону» несет ответственность за прочую информацию. Прочая информация включает информацию, содержащуюся в Годовом отчете ПАО «Газпром газораспределение Ростов-на-Дону» за 2017 год, но не включает годовую бухгалтерскую (финансовую) отчетность и наше аудиторское заключение о ней. Годовой отчет ПАО «Газпром газораспределение Ростов-на-Дону» за 2017 год, предположительно, будет нам предоставлен после даты настоящего аудиторского заключения.

Наше мнение о годовой бухгалтерской (финансовой) отчетности не распространяется на прочую информацию, и мы не будем предоставлять вывод, обеспечивающий в какой-либо форме уверенность в отношении данной информации.

В связи с проведением нами аудита годовой бухгалтерской (финансовой) отчетности наша обязанность заключается в ознакомлении с прочей информацией, когда она будет нам предоставлена, и рассмотрении при этом вопроса о том, имеются ли существенные несоответствия между прочей информацией и годовой бухгалтерской (финансовой) отчетностью или нашими знаниями, полученными в ходе аудита, и не содержит ли прочая информация иные признаки существенных искажений, представляющихся возможными. Если при ознакомлении с Годовым отчетом ПАО «Газпром газораспределение Ростов-на-Дону» за 2017 год мы придем к выводу о том, что в нем содержится существенное искажение, мы обязаны сообщить об этом факте.



Относится ли к прочей информации Отчет эмитента?

Однозначного ответа в МСА 720 нет. Есть отсылка к национальному законодательству:

A12. В случае перевода годового отчета на другие языки в соответствии с законом или нормативным актом (что может иметь место, если в юрисдикции несколько официальных языков) или в случае подготовки нескольких годовых отчетов в соответствии с требованиями различного законодательства (например, если ценные бумаги организации допущены к организованным торгам в ряде юрисдикции) может возникнуть необходимость рассмотрения вопроса о том, что входит в состав прочей информации - один или несколько годовых отчетов. Местные законы или нормативные акты могут содержать дополнительные указания в отношении этого вопроса.



Ситуация	Формулировка раздела
Часть прочей информации получена, проверена, а часть будет предоставлена позже	Руководство несет ответственность за прочую информацию. Прочая информация содержит отчет X (но не включает финансовую отчетность и наше аудиторское заключение о ней), который мы получили до даты настоящего аудиторского заключения, и отчет Y, который, предположительно, будет нам предоставлен после этой даты. Наше мнение о финансовой отчетности не распространяется на прочую информацию, и мы не предоставляем и не будем предоставлять вывод, выражающий уверенность в какой-либо форме в отношении данной информации. В связи с проведением нами аудита финансовой отчетности наша обязанность заключается в ознакомлении с указанной выше прочей информацией и рассмотрении вопроса о том, имеются ли существенные несоответствия между прочей информацией и финансовой отчетностью или нашими знаниями, полученными в ходе аудита, и не содержит ли прочая информация иных возможных существенных искажений. Если на основании проведенной нами работы в отношении прочей информации, которую мы получили до даты настоящего аудиторского заключения, мы приходим к выводу о том, что такая прочая информация содержит существенное искажение, мы обязаны сообщить об этом факте. <u>Мы не выявили никаких фактов, которые необходимо отразить в нашем заключении.</u> <u>[Если при ознакомлении с отчетом Y мы придем к выводу о том, что в нем содержится существенное искажение, мы должны довести это до сведения лиц, отвечающих за корпоративное управление,</u> и [опишите действия, применимые в конкретной юрисдикции].

Прочая информация

Руководство несет ответственность за прочую информацию. Прочая информация содержит отчет «Анализ и оценка руководством финансового положения и результатов деятельности ПАО «НОВАТЭК» за годы, закончившиеся 31 декабря 2017 и 2016 гг.» (но не включает консолидированную финансовую отчетность и наше аудиторское заключение по данной отчетности), который мы получили до даты настоящего аудиторского заключения, и «Ежеквартальный отчет эмитента ПАО «НОВАТЭК» за 1 квартал 2018 года», а также «Годовой отчет ПАО «НОВАТЭК» за 2017 год», которые, как ожидается, будут нам предоставлены после этой даты.

Наше мнение о консолидированной финансовой отчетности не распространяется на прочую информацию, и мы не предоставляем и не будем предоставлять вывод, выражающий уверенность в какой-либо форме в отношении данной информации.

В связи с проведением нами аудита консолидированной финансовой отчетности наша обязанность заключается в ознакомлении с указанной выше прочей информацией и рассмотрении вопроса о том, имеются ли существенные несоответствия между прочей информацией и консолидированной финансовой отчетностью или нашими знаниями, полученными в ходе аудита, и не содержит ли прочая информация иных возможных существенных искажений.

Если на основании проведенной нами работы в отношении прочей информации, которую мы получили до даты настоящего аудиторского заключения, мы приходим к выводу о том, что такая прочая информация содержит существенное искажение, мы обязаны сообщить об этом факте. Мы не выявили никаких фактов, которые необходимо отразить в нашем заключении.

Структура аудиторского заключения при выражении немодифицированного мнения в отношении отчетности и выявления ошибки в прочей информации**Важно!**

В этом случае раздел «Прочая информация» располагается перед разделом «Ключевые вопросы аудита»

Мнение

Мы провели аудит ...

Основание для выражения мнения

Мы провели аудит

Прочая информация [или иное название, если необходимо, например "Информация, отличная от финансовой отчетности и аудиторского заключения о ней"]

Руководство несет ответственность за прочую информацию. Прочая информация включает [информацию, содержащуюся в отчете X, но не включает финансовую отчетность и наше аудиторское заключение о ней].

Наше мнение о финансовой отчетности не распространяется на прочую информацию, и мы не предоставляем вывода, выражающего уверенность в какой-либо форме в отношении данной информации.

В связи с проведением нами аудита финансовой отчетности наша обязанность заключается в ознакомлении с прочей информацией и рассмотрении вопроса о том, имеются ли существенные несоответствия между прочей информацией и финансовой отчетностью или нашими знаниями, полученными в ходе аудита, и не содержит ли прочая информация иных возможных существенных искажений.

Если на основании проведенной нами работы мы придем к выводу о том, что такая прочая информация содержит существенное искажение, мы обязаны сообщить об этом факте. Как указано ниже, мы пришли к выводу о том, что прочая информация содержит существенное искажение.

[Описание существенного искажения, содержащегося в прочей информации.]

Ключевые вопросы аудита

Ответственность руководства и лиц, отвечающих за корпоративное управление, за финансовую отчетность

Далее...

Структура аудиторского заключения при выражении модифицированного мнения в отношении отчетности в связи с ограничением аудита и невозможностью проверить в этой части прочую информацию

Мнение с оговоркой

Мы провели аудит ...

Основание для выражения мнения с оговоркой

Инвестиция Группы в иностранную ассоциированную организацию XYZ, приобретенную в течение года и признаваемую по методу долевого участия, отражена в консолидированном отчете о финансовом положении на 31 декабря 20X1 года в сумме xxx, и доля ABC в чистой прибыли XYZ в размере xxx включена в доход ABC за год, закончившийся на указанную дату. Мы не смогли получить достаточные надлежащие аудиторские доказательства в отношении балансовой стоимости инвестиций ABC в XYZ по состоянию на 31 декабря 20X1 года и доли ABC в чистой прибыли XYZ за год, так как нам не был предоставлен доступ к финансовой информации, руководству и аудиторам XYZ. Следовательно, мы не могли определить, требуется ли внесение корректировок в указанные суммы.

Мы провели аудит ...

Прочая информация [или иное название, если необходимо, например "Информация, отличная от финансовой отчетности и аудиторского заключения о ней"]

Руководство несет ответственность за прочую информацию <30>. Прочая информация включает [информацию, содержащуюся в отчете X <31>, но не включает консолидированную финансовую отчетность и наше аудиторское заключение о ней].

Наше мнение о консолидированной финансовой отчетности не распространяется на прочую информацию, и мы не предоставляем вывода, выражающего уверенность в какой-либо форме в отношении данной информации.

В связи с проведением нами аудита консолидированной финансовой отчетности наша обязанность заключается в ознакомлении с прочей информацией и рассмотрении вопроса о том, имеются ли существенные несоответствия между прочей информацией и консолидированной финансовой отчетностью или нашими знаниями, полученными в ходе аудита, и не содержит ли прочая информация иных существенных искажений, представляющихся возможными.

Если на основании проведенной нами работы мы приходим к выводу о том, что такая прочая информация содержит существенное искажение, мы обязаны сообщить об этом факте. Как указано в разделе "Основание для выражения мнения с оговоркой" выше, мы не смогли получить достаточные надлежащие доказательства в отношении балансовой стоимости инвестиции ABC в XYZ по состоянию на 31 декабря 20X1 года и доли ABC в чистой прибыли XYZ за год. Следовательно, мы не можем сделать вывод о том, содержит ли прочая информация существенные искажения применительно к этому вопросу.

Ключевые вопросы аудита

Ответственность руководства и лиц, отвечающих за корпоративное управление, за финансовую отчетность

(Далее...)

Структура аудиторского заключения при выражении отрицательного мнения и соответственно неподтверждение прочей информации**Отрицательное мнение**

Мы провели аудит консолидированной финансовой отчетности ...

Основание для выражения отрицательного мнения

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

Мы провели аудит ...

Прочая информация [или иное название, если необходимо, например "Информация, отличная от финансовой отчетности и аудиторского заключения о ней"]

Руководство несет ответственность за прочую информацию <35>. Прочая информация включает [информацию, содержащуюся в отчете X <36>, но не включает консолидированную финансовую отчетность и наше аудиторское заключение о ней].

Наше мнение о консолидированной финансовой отчетности не распространяется на прочую информацию, и мы не предоставляем вывода, выражающего уверенность в какой-либо форме в отношении данной информации.

В связи с проведением нами аудита консолидированной финансовой отчетности наша обязанность заключается в ознакомлении с прочей информацией и рассмотрении вопроса о том, имеются ли существенные несоответствия между прочей информацией и консолидированной финансовой отчетностью или нашими знаниями, полученными в ходе аудита, и не содержит ли прочая информация иных существенных искажений. Если на основании проведенной нами работы мы приходим к выводу о том, что такая прочая информация содержит существенное искажение, мы обязаны сообщить об этом факте. Как указано в разделе "Основание для выражения отрицательного мнения" выше, Группа должна была консолидировать организацию XYZ и учитывать приобретение на основании предварительно оцененных сумм. Мы пришли к выводу о том, что прочая информация по той же причине содержит существенные искажения применительно к количественным показателям или другим элементам отчета X, на которые оказывает влияние невключение в консолидацию организации XYZ.

Ключевые вопросы аудита

Ответственность руководства и лиц, отвечающих за корпоративное управление, за финансовую отчетность

(далее...)

**Типичная
ошибка**

Требования стандарта МСА 720 достаточно сложны.

Поэтому еще не все аудиторы в них разобрались.

Возникают оригинальные версии.



Ответственность руководства и лиц, отвечающих за корпоративное управление

МСА 700

Ответственность руководства аудируемого лица за финансовую отчетность

34. В этом разделе аудиторского заключения должна быть описана ответственность руководства за следующее (см. [пункты A45 - A48](#)):

(а) за подготовку данной финансовой отчетности в соответствии с применимой концепцией подготовки финансовой отчетности и за систему внутреннего контроля, которая, по мнению руководства, необходима для подготовки финансовой отчетности, не содержащей существенных искажений вследствие недобросовестных действий или ошибок;

(b) за оценку способности организации продолжать непрерывно свою деятельность <1> и уместности применения допущения о непрерывности деятельности, используемого в бухгалтерском учете, а также надлежащего характера раскрытия, если применимо, сведений, относящихся к непрерывности деятельности. Разъяснение ответственности руководства за выполнение этой оценки должно включать описание того, в каких случаях применение допущения о непрерывности деятельности, используемого в бухгалтерском учете, уместно (см. [пункт A48](#)).

<1> МСА 570 (пересмотренный), [пункт 2](#).

35. В этом разделе аудиторского заключения также должны быть указаны лица, ответственные за осуществление надзора за процессом составления финансовой отчетности, **если лица, ответственные за выполнение такого надзора, отличны от лиц, выполняющих обязанности, описанные в [пункте 34](#) выше.** В этом случае в заголовке данного раздела должно быть также сделано указание на "лиц, отвечающих за корпоративное управление" или использован термин, применимый в контексте нормативно-правовой базы конкретной юрисдикции (см. [пункт A49](#)).

Надзор за составлением финансовой отчетности (см. пункт 35)

A49. Если некоторые (но не все) лица, участвующие в осуществлении надзора за составлением финансовой отчетности, также участвуют в подготовке финансовой отчетности, то описание, как того требует пункт 35 настоящего стандарта, вероятно, необходимо будет изменить, чтобы надлежащим образом отразить конкретные обстоятельства организации. **Когда за надзор над составлением финансовой отчетности и за подготовку финансовой отчетности отвечают одни и те же лица, ссылка на ответственность за надзор не требуется.**

В тексте данных примеров аудиторских заключений может потребоваться замена терминов "руководство" и "лица, отвечающие за корпоративное управление" другими

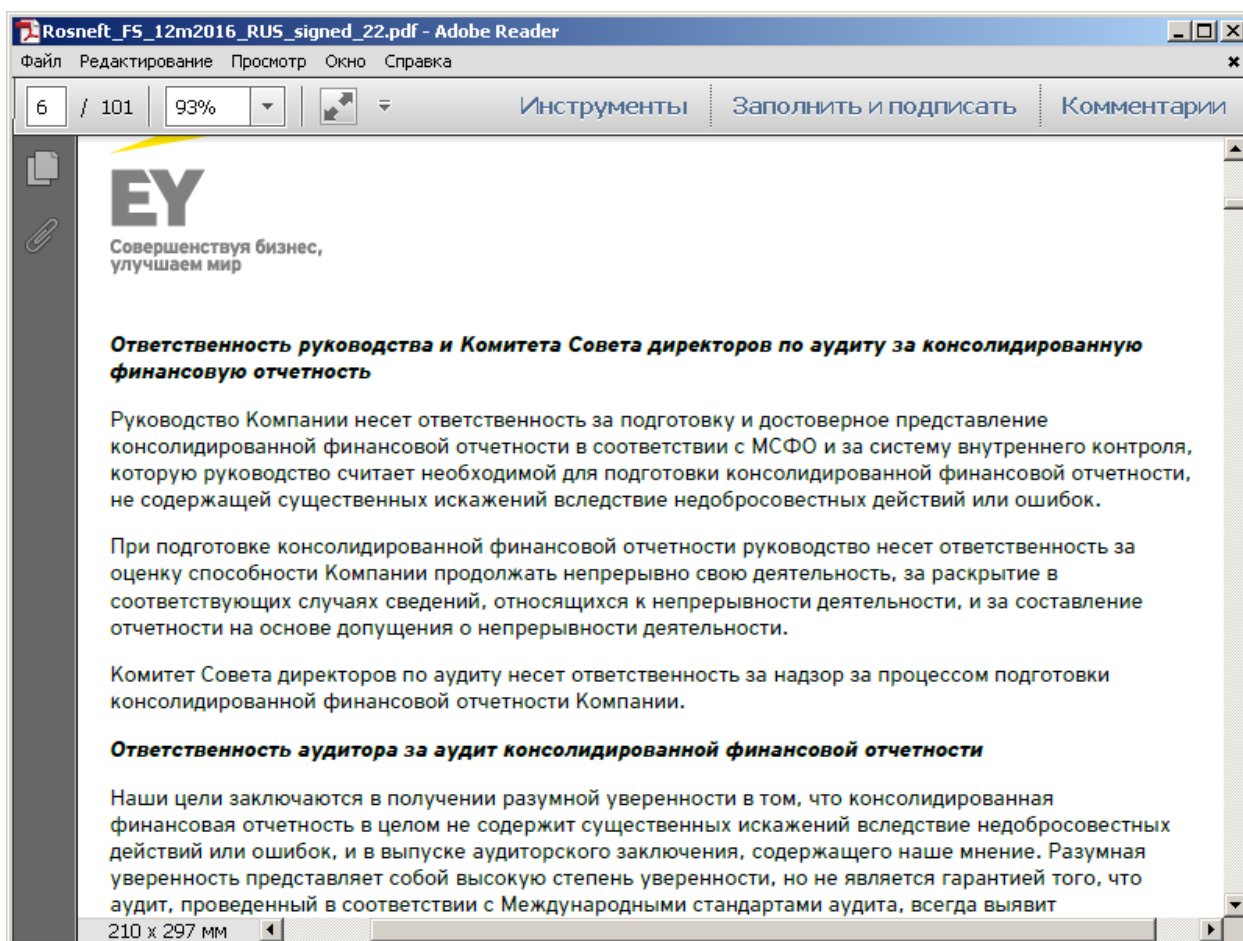
терминами, уместными в соответствии с правовым регулированием конкретной юрисдикции.

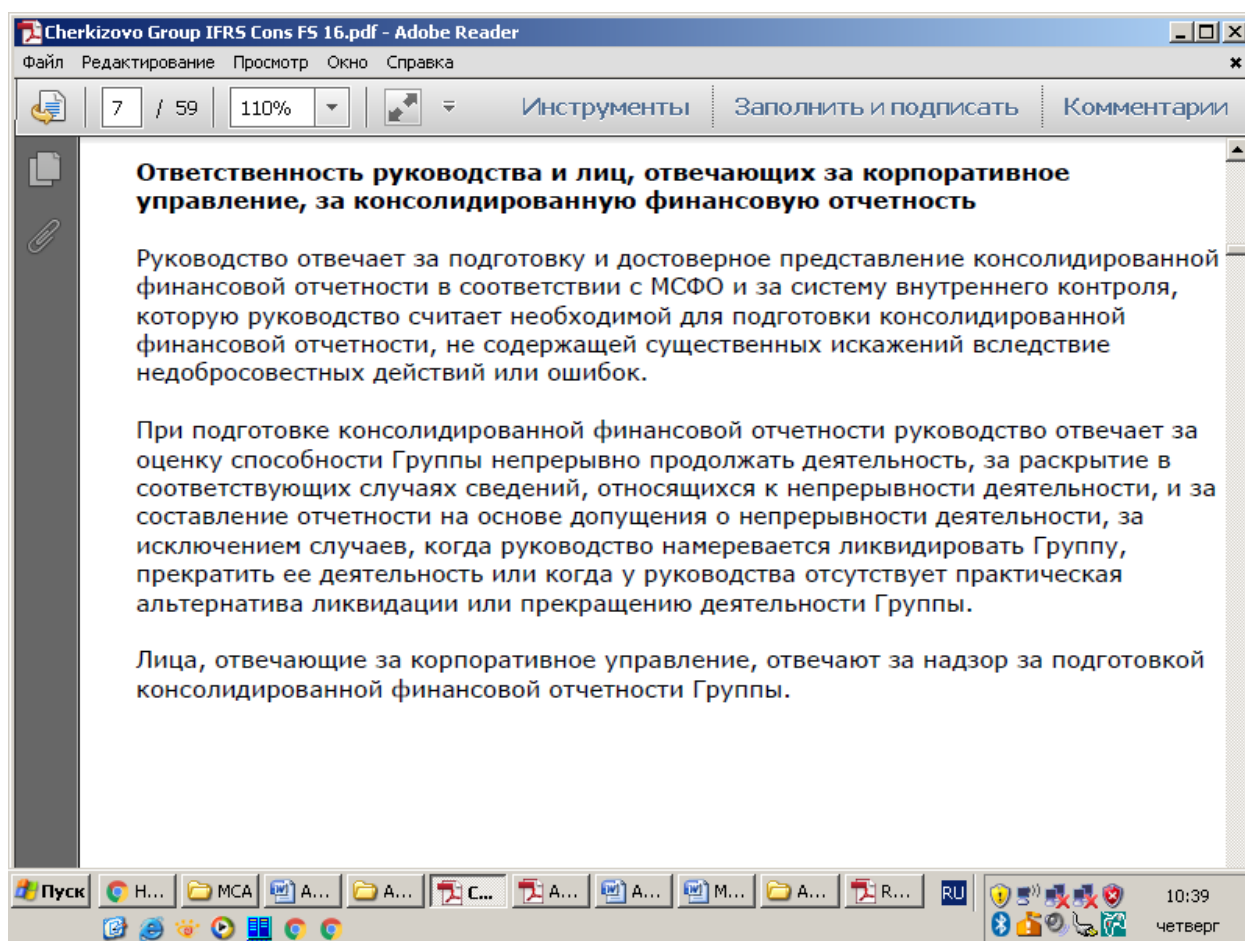
ЛОКУ нет, только руководство	ЛОКУ есть
Ответственность руководства аудируемого лица за годовую бухгалтерскую отчетность Руководство несет ответственность за подготовку и достоверное представление указанной годовой бухгалтерской (финансовой) отчетности в соответствии с правилами составления бухгалтерской (финансовой) отчетности, установленными в Российской Федерации, и за систему внутреннего контроля, которую руководство считает необходимой для подготовки годовой бухгалтерской (финансовой) отчетности, не содержащей существенных искажений вследствие недобросовестных действий или ошибок. При подготовке годовой бухгалтерской (финансовой) отчетности руководство несет ответственность за оценку способности аудируемого лица продолжать непрерывно свою деятельность, за раскрытие в соответствующих случаях сведений, относящихся к непрерывности деятельности, и за составление отчетности на основе допущения о непрерывности деятельности, за исключением случаев, когда руководство намеревается ликвидировать аудируемое лицо, прекратить его деятельность или когда у него отсутствует какая-либо иная реальная альтернатива, кроме ликвидации или прекращения деятельности.	Ответственность руководства и [членов совета директоров] аудируемого лица за годовую бухгалтерскую (финансовую) отчетность Руководство несет ответственность за подготовку и достоверное представление данной годовой бухгалтерской (финансовой) отчетности в соответствии с правилами составления бухгалтерской (финансовой) отчетности, установленными в Российской Федерации, и за систему внутреннего контроля, которую руководство считает необходимой для подготовки годовой бухгалтерской (финансовой) отчетности, не содержащей существенных искажений вследствие недобросовестных действий или ошибок. При подготовке годовой бухгалтерской (финансовой) отчетности руководство несет ответственность за оценку способности аудируемого лица продолжать непрерывно свою деятельность, за раскрытие в соответствующих случаях сведений, относящихся к непрерывности деятельности, и за составление отчетности на основе допущения о непрерывности деятельности, за исключением случаев, когда руководство намеревается ликвидировать аудируемого лица, прекратить ее деятельность или когда у него отсутствует какая-либо иная реальная альтернатива, кроме ликвидации или прекращения деятельности.
	[Члены совета директоров] несут ответственность за надзор за подготовкой годовой бухгалтерской (финансовой) отчетности аудируемого лица.

Ответственность аудитора за аудит годовой бухгалтерской (финансовой) отчетности	Ответственность аудитора за аудит годовой бухгалтерской (финансовой) отчетности
Мы осуществляем информационное взаимодействие с руководством аудируемого лица, доводя до их сведения, помимо прочего, информацию о запланированном объеме и сроках аудита, а также о существенных замечаниях по результатам аудита, в том числе о значительных недостатках системы внутреннего контроля, которые мы выявляем в процессе аудита.	Мы осуществляем информационное взаимодействие с членами совета директоров аудируемого лица, доводя до их сведения, помимо прочего, информацию о запланированном объеме и сроках аудита, а также о существенных замечаниях по результатам аудита, в том числе о значительных недостатках системы внутреннего контроля, которые мы выявляем в процессе аудита.
	<i>(для компаний, чьи ценные бумаги допущены к организованным торгам)</i> Мы также предоставляем членам совета директоров аудируемого лица заявление о том, что мы соблюдали все соответствующие этические требования в отношении независимости и информировали этих лиц обо всех взаимоотношениях и прочих вопросах, которые можно обоснованно считать оказывающими влияние на независимость аудитора, а в необходимых случаях – о соответствующих мерах предосторожности. Из тех вопросов, которые мы довели до сведения членов совета директоров аудируемого лица, мы определили вопросы, которые были наиболее значимы для аудита годовой бухгалтерской (финансовой) отчетности за текущий период и, следовательно, являются ключевыми вопросами аудита. Мы описываем эти вопросы в нашем аудиторском заключении, кроме случаев, когда публичное раскрытие информации об этих вопросах запрещено законом или нормативным актом, или когда в крайне редких случаях мы приходим к

	выводу о том, что информация о каком-либо вопросе не должна быть сообщена в нашем заключении, так как можно обоснованно предположить, что отрицательные последствия сообщения такой информации превысят общественно значимую пользу от ее сообщения.
--	--

Позиция Совета по аудиторской деятельности: указывать название – Совет директоров, Наблюдательный Совет и т.д.:





ОТВЕТСТВЕННОСТЬ РУКОВОДСТВА И ГЕНЕРАЛЬНОГО ДИРЕКТОРА ООО «ТКС-УПРАВЛЕНИЕ» УПРАВЛЯЮЩЕЙ ОРГАНИЗАЦИИ АУДИРУЕМОГО ЛИЦА ЗА ГОДОВУЮ БУХГАЛТЕРСКУЮ ОТЧЕТНОСТЬ

Руководство несет ответственность за подготовку и достоверное представление указанной годовой бухгалтерской отчетности в соответствии с правилами составления бухгалтерской отчетности, установленными в Российской Федерации, и за систему внутреннего контроля, которую руководство считает необходимой для подготовки годовой бухгалтерской отчетности, не содержащей существенных искажений вследствие недобросовестных действий или ошибок.

При подготовке годовой бухгалтерской отчетности руководство несет ответственность за оценку способности аудируемого лица продолжать непрерывно свою деятельность, за раскрытие в соответствующих случаях сведений, относящихся к непрерывности деятельности, и за составление отчетности на основе допущения о непрерывности деятельности, за исключением случаев, когда руководство намеревается ликвидировать аудируемое лицо, прекратить его деятельность или когда у него отсутствует какая-либо иная реальная альтернатива, кроме ликвидации или прекращения деятельности.

Генеральный директор ООО «ТКС-Управление» управляющей организации несет ответственность за надзор за подготовкой годовой бухгалтерской отчетности аудируемого лица.

АУДИТОРСКОЕ ЗАКЛЮЧЕНИЕ О ГОДОВОЙ БУХГАЛТЕРСКОЙ ОТЧЕТНОСТИ**ПАО «Ижсталь»****за период с 1 января по 31 декабря 2017 года**

полученными в ходе аудита, и не содержит ли прочая информация иных возможных существенных искажений. Если при ознакомлении с годовым отчетом исполнительного органа мы приходим к выводу о том, что в нем содержится существенное искажение, мы должны довести это до сведения руководства аудируемого лица и Председателя Комитета по аудиту Совета директоров ПАО «Мечел» и потребовать внесения изменения в годовой отчет.

Ответственность руководства аудируемого лица и Председателя Комитета по аудиту Совета директоров ПАО «Мечел» за годовую бухгалтерскую отчетность

Руководство несет ответственность за подготовку и достоверное представление данной годовой бухгалтерской отчетности в соответствии с правилами составления бухгалтерской отчетности, установленными в Российской Федерации, и за систему внутреннего контроля, которую руководство считает необходимой для подготовки годовой бухгалтерской отчетности, не содержащей существенных искажений вследствие недобросовестных действий или ошибок.

При подготовке годовой бухгалтерской отчетности руководство несет ответственность за оценку способности аудируемого лица продолжать непрерывно свою деятельность, за раскрытие в соответствующих случаях сведений, относящихся к непрерывности деятельности, и за составление отчетности на основе допущения о непрерывности деятельности, за исключением случаев, когда руководство намеревается ликвидировать аудируемого лица, прекратить ее деятельность или когда у него отсутствует какая-либо иная реальная альтернатива, кроме ликвидации или прекращения деятельности.

Председатель Комитета по аудиту Совета директоров ПАО «Мечел» несет ответственность за надзор за подготовкой годовой бухгалтерской отчетности аудируемого лица.

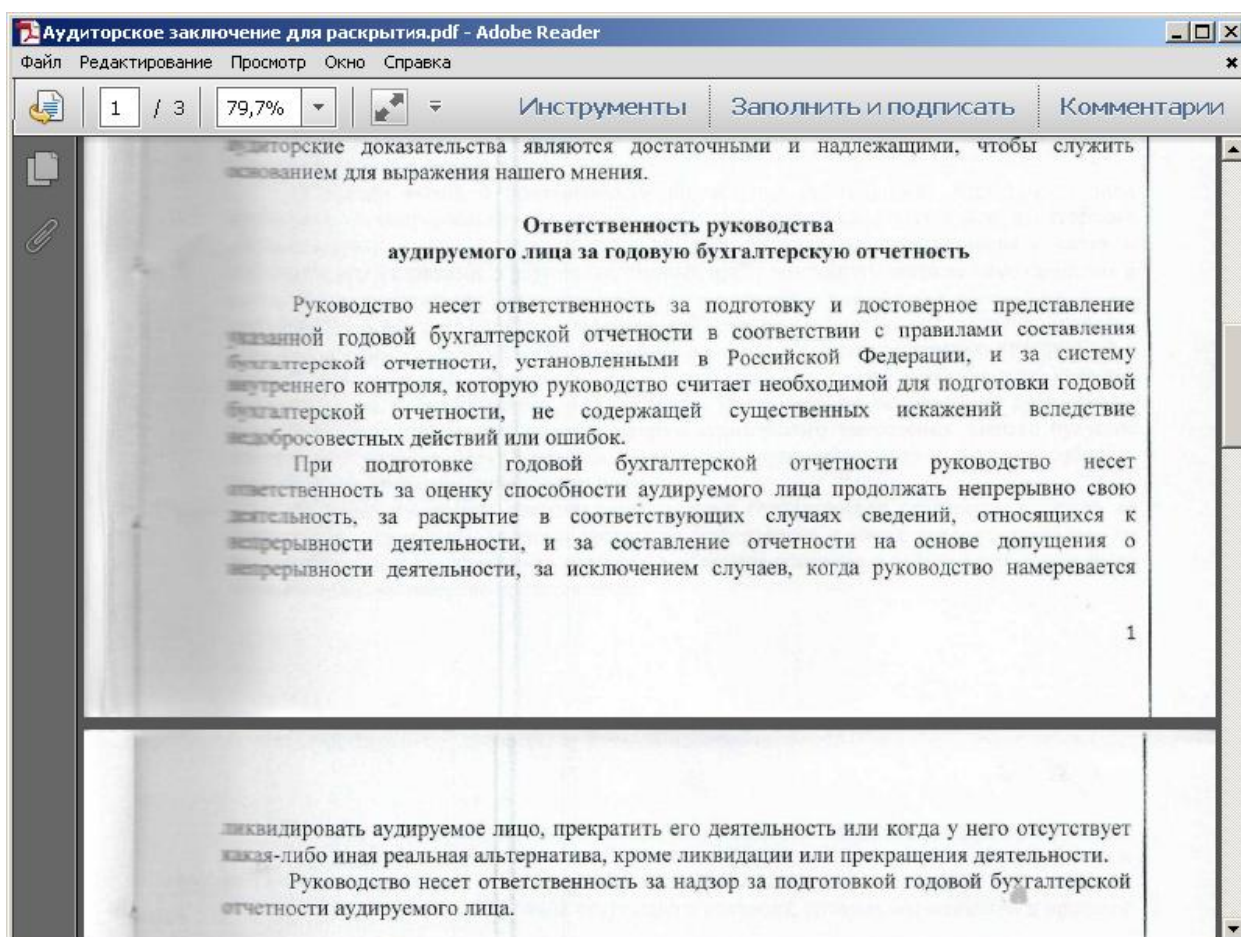
**Типичная
Ошибка**

Если у аудируемого лица нет ЛОКУ, в третьем абзаце просто заменяют «ЛОКУ» на «руководство», получается:

«Руководство несет ответственность за надзор за подготовкой годовой бухгалтерской (финансовой) отчетности аудируемого лица».

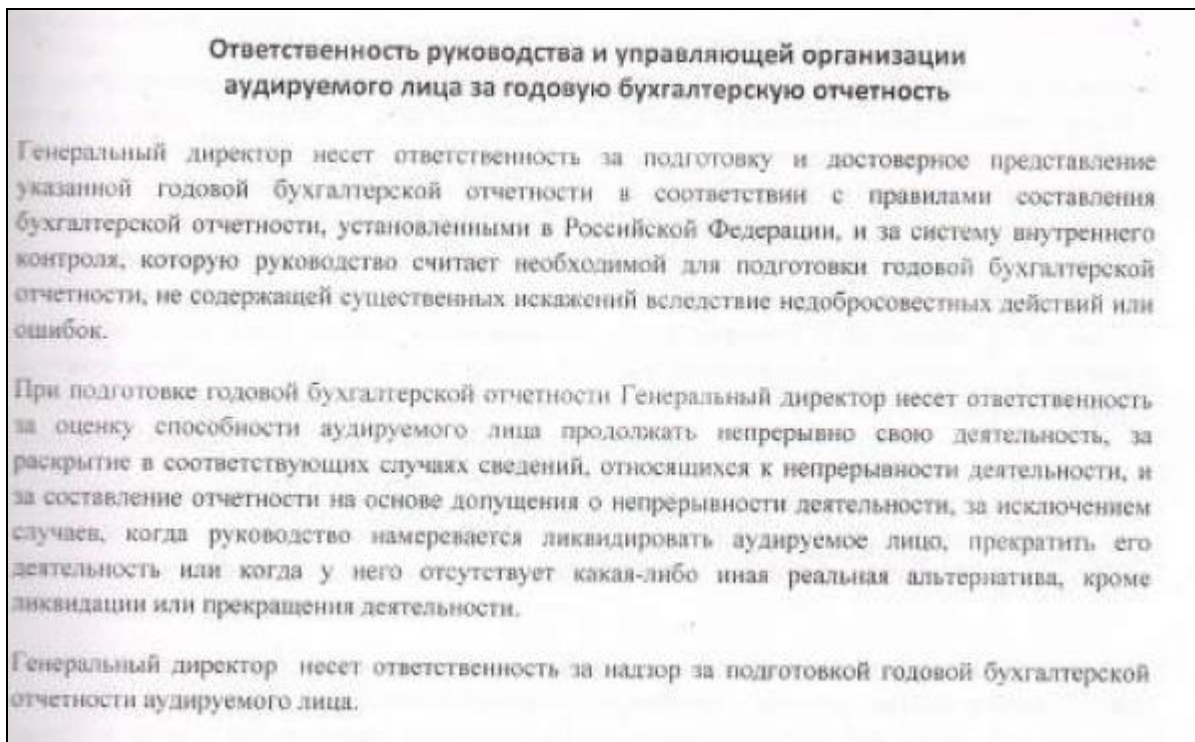
Это неправильно: МСА 700

А49. Когда за надзор над составлением финансовой отчетности и за подготовку финансовой отчетности отвечают одни и те же лица, ссылка на ответственность за надзор не требуется.



**Типичная
Ошибка**

Несоответствие ЛОКУ, указанного в названии раздела с содержанием третьего абзаца.

**Типичная
Ошибка**

В аудиторском заключении сначала идет раздел с названием **«Ответственность руководства аудируемого лица за годовую бухгалтерскую (финансовую) отчетность»**, то есть вроде как ЛОКУ нет.

А затем в разделе **«Ответственность аудитора...»** написано «Мы осуществляем информационное взаимодействие с лицами, отвечающими за корпоративное управление аудируемого лица...»

В итоге непонятно, есть ли у аудируемого лица ЛОКУ, и если есть, почему не указана их ответственность за отчетность, а если их нет, то с кем взаимодействовал аудитор?



Ответственность аудитора

МСА 700

37. Аудиторское заключение должно включать раздел, озаглавленный "Ответственность аудитора за аудит финансовой отчетности".

38. Этот раздел аудиторского заключения должен содержать заявления о том, что (см. [пункт A50](#)):

(а) цель аудитора состоит в том, чтобы:

(i) получить разумную уверенность в том, что финансовая отчетность не содержит существенных искажений вследствие недобросовестных действий или ошибок;

(ii) выпустить аудиторское заключение, включающее аудиторское мнение (см. [пункт A51](#));

(b) разумная уверенность представляет собой высокую степень уверенности, но не является гарантией того, что аудит, проведенный в соответствии с Международными стандартами аудита, всегда может выявить имеющееся существенное искажение;

(c) искажения могут возникать в результате недобросовестных действий или ошибок, в связи с этим аудитор должен:

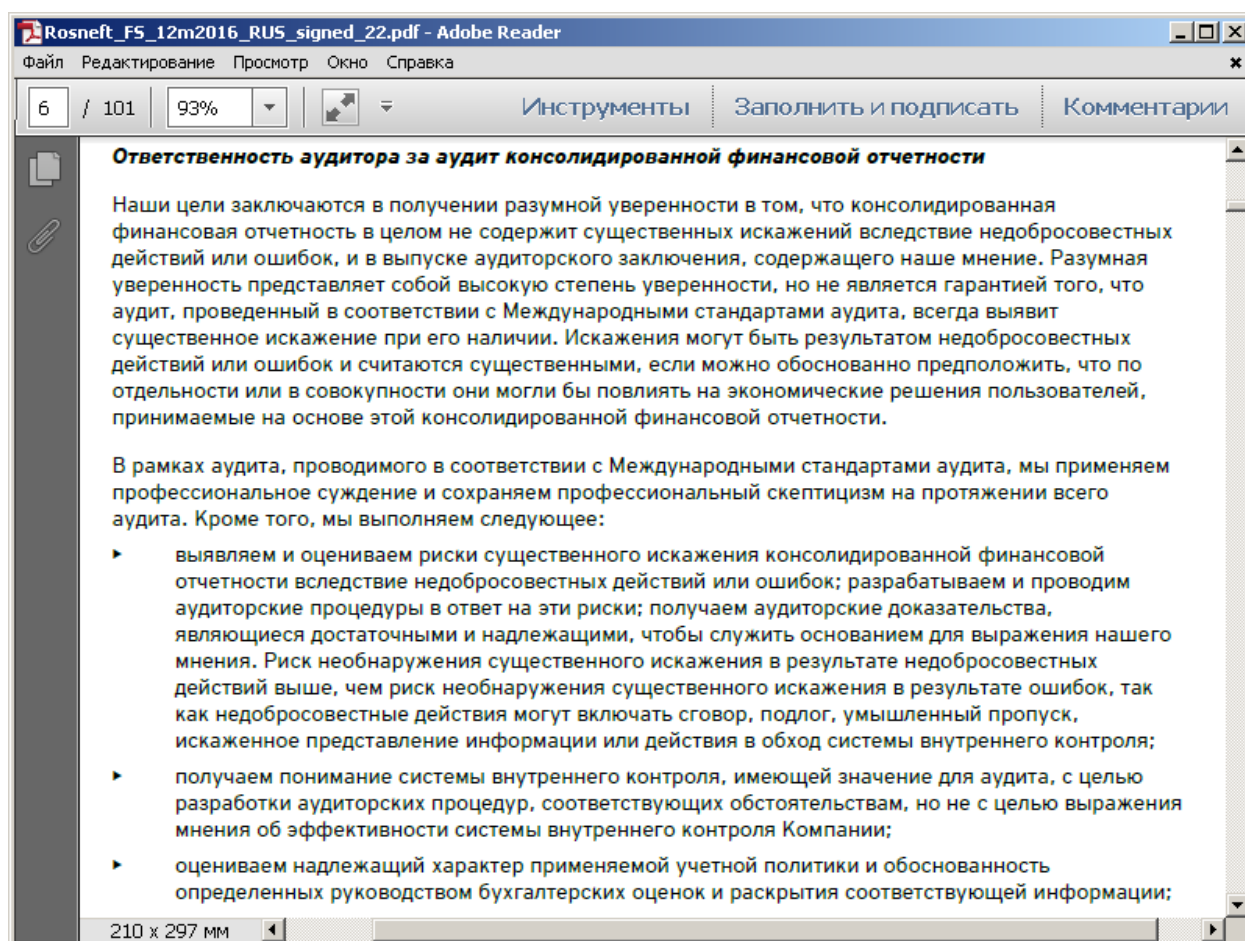
(i) либо пояснять, что они считаются существенными, если можно достаточно обоснованно предположить, что в отдельности или в совокупности они могут повлиять на экономические решения, принимаемые пользователями на основе этой финансовой отчетности <1>;

<1> МСА 320 "Существенность при планировании и проведении аудита", [пункт 2](#).

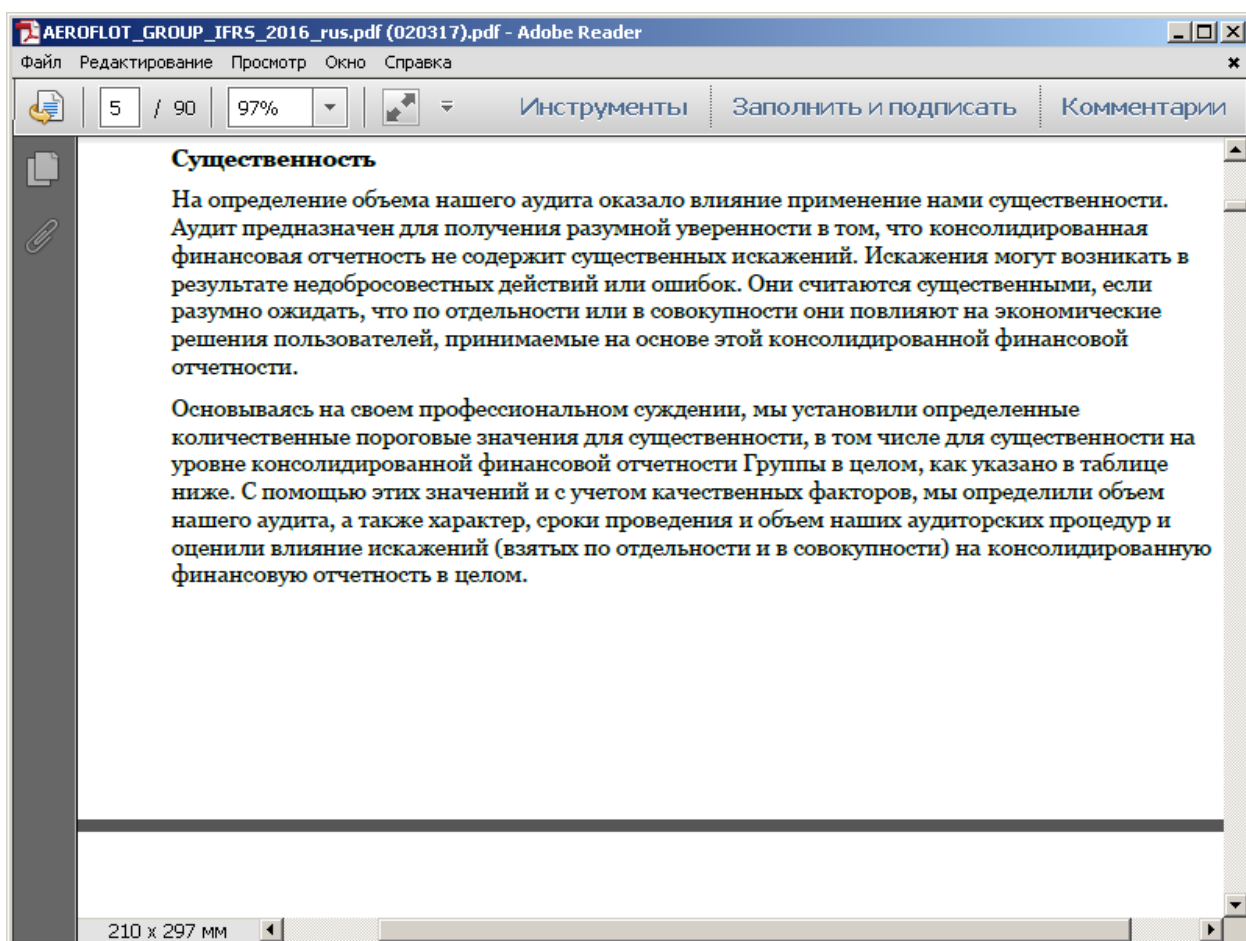


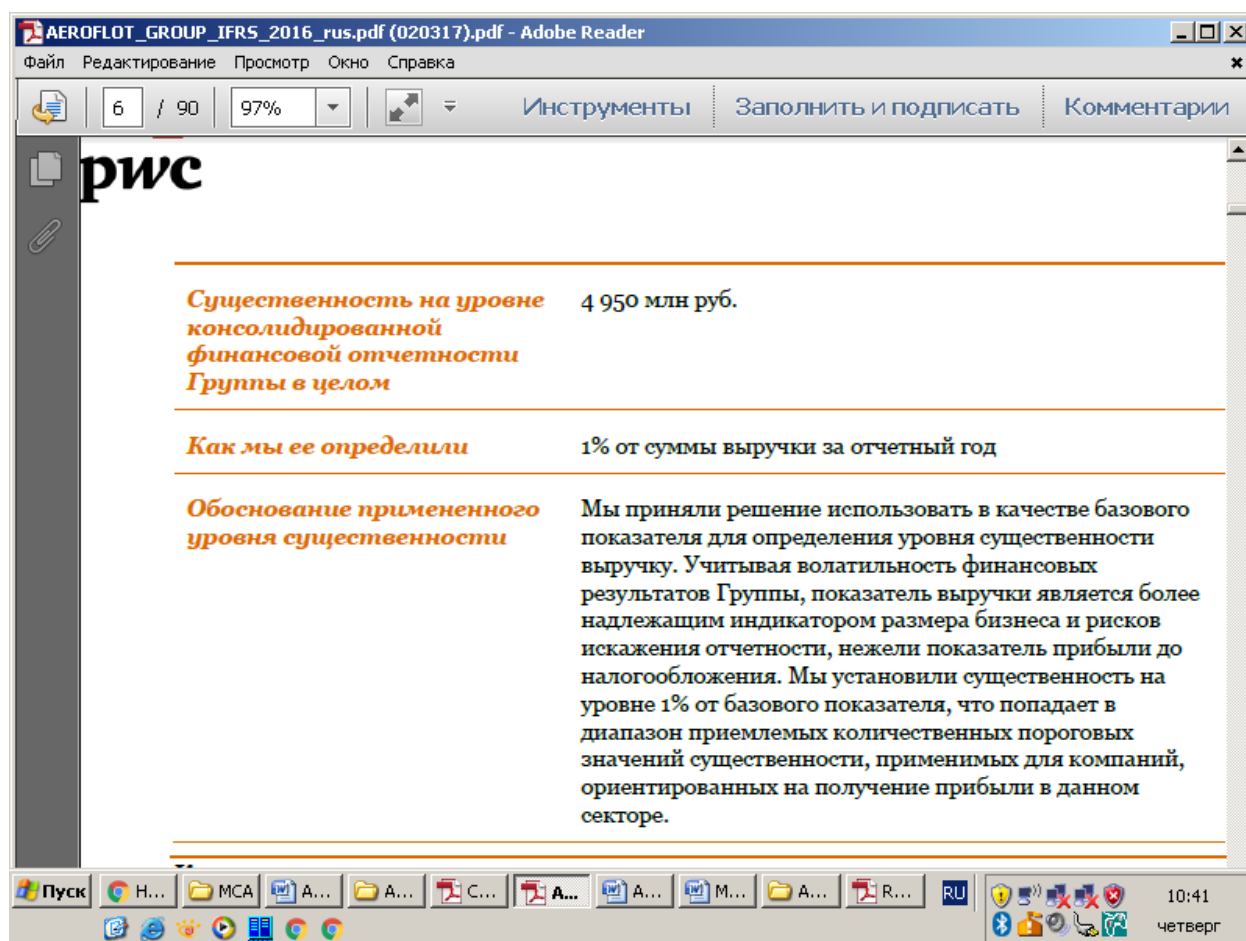
Важно! Существенность в аудиторском заключении описывается в ДВУХ вариантах (на выбор аудиторской организации):

- 1) Только текст: существенным считается то, что... (такой вариант рекомендован САД для составления заключений)
- 2) Когда приводится РАСЧЕТ существенности (такой вариант применяет компания PWC).



(ii) либо предоставить определение или описание существенности в соответствии с применимой концепцией подготовки финансовой отчетности (см. [пункт A52](#)).







Ключевые вопросы аудита

- Учет торговой деятельности в Европе;
- Оценка нетоварных финансовых производных инструментов.

Наша методология аудита предполагает определение существенности и оценку рисков существенного искажения консолидированной финансовой отчетности. В частности, мы проанализировали, в каких областях руководство выносило субъективные суждения, например, в отношении значимых бухгалтерских оценок, что включало применение допущений и рассмотрение будущих событий, с которыми в силу их характера связана неопределенность. Мы также рассмотрели риск обхода средств внутреннего контроля руководством, включая, помимо прочего, оценку наличия признаков необъективности руководства, которая создает риск существенного искажения вследствие недобросовестных действий.

Существенность

На определение объема нашего аудита оказало влияние применение нами существенности. Аудит предназначен для получения разумной уверенности в том, что консолидированная финансовая отчетность не содержит существенных искажений. Искажения могут возникать в результате недобросовестных действий или ошибок. Они считаются существенными, если разумно ожидать, что по отдельности или в совокупности они повлияют на экономические решения пользователей, принимаемые на основе этой консолидированной финансовой отчетности.

Основываясь на своем профессиональном суждении, мы установили определенные количественные пороговые значения для существенности, в том числе для существенности на уровне консолидированной финансовой отчетности Группы в целом, как указано в таблице ниже. С помощью этих значений и с учетом качественных факторов, мы определили объем нашего аудита, а также характер, сроки проведения и объем наших аудиторских процедур и оценили влияние искажений (взятых по отдельности и в совокупности), при наличии таковых, на консолидированную финансовую отчетность в целом.

Существенность на уровне консолидированной финансовой отчетности Группы в целом 7 000 млн руб.

Как мы ее определили

4% от скорректированной прибыли до налогообложения без учета курсовых разниц, чистой прибыли от выбытия долей участия в совместных предприятиях и доли в курсовых разницах совместных предприятий за вычетом эффекта налога на прибыль.

Обоснование примененного уровня существенности

Мы приняли решение использовать в качестве базового показателя для определения уровня существенности прибыль до налогообложения, потому что, по нашему мнению, именно этот базовый показатель наиболее часто применяется пользователями для оценки результатов деятельности Группы, кроме того, он является общепризнанным базовым показателем. Использование скорректированной прибыли до налогообложения снижает эффект волатильности (который может быть существенным), вызванной факторами, носящими разовый характер, такими как прибыль от выбытия активов и курсовые разницы, и обеспечивает более стабильную основу для определения уровня существенности, учитывая в основном базовую прибыльность операций Группы.

Мы выбрали значение 4%, которое находится в пределах диапазона приемлемых количественных пороговых значений существенности, применимых для предприятий, ориентированных на получение прибыли в данном секторе экономики, и соответствует значению, использованному в предыдущем году.

Ключевые вопросы аудита

Ключевые вопросы аудита – это вопросы, которые, согласно нашему профессиональному суждению, являлись наиболее значимыми для нашего аудита консолидированной финансовой отчетности за текущий период. Эти вопросы были рассмотрены в контексте нашего аудита консолидированной финансовой отчетности в целом и при формировании нашего мнения об этой отчетности, и мы не выражаем отдельного мнения по этим вопросам.



Существенность на уровне консолидированной финансовой отчетности Группы в целом	2 600 млн рублей
Как мы ее определили	2,5% от скорректированной EBITDA Группы, скорректированной с учетом некоторых разовых статей
Обоснование примененного уровня существенности	Мы приняли решение использовать в качестве базового показателя для определения уровня существенности скорректированный показатель EBITDA, потому что мы считаем, что именно этот базовый показатель наиболее часто рассматривают пользователи для оценки результатов деятельности Группы. Мы установили существенность на уровне 2,5%, что попадает в диапазон приемлемых количественных пороговых значений существенности, используемых в отношении коммерческих организаций данного сектора.

39. Раздел аудиторского заключения "Ответственность аудитора за аудит финансовой отчетности" должен также (см. [пункт A50](#)):

(а) содержать заявление о том, что в рамках аудита, проводимого в соответствии с Международными стандартами аудита, аудитор применяет профессиональное суждение и сохраняет профессиональный скептицизм на протяжении всего аудита;

(б) включать описание аудита с указанием того, что аудитор несет ответственность за следующее:

(i) выявление и оценку рисков существенного искажения финансовой отчетности вследствие недобросовестных действий или ошибок; разработку и проведение аудиторских процедур в ответ на эти риски; получение аудиторских доказательств, являющихся достаточными и надлежащими, чтобы служить основанием для выражения аудиторского мнения. Риск невыявления существенного искажения в результате недобросовестных действий выше, чем риск невыявления существенного искажения в результате ошибки, так как недобросовестные действия могут включать сговор, подлог, умышленное неотражение или искаженное представление данных или действия в обход системы внутреннего контроля;

(ii) получение понимания системы внутреннего контроля, имеющей значение для аудита, с целью разработки аудиторских процедур, соответствующих конкретным обстоятельствам, но не с целью выражения мнения об эффективности системы внутреннего контроля организации. В тех случаях, когда аудитор также несет ответственность за выражение мнения об эффективности системы внутреннего контроля, наряду с аудитом финансовой отчетности, он должен исключить фразу о том, что рассмотрение аудитором системы внутреннего контроля выполнялось не с целью выражения мнения об эффективности системы внутреннего контроля организации;

(iii) оценку надлежащего характера применяемой учетной политики, а также обоснованности оценочных значений, рассчитанных руководством, и соответствующего раскрытия информации руководством;

(iv) вывод о правомерности применения руководством допущения о непрерывности деятельности, используемого в бухгалтерском учете, а на основании полученных аудиторских доказательств - вывод о том, имеется ли существенная неопределенность в связи с событиями или условиями, в результате которых могут возникнуть значительные сомнения в способности организации продолжать непрерывно свою деятельность. Если аудитор пришел к выводу о наличии существенной неопределенности, он должен обратить внимание в аудиторском заключении на соответствующую раскрываемую в финансовой отчетности информацию или, если такого раскрытия информации недостаточно, модифицировать мнение. Выводы аудитора основываются на аудиторских доказательствах, полученных до даты аудиторского заключения. Однако будущие события или условия могут привести к тому, что организация утратит способность продолжать непрерывно свою деятельность;

(v) если финансовая отчетность подготовлена в соответствии с концепцией достоверного представления, оценку общего представления финансовой отчетности, ее структуры и содержания, включая раскрытие информации, а также того, представляет ли финансовая отчетность лежащие в ее основе операции и события так, чтобы было обеспечено достоверное представление о них;

(с) если применяется МСА 600 <1>, включать дополнительное описание ответственности аудитора для задания по аудиту группы с указанием того, что:

<1> МСА 600 "Особенности аудита финансовой отчетности группы (включая работу аудиторов компонентов)".

(i) аудитор несет ответственность за получение достаточных надлежащих аудиторских доказательств в отношении финансовой информации об организациях или хозяйственной деятельности внутри группы для того, чтобы выразить мнение о финансовой отчетности группы;

(ii) аудитор несет ответственность за общее руководство заданием по аудиту группы, осуществление надзора за ходом аудита и его выполнение;

(iii) аудитор несет полную ответственность за аудиторское мнение.

40. Раздел "Ответственность аудитора за аудит финансовой отчетности" аудиторского заключения должен также (см. пункт A50):

(а) указывать на то, что аудитор осуществляет информационное взаимодействие с лицами, отвечающими за корпоративное управление, доводя до их сведения, помимо прочего, информацию о запланированном объеме и сроках аудита и о значимых вопросах, выявленных в ходе аудита, в том числе о значительных недостатках системы внутреннего контроля, которые аудитор выявляет в процессе аудита;

(б) при аудите финансовой отчетности организаций, ценные бумаги которых допущены к организованным торгам, указывать на то, что аудитор предоставляет лицам, отвечающим за корпоративное управление, заявление о том, что он выполнял все соответствующие этические требования в отношении независимости и довел до их сведения информацию обо всех взаимоотношениях и прочих вопросах, которые можно обоснованно считать оказывающими влияние на независимость аудитора, и, если необходимо, обо всех соответствующих мерах предосторожности;

(с) **при аудите финансовой отчетности организаций, ценные бумаги которых допущены к организованным торгам**, и других организаций, в отношении которых в соответствии с **МСА 701** сообщается информация о ключевых вопросах аудита, указывать на то, что из числа вопросов, доведенных до сведения лиц, отвечающих за корпоративное управление, аудитор выбирает вопросы, являющиеся наиболее значимыми для аудита финансовой отчетности за текущий период и, следовательно, представляющие собой ключевые вопросы аудита. Аудитор раскрывает эти вопросы в аудиторском заключении, кроме случаев, когда публичное раскрытие информации об этих вопросах запрещено законом или нормативным актом или когда, в крайне редких случаях, аудитор приходит к выводу о том, что информация о каком-либо вопросе не должна быть сообщена в аудиторском заключении, так как можно с достаточным основанием предположить, что отрицательные последствия сообщения такой информации превысят общественно значимую пользу от ее сообщения (см. [пункт A53](#)).

МСА 705

Описание ответственности аудитора за проведение аудита финансовой отчетности в случаях, когда аудитор отказывается выразить мнение о финансовой отчетности

28. Если аудитор отказывается выразить мнение о финансовой отчетности вследствие невозможности получить достаточные надлежащие аудиторские доказательства, он должен ***скорректировать описание ответственности аудитора***, которое требуется согласно пунктам 39 - 41 МСА 700 (пересмотренного), включив в него **только следующее** (см. [пункт A25](#)):

(а) указание на то, что обязанность аудитора состоит в проведении аудита финансовой отчетности организации в соответствии с Международными стандартами аудита и в выпуске аудиторского заключения;

(b) указание на то, что, однако, вследствие обстоятельства или обстоятельств, указанных в разделе "Основание для отказа от выражения мнения", аудитор не смог получить достаточные надлежащие аудиторские доказательства для обоснования мнения аудитора о финансовой отчетности;

(с) указание на независимость аудитора и другие этические обязанности согласно пункту 28(с) МСА 700 (пересмотренного).

Мнение, Мнение с оговоркой Отрицательное мнение	Отказ от выражения мнения
Наша цель состоит в получении разумной уверенности в том, что годовая консолидированная финансовая отчетность не содержит существенных искажений вследствие недобросовестных действий или ошибок, и в составлении аудиторского заключения, содержащего наше мнение. (далее по тексту...)	Наша ответственность заключается в проведении аудита консолидированной финансовой отчетности Группы в соответствии с Международными стандартами аудита и предоставлении аудиторского заключения. Однако вследствие значимости вопроса, указанного в разделе «Основание для отказа от выражения мнения» нашего заключения, мы не смогли получить достаточные надлежащие аудиторские доказательства для обоснования мнения аудитора о данной ... отчетности. Мы независимы...



...:

Мы осуществляем информационное взаимодействие с лицами, отвечающими за корпоративное управление руководством аудируемого лица, доводя до его сведения, помимо прочего, информацию о запланированном объеме и сроках аудита, а также о существенных замечаниях по результатам аудита, в том числе о значительных недостатках системы внутреннего контроля, которые мы выявляем в процессе аудита.

Имя руководителя аудита

МСА 700

46. Имя руководителя аудита должно быть указано в аудиторском заключении при проведении аудита полного комплекта финансовой отчетности общего назначения организаций, **ценные бумаги которых допущены к организованным торгам**, за исключением редких случаев, когда можно обоснованно ожидать, что такое раскрытие информации может создать угрозу личной безопасности. В тех редких случаях, когда аудитор намерен не указывать имя руководителя аудита в аудиторском заключении, он должен обсудить это намерение с лицами, отвечающими за корпоративное управление, чтобы довести до их сведения оценку вероятности существования значительной угрозы личной безопасности и серьезности этой угрозы (см. [пункты A61 - A63](#)).



Важно!

Руководитель аудита не обязан подписывать аудиторское заключение.

То есть, возможно два варианта:

- 1) Подписывает аудиторское заключение другой аудитор (например, руководитель)
- 2) Руководитель аудита, он же и подписывает аудиторское заключение.

В примерных формах аудиторских заключений представлен второй вариант:

Руководитель задания по аудиту,
по результатам которого составлено
аудиторское заключение

[подпись]

Инициалы, фамилия

Руководитель задания, по результатам которого выпущено настоящее аудиторское заключение независимых аудиторов:



Ягнов И.А.

Акционерное общество «КПМГ»
Москва, Россия

19 февраля 2018 года

Руководитель задания по аудиту,
по результатам которого составлено
аудиторское заключение

Заместитель Генерального директора

Квалификационный аттестат аудитора
№ 05-000126, выданный на основании решения
СРОА «НП «Российская коллегия аудиторов»
от 22.06.2012 г. № 20.

Основной регистрационный номер в реестре
аудиторов и аудиторских организаций 21603057726,
член саморегулируемой организации аудиторов
«Ассоциация «Российский Союз аудиторов».
Решение о приеме в члены саморегулируемой организации аудиторов
от 03.11.2016 № 277.



Потехин В.В.

Аудиторская организация

Наименование: Общество с ограниченной ответственностью «Росэкспертиза».

Свидетельство о государственной регистрации № 183.142 выдано Московской
регистрационной палатой 23 сентября 1993 года.

Основной государственный регистрационный номер 1027739273946.

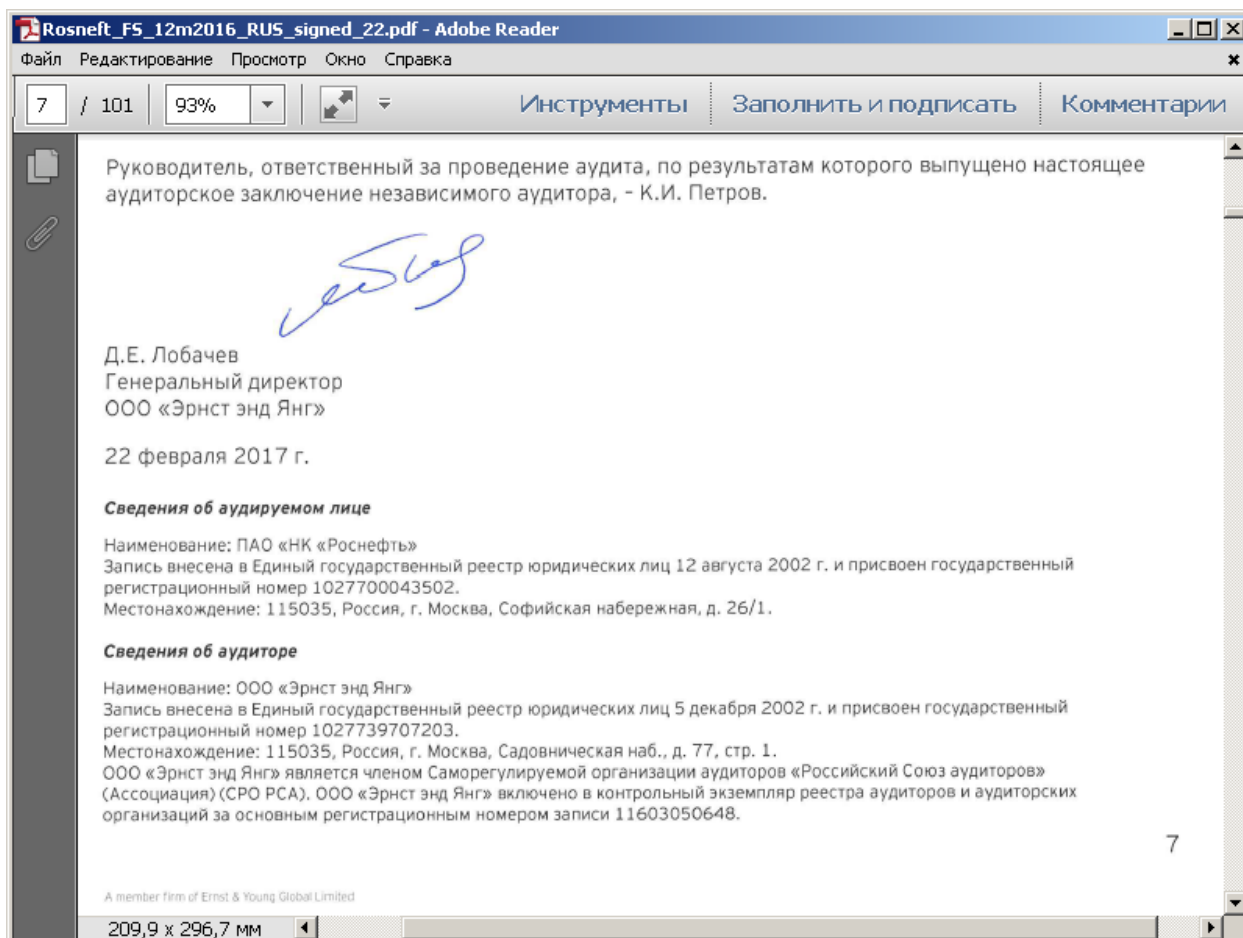
Основной регистрационный номер в Реестре
аудиторов и аудиторских организаций 11603046778,

член саморегулируемой организации аудиторов «Ассоциация «Российский Союз аудиторов».

Юридический адрес: Российская Федерация, 107078, Москва, ул. Маши Порываевой, 34.

Член Crowe Horwath International

Пример первого варианта:



Одобен
Советом по аудиторской деятельности
от 15 декабря 2016 г., протокол N 29;
с изменениями
от 22 декабря 2017 г., протокол N 37

**КЛАССИФИКАТОР
НАРУШЕНИЙ И НЕДОСТАТКОВ, ВЫЯВЛЯЕМЫХ В ХОДЕ ВНЕШНЕГО
КОНТРОЛЯ КАЧЕСТВА РАБОТЫ АУДИТОРСКИХ ОРГАНИЗАЦИЙ, АУДИТОРОВ**

N п/п	Положения нормативных правовых актов и иных документов	Содержание нарушений (недостатков)	Несущественное нарушение	Существенное нарушение		Грубое нарушение
				устранимое	неустранимое	
5.29. Международный стандарт аудита 700 (пересмотренный) "Формирование мнения и составление заключения о финансовой отчетности"						
5.29.16	пункт 46 МСА 700	В аудиторском заключении не указано имя руководителя аудита в случае, если проведен аудит полного комплекта финансовой отчетности общего назначения организации, ценные бумаги которой допущены к организованным торгам.	+			

Подпись

МСА 700

Подпись аудитора

А64. Подпись аудитора ставится либо от имени аудиторской организации, либо от имени аудитора, либо от имени аудиторской организации и от имени аудитора в зависимости от требований конкретной юрисдикции. В некоторых юрисдикциях в дополнение к своей подписи аудитор может быть обязан указать в аудиторском заключении наличие у него квалификации профессионального бухгалтера или тот факт, что аудитор или аудиторская организация (в зависимости от обстоятельств) признаны соответствующим лицензирующим органом данной юрисдикции.



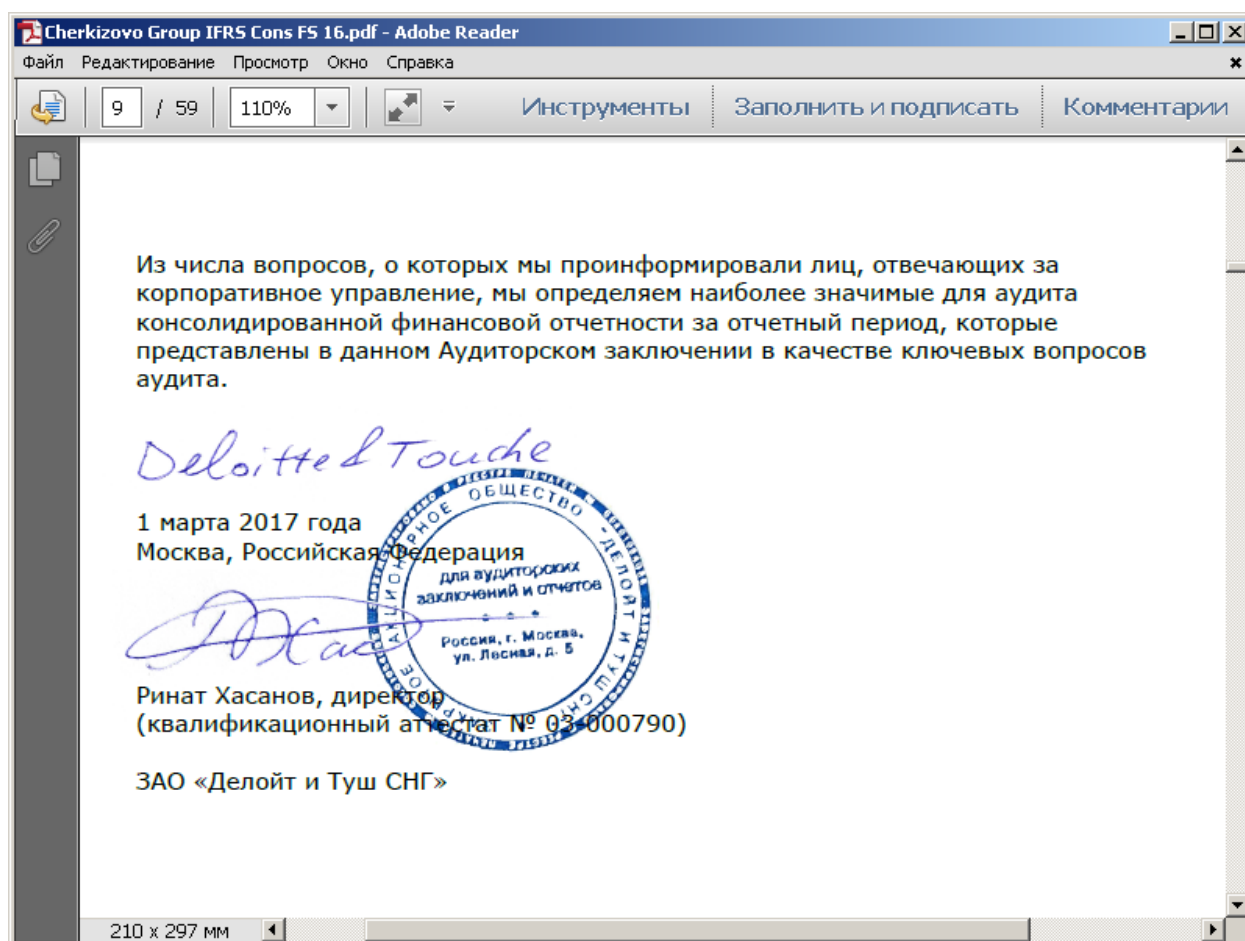
Важно!

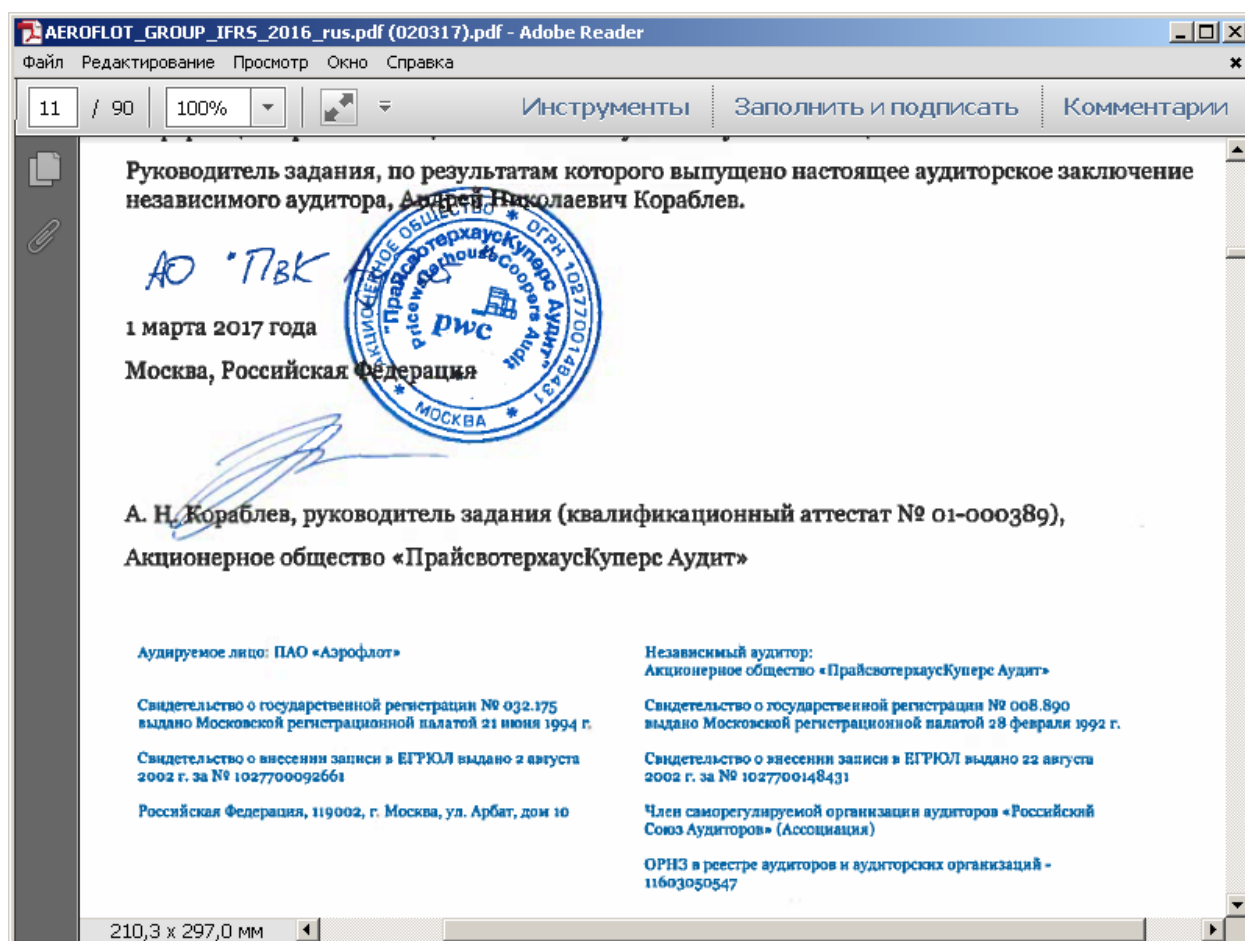
Возможно три варианта подписи:

- 1) от имени аудиторской организации,
- 2) от имени аудитора,
- 3) от имени аудиторской организации и от имени аудитора

! в зависимости от требований конкретной юрисдикции

Пример подписи от имени аудиторской организации и от имени аудитора в соответствии с международной практикой:





В России обычно от именно аудиторской организации подписывается руководитель или уполномоченное им лицо.



Руководитель задания по аудиту,
по результатам которого составлено
аудиторское заключение

Э.М. Мунирова

Генеральный директор
ЗАО «Аудиторская компания
«Самоварова и Партнеры»



О.А. Климовская

«19» февраля 2018 года

Аудиторская организация:

Закрывое акционерное общество
«Аудиторская компания «Самоварова и Партнеры»
ОГРН: 1037811057778

Место нахождения:
197101, г. Санкт-Петербург, ул. Рентгена, д. 4, лит. А, пом. 20 Н
Член Саморегулируемой организации аудиторов
Ассоциация «Содружество»
ОПНЗ 11606065198



Требуется ли ставить печать аудиторской организации на аудиторское заключение?

В МСА такого требования нет.

История аудита в России

Временные правила аудиторской деятельности (1993 год)

Каждая страница аудиторского заключения подписывается аудитором, проводившим проверку, и заверяется его личной печатью.

При проведении проверки аудиторской фирмой аудиторское заключение, кроме того, подписывается в целом руководителем аудиторской фирмы либо уполномоченным им иным должностным лицом аудиторской фирмы и заверяется печатью аудиторской фирмы.

Экономический субъект обязан предоставлять заинтересованными лицам только итоговую часть аудиторского заключения.

Сведения об аудиторской организации

МСА 700

Адрес аудитора

48. В аудиторском заключении должно быть указано место нахождения аудитора в юрисдикции, где он осуществляет свою деятельность.

Федеральный закон от 30.12.2008 N 307-ФЗ (ред. от 03.07.2016) "Об аудиторской деятельности", ст. 6 {КонсультантПлюс}:

2. Аудиторское заключение должно содержать:

4) сведения об аудиторской организации, индивидуальном аудиторе: наименование организации, фамилия, имя, отчество индивидуального аудитора, государственный регистрационный номер, место нахождения, наименование саморегулируемой организации аудиторов, членами которой являются указанные аудиторская организация или индивидуальный аудитор, номер в реестре аудиторов и аудиторских организаций;

И МСА 700 и Закон «Об аудиторской деятельности» требует указывать местонахождение. В примерных формах рекомендуется указывать адрес.

Аудиторская организация:

акционерное общество «ZZZ»,

ОГРН 9900000000000,

111421, Москва, улица Королева, дом 101,

член саморегулируемой организации аудиторов «NNN»,

ОРНЗ 01234567890.

Адрес удобнее, тогда следующему аудитору легче искать предыдущего.

Дата

МСА 700

Дата аудиторского заключения

49. Аудиторское заключение не должно быть датировано более ранним числом, чем дата получения аудитором достаточных надлежащих аудиторских доказательств, на которых основано мнение аудитора о финансовой отчетности, включая доказательства того, что (см. [пункты A66 - A69](#)):

(а) подготовлены все отчеты, составляющие финансовую отчетность с соответствующими примечаниями;

(б) лица, имеющие полномочия, подтвердили, что несут ответственность за данную финансовую отчетность.

Типичная Ошибка

Выдавая аудиторское заключение за 2017 год, в дате выдачи аудиторского заключения ставится также 2017 год.

Аудитор не успевает переключиться, так как по тексту заключения писал именно про 2017 год.



Представление аудиторского заключения клиенту

В соответствии с требованиями статьи 6 Закона «Об аудиторской деятельности»

4. Аудиторское заключение представляется аудиторской организацией, индивидуальным аудитором только аудируемому лицу либо лицу, заключившему договор оказания аудиторских услуг.

Квест

КВЕСТ: «Найди 5 ошибок в аудиторском заключении»

(Реквизиты сторон- наименование, ОГРН и т.п. являются вымышленными, любое совпадение случайно - в реквизитах ошибки искать не следует)

Ниже приведены аудиторские заключения, найдите в них ошибки и впишите в таблицу, затем вы можете сверить свои результаты с ответами в конце квеста.

Удачи!

Квест № 1. Альфа. Уровень сложности: просто

№	Описание обнаруженных ошибок
1	
2	
3	
4	
5	

АУДИТОРСКОЕ ЗАКЛЮЧЕНИЕ

Акционерам акционерного общества «Альфа»

Заключение по результатам аудита бухгалтерской (финансовой) отчетности

Мнение с оговоркой

Мы провели аудит прилагаемой годовой бухгалтерской (финансовой) отчетности акционерного общества «Альфа» (ОГРН 2022601312139, 117403, г. Самара, улица Карла Либнехта, дом 34А), состоящей из бухгалтерского баланса по состоянию на 31 декабря 2017 года, отчета о финансовых результатах за 2017 год, приложений к бухгалтерскому балансу и отчету о финансовых результатах, в том числе отчета об изменениях капитала за 2017 год и отчета о движении денежных средств за 2017 год, пояснений к бухгалтерскому балансу и отчету о финансовых результатах за 2017 год.

По нашему мнению, за исключением влияния вопроса, изложенного в разделе «Основание для выражения мнения с оговоркой» нашего заключения, прилагаемая годовая бухгалтерская (финансовая) отчетность отражает достоверно во всех существенных аспектах финансовое положение акционерного общества «Альфа» по состоянию на 31 декабря 2017 года, а также его финансовые результаты и движение денежных средств за

год, закончившийся на указанную дату, в соответствии с правилами составления бухгалтерской (финансовой) отчетности, установленными в Российской Федерации.

Основание для выражения мнения с оговоркой

В нарушение пункта 70 Приказа Минфина РФ от 29.07.1998 №34н «Об утверждении Положения по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности в Российской Федерации» в годовой бухгалтерской (финансовой) отчетности акционерного общества «Альфа» на 31 декабря 2017 года не отражен резерв по сомнительным долгам в сумме 80 тыс. рублей, в результате чего:

- показатели «Дебиторская задолженность» и «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)» бухгалтерского баланса по состоянию на 31 декабря 2017 года завышены на 80 тыс. рублей;
- показатели «Прочие расходы» и «Чистая прибыль (убыток)» отчета о финансовых результатах за 2017 год занижены на 80 тыс. рублей.

Мы провели аудит в соответствии с Международными стандартами аудита (МСА). Наша ответственность в соответствии с этими стандартами описана в разделе «Ответственность аудитора за аудит годовой бухгалтерской (финансовой) отчетности» настоящего заключения. Мы являемся независимыми по отношению к аудируемому лицу в соответствии с Правилами независимости аудиторов и аудиторских организаций и Кодексом профессиональной этики аудиторов, соответствующими Кодексу этики профессиональных бухгалтеров, разработанному Советом по международным стандартам этики для профессиональных бухгалтеров, и нами выполнены прочие иные обязанности в соответствии с этими требованиями профессиональной этики. Мы полагаем, что полученные нами аудиторские доказательства являются достаточными и надлежащими, чтобы служить основанием для выражения нами мнения.

Прочие сведения

Аудит бухгалтерской (финансовой) отчетности АО «Альфа» за предыдущий отчетный период проводился другой аудиторской организацией, выдавшей 22 апреля 2017 года немодифицированное аудиторское заключение.

Ответственность руководства аудируемого лица за годовую бухгалтерскую (финансовую) отчетность

Руководство несет ответственность за подготовку и достоверное представление указанной годовой бухгалтерской (финансовой) отчетности в соответствии с правилами составления бухгалтерской (финансовой) отчетности, установленными в Российской Федерации, и за систему внутреннего контроля, которую руководство считает необходимой для подготовки годовой бухгалтерской (финансовой) отчетности, не содержащей существенных искажений вследствие недобросовестных действий или ошибок.

При подготовке годовой бухгалтерской (финансовой) отчетности руководство несет ответственность за оценку способности аудируемого лица продолжать непрерывно свою деятельность, за раскрытие в соответствующих случаях сведений, относящихся к непрерывности деятельности, и за составление отчетности на основе допущения о непрерывности деятельности, за исключением случаев, когда руководство намеревается ликвидировать аудируемое лицо, прекратить его деятельность или когда у него отсутствует какая-либо иная реальная альтернатива, кроме ликвидации или прекращения деятельности.

Ответственность аудитора за аудит годовой бухгалтерской (финансовой) отчетности

Наша цель состоит в получении разумной уверенности в том, что годовая бухгалтерская (финансовая) отчетность не содержит существенных искажений вследствие недобросовестных действий или ошибок, и в составлении аудиторского заключения, содержащего наше мнение. Разумная уверенность представляет собой высокую степень уверенности, но не является гарантией того, что аудит, проведенный в соответствии с МСА, всегда выявляет существенные искажения при их наличии. Искажения могут быть результатом недобросовестных действий или ошибок и считаются существенными, если можно обоснованно предположить, что в отдельности или в совокупности они могут повлиять на экономические решения пользователей, принимаемые на основе этой годовой бухгалтерской (финансовой) отчетности.

В рамках аудита, проводимого в соответствии с МСА, мы применяем профессиональное суждение и сохраняем профессиональный скептицизм на протяжении всего аудита. Кроме того, мы:

- а) выявляем и оцениваем риски существенного искажения годовой бухгалтерской (финансовой) отчетности вследствие недобросовестных действий или ошибок; разрабатываем и проводим аудиторские процедуры в ответ на эти риски; получаем аудиторские доказательства, являющиеся достаточными и надлежащими, чтобы служить основанием для выражения нашего мнения. Риск необнаружения существенного искажения в результате недобросовестных действий выше, чем риск необнаружения существенного искажения в результате ошибки, так как недобросовестные действия могут включать сговор, подлог, умышленный пропуск, искаженное представление информации или действия в обход системы внутреннего контроля;
- б) получаем понимание системы внутреннего контроля, имеющей значение для аудита, с целью разработки аудиторских процедур, соответствующих обстоятельствам, но не с целью выражения мнения об эффективности системы внутреннего контроля аудируемого лица;
- в) оцениваем надлежащий характер применяемой учетной политики, обоснованность бухгалтерских оценок и соответствующего раскрытия информации, подготовленного руководством аудируемого лица;

- г) делаем вывод о правомерности применения руководством аудируемого лица допущения о непрерывности деятельности, а на основании полученных аудиторских доказательств – вывод о том, имеется ли существенная неопределенность в связи с событиями или условиями, в результате которых могут возникнуть значительные сомнения в способности аудируемого лица продолжать непрерывно свою деятельность. Если мы приходим к выводу о наличии существенной неопределенности, мы должны привлечь внимание в нашем аудиторском заключении к соответствующему раскрытию информации в годовой бухгалтерской (финансовой) отчетности или, если такое раскрытие информации является ненадлежащим, модифицировать наше мнение. Наши выводы основаны на аудиторских доказательствах, полученных до даты нашего аудиторского заключения. Однако будущие события или условия могут привести к тому, что аудируемое лицо утратит способность продолжать непрерывно свою деятельность;
- д) проводим оценку представления годовой бухгалтерской (финансовой) отчетности в целом, ее структуры и содержания, включая раскрытие информации, а также того, представляет ли годовая бухгалтерская (финансовая) отчетность лежащие в ее основе операции и события так, чтобы было обеспечено их достоверное представление.

Мы осуществляем информационное взаимодействие с руководством аудируемого лица, доводя до их сведения, помимо прочего, информацию о запланированном объеме и сроках аудита, а также о существенных замечаниях по результатам аудита, в том числе о значительных недостатках системы внутреннего контроля, которые мы выявляем в процессе аудита.

Руководитель аудиторской организации

ООО «Чебурашка-Аудит»

[подпись]

Ю. П. Мельник

Аудиторская организация:

ООО «Чебурашка-Аудит»,

ОГРН 3456310580397,

117041, Москва, улица Южнобутовская, дом 101

член саморегулируемой организации аудиторов «Союз»,

ОРНЗ 01234567890

04 марта 2017 года

Квест № 2. Бета. Уровень сложности: просто

№	Описание обнаруженных ошибок
1	
2	
3	
4	
5	

АУДИТОРСКОЕ ЗАКЛЮЧЕНИЕ

Акционерам акционерного общества «Бета»

Мнение с оговоркой

Мы провели аудит прилагаемой годовой бухгалтерской (финансовой) отчетности акционерного общества «Бета» (ОГРН 2022601312139, г. Санкт-Петербург), состоящей из бухгалтерского баланса по состоянию на 31 декабря 2017 года, отчета о финансовых результатах за 2017 год, приложений к ним.

По нашему мнению, за исключением влияния вопроса, изложенного в разделе «Основание для выражения мнения с оговоркой» нашего заключения, прилагаемая годовая бухгалтерская (финансовая) отчетность отражает достоверно во всех существенных аспектах финансовое положение акционерного общества «Бета» по состоянию на 31 декабря 2017 года, а также его финансовые результаты и движение денежных средств за год, закончившийся на указанную дату, в соответствии с правилами составления бухгалтерской (финансовой) отчетности, установленными в Российской Федерации.

Основание для выражения мнения

В нарушение пункта 70 Приказа Минфина РФ от 29.07.1998 №34н «Об утверждении Положения по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности в Российской Федерации» в годовой бухгалтерской (финансовой) отчетности акционерного общества «Бета» на 31 декабря 2017 года не отражен резерв по сомнительным долгам в сумме 80 тыс. рублей, в результате чего:

- показатели «Дебиторская задолженность» и «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)» бухгалтерского баланса по состоянию на 31 декабря 2017 года завышены на 80 тыс. рублей;
- -показатель «Прочие расходы» отчета о финансовых результатах за 2016 год занижен на 80 тыс. рублей, и соответственно показатель «Чистая прибыль (убыток)» того же отчета завышен на аналогичную сумму.

Мы провели аудит в соответствии с Международными стандартами аудита (МСА). Наша ответственность в соответствии с этими стандартами описана в разделе «Ответственность аудитора за аудит годовой бухгалтерской (финансовой) отчетности» настоящего заключения. Мы являемся независимыми по отношению к аудируемому лицу в соответствии с Правилами независимости аудиторов и аудиторских организаций и Кодексом профессиональной этики аудиторов, соответствующими Кодексу этики профессиональных бухгалтеров, разработанному Советом по международным стандартам этики для профессиональных бухгалтеров, и нами выполнены прочие иные обязанности в соответствии с этими требованиями профессиональной этики. Мы полагаем, что полученные нами аудиторские доказательства являются достаточными и надлежащими, чтобы служить основанием для выражения нами мнения с оговоркой.

Важные обстоятельства

Не изменяя мнение о достоверности прилагаемой годовой бухгалтерской (финансовой) отчетности, обращаем внимание на факт наличия за 2017 год, а также за предыдущие отчетные периоды у АО «Бета» значительных убытков от основной деятельности, что привело к возникновению отрицательных чистых активов на протяжении более чем трех отчетных периодов подряд. Данное обстоятельство свидетельствует о наличии сомнений в соблюдении аудируемым лицом принципа непрерывности деятельности.

Прочие сведения

Аудит бухгалтерской (финансовой) отчетности АО «Бета» за предыдущий отчетный период проводился другой аудиторской организацией, которая выразила модифицированное мнение о достоверности данной отчетности 22 апреля 2017 года.

Ответственность руководства аудируемого лица за годовую бухгалтерскую (финансовую) отчетность

Руководство несет ответственность за подготовку и достоверное представление указанной годовой бухгалтерской (финансовой) отчетности в соответствии с правилами составления бухгалтерской (финансовой) отчетности, установленными в Российской Федерации, и за систему внутреннего контроля, которую руководство считает необходимой для подготовки годовой бухгалтерской (финансовой) отчетности, не содержащей существенных искажений вследствие недобросовестных действий или ошибок.

При подготовке годовой бухгалтерской (финансовой) отчетности руководство несет ответственность за оценку способности аудируемого лица продолжать непрерывно свою деятельность, за раскрытие в соответствующих случаях сведений, относящихся к непрерывности деятельности, и за составление отчетности на основе допущения о непрерывности деятельности, за исключением случаев, когда руководство намеревается ликвидировать аудируемое лицо, прекратить его деятельность или когда у него отсутствует какая-либо иная реальная альтернатива, кроме ликвидации или прекращения деятельности.

Ответственность аудитора за аудит годовой бухгалтерской (финансовой) отчетности

Наша цель состоит в получении разумной уверенности в том, что годовая бухгалтерская (финансовая) отчетность не содержит существенных искажений вследствие недобросовестных действий или ошибок, и в составлении аудиторского заключения, содержащего наше мнение. Разумная уверенность представляет собой высокую степень уверенности, но не является гарантией того, что аудит, проведенный в соответствии с МСА, всегда выявляет существенные искажения при их наличии. Искажения могут быть результатом недобросовестных действий или ошибок и считаются существенными, если можно обоснованно предположить, что в отдельности или в совокупности они могут повлиять на экономические решения пользователей, принимаемые на основе этой годовой бухгалтерской (финансовой) отчетности.

В рамках аудита, проводимого в соответствии с МСА, мы применяем профессиональное суждение и сохраняем профессиональный скептицизм на протяжении всего аудита. Кроме того, мы:

- а) выявляем и оцениваем риски существенного искажения годовой бухгалтерской (финансовой) отчетности вследствие недобросовестных действий или ошибок; разрабатываем и проводим аудиторские процедуры в ответ на эти риски; получаем аудиторские доказательства, являющиеся достаточными и надлежащими, чтобы служить основанием для выражения нашего мнения. Риск необнаружения существенного искажения в результате недобросовестных действий выше, чем риск необнаружения существенного искажения в результате ошибки, так как недобросовестные действия могут включать сговор, подлог, умышленный пропуск, искаженное представление информации или действия в обход системы внутреннего контроля;

- б) получаем понимание системы внутреннего контроля, имеющей значение для аудита, с целью разработки аудиторских процедур, соответствующих обстоятельствам, но не с целью выражения мнения об эффективности системы внутреннего контроля аудируемого лица;
- в) оцениваем надлежащий характер применяемой учетной политики, обоснованность бухгалтерских оценок и соответствующего раскрытия информации, подготовленного руководством аудируемого лица;
- г) делаем вывод о правомерности применения руководством аудируемого лица допущения о непрерывности деятельности, а на основании полученных аудиторских доказательств – вывод о том, имеется ли существенная неопределенность в связи с событиями или условиями, в результате которых могут возникнуть значительные сомнения в способности аудируемого лица продолжать непрерывно свою деятельность. Если мы приходим к выводу о наличии существенной неопределенности, мы должны привлечь внимание в нашем аудиторском заключении к соответствующему раскрытию информации в годовой бухгалтерской (финансовой) отчетности или, если такое раскрытие информации является ненадлежащим, модифицировать наше мнение. Наши выводы основаны на аудиторских доказательствах, полученных до даты нашего аудиторского заключения. Однако будущие события или условия могут привести к тому, что аудируемое лицо утратит способность продолжать непрерывно свою деятельность;
- д) проводим оценку представления годовой бухгалтерской (финансовой) отчетности в целом, ее структуры и содержания, включая раскрытие информации, а также того, представляет ли годовая бухгалтерская (финансовая) отчетность лежащие в ее основе операции и события так, чтобы было обеспечено их достоверное представление.

Мы осуществляем информационное взаимодействие с лицами, отвечающими за корпоративное управление аудируемого лица, доводя до их сведения, помимо прочего, информацию о запланированном объеме и сроках аудита, а также о существенных замечаниях по результатам аудита, в том числе о значительных недостатках системы внутреннего контроля, которые мы выявляем в процессе аудита.

Руководитель задания по аудиту,
по результатам которого составлено
аудиторское заключение

[подпись]

О.И. Андрюшина

Руководитель аудиторской организации
ООО «Чебурашка-Аудит»

[подпись]

Ю. П. Мельник

Аудиторская организация:
ООО «Чебурашка-Аудит»,

ОГРН 3456310580397,
117041, Москва, улица Южнобутовская, дом 101
член саморегулируемой организации аудиторов «Союз»,
ОРНЗ 01234567890

04 марта 2018 года

Квест № 3. Гамма. Уровень сложности: средний

№	Описание обнаруженных ошибок
1	
2	
3	
4	
5	

АУДИТОРСКОЕ ЗАКЛЮЧЕНИЕ

Акционерам акционерного общества «Гамма»

Мнение с оговоркой

Мы провели аудит прилагаемой годовой бухгалтерской (финансовой) отчетности акционерного общества «Гамма» (ОГРН 502130131214, 245614, г. Омск, проспект Вернадского, дом 24, корпус 1, офис 235), состоящей из бухгалтерского баланса по состоянию на 31 декабря 2017 года, отчета о финансовых результатах за 2017 год, приложений к бухгалтерскому балансу и отчету о финансовых результатах, в том числе

отчета об изменениях капитала за 2017 год и отчета о движении денежных средств за 2017 год, пояснений к бухгалтерскому балансу и отчету о финансовых результатах за 2017 год.

По нашему мнению, за исключением влияния вопроса, изложенного в разделе «Основание для выражения мнения с оговоркой» нашего заключения, прилагаемая годовая бухгалтерская (финансовая) отчетность отражает достоверно во всех существенных аспектах финансовое положение акционерного общества «Гамма» по состоянию на 31 декабря 2017 года, а также ее финансовые результаты и движение денежных средств за год, закончившийся на указанную дату, в соответствии с правилами составления бухгалтерской (финансовой) отчетности, установленными в Российской Федерации.

Основание для выражения мнения с оговоркой

Мы не имели возможности наблюдать за инвентаризацией запасов в АО «Гамма» перед составлением годовой бухгалтерской (финансовой) отчетности за 2017 год. Мы также не смогли получить надлежащие аудиторские доказательства в отношении достоверности показателя «Запасы» бухгалтерского баланса по состоянию на 31.12.2017 и на 31.12.2016 гг. путем проведения альтернативных аудиторских процедур. В связи с чем, мы не имеем возможности определить, требуются ли какие-либо корректировки в отношении данного показателя.

Мы провели аудит в соответствии с Международными стандартами аудита (МСА). Наша ответственность в соответствии с этими стандартами описана в разделе «Ответственность аудитора за аудит годовой бухгалтерской (финансовой) отчетности» настоящего заключения. Мы являемся независимыми по отношению к аудируемому лицу в соответствии с Правилами независимости аудиторов и аудиторских организаций и Кодексом профессиональной этики аудиторов, соответствующими Кодексу этики профессиональных бухгалтеров, разработанному Советом по международным стандартам этики для профессиональных бухгалтеров, и нами выполнены прочие иные обязанности в соответствии с этими требованиями профессиональной этики. Мы полагаем, что полученные нами аудиторские доказательства являются достаточными и надлежащими, чтобы служить основанием для выражения нами мнения с оговоркой.

Важные обстоятельства

Мы обращаем внимание на информацию, изложенную в Пояснении № 7.12, о том, что 75% акций общества принадлежат субъекту Российской Федерации. Данное обстоятельство может оказать влияние на управленческие решения, принимаемые руководством АО «Гамма».

Прочая информация

Руководство несет ответственность за прочую информацию. Прочая информация включает Годовой отчет АО «Гамма», но не включает годовую бухгалтерскую (финансовую) отчетность и наше аудиторское заключение о ней.

Наше мнение о годовой бухгалтерской (финансовой) отчетности не распространяется на прочую информацию, и мы не предоставляем вывода, обеспечивающего в какой-либо форме уверенность в отношении данной информации.

В связи с проведением нами аудита годовой бухгалтерской (финансовой) отчетности наша обязанность заключается в ознакомлении с прочей информацией и рассмотрении при этом вопроса, имеются ли существенные несоответствия между прочей информацией и годовой бухгалтерской (финансовой) отчетностью или нашими знаниями, полученными в ходе аудита, и не содержит ли прочая информация иные признаки существенных искажений. Если на основании проведенной нами работы мы приходим к выводу о том, что такая прочая информация содержит существенное искажение, мы обязаны сообщить об этом факте. Мы не выявили никаких фактов, которые необходимо отразить в нашем заключении.

Ответственность руководства аудируемого лица за годовую бухгалтерскую (финансовую) отчетность

Руководство несет ответственность за подготовку и достоверное представление указанной годовой бухгалтерской (финансовой) отчетности в соответствии с правилами составления бухгалтерской (финансовой) отчетности, установленными в Российской Федерации, и за систему внутреннего контроля, которую руководство считает необходимой для подготовки годовой бухгалтерской (финансовой) отчетности, не содержащей существенных искажений вследствие недобросовестных действий или ошибок.

При подготовке годовой бухгалтерской (финансовой) отчетности руководство несет ответственность за оценку способности аудируемого лица продолжать непрерывно свою деятельность, за раскрытие в соответствующих случаях сведений, относящихся к непрерывности деятельности, и за составление отчетности на основе допущения о непрерывности деятельности, за исключением случаев, когда руководство намеревается ликвидировать аудируемое лицо, прекратить его деятельность или когда у него отсутствует какая-либо иная реальная альтернатива, кроме ликвидации или прекращения деятельности.

Руководство несет ответственность за надзор за подготовкой годовой бухгалтерской (финансовой) отчетности.

Ответственность аудитора за аудит годовой бухгалтерской (финансовой) отчетности

Наша цель состоит в получении разумной уверенности в том, что годовая бухгалтерская (финансовая) отчетность не содержит существенных искажений вследствие недобросовестных действий или ошибок, и в составлении аудиторского заключения, содержащего наше мнение. Разумная уверенность представляет собой высокую степень уверенности, но не является гарантией того, что аудит, проведенный в соответствии с МСА, всегда выявляет существенные искажения при их наличии. Искажения могут быть результатом недобросовестных действий или ошибок и считаются существенными, если можно обоснованно предположить, что в отдельности или в совокупности они могут повлиять на экономические решения пользователей, принимаемые на основе этой годовой бухгалтерской (финансовой) отчетности.

В рамках аудита, проводимого в соответствии с МСА, мы применяем профессиональное суждение и сохраняем профессиональный скептицизм на протяжении всего аудита. Кроме того, мы:

- а) выявляем и оцениваем риски существенного искажения годовой бухгалтерской (финансовой) отчетности вследствие недобросовестных действий или ошибок; разрабатываем и проводим аудиторские процедуры в ответ на эти риски; получаем аудиторские доказательства, являющиеся достаточными и надлежащими, чтобы служить основанием для выражения нашего мнения. Риск необнаружения существенного искажения в результате недобросовестных действий выше, чем риск необнаружения существенного искажения в результате ошибки, так как недобросовестные действия могут включать сговор, подлог, умышленный пропуск, искаженное представление информации или действия в обход системы внутреннего контроля;
- б) получаем понимание системы внутреннего контроля, имеющей значение для аудита, с целью разработки аудиторских процедур, соответствующих обстоятельствам, но не с целью выражения мнения об эффективности системы внутреннего контроля аудируемого лица;
- в) оцениваем надлежащий характер применяемой учетной политики, обоснованность бухгалтерских оценок и соответствующего раскрытия информации, подготовленного руководством аудируемого лица;
- г) делаем вывод о правомерности применения руководством аудируемого лица допущения о непрерывности деятельности, а на основании полученных аудиторских доказательств – вывод о том, имеется ли существенная неопределенность в связи с событиями или условиями, в результате которых могут возникнуть значительные сомнения в способности аудируемого лица продолжать непрерывно свою деятельность. Если мы приходим к выводу о наличии существенной неопределенности, мы должны привлечь внимание в нашем аудиторском заключении к соответствующему раскрытию информации в годовой бухгалтерской (финансовой) отчетности или, если такое раскрытие информации является ненадлежащим, модифицировать наше мнение. Наши выводы основаны на аудиторских доказательствах, полученных до даты нашего аудиторского

- заклучения. Однако будущие события или условия могут привести к тому, что аудируемое лицо утратит способность продолжать непрерывно свою деятельность;
- д) проводим оценку представления годовой бухгалтерской (финансовой) отчетности в целом, ее структуры и содержания, включая раскрытие информации, а также того, представляет ли годовая бухгалтерская (финансовая) отчетность лежащие в ее основе операции и события так, чтобы было обеспечено их достоверное представление.

Мы осуществляем информационное взаимодействие с руководством аудируемого лица, доводя до их сведения, помимо прочего, информацию о запланированном объеме и сроках аудита, а также о существенных замечаниях по результатам аудита, в том числе о значительных недостатках системы внутреннего контроля, которые мы выявляем в процессе аудита.

Руководитель аудиторской организации
ООО «Чебурашка-Аудит»

[подпись]

Ю. П. Мельник

Аудиторская организация:
ООО «Чебурашка-Аудит»,
ОГРН 3456310580397,
117041, Москва, улица Южнобутовская, дом 101
член саморегулируемой организации аудиторов «Союз»,
ОРНЗ 01234567890

04 марта 2018 года

Квест № 4. Дельта. Уровень сложности: сложный

№	Описание обнаруженных ошибок
1	
2	
3	
4	
5	

АУДИТОРСКОЕ ЗАКЛЮЧЕНИЕ

Акционерам и Совету директоров акционерного общества «Дельта»

Мнение с оговоркой

Мы провели аудит прилагаемой годовой бухгалтерской (финансовой) отчетности акционерного общества «Дельта» (ОГРН 602555531214, 726614, г. Краснодар, улица Красная, дом 124), состоящей из бухгалтерского баланса по состоянию на 31 декабря 2017 года, отчета о финансовых результатах за 2017 год, приложений к бухгалтерскому балансу и отчету о финансовых результатах, в том числе отчета об изменениях капитала и отчета о движении денежных средств за период, закончившийся 31 декабря 2017 года, а также пояснений к указанным выше бухгалтерскому балансу и отчету о финансовых результатах.

По нашему мнению, за исключением возможного влияния вопроса, изложенного в разделе «Основание для выражения мнения с оговоркой» нашего заключения, прилагаемая

годовая бухгалтерская (финансовая) отчетность отражает достоверно во всех существенных аспектах финансовое положение акционерного общества «Дельта» по состоянию на 31 декабря 2017 года, а также его финансовые результаты и движение денежных средств за год, закончившийся на указанную дату, в соответствии с правилами составления бухгалтерской (финансовой) отчетности, установленными в Российской Федерации.

Основание для выражения мнения с оговоркой

Мы не имели возможности наблюдать за инвентаризацией запасов в АО «Дельта» перед составлением годовой бухгалтерской (финансовой) отчетности за 2017 год. Мы также не смогли получить надлежащие аудиторские доказательства в отношении достоверности показателя «Запасы» бухгалтерского баланса по состоянию на 31.12.2017 и на 31.12.2016 гг. путем проведения альтернативных аудиторских процедур. В связи с чем, мы не имеем возможности определить, требуются ли какие-либо корректировки в отношении данного показателя.

Мы провели аудит в соответствии с Международными стандартами аудита (МСА). Наша ответственность в соответствии с этими стандартами описана в разделе «Ответственность аудитора за аудит годовой финансовой отчетности» настоящего заключения. Мы являемся независимыми по отношению к аудируемому лицу в соответствии с Правилами независимости аудиторов и аудиторских организаций и Кодексом профессиональной этики аудиторов, соответствующими Кодексу этики профессиональных бухгалтеров, разработанному Советом по международным стандартам этики для профессиональных бухгалтеров, и нами выполнены прочие иные обязанности в соответствии с этими требованиями профессиональной этики. Мы полагаем, что полученные нами аудиторские доказательства являются достаточными и надлежащими, чтобы служить основанием для выражения нами мнения с оговоркой.

Существенная неопределенность в отношении непрерывности деятельности

Мы обращаем внимание на пункт 3.15 пояснений к бухгалтерскому балансу и отчету о финансовых результатах, в котором раскрыт факт наличия за 2017 год, а также за предыдущие отчетные периоды у АО «Дельта» значительных убытков от основной деятельности, что привело к ситуации, когда текущие обязательства акционерного общества превысили общую сумму его активов (отрицательным чистым активам). Как отмечается в пункте 3.15 данные обстоятельства указывают на наличие существенной неопределенности в способности акционерного общества «Дельта» продолжать непрерывно свою деятельность. Мы не выражаем модифицированного мнения в связи с этим вопросом.

Ключевые вопросы аудита

Ключевые вопросы аудита – это вопросы, которые, согласно нашему профессиональному суждению, являлись наиболее значимыми для нашего аудита годовой бухгалтерской (финансовой) отчетности за текущий период. Эти вопросы были рассмотрены в контексте нашего аудита годовой бухгалтерской (финансовой) отчетности в целом и при формировании нашего мнения об этой отчетности, и мы не выражаем отдельного мнения об этих вопросах.

Описание вопроса	Аудиторские процедуры
Дебиторская задолженность Более подробно см. пояснение 4.10 к годовой бухгалтерской (финансовой) отчетности.	Мы провели: тестирование средств контроля процесса погашения дебиторской задолженности; тестирование получения денежных средств после отчетной даты; тестирование обоснованности расчета резерва по сомнительным долгам, принимая во внимание доступную из внешних источников информацию о степени кредитного риска в отношении дебиторской задолженности, а также используя наше собственное понимание размеров сомнительной дебиторской задолженности в целом по отрасли исходя из недавнего опыта. Мы также оценили достаточность раскрытий, сделанных аудируемым лицом, о степени использования оценочных суждений при расчете резерва по сомнительным долгам.

Прочая информация

Руководство несет ответственность за прочую информацию. Прочая информация включает Годовой отчет АО «Дельта», но не включает годовую бухгалтерскую (финансовую) отчетность и наше аудиторское заключение о ней.

Наше мнение о годовой бухгалтерской (финансовой) отчетности не распространяется на прочую информацию, и мы не предоставляем вывода, обеспечивающего в какой-либо форме уверенность в отношении данной информации.

В связи с проведением нами аудита годовой бухгалтерской (финансовой) отчетности наша обязанность заключается в ознакомлении с прочей информацией и рассмотрении при этом вопроса, имеются ли существенные несоответствия между прочей информацией и годовой бухгалтерской (финансовой) отчетностью или нашими знаниями, полученными в ходе

аудита, и не содержит ли прочая информация иные признаки существенных искажений. Если на основании проведенной нами работы мы приходим к выводу о том, что такая прочая информация содержит существенное искажение, мы обязаны сообщить об этом факте.

Как указано в разделе «Основание для выражения мнения с оговоркой» выше, мы не имели возможности наблюдать за инвентаризацией запасов в АО «Дельта» перед составлением годовой бухгалтерской (финансовой) отчетности за 2017 год. Мы также не смогли получить надлежащие аудиторские доказательства в отношении достоверности показателя «Запасы» бухгалтерского баланса по состоянию на 31.12.2017 и на 31.12.2016 гг. путем проведения альтернативных аудиторских процедур.

Мы пришли к выводу о том, что прочая информация по той же причине может содержать существенные искажения применительно к количественным показателям величины запасов.

Ответственность руководства аудируемого лица и Совета директоров за годовую бухгалтерскую (финансовую) отчетность

Руководство несет ответственность за подготовку и достоверное представление указанной годовой бухгалтерской (финансовой) отчетности в соответствии с правилами составления бухгалтерской (финансовой) отчетности, установленными в Российской Федерации, и за систему внутреннего контроля, которую руководство считает необходимой для подготовки годовой бухгалтерской (финансовой) отчетности, не содержащей существенных искажений вследствие недобросовестных действий или ошибок.

При подготовке годовой бухгалтерской (финансовой) отчетности руководство несет ответственность за оценку способности аудируемого лица продолжать непрерывно свою деятельность, за раскрытие в соответствующих случаях сведений, относящихся к непрерывности деятельности, и за составление отчетности на основе допущения о непрерывности деятельности, за исключением случаев, когда руководство намеревается ликвидировать аудируемое лицо, прекратить его деятельность или когда у него отсутствует какая-либо иная реальная альтернатива, кроме ликвидации или прекращения деятельности.

Совет директоров несет ответственность за надзор за подготовкой годовой бухгалтерской (финансовой) отчетности.

Ответственность аудитора за аудит годовой бухгалтерской (финансовой) отчетности

Наша цель состоит в получении разумной уверенности в том, что годовая бухгалтерская (финансовая) отчетность не содержит существенных искажений вследствие недобросовестных действий или ошибок, и в составлении аудиторского заключения,

содержащего наше мнение. Разумная уверенность представляет собой высокую степень уверенности, но не является гарантией того, что аудит, проведенный в соответствии с МСА, всегда выявляет существенные искажения при их наличии. Искажения могут быть результатом недобросовестных действий или ошибок и считаются существенными, если можно обоснованно предположить, что в отдельности или в совокупности они могут повлиять на экономические решения пользователей, принимаемые на основе этой годовой бухгалтерской (финансовой) отчетности.

В рамках аудита, проводимого в соответствии с МСА, мы применяем профессиональное суждение и сохраняем профессиональный скептицизм на протяжении всего аудита. Кроме того, мы:

- а) выявляем и оцениваем риски существенного искажения годовой бухгалтерской (финансовой) отчетности вследствие недобросовестных действий или ошибок; разрабатываем и проводим аудиторские процедуры в ответ на эти риски; получаем аудиторские доказательства, являющиеся достаточными и надлежащими, чтобы служить основанием для выражения нашего мнения. Риск необнаружения существенного искажения в результате недобросовестных действий выше, чем риск необнаружения существенного искажения в результате ошибки, так как недобросовестные действия могут включать сговор, подлог, умышленный пропуск, искаженное представление информации или действия в обход системы внутреннего контроля;
- б) получаем понимание системы внутреннего контроля, имеющей значение для аудита, с целью разработки аудиторских процедур, соответствующих обстоятельствам, но не с целью выражения мнения об эффективности системы внутреннего контроля аудируемого лица;
- в) оцениваем надлежащий характер применяемой учетной политики, обоснованность бухгалтерских оценок и соответствующего раскрытия информации, подготовленного руководством аудируемого лица;
- г) делаем вывод о правомерности применения руководством аудируемого лица допущения о непрерывности деятельности, а на основании полученных аудиторских доказательств – вывод о том, имеется ли существенная неопределенность в связи с событиями или условиями, в результате которых могут возникнуть значительные сомнения в способности аудируемого лица продолжать непрерывно свою деятельность. Если мы приходим к выводу о наличии существенной неопределенности, мы должны привлечь внимание в нашем аудиторском заключении к соответствующему раскрытию информации в годовой бухгалтерской (финансовой) отчетности или, если такое раскрытие информации является ненадлежащим, модифицировать наше мнение. Наши выводы основаны на аудиторских доказательствах, полученных до даты нашего аудиторского заключения. Однако будущие события или условия могут привести к тому, что аудируемое лицо утратит способность продолжать непрерывно свою деятельность;
- д) проводим оценку представления годовой бухгалтерской (финансовой) отчетности в целом, ее структуры и содержания, включая раскрытие информации, а также того,

представляет ли годовая бухгалтерская (финансовая) отчетность лежащие в ее основе операции и события так, чтобы было обеспечено их достоверное представление.

Мы осуществляем информационное взаимодействие с членами Совета директоров аудируемого лица, доводя до их сведения, помимо прочего, информацию о запланированном объеме и сроках аудита, а также о существенных замечаниях по результатам аудита, в том числе о значительных недостатках системы внутреннего контроля, которые мы выявляем в процессе аудита.

Мы также предоставляем членам Совета директоров аудируемого лица заявление о том, что мы соблюдали все соответствующие этические требования в отношении независимости и информировали этих лиц обо всех взаимоотношениях и прочих вопросах, которые можно обоснованно считать оказывающими влияние на независимость аудитора, а в необходимых случаях – о соответствующих мерах предосторожности.

Из тех вопросов, которые мы довели до сведения членов Совета директоров аудируемого лица, мы определили вопросы которые были наиболее значимы для аудита годовой финансовой отчетности за текущий период и, следовательно, являются ключевыми вопросами аудита. Мы описываем эти вопросы в нашем аудиторском заключении, кроме случаев, когда публичное раскрытие информации об этих вопросах запрещено законом или нормативным актом, или когда в крайне редких случаях мы приходим к выводу о том, что информация о каком-либо вопросе не должна быть сообщена в нашем заключении, так как можно обоснованно предположить, что отрицательные последствия сообщения такой информации превысят общественно значимую пользу от ее сообщения.

Руководитель задания по аудиту,
по результатам которого составлено
аудиторское заключение

[подпись]

О.И. Андрюшина

Руководитель аудиторской организации
ООО «Чебурашка-Аудит»

[подпись]

Ю. П. Мельник

Аудиторская организация:

ООО «Чебурашка-Аудит»,

ОГРН 3456310580397,

117041, Москва, улица Южнобутовская, дом 101

член саморегулируемой организации аудиторов «Союз»,

ОРНЗ 01234567890

04 марта 2018 года

Ответы на квест

Квест 1. Альфа. Уровень сложности: просто

№	Описание ошибки
1	Заголовок «Заключение по результатам аудита бухгалтерской (финансовой) отчетности» приводится только, если есть второй раздел – «Отчет в соответствии с другими законодательными и нормативными требованиями». В данном случае приведение такого подзаголовка в аудиторском заключении не требуется.
2	В разделе «Основание для выражения мнения с оговоркой» в формулировке оговорки указано: -показатели «Прочие расходы» и «Чистая прибыль (убыток)» отчета о финансовых результатах за 2017 год занижены на 80 тыс. рублей. Это неправильно. Занижение расходов ведет к завышению прибыли. Надо: -показатель «Прочие расходы» отчета о финансовых результатах за 2017 год занижен на 80 тыс. рублей, и соответственно показатель «Чистая прибыль (убыток)» того же отчета завышен на аналогичную сумму.
3	В разделе «Основание для выражения мнения с оговоркой» в последней фразе «Мы полагаем, что полученные нами аудиторские доказательства являются достаточными и надлежащими, чтобы служить основанием для выражения нами мнения» в конце должно быть указано «...мнения с оговоркой ».
4	В разделе «Прочие сведения» указано «...проводился другой аудиторской организацией, выдавшей 22 апреля 2017 года немодифицированное аудиторское заключение». Следует указывать «...проводился другой аудиторской организацией, которая выразила немодифицированное мнение в отношении данной отчетности 22 апреля 2017 года».
5	В дате заключения допущена опечатка. Надо указать «04 марта 201 8 года»

Квест 2. Бета. Уровень сложности: просто

№	Описание ошибки
1	Второй раздел назван «Основание для выражения мнения». Если мнение с оговоркой, раздел должен называться «Основание для выражения мнения с оговоркой»
2	Указание на наличие сомнений в непрерывности деятельности описано в разделе «Важные обстоятельства». В описании не указано, где в отчетности раскрыта эта информация более подробно, и насколько она адекватно раскрыта. Если эта информация раскрыта адекватно раздел следует озаглавить «Существенная неопределенность в отношении непрерывности деятельности», указать номер пояснений, где раскрыт данный вопрос и фразу «Мы не модифицируем свое мнение в связи с данным обстоятельством». Если эта информация в отчетности не раскрыта, то должна быть оговорка в разделе «Основание для выражения мнения с оговоркой» или сформировано отрицательное мнение.
3	В разделе «Прочие сведения» не указано основание модификации мнения предыдущего аудитора, что требуется МСА 710.
4	В последнем абзаце аудиторского заключения написано «Мы осуществляем информационное взаимодействие с лицами, отвечающими за корпоративное управление аудируемого лица». Однако в разделе «Ответственность руководства...» об этих лицах не упоминается. Скорее всего, здесь должна стоять фраза «Мы осуществляем информационное взаимодействие с руководством аудируемого лица».
5	В заключении указано: «Руководитель задания по аудиту, по результатам которого составлено аудиторское заключение». Данная фраза указывается только в отношении аудита листинговых компаний. Однако, другие разделы, обязательные в отношении аудита листинговых компаний (ключевые вопросы аудита, заявление о независимости и т.п.) отсутствуют. Очевидно, данная фраза здесь указана ошибочно.

Квест 3. Гамма. Уровень сложности: средний

№	Описание ошибки
1	В разделе мнение с оговоркой указано ...достоверно во всех существенных аспектах финансовое положение акционерного общества «Гамма» по состоянию на 31 декабря 2017 года, а также ее финансовые результаты... Если не добавлено слово Организации, то надо писать «его», то есть Общества: ...достоверно во всех существенных аспектах финансовое положение акционерного общества «Гамма» по состоянию на 31 декабря 2017 года, а также его финансовые результаты...
2	В разделе «Основание для выражения мнения с оговоркой» «По нашему мнению, за исключением влияния вопроса,...» поскольку в данном заключении оговорка сделана из-за ограничения аудита, здесь следует указывать: «По нашему мнению, за исключением возможного влияния вопроса,...»
3	В разделе «Важные обстоятельства» отсутствует фраза «Мы не модифицируем свое мнения в связи с данным обстоятельством», как того требует МСА 706.
4	В разделе «Прочая информация» в случае наличия оговорки должна быть сделана соответствующая оговорка также и в отношении прочей информации, в соответствии с требованиями МСА 720.
5	В разделе «Ответственность руководства...» указан третий абзац: Руководство несет ответственность за надзор за подготовкой годовой бухгалтерской (финансовой) отчетности. В соответствии с МСА 700, указание ответственность за надзор не требуется, если лица, отвечающие за составление отчетности и за надзор совпадают.

Квест 4. Дельта. Уровень сложности: сложный

№	Описание ошибки
1	В разделе «Основание для выражения мнения с оговоркой» во втором абзаце отсылка к разделу: «Ответственность аудитора за аудит годовой финансовой отчетности» Должна быть фраза: «Ответственность аудитора за аудит годовой бухгалтерской (финансовой) отчетности»
2	В разделе «Ключевые вопросы аудита» в преамбуле должна быть указана фраза: ... В дополнение к вопросам, изложенным в разделах "Основание для выражения мнения с оговоркой" и «Существенная неопределенность в отношении непрерывности деятельности», мы определили указанные ниже вопросы как ключевые вопросы аудита, информацию о которых необходимо сообщить в нашем заключении.
3	В разделе «Ключевые вопросы аудита» в описании ключевых вопросов не указаны причины, почему вопрос рассмотрен как ключевой, как требуется в соответствии с МСА 701.
4	В описываемой ситуации раздел ««Ключевые вопросы аудита» должен быть расположен после раздела «Прочая информация» (см. МСА 720)
5	В разделе «Прочая информация» в последнем абзаце указано: «Мы пришли к выводу о том, что прочая информация по той же причине может содержать существенные искажения применительно к количественным показателям величины запасов». Это справедливо в отношении искажений. Поскольку здесь оговорка в связи с ограничением аудита, правильно указывать фразу: «Следовательно, мы не можем сделать вывод о том, содержит ли прочая информация существенные искажения применительно к этому вопросу».

