**ФСАД №2**

**ФЕДЕРАЛЬНЫЙ СТАНДАРТ АУДИТОРСКОЙ ДЕЯТЕЛЬНОСТИ**

**(ФСАД 2/2010)**

**МОДИФИЦИРОВАННОЕ МНЕНИЕ В АУДИТОРСКОМ ЗАКЛЮЧЕНИИ**

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

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

2. Прежде чем приступать к формированию мнения, аудитор должен убедиться, достигнута ли в ходе аудита достаточная уверенность в том, что бухгалтерская (финансовая) отчетность аудируемого лица (далее - бухгалтерская отчетность) в целом не содержит существенных различий между тем, как объекты учета отражены аудируемым лицом в бухгалтерской отчетности с точки зрения оценки, классификации этих объектов или раскрытия информации о них, и тем, как эти объекты должны быть отражены в соответствии с установленными правилами составления бухгалтерской отчетности (далее - искажение). На суждение аудитора в данном вопросе влияет оценка неисправленных искажений в бухгалтерской отчетности (при наличии).

3. Аудитор должен модифицировать аудиторское мнение в случае, когда:

а) аудитор приходит к основанному на полученных аудиторских доказательствах выводу о том, что бухгалтерская отчетность в целом содержит существенные искажения;

б) у аудитора отсутствует возможность получения достаточных надлежащих аудиторских доказательств того, что бухгалтерская отчетность в целом не содержит существенных искажений.

4. Существенные искажения бухгалтерской отчетности могут быть связаны:

а) с принятой аудируемым лицом учетной политикой;

б) с тем, каким образом реализована принятая аудируемым лицом учетная политика;

в) с уместностью, правильностью и полнотой раскрытия информации в бухгалтерской отчетности.

5. Существенное искажение бухгалтерской отчетности, связанное с принятой аудируемым лицом учетной политикой, может возникнуть:

а) в случае, когда выбранная учетная политика не соответствует требованиям установленных правил составления бухгалтерской отчетности (далее - правила отчетности), или аудируемое лицо внесло изменение в учетную политику, но при этом не выполнило установленный порядок отражения в бухгалтерском учете и раскрытия в бухгалтерской отчетности изменений учетной политики;

б) в случае, когда бухгалтерская отчетность, включающая соответствующие пояснения, достоверно не отражает сути реально имевших место хозяйственных операций и событий.

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

а) в случае, когда принятая учетная политика не применяется руководством аудируемого лица последовательно и в соответствии с правилами отчетности, в том числе, последовательно от одного периода к другому или в отношении однотипных хозяйственных операций или событий;

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

7. Существенное искажение бухгалтерской отчетности, связанное с уместностью или соответствием отраженной в бухгалтерской отчетности информации принятым аудируемым лицом способам ведения бухгалтерского учета, может возникнуть:

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

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

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

8. Отсутствие возможности получения достаточных надлежащих аудиторских доказательств (ограничение объема аудита) может быть следствием:

а) возникновения неконтролируемых аудируемым лицом обстоятельств;

б) обстоятельств, связанных с характером или сроком проведения аудита;

в) препятствий, установленных руководством аудируемого лица.

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

9. Неконтролируемые аудируемым лицом обстоятельства могут возникнуть:

а) в случае утери аудируемым лицом учетных записей;

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

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

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

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

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

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

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

12. Выбор аудитором формы модифицированного мнения зависит от:

а) характера обстоятельств, явившихся причиной выражения модифицированного мнения: в результате существенного искажения бухгалтерской отчетности или возможного существенного ее искажения в случае отсутствия возможности получить достаточные надлежащие аудиторские доказательства;

б) суждения аудитора относительно степени распространения имевшего место или возможного влияния искажающих факторов на бухгалтерскую отчетность.

Зависимость формы модифицированного мнения от суждения аудитора о характере обстоятельств, ставших причиной выражения модифицированного мнения, и степени распространения их влияния (возможного влияния) на бухгалтерскую отчетность приведена в приложении N 1 к настоящему стандарту.

13. Аудитор должен выразить мнение с оговоркой в том случае, если:

а) аудитор, получив достаточные надлежащие аудиторские доказательства, приходит к выводу, что влияние искажений, рассматриваемых по отдельности или в совокупности, является существенным, но не затронет большинство значимых элементов бухгалтерской (финансовой) отчетности (далее - всеобъемлющим);

б) у аудитора отсутствует возможность получения достаточных надлежащих аудиторских доказательств, на которых он мог бы основывать свое мнение, однако он приходит к выводу, что возможное влияние необнаруженных искажений может быть существенным для бухгалтерской отчетности, но не всеобъемлющим.

Влияние искажения признается всеобъемлющим с точки зрения степени распространения его на бухгалтерскую отчетность или степени возможного распространения его на бухгалтерскую отчетность для тех случаев, когда аудитор не имеет возможности получить достаточные надлежащие аудиторские доказательства.

14. Всеобъемлющее влияние искажения бухгалтерской отчетности имеет место в случаях, когда в соответствии с суждением аудитора это искажение:

а) не ограничено конкретными элементами, счетами бухгалтерского учета или статьями бухгалтерской отчетности;

б) ограничено конкретными элементами, счетами бухгалтерского учета или статьями бухгалтерской отчетности, но его влияние распространяется или могло бы распространяться на большую часть бухгалтерской отчетности;

в) связано с раскрытием информации, являющейся основополагающей для понимания пользователями бухгалтерской отчетности в целом.

15. Аудитор должен выразить отрицательное мнение в том случае, когда, получив достаточные надлежащие аудиторские доказательства, он приходит к выводу, что влияние искажений, рассматриваемых по отдельности или в совокупности, является одновременно существенным и всеобъемлющим для бухгалтерской отчетности.

16. Аудитор должен отказаться от выражения мнения в том случае, когда у него отсутствует возможность получения достаточных надлежащих аудиторских доказательств, на которых он мог бы основывать свое мнение, но он приходит к выводу, что возможное влияние необнаруженных искажений может быть одновременно существенным и всеобъемлющим для бухгалтерской отчетности.

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

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

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

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

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

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

21. Возможность отказа от проведения аудита может зависеть от стадии завершенности аудиторского задания на момент, когда руководство аудируемого лица устанавливает ограничение объема аудита. Если аудит по существу оказывается близким к завершению, то аудитор может принять решение завершить его, насколько позволяют обстоятельства, выразить отказ от выражения мнения и описать ограничение объема аудита в части, содержащей основание для отказа от выражения мнения, которая предшествует части, содержащей отказ от выражения мнения.

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

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

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

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

26. В случае, когда аудитор модифицирует свое мнение, он должен в дополнение к обязательным элементам включить в аудиторское заключение отдельную часть с описанием обстоятельств, явившихся основанием для выражения модифицированного мнения (далее - специальная часть).

Специальная часть размещается непосредственно перед частью, содержащей мнение аудитора. В зависимости от формы модифицированного мнения специальная часть именуется "Основание для выражения мнения с оговоркой", "Основание для выражения отрицательного мнения", "Основание для отказа от выражения мнения".

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

28. Если в бухгалтерской отчетности существенно искажены какие-либо показатели (включая количественные показатели, раскрытые в бухгалтерской отчетности), то аудитор должен привести в специальной части описание и количественную оценку влияния этого искажения на соответствующие показатели, за исключением случая, когда такая оценка не представляется возможной. Если количественная оценка влияния искажения на соответствующие показатели бухгалтерской отчетности не может быть произведена с достаточной надежностью, то аудитор должен указать это в специальной части.

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

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

30. Если существенное искажение бухгалтерской отчетности связано с нераскрытием информации, которая должна быть раскрыта, аудитор должен:

а) обсудить факт нераскрытия информации с представителями собственника аудируемого лица;

б) описать в специальной части характер нераскрытой информации;

в) если иное не предусмотрено законодательством Российской Федерации, включить нераскрытую информацию в специальную часть, если это практически осуществимо на основе полученных достаточных надлежащих аудиторских доказательств.

31. Включение нераскрытой информации в специальную часть практически не осуществимо, если:

а) информация, подлежащая раскрытию, не была заранее подготовлена руководством аудируемого лица или в силу иных причин не может быть оперативно получена аудитором;

б) согласно суждению аудитора объем раскрываемой информации будет непропорциональным по отношению ко всему аудиторскому заключению.

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

33. Если аудитор выражает отрицательное мнение или отказывается от выражения мнения, то он должен описать в специальной части иные ставшие ему известными обстоятельства, которые могли бы потребовать модифицирования мнения, а также их влияние на бухгалтерскую отчетность.

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

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

а) "По нашему мнению, за исключением влияния на бухгалтерскую отчетность обстоятельств, изложенных в части, содержащей основание для выражения мнения с оговоркой, бухгалтерская отчетность отражает достоверно во всех существенных отношениях финансовое положение [аудируемого лица] по состоянию на [отчетная дата], результаты [его] финансово-хозяйственной деятельности и движение денежных средств за [отчетный год] год в соответствии с установленными правилами составления бухгалтерской отчетности." (мнение с оговоркой в связи с существенным искажением бухгалтерской отчетности);

б) "По нашему мнению, за исключением возможного влияния на бухгалтерскую отчетность обстоятельств, изложенных в части, содержащей основание для выражения мнения с оговоркой, бухгалтерская отчетность отражает достоверно во всех существенных отношениях финансовое положение [аудируемого лица] по состоянию на [отчетная дата], результаты [его] финансово-хозяйственной деятельности и движение денежных средств за [отчетный год] год в соответствии с установленными правилами составления бухгалтерской отчетности." (мнение с оговоркой в связи с отсутствием возможности получить достаточные надлежащие аудиторские доказательства);

в) "По нашему мнению, вследствие существенности обстоятельств, указанных в части, содержащей основание для выражения отрицательного мнения, бухгалтерская отчетность не отражает достоверно финансовое положение [аудируемого лица] по состоянию на [отчетная дата], результаты [его] финансово-хозяйственной деятельности и движение денежных средств за [отчетный год] год в соответствии с установленными правилами составления бухгалтерской отчетности." (отрицательное мнение);

г) "По нашему мнению, вследствие существенности обстоятельств, указанных в части, содержащей основание для отказа от выражения мнения, у нас отсутствовала возможность получить достаточные надлежащие аудиторские доказательства, обеспечивающие основание для выражения мнения, и, соответственно, мы не выражаем мнение о достоверности бухгалтерской отчетности [аудируемого лица]." (отказ от выражения мнения из-за отсутствия возможности получить достаточные надлежащие аудиторские доказательства).

36. В случае, когда аудитор выражает мнение с оговоркой или отрицательное мнение, описание ответственности аудитора в аудиторском заключении должно быть изменено: в него включается заявление о том, что аудитор полагает, что полученные в ходе аудита доказательства представляют достаточные и надлежащие основания для выражения модифицированного мнения о достоверности бухгалтерской отчетности.

37. В случае, когда аудитор отказывается от выражения мнения из-за отсутствия возможности получить достаточные надлежащие аудиторские доказательства:

а) вводная часть аудиторского заключения должна быть изменена: в нее включается заявление о том, что аудитор был привлечен к проведению аудита бухгалтерской отчетности;

б) описание ответственности аудитора и объема аудита в аудиторском заключении должно быть изменено следующим образом: "Наша ответственность заключается в выражении мнения о достоверности бухгалтерской отчетности на основе проведения аудита в соответствии с федеральными стандартами аудиторской деятельности. Вследствие обстоятельств, указанных в части, содержащей основание для отказа от выражения мнения, у нас отсутствовала возможность получить достаточные надлежащие аудиторские доказательства, обеспечивающие основание для выражения мнения аудитора".

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

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

40. Сообщение представителям собственников аудируемого лица обстоятельств, которые стали причиной предполагаемого модифицирования мнения в аудиторском заключении, и о предполагаемом содержании модифицированного мнения дает возможность:

а) аудитору уведомить представителей собственников аудируемого лица о предполагаемом выражении модифицированного мнения и причинах (или обстоятельствах), приведших к этому;

б) аудитору найти понимание у представителей собственников аудируемого лица относительно фактов, ставших причиной предполагаемого выражения модифицированного мнения, или подтвердить наличие расхождений во мнении с руководством аудируемого лица при их наличии;

в) представителям собственников аудируемого лица, если это уместно, предоставить аудитору дополнительную информацию и пояснения в отношении обстоятельств, приведших к предполагаемому выражению модифицированного мнения.

Приложение N 1

к федеральному стандарту аудиторской деятельности (ФСАД 2/2010) "Модифицированное мнение в аудиторском заключении", утвержденному Приказом Минфина России от 20 мая 2010 г. N 46н

**ЗАВИСИМОСТЬ ФОРМЫ МОДИФИЦИРОВАННОГО МНЕНИЯ ОТ СУЖДЕНИЯ АУДИТОРА О ХАРАКТЕРЕ ОБСТОЯТЕЛЬСТВ, СТАВШИХ ПРИЧИНОЙ ВЫРАЖЕНИЯ МОДИФИЦИРОВАННОГО МНЕНИЯ, И СТЕПЕНИ РАСПРОСТРАНЕНИЯ ИХ ВЛИЯНИЯ (ВОЗМОЖНОГО ВЛИЯНИЯ) НА БУХГАЛТЕРСКУЮ (ФИНАНСОВУЮ) ОТЧЕТНОСТЬ**

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

Приложение N 2

к федеральному стандарту аудиторской деятельности (ФСАД 2/2010) "Модифицированное мнение в аудиторском заключении",

утвержденному Приказом
Минфина России
от 20 мая 2010 г. N 46н

**ПРИМЕРЫ АУДИТОРСКИХ ЗАКЛЮЧЕНИЙ С ВЫРАЖЕНИЕМ МОДИФИЦИРОВАННОГО МНЕНИЯ**

**Пример 1**

**Аудиторское заключение с выражением мнения с оговоркой в связи с существенным искажением бухгалтерской отчетности**

Аудиторское заключение составлено аудиторской организацией при следующих обстоятельствах:

* аудит проводился в отношении полного комплекта годовой бухгалтерской отчетности, состав которой установлен Федеральным законом "О бухгалтерском учете";
* условия аудиторского задания в части ответственности руководства аудируемого лица за бухгалтерскую отчетность соответствуют требованиям правил отчетности;
* в ходе аудита установлено, что стоимость основных средств искажена и искажение признано существенным для бухгалтерской отчетности, но не всеобъемлющим.

АУДИТОРСКОЕ ЗАКЛЮЧЕНИЕ

Указание адресата

Сведения об аудируемом лице (наименование, государственный регистрационный номер, место нахождения)

Сведения об аудиторе (наименование организации, государственный регистрационный номер, место нахождения, наименование саморегулируемой организации аудиторов, членом которой является указанная аудиторская организация, номер в реестре аудиторов и аудиторских организаций саморегулируемой организации аудиторов)

Мы провели аудит прилагаемой бухгалтерской отчетности организации "YYY", состоящей из бухгалтерского баланса по состоянию на 31 декабря 20X1 года, отчета о прибылях и убытках, отчета об изменениях капитала и отчета о движении денежных средств за 20X1 год, других приложений к бухгалтерскому балансу и отчету о прибылях и убытках и пояснительной записки.

**Ответственность аудируемого лица за бухгалтерскую отчетность**

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

**Ответственность аудитора**

Наша ответственность заключается в выражении мнения о достоверности бухгалтерской отчетности на основе проведенного нами аудита. Мы проводили аудит в соответствии с федеральными стандартами аудиторской деятельности. Данные стандарты требуют соблюдения применимых этических норм, а также планирования и проведения аудита таким образом, чтобы получить достаточную уверенность в том, что бухгалтерская отчетность не содержит существенных искажений.

Аудит включал проведение аудиторских процедур, направленных на получение аудиторских доказательств, подтверждающих числовые показатели в бухгалтерской отчетности и раскрытие в ней информации. Выбор аудиторских процедур является предметом нашего суждения, которое основывается на оценке риска существенных искажений, допущенных вследствие недобросовестных действий или ошибок. В процессе оценки данного риска нами рассмотрена система внутреннего контроля, обеспечивающая составление и достоверность бухгалтерской отчетности, с целью выбора соответствующих аудиторских процедур, но не с целью выражения мнения об эффективности системы внутреннего контроля. [Если в соответствии с условиями аудиторского задания аудитор должен выразить мнение об эффективности системы внутреннего контроля в связи с аудитом бухгалтерской отчетности, то последнее предложение формулируется следующим образом: "В процессе оценки данного риска нами рассмотрена система внутреннего контроля, обеспечивающая составление достоверной бухгалтерской отчетности, с целью выбора соответствующих условиям задания аудиторских процедур".]

Аудит также включал оценку надлежащего характера применяемой учетной политики и обоснованности оценочных показателей, полученных руководством аудируемого лица, а также оценку представления бухгалтерской отчетности в целом.

Мы полагаем, что полученные в ходе аудита доказательства представляют достаточные основания для выражения мнения с оговоркой о достоверности бухгалтерской отчетности.

**Основание для выражения мнения с оговоркой**

По статье "Основные средства" бухгалтерского баланса по состоянию на 31 декабря 20X1 года не отражена стоимость производственного оборудования в размере XXX тыс. рублей, а по статье "Налог на добавленную стоимость по приобретенным ценностям" этого же бухгалтерского баланса - сумма налога на добавленную стоимость, приходящаяся на стоимость указанного оборудования, в размере XXX тыс. рублей. Соответственно, по статье "Поставщики и подрядчики" бухгалтерского баланса по состоянию на 31 декабря 20X1 года не отражена кредиторская задолженность перед поставщиком в размере XXX тыс. рублей.

**Мнение с оговоркой**

По нашему мнению, за исключением влияния на бухгалтерскую отчетность обстоятельств, изложенных в части, содержащей основание для выражения мнения с оговоркой, бухгалтерская отчетность отражает достоверно во всех существенных отношениях финансовое положение организации "YYY" по состоянию на 31 декабря 20X1 года, результаты ее финансово-хозяйственной деятельности и движение денежных средств за 20X1 год в соответствии с установленными правилами составления бухгалтерской отчетности.

Руководитель, аудиторская [подпись] Фамилия, организация "AAA" инициалы

Дата аудиторского заключения

**Пример 2**

**Аудиторское заключение с выражением отрицательного мнения в связи с существенным искажением бухгалтерской отчетности**

Аудиторское заключение составлено аудиторской организацией при следующих обстоятельствах:

* аудит проводился в отношении консолидированной финансовой отчетности, составленной руководством аудируемого лица в соответствии с правилами отчетности в части подготовки консолидированной финансовой отчетности;
* условия аудиторского задания в части ответственности руководства аудируемого лица за консолидированную финансовую отчетность соответствуют требованиям правил отчетности;

в ходе аудита установлено, что консолидированная финансовая отчетность существенно искажена в связи с невключением в нее показателей дочернего общества. Влияние существенного искажения на консолидированную финансовую отчетность признано всеобъемлющим, но количественная его оценка не производилась, поскольку сделать это с достаточной надежностью не представлялось возможным.

АУДИТОРСКОЕ ЗАКЛЮЧЕНИЕ

Указание адресата

Сведения об основном хозяйственном обществе (наименование, государственный регистрационный номер, место нахождения)

Сведения об аудиторе (наименование организации, государственный регистрационный номер, место нахождения, наименование саморегулируемой организации аудиторов, членом которой является указанная аудиторская организация, номер в реестре аудиторов и аудиторских организаций саморегулируемой организации аудиторов)

Мы провели аудит прилагаемой консолидированной финансовой отчетности организации "YYY", состоящей из бухгалтерского баланса по состоянию на 31 декабря 20X1 года, отчета о прибылях и убытках, отчета об изменениях капитала и отчета о движении денежных средств за 20X1 год, других приложений к бухгалтерскому балансу и отчету о прибылях и убытках и пояснительной записки.

**Ответственность аудируемого лица за консолидированную финансовую отчетность**

Руководство аудируемого лица несет ответственность за составление и достоверность указанной консолидированной финансовой отчетности в соответствии с установленными правилами составления консолидированной финансовой отчетности и за систему внутреннего контроля, необходимую для составления консолидированной финансовой отчетности, не содержащей существенных искажений, допущенных вследствие недобросовестных действий или ошибок.

**Ответственность аудитора**

Наша ответственность заключается в выражении мнения о достоверности консолидированной финансовой отчетности на основе проведенного нами аудита. Мы проводили аудит в соответствии с федеральными стандартами аудиторской деятельности. Данные стандарты требуют соблюдения применимых этических норм, а также планирования и проведения аудита таким образом, чтобы получить достаточную уверенность в том, что консолидированная финансовая отчетность не содержит существенных искажений.

Аудит включал проведение аудиторских процедур, направленных на получение аудиторских доказательств, подтверждающих числовые показатели в консолидированной финансовой отчетности и раскрытие в ней информации. Выбор аудиторских процедур является предметом нашего суждения, которое основывается на оценке риска существенных искажений, допущенных вследствие недобросовестных действий или ошибок. В процессе оценки данного риска нами рассмотрена система внутреннего контроля, обеспечивающая составление и достоверность консолидированной финансовой отчетности, с целью выбора соответствующих аудиторских процедур, но не с целью выражения мнения об эффективности системы внутреннего контроля.

Аудит также включал оценку надлежащего характера применяемой учетной политики и обоснованности оценочных показателей, полученных руководством аудируемого лица, а также оценку представления консолидированной финансовой отчетности в целом.

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

**Основание для выражения отрицательного мнения**

Как указано в пункте X пояснительной записки, в консолидированную финансовую отчетность не были включены показатели дочернего общества "ZZZ", приобретенного в 20X1 году. В соответствии с требованиями правил отчетности в части подготовки консолидированной финансовой отчетности показатели дочернего общества подлежат включению в консолидированную финансовую отчетность с первого числа месяца, следующего за месяцем приобретения головной организацией соответствующего количества акций (доли в уставном капитале дочернего общества либо появления иной возможности определять решения, принимаемые дочерним обществом). Если бы показатели бухгалтерской отчетности дочернего общества "ZZZ" были включены в консолидированную финансовую отчетность, то это привело бы к существенным изменениям многих показателей консолидированной финансовой отчетности. Количественная оценка влияния искажения, допущенного при составлении консолидированной финансовой отчетности, не осуществлялась.

**Отрицательное мнение**

По нашему мнению, вследствие существенности обстоятельств, указанных в части, содержащей основание для выражения отрицательного мнения, консолидированная финансовая отчетность не отражает достоверно во всех существенных отношениях финансовое положение организации "YYY" и ее дочерних хозяйственных обществ по состоянию на 31 декабря 20X1 года, результаты их финансово-хозяйственной деятельности и движение денежных средств за 20X1 год в соответствии с установленными правилами составления консолидированной финансовой отчетности.

Руководитель, аудиторская [подпись] Фамилия, организация "AAA" инициалы

Дата аудиторского заключения

**Пример 3**

**Аудиторское заключение с выражением мнения с оговоркой в связи с тем, что аудитор не имел возможности получения достаточных надлежащих аудиторских доказательств**

Аудиторское заключение составлено аудиторской организацией при следующих обстоятельствах:

* аудит проводился в отношении полного комплекта годовой бухгалтерской отчетности, состав которой установлен Федеральным законом "О бухгалтерском учете";
* условия аудиторского задания в части ответственности руководства аудируемого лица за бухгалтерскую отчетность соответствуют требованиям правил отчетности;

в ходе аудита аудитор не имел возможности получить достаточные надлежащие аудиторские доказательства в отношении вкладов в уставные капиталы дочерних обществ. Возможное влияние данного обстоятельства признано существенным, но не всеобъемлющим для бухгалтерской отчетности в целом.

АУДИТОРСКОЕ ЗАКЛЮЧЕНИЕ

Указание адресата

Сведения об аудируемом лице (наименование, государственный регистрационный номер, место нахождения)

Сведения об аудиторе (наименование организации, государственный регистрационный номер, место нахождения, наименование саморегулируемой организации аудиторов, членом которой является указанная аудиторская организация, номер в реестре аудиторов и аудиторских организаций саморегулируемой организации аудиторов)

Мы провели аудит прилагаемой бухгалтерской отчетности организации "YYY", состоящей из бухгалтерского баланса по состоянию на 31 декабря 20X1 года, отчета о прибылях и убытках, отчета об изменениях капитала и отчета о движении денежных средств за 20X1 год, других приложений к бухгалтерскому балансу и отчету о прибылях и убытках и пояснительной записки.

**Ответственность аудируемого лица за бухгалтерскую отчетность**

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

**Ответственность аудитора**

Наша ответственность заключается в выражении мнения о достоверности бухгалтерской отчетности на основе проведенного нами аудита. Мы проводили аудит в соответствии с федеральными стандартами аудиторской деятельности. Данные стандарты требуют соблюдения применимых этических норм, а также планирования и проведения аудита таким образом, чтобы получить достаточную уверенность в том, что бухгалтерская отчетность не содержит существенных искажений.

Аудит включал проведение аудиторских процедур, направленных на получение аудиторских доказательств, подтверждающих числовые показатели в бухгалтерской отчетности и раскрытие в ней информации. Выбор аудиторских процедур является предметом нашего суждения, которое основывается на оценке риска существенных искажений, допущенных вследствие недобросовестных действий или ошибок. В процессе оценки данного риска нами рассмотрена система внутреннего контроля, обеспечивающая составление и достоверность бухгалтерской отчетности, с целью выбора соответствующих аудиторских процедур, но не с целью выражения мнения об эффективности системы внутреннего контроля. [Если в соответствии с условиями аудиторского задания аудитор должен выразить мнение об эффективности системы внутреннего контроля в связи с аудитом бухгалтерской отчетности, то последнее предложение формулируется следующим образом: "В процессе оценки данного риска нами рассмотрена система внутреннего контроля, обеспечивающая составление достоверной бухгалтерской отчетности, с целью выбора соответствующих условиям задания аудиторских процедур".]

Аудит также включал оценку надлежащего характера применяемой учетной политики и обоснованности оценочных показателей, полученных руководством аудируемого лица, а также оценку представления бухгалтерской отчетности в целом.

Мы полагаем, что полученные в ходе аудита доказательства представляют достаточные основания для выражения мнения с оговоркой о достоверности бухгалтерской отчетности.

**Основание для выражения мнения с оговоркой**

По статье "Долгосрочные финансовые вложения" бухгалтерского баланса по состоянию на 31 декабря 20X1 года отражены вклады в уставные капиталы дочерних обществ в размере XXX тыс. рублей. Мы не имели возможности получить достаточные надлежащие аудиторские доказательства в отношении первоначальной стоимости указанных финансовых вложений, поскольку нам было отказано в доступе к соответствующей финансовой информации. Как следствие, у нас отсутствует возможность определить, необходимы ли какие-либо корректировки указанного показателя.

**Мнение с оговоркой**

По нашему мнению, за исключением возможного влияния на бухгалтерскую отчетность обстоятельств, изложенных в части, содержащей основание для выражения мнения с оговоркой, бухгалтерская отчетность отражает достоверно во всех существенных отношениях финансовое положение организации "YYY" по состоянию на 31 декабря 20X1 года, результаты ее финансово-хозяйственной деятельности и движение денежных средств за 20X1 год в соответствии с установленными правилами составления бухгалтерской отчетности.

Руководитель, аудиторская [подпись] Фамилия, организация "AAA" инициалы

Дата аудиторского заключения

**Пример 4**

**Аудиторское заключение с отказом от выражения мнения в связи с тем, что аудитор не имел возможности получения достаточных надлежащих аудиторских доказательств в отношении отдельного элемента бухгалтерской отчетности**

Аудиторское заключение составлено аудиторской организацией при следующих обстоятельствах:

* аудит проводился в отношении полного комплекта годовой бухгалтерской отчетности, состав которой установлен Федеральным законом "О бухгалтерском учете";
* условия аудиторского задания в части ответственности руководства аудируемого лица за бухгалтерскую отчетность соответствуют требованиям правил отчетности;

в ходе аудита аудитор не имел возможности получить достаточные надлежащие аудиторские доказательства в отношении одного элемента бухгалтерской отчетности, а именно: в отношении финансовой информации по вкладу в совместную деятельность, размер которого составляет 90% от стоимости чистых активов аудируемого лица. Возможное влияние искажения бухгалтерской отчетности из-за отсутствия возможности получить достаточные надлежащие аудиторские доказательства сочтено аудитором одновременно существенным и всеобъемлющим.

АУДИТОРСКОЕ ЗАКЛЮЧЕНИЕ

Указание адресата

Сведения об аудируемом лице (наименование, государственный регистрационный номер, место нахождения)

Сведения об аудиторе (наименование организации, государственный регистрационный номер, место нахождения, наименование саморегулируемой организации аудиторов, членом которой является указанная аудиторская организация, номер в реестре аудиторов и аудиторских организаций саморегулируемой организации аудиторов)

Мы были привлечены к проведению аудита прилагаемой бухгалтерской отчетности организации "YYY", состоящей из бухгалтерского баланса по состоянию на 31 декабря 20X1 года, отчета о прибылях и убытках, отчета об изменениях капитала и отчета о движении денежных средств за 20X1 год, других приложений к бухгалтерскому балансу и отчету о прибылях и убытках и пояснительной записки.

**Ответственность аудируемого лица за бухгалтерскую отчетность**

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

**Ответственность аудитора**

Наша ответственность заключается в выражении мнения о достоверности бухгалтерской отчетности на основе проведения аудита в соответствии с федеральными стандартами аудиторской деятельности. Вследствие обстоятельств, указанных в части, содержащей основание для отказа от выражения мнения, у нас отсутствовала возможность получить достаточные надлежащие аудиторские доказательства, обеспечивающие основание для выражения мнения аудитора.

**Основание для отказа от выражения мнения**

Вклад организации "YYY" в совместную деятельность отражен по статье "Долгосрочные финансовые вложения" бухгалтерского баланса по состоянию на 31 декабря 20X1 года в сумме XXX, что составляет 90% от стоимости чистых активов по состоянию на 31 декабря 20X1 года. Нам было отказано в общении с руководством аудируемого лица. Как следствие, мы не имели возможности определить, необходимы ли какие-либо корректировки стоимости указанных финансовых вложений, а также связанных с ними потоков денежных средств, отраженных в отчете о движении денежных средств.

**Отказ от выражения мнения**

Вследствие существенности обстоятельств, указанных в части, содержащей основание для отказа от выражения мнения, у нас отсутствовала возможность получить достаточные надлежащие аудиторские доказательства, обеспечивающие основание для выражения мнения, и, соответственно, мы не выражаем мнение о достоверности бухгалтерской отчетности организации "YYY".

Руководитель, аудиторская [подпись] Фамилия, организация "AAA" инициалы

Дата аудиторского заключения

Пример 5

**Аудиторское заключение с отказом от выражения мнения в связи с тем, что аудитор не имел возможности получения достаточных надлежащих аудиторских доказательств в отношении нескольких элементов бухгалтерской отчетности**

Аудиторское заключение составлено аудиторской организацией при следующих обстоятельствах:

* аудит проводился в отношении полного комплекта годовой бухгалтерской отчетности, состав которой установлен Федеральным законом "О бухгалтерском учете";
* условия аудиторского задания в части ответственности руководства аудируемого лица за бухгалтерскую отчетность соответствуют требованиям правил отчетности;
* в ходе аудита аудитор не имел возможности получить достаточные надлежащие аудиторские доказательства в отношении многих элементов бухгалтерской отчетности, возможное влияние искажения бухгалтерской отчетности из-за отсутствия возможности получить достаточные надлежащие аудиторские доказательства сочтено аудитором одновременно существенным и всеобъемлющим;
* помимо аудита бухгалтерской отчетности нормативные правовые акты не предусматривают обязанность аудитора провести дополнительные процедуры в отношении этой отчетности.

АУДИТОРСКОЕ ЗАКЛЮЧЕНИЕ

Указание адресата

Сведения об аудируемом лице (наименование, государственный регистрационный номер, место нахождения)

Сведения об аудиторе (наименование организации, государственный регистрационный номер, место нахождения, наименование саморегулируемой организации аудиторов, членом которой является указанная аудиторская организация, номер в реестре аудиторов и аудиторских организаций саморегулируемой организации аудиторов)

Мы были привлечены к проведению аудита прилагаемой бухгалтерской отчетности организации "YYY", состоящей из бухгалтерского баланса по состоянию на 31 декабря 20X1 года, отчета о прибылях и убытках, отчета об изменениях капитала и отчета о движении денежных средств за 20X1 год, других приложений к бухгалтерскому балансу и отчету о прибылях и убытках и пояснительной записки.

**Ответственность аудируемого лица за бухгалтерскую отчетность**

Руководство аудируемого лица несет ответственность за составление и достоверность указанной бухгалтерской отчетности в соответствии с установленными правилами составления бухгалтерской отчетности и за систему внутреннего контроля, необходимую для составления бухгалтерской (финансовой) отчетности, не содержащей существенных искажений вследствие недобросовестных действий или ошибок.

**Ответственность аудитора**

Наша ответственность заключается в выражении мнения о достоверности бухгалтерской отчетности на основе проведения аудита в соответствии с федеральными стандартами аудиторской деятельности. Вследствие обстоятельств, указанных в части, содержащей основание для отказа от выражения мнения, у нас отсутствовала возможность получить достаточные надлежащие аудиторские доказательства, обеспечивающие основание для выражения мнения аудитора.

**Основание для отказа от выражения мнения**

Мы не наблюдали за проведением инвентаризации материально-производственных запасов по состоянию на 31 декабря 20X1 года, так как эта дата предшествовала дате привлечения нас в качестве аудитора организации "YYY". Кроме того, ввод в сентябре 20X1 новой компьютерной системы учета дебиторской задолженности привел к множественным ошибкам в учете дебиторской задолженности. На дату составления нашего аудиторского заключения руководство аудируемого лица продолжает процесс устранения сбоев в системе и корректировку ошибок. Мы не смогли подтвердить или проверить с помощью альтернативных процедур величину дебиторской задолженности, включенную в состав статьи "Дебиторская задолженность" бухгалтерского баланса по состоянию на 31 декабря 20X1 года в сумме XXX. Как следствие, мы не имели возможности определить, необходимы ли какие-либо корректировки в отношении как отраженных, так и не отраженных в бухгалтерской отчетности величин запасов и дебиторской задолженности и связанных с ними показателей отчета о прибылях и убытках, отчета об изменениях капитала и отчета о движении денежных средств.

**Отказ от выражения мнения**

Вследствие существенности обстоятельств, указанных в части, содержащей основание для отказа от выражения мнения, у нас отсутствовала возможность получить достаточные надлежащие аудиторские доказательства, обеспечивающие основание для выражения мнения, и, соответственно, мы не выражаем мнение о достоверности бухгалтерской отчетности организации "YYY".

Руководитель, аудиторская [подпись] Фамилия, организация "AAA" инициалы

Дата аудиторского заключения