

**Доклад руководителя Комиссии ДВРФ СРО НП АПР по стандартизации аудиторской деятельности и аудиторской практике Зайцевой М.В. "Особенности оформления аудиторского заключения с учетом рекомендаций МФ и сложившейся практики" на конференции "Методика проведения аудита и практика оформления его результатов в современных условиях", проходившей 24-25 апреля 2014 года в г. Хабаровске**

В системе стандартов аудиторской деятельности непосредственно аудиторскому заключению уделяется очень много внимания. Три Федеральных стандарта определяют процедуры оформления и выражения мнения аудитора:

— Федеральный стандарт аудиторской деятельности (ФСАД 1/2010) «Аудиторское заключение о бухгалтерской (финансовой) отчетности и формирование мнения о ее достоверности»;

— Федеральный стандарт аудиторской деятельности (ФСАД 2/2010) «Модифицированное мнение в аудиторском заключении»;

— Федеральный стандарт аудиторской деятельности (ФСАД 3/2010) «Дополнительная информация в аудиторском заключении»,

и другие стандарты содержат немало информации о том, каким образом может быть выражено мнение аудитора в том или ином случае.

Уже прошло почти четыре года как действуют эти федеральные стандарты, однако до сих пор возникает множество вопросов именно по подготовке и формированию аудиторского заключения.

Несмотря на кажущуюся нормативную урегулированность данного вопроса, значительное количество выявляемых замечаний при осуществлении внешнего контроля качества работы аудиторских организаций (далее по тексту ВККР) связано именно с аудиторскими заключениями. Фактически все выявляемые в ходе ВККР ошибки в части подготовки и формирования аудиторского заключения можно классифицировать в следующие группы:

- ✓ Несоблюдение требований к содержанию элементов аудиторского заключения.
- ✓ Несоответствие формы и содержания аудиторского заключения.
- ✓ Нарушения в части бухгалтерской (финансовой) отчетности, прилагаемой к аудиторским заключениям.

Мы сегодня рассмотрим с вами, с какими ошибками уже встречаемся при формировании и оформлении нашего мнения. Рассмотрим, на что обращает внимание Минфин (приложение к письму Минфина от 29 января 2014 г. № 07-04-18/01) и что Минфин рекомендует аудиторским организациям, индивидуальным аудиторам и аудиторам при проведении аудита годовой бухгалтерской (финансовой) отчетности за 2013 г.

Я прокомментирую разделы, которые относятся именно к составлению и формированию АЗ. Один из таких разделов:

#### **Элементы аудиторского заключения**

В данном разделе Минфин ссылается на статью 6 Федерального закона «Об аудиторской деятельности» и ФСАД 1/2010, 2/2010, 3/2010, которые определяют исчерпывающий перечень элементов аудиторского заключения.

Т.е. аудиторское заключение должно иметь столько элементов и иметь те названия, которые предусматривают данные федеральные стандарты, но никак по своему усмотрению добавлять какие либо элементы, или исключать.

Так же Минфин обращает внимание, что документ, именуемый аудиторским заключением, не могут и не должны включаться описания условий составления аудиторского заключения, приведенные в примерах, приложенных к ФСАД 1/2010, 2/2010, 3/2010.

Это говорит о том, что ссылку на текст до заголовка «Аудиторское заключение», т.е. преамбулу, не следует включать в выдаваемые Вами аудиторские заключения, поскольку это лишь условия, исходя из которых, составлен пример аудиторского заключения.

Во Владивостоке, когда проводился круглый стол, я акцент делала на включение преамбулы в аудиторское заключение на усмотрение аудиторской компании при условии закрепления формы аудиторского заключения во внутрифирменных стандартах. Теперь на основании Рекомендаций

Минфина при проведении аудита годовой бухгалтерской (финансовой) отчетности за 2013 г. преамбула исключена.

*Рассмотрим, что касается нарушений в части несоблюдения требований к содержанию элементов аудиторского заключения:*

***Во-первых,***

***Наименование аудиторского заключения не соответствует требованиям стандартов*** (пп. а п. 3 ФСАД 1/2010), а именно:

- Аудиторское заключение по годовому отчету;
- Аудиторское заключение о достоверности бухгалтерской отчетности;
- Аудиторское заключение по финансовой (бухгалтерской) отчетности и т.д..

С 2012 года наименование аудиторского заключения именно «Аудиторское заключение» (пп. "а" п. 3 ФСАД 1/2010), но ни как требовалось в п. 5 ФПСАД № 6, который утратил силу – «Аудиторское заключение по финансовой (бухгалтерской) отчетности».

Это можно характеризовать как технической ошибкой, в связи с невнимательностью аудиторов к изменениям в требованиях стандартов к аудиторскому заключению.

***Во-вторых,***

***в аудиторских заключениях не указан адресат*** (пп. "б" п. 3 ФСАД 1/2010, пп. 2 п. 2 ст. 6 № 307-ФЗ).

В качестве адресата, как правило, выступают собственники предприятия (акционеры, участники). Однако договором на оказание аудиторских услуг может быть определен и иной адресат, например орган управления организации. Как поступать в данном случае аудиторской организации при раскрытии сведений об адресате непонятно, или следовать формальным требованиям и примерам, приведенным в стандарте, или раскрывать информацию, исходя из условий заключенного договора на оказание аудиторских услуг?

В этом случае рекомендуется помимо собственников необходимо указать: руководству аудируемого лица и иным пользователям бухгалтерской (финансовой) отчетности.

***В третьих,***

***нарушен порядок раскрытия сведений об аудируемом лице в аудиторском заключении*** (пп. "в" п. 3 ФСАД 1/2010, пп. 3 п. 2 ст. 6 № 307-ФЗ), т.е. аудиторское заключение содержит неполные сведения об аудируемом лице либо расширенную информацию, раскрываемую об аудируемом лице (добавлена информация о лицензиях, ссылка на конкурсный контракт аудируемого лица, а также о лицах, ответственных за финансово-хозяйственную деятельность).

Стандартами предусмотрено указание: наименование, регистрационные номера и местонахождения организации и т.д., т.е. не закрытый перечень раскрываемой информации.

Поэтому расширенная информация об аудируемом лице может указываться в аудиторском заключении, предварительно закрепив их в своих внутрифирменных стандартах.

***Что касается «Сведений об аудиторской организации, индивидуальном аудиторе».*** Согласно требованиям пп. «г» п. 3 ФСАД 1/2010, пп. 4 п. 2 ст. 6 закона № 307-ФЗ одним из пунктов является: *номер в реестре аудиторов и аудиторских организаций саморегулируемой организации аудиторов.*

Больше всего вопросов возникает в отношении того, что указывать в качестве номера в реестре. В отдельных СРО ведется внутренний реестр аудиторов и аудиторских организаций, в котором каждому из них присваивается 4-значный номер, которого нет в контрольном экземпляре реестра, представляемом СРО уполномоченному федеральному органу. Вместе с тем, и в реестре СРО, и в контрольном экземпляре реестра указывается ОРНЗ — основной регистрационный номер записи в реестре, поэтому логично в аудиторском заключении указывать ОРНЗ.

*Следующий раздел Рекомендаций на 2013 год, на который необходимо обратить внимание, это:*

**Обозначение правил, в соответствии с которыми составлена бухгалтерская отчетность, в**

## **аудиторском заключении**

В примерах аудиторских заключений, приведенных в ФСАД 1/2010, 2/2010, 3/2010 приведена формулировка о достоверности отчетности в соответствии с «установленными правилами составления отчетности». Формулировка «установленные правила» содержится и в разделе «Ответственность аудируемого лица за бухгалтерскую отчетность». Подобная же формулировка содержится и в п. 11 и п. 16 ФСАД 1/2010.

В соответствии же с Письма Минфина РФ от 29 января 2014 г. № 07-04-18/01 «Рекомендации аудиторским организациям, индивидуальным аудиторам, аудиторам по проведению аудита годовой бухгалтерской отчетности за 2013 год», в аудиторском заключении должно быть указано, в соответствии с какими установленными правилами составлена бухгалтерская отчетность. Например: "в соответствии с российскими правилами составления бухгалтерской отчетности", "в соответствии с международными стандартами финансовой отчетности".

Т.о. употребление в аудиторском заключении слов "в соответствии с установленными правилами составления бухгалтерской отчетности" недопустимая фраза.

*В разделе Рекомендаций на 2013 год:*

### **Указание в аудиторском заключении обстоятельств, которые оказывают или могут оказать существенное влияние на достоверность бухгалтерской отчетности**

*В соответствии с ФСАД 1/2010 аудиторское заключение должно, среди прочего, содержать мнение аудитора с указанием обстоятельств, которые оказывают или могут оказать существенное влияние на достоверность бухгалтерской отчетности.*

*Учитывая изложенное, в аудиторском заключении не следует указывать несущественные обстоятельства, которые не оказывают или не могут оказать существенное влияние на достоверность бухгалтерской отчетности аудируемого лица.*

Перед тем, как использовать ФСАД 3/2010 «Дополнительная информация в аудиторском заключении» необходимо обратить внимание:

*Во-первых*, дополнительная информация должна содержать соответствующий заголовок: «Важные обстоятельства» - для раскрытой в бухгалтерской отчетности информации или «Прочая информация» - для информации, которая не требует раскрытия в бухгалтерской отчетности.

*Во-вторых*, не наблюдение (не участие) аудиторов в инвентаризации активов, составляющих существенные статьи отчетности, но при осуществлении альтернативных аудиторских процедур при которых аудитор получил достаточную уверенность в существовании активов, составляющих существенные статьи отчетности, т.е. иным способом - не обязательно путем пересчета или наблюдения за инвентаризацией, то модификации аудиторского заключения в этой части не требуется.

Если же речь идет о несущественных статьях, то информация о том, что аудиторы не участвовали в инвентаризации не является обязательным поводом для информирования об этом пользователей в аудиторском заключении и уж тем более в разделе «Прочая информация», этим только вводит пользователей в заблуждение, вызывая дополнительные вопросы.

*В разделе Рекомендаций на 2013 год*

### **Подписание аудиторского заключения аудиторской организации**

*Согласно пункту 22 ФСАД 1/2010 аудиторское заключение о достоверности годовой бухгалтерской отчетности подписывается руководителем аудиторской организации или уполномоченным им лицом, имеющим квалификационный аттестат аудитора.*

Т.о. руководитель аудиторской организации или уполномоченное им лицо, которое подписывает аудиторское заключение о бухгалтерской отчетности организации, предусмотренной частью 3 статьи 5 Закона № 307-ФЗ (при проведении аудита, предусмотренного частью 3 статьи 5 данного Федерального закона), должно иметь квалификационный аттестат аудитора нового образца.

Подпись руководителя аудиторской организации или уполномоченного им лица должна включать наименование аудиторской организации, должность, фамилию и инициалы лица, подписавшего аудиторское заключение. Указание каких-либо иных сведений о лице, подписавшем аудиторское заключение (ОРНЗ, номера квалификационного аттестата аудитора, членства в

саморегулируемой организации аудиторы, др.), ФСАД 1/2010 не предусмотрено и, следовательно, не является обязательным.

*В разделе Рекомендаций на 2013 год*

### **Датирование аудиторского заключения**

Согласно пункту 23 ФСАД 1/2010 аудиторское заключение должно быть датировано не ранее даты завершения процесса получения достаточных надлежащих аудиторских доказательств, на основании которых аудитор выражает мнение, включая доказательства того, что:

а) бухгалтерская отчетность подготовлена в полном объеме и включает соответствующее раскрытие информации;

б) лица, обладающие соответствующими полномочиями, подтвердили, что они несут ответственность за данную бухгалтерскую отчетность.

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

Исходя из ФПСАД № 22 аудит бухгалтерской отчетности может начинаться до момента ее подписания. В ходе аудита аудитор своевременно сообщает руководству аудируемого лица и (или) представителям его собственника информацию о предлагаемых существенных корректировках бухгалтерской отчетности таким образом, чтобы представители собственника и руководство аудируемого лица имели возможность оперативно принимать надлежащие меры.

***Учитывая изложенное, завершение процесса аудита может совпадать по времени с завершением подписания бухгалтерской отчетности. В связи с этим дата аудиторского заключения и дата подписания годовой бухгалтерской отчетности могут совпадать.***

*В разделе Рекомендаций на 2013 год*

### **Представление бухгалтерской отчетности с аудиторским заключением**

*В соответствии с частью 1 статьи 18 Федерального закона «О бухгалтерском учете» (в редакции Федерального закона от 21 декабря 2013 г. № 357-ФЗ) обязанные составлять бухгалтерскую отчетность экономические субъекты, за исключением организаций государственного сектора и Центрального банка Российской Федерации, представляют по одному обязательному экземпляру годовой бухгалтерской отчетности в орган государственной статистики по месту государственной регистрации.*

При представлении обязательного экземпляра годовой бухгалтерской отчетности, которая подлежит обязательному аудиту, аудиторское заключение о ней представляется вместе с такой отчетностью либо не позднее 10 рабочих дней со дня, следующего за датой аудиторского заключения, но не позднее 31 декабря года, следующего за отчетным.

*В разделе Рекомендаций на 2013 год*

### **Раскрытие аудируемым лицом информации о бенефициарных владельцах**

В данном разделе Рекомендаций уделяется большое внимание о раскрытии информации относительно связанных сторон. Дано понятие бенефициара и рекомендация о модификации АЗ в случае неполной или неясной информации о бенефициарных владельцев, и операций с ними.

*Исходя из пункта 27 ПБУ 4/99 приложения к бухгалтерскому балансу и отчету о финансовых результатах должны раскрывать данные о связанных сторонах. Порядок раскрытия информации о связанных сторонах в бухгалтерской отчетности коммерческих организаций установлен ПБУ 11/2008.*

*В соответствии с ПБУ 11/2008 перечень связанных сторон, информация о которых раскрывается в бухгалтерской отчетности организации, устанавливается самостоятельно организацией, подготавливающей бухгалтерскую отчетность, на основе этого ПБУ, исходя из содержания отношений между организацией и связанной стороной с учетом соблюдения требования приоритета содержания перед формой.*

*При установлении аудируемым лицом указанного перечня следует иметь в виду понятие бенефициарного владельца, установленное Федеральным законом «О противодействии легализации (отмыванию) доходов, полученных преступным путем, и финансированию*

*терроризма». Исходя из этого Федерального закона бенефициарный владелец юридического лица – это физическое лицо, которое, в конечном счете, прямо или косвенно (через третьих лиц) владеет (имеет преобладающее участие более 25 % в капитале) данным юридическим лицом либо имеет возможность контролировать действия данного юридического лица.*

*Что касается прилагаемой отчетности к аудиторскому заключению, то в связи с вступлением в силу Закона 402-ФЗ в состав бухгалтерской (финансовой) отчетности, начиная с 2012 года входит:*

- Бухгалтерский баланс,
- Отчет о финансовых результатах,
- И — приложения к ним.

К приложениям соответственно относятся – отчет о движении денежных средств, отчет об изменениях капитала, пояснения к бухгалтерскому балансу и отчету о финансовых результатах.

В соответствии с частью 3 статьи 1 Федерального закона «Об аудиторской деятельности» аудиторские процедуры, составляющие аудит, проводятся в отношении *пояснений* как части бухгалтерской отчетности в полном объеме.

*Пояснения в качестве самостоятельного приложения к бухгалтерской (финансовой) отчетности должны содержать информацию в табличной форме и текстовой форме. Пример табличной формы приведен в Приложении № 3 к Приказу № 66н от 2.07.2010 года (действует в редакции от 4.12.2012 года). Текстовая форма определяется в соответствии с требованиями к пояснительной записке.*

Обращаю Ваше внимание, что в соответствии с требованиями Минфина РФ пояснения должны содержать информацию по учетной политике, аффилированных лицах и сделках с ними, энергосбережении, резервах, оценочных обязательствах, иных существенных положений, касающихся финансового положения и результатов деятельности предприятия. В пояснениях должны быть раскрыты существенные активы и пассивы.

В составе аффилированных лиц должны также быть указаны бенефициарный владелец юридического лица. В пояснениях должны быть раскрыты все операции, совершенные с бенефициарным владельцем.

Кроме этого, в пояснениях должна быть представлена информация о наличии филиалов, о проведенной реорганизации, существенных ошибках, выявленных и исправленных организацией в 2013 году (п.15 ПБУ 22/2010), а также о рисках хозяйственной деятельности (финансовых, юридических, рисках ликвидности), правилах бухгалтерского учета (российские стандарты или иные акты), в соответствии с которыми составлена отчетность.

В связи с этим табличной формы пояснений будет не достаточно, следовательно, дополнительно к Пояснениям может прилагаться иная форма пояснений в виде пояснительной записки.

Пояснительная записка в составе отсутствует в связи с утратой силы с 1 января 2013г. Федерального закона от 21 ноября 1996 г. № 129-ФЗ "О бухгалтерском учете" пункт "д" части 2 статьи 13 этого Федерального закона не подлежит применению. Исходя из этого с 1 января 2013 г. пояснительная записка не входит в состав бухгалтерской (финансовой) отчетности.

Однако, при требованиях раскрытия дополнительной информации к Пояснениям в виде пояснительной записки имеет место.

#### ***Состав и содержание бухгалтерской отчетности субъектов малого предприятия.***

Согласно п. 6 Приказа Минфина России от 02.07.2010 N 66н (ред. от 04.12.2012) "О формах бухгалтерской отчетности организаций" организации - субъекты малого предпринимательства формируют бухгалтерскую отчетность по следующей упрощенной системе:

а) в бухгалтерский баланс и отчет о финансовых результатах включаются показатели только по группам статей (без детализации показателей по статьям);

б) в приложениях к бухгалтерскому балансу и отчету о финансовых результатах приводится только наиболее важная информация, без знания которой невозможна оценка финансового положения организации или финансовых результатов ее деятельности.

Однако, организации - субъекты малого предпринимательства вправе формировать представляемую бухгалтерскую отчетность в соответствии с общими правилами.

Порядок формирования отчетности субъектов малого предприятия должен быть закреплен в

его учетной политике (детализация показателей, информация в приложениях)

*Подписание бухгалтерской отчетности за 2013 год.*

Для подписания бухгалтерской отчетности должен быть определен круг лиц, наделенных соответствующими полномочиями. Это могут быть главный бухгалтер и генеральный директор, о чем должно быть принято решение единоличного исполнительного органа (руководителя) или иного органа управления организации.

**Обратите внимание**, что после оформления выражения мнения в аудиторском заключении обязательно к аудиторскому заключению прилагается финансовая отчетность, либо иная отчетность, в отношении которой выражается мнение и которая датирована, подписана и скреплена печатью аудируемого лица в соответствии с требованиями законодательства Российской Федерации относительно подготовки такой отчетности. Аудиторское заключение и указанная отчетность должны быть сброшюрованы в единый пакет, листы пронумерованы, прошнурованы, опечатаны печатью аудитора с указанием общего количества листов в пакете.

Все формы в составе бухгалтерской отчетности должны иметь название, подписи уполномоченных лиц и дату подписания (на каждой форме отчетности).

*В заключение хочу пожелать успехов и позитива в дальнейшем развитии аудиторской деятельности. Благодарю за внимание!!!*