

**НАЦИОНАЛЬНЫЕ ПРАВИЛА  
АУДИТОРСКОЙ ДЕЯТЕЛЬНОСТИ "АУДИТОРСКОЕ ЗАКЛЮЧЕНИЕ ПО БУХГАЛТЕРСКОЙ  
(ФИНАНСОВОЙ) ОТЧЕТНОСТИ"**

**ГЛАВА 1  
ОБЩИЕ ПОЛОЖЕНИЯ**

1. Настоящие национальные правила устанавливают требования к действиям аудиторских организаций, аудиторов, осуществляющих деятельность в качестве индивидуальных предпринимателей (далее - аудиторы - индивидуальные предприниматели), при подготовке ими аудиторского заключения по результатам аудита бухгалтерской (финансовой) отчетности (далее - отчетность) аудируемого лица (далее - аудит), содержащего выраженное в установленной форме аудиторское мнение о достоверности отчетности аудируемого лица (далее - аудиторское мнение).

2. Для целей настоящих национальных правил применяются следующие термины и их определения:

ключевые вопросы аудита - вопросы, которые аудиторской организацией (аудитором - индивидуальным предпринимателем), согласно профессиональному суждению, определены как наиболее значимые для проводимого аудита;

применимая основа составления и представления отчетности - требования законодательства Республики Беларусь или Международных стандартов финансовой отчетности и их Разъяснений, принимаемых Фондом Международных стандартов финансовой отчетности (далее - Международные стандарты финансовой отчетности), а также иные требования к порядку составления и представления отчетности в соответствии с принципами общего назначения.

3. Настоящие национальные правила применяются при аудите годовой отчетности, состав которой определяется требованиями применимой основы составления и представления отчетности.

**ГЛАВА 2  
ПОРЯДОК ФОРМИРОВАНИЯ АУДИТОРСКОГО МНЕНИЯ**

4. Аудиторской организации (аудитору - индивидуальному предпринимателю) следует сформировать аудиторское мнение относительно того, составлена ли отчетность аудируемого лица во всех существенных аспектах в соответствии с применимой основой составления и представления отчетности (далее - аудиторское мнение).

5. Для формирования аудиторского мнения аудиторской организации (аудитору - индивидуальному предпринимателю) необходимо сделать вывод относительно того, получена ли в ходе аудита разумная уверенность в том, что отчетность аудируемого лица не содержит существенных искажений, возникших в результате ошибок и (или) недобросовестных действий. При этом аудиторской организации (аудитору - индивидуальному предпринимателю) следует принимать во внимание следующие факторы:

получены ли в ходе аудита достаточные и надлежащие аудиторские доказательства для выражения аудиторского мнения;

являются ли неустранимые искажения, взятые по отдельности или в совокупности, существенными.

6. Аудиторской организации (аудитору - индивидуальному предпринимателю) также следует оценить:

общий порядок составления и представления отчетности аудируемого лица, ее состав и содержание;

принятую аудируемым лицом учетную политику;

соответствие отраженной в отчетности информации принятой и применяемой аудируемым лицом учетной политике;

обоснованность учетных оценок;

уместность, полноту, сопоставимость, нейтральность и понятность информации, представленной в отчетности аудируемого лица;

правильность отражения в отчетности аудируемого лица информации об осуществленных хозяйственных операциях;

достаточность раскрытия информации в отчетности аудируемого лица для понимания

пользователями этой отчетности влияния существенных хозяйственных операций и событий на информацию, представленную в отчетности.

7. Если по результатам аудита аудиторская организация (аудитор - индивидуальный предприниматель) приходит к выводу, что отчетность аудируемого лица во всех существенных аспектах составлена в соответствии с применимой основой составления и представления отчетности, аудиторской организации (аудитору - индивидуальному предпринимателю) следует выразить немодифицированное аудиторское мнение.

8. Аудиторской организации (аудитору - индивидуальному предпринимателю) необходимо модифицировать аудиторское мнение, если:

на основании полученных аудиторских доказательств аудиторская организация (аудитор - индивидуальный предприниматель) приходит к выводу о том, что отчетность аудируемого лица в целом содержит существенные искажения;

у аудиторской организации (аудитора - индивидуального предпринимателя) отсутствует возможность получения достаточных и надлежащих аудиторских доказательств того, что отчетность аудируемого лица в целом не содержит существенных искажений.

### **ГЛАВА 3 ОБЩИЕ ТРЕБОВАНИЯ К АУДИТОРСКОМУ ЗАКЛЮЧЕНИЮ**

9. Аудиторское заключение должно быть представлено в письменной форме.

10. Аудиторское заключение должно содержать следующие основные элементы:

название "Аудиторское заключение по бухгалтерской (финансовой) отчетности";

указание получателя аудиторского заключения;

раздел "Аудиторское мнение";

раздел "Основания для выражения аудиторского мнения"

раздел "Обязанности аудируемого лица по подготовке бухгалтерской (финансовой) отчетности";

раздел "Обязанности аудиторской организации (аудитора - индивидуального предпринимателя) по проведению аудита бухгалтерской (финансовой) отчетности";

подписи, информацию об аудиторской организации (аудиторе - индивидуальном предпринимателе), дату подписания аудиторского заключения.

Аудиторское заключение в зависимости от представленной в нем информации может дополнительно содержать следующие разделы: "Существенная неопределенность в отношении непрерывности деятельности", "Ключевые вопросы аудита", "Прочая информация", "Заключение по отдельным проверяемым вопросам", "Важные обстоятельства", "Прочие вопросы".

11. В названии и по тексту аудиторского заключения должно быть указано, бухгалтерская или финансовая отчетность подлежит аудиту.

12. Аудиторское заключение адресуется заказчику аудиторских услуг и (или) лицу, указанному в договоре оказания аудиторских услуг.

13. Раздел аудиторского заключения "Аудиторское мнение" должен содержать следующую информацию:

наименование аудируемого лица, в отношении отчетности которого проведен аудит, его место нахождения, сведения о государственной регистрации (дата государственной регистрации, регистрационный номер в Едином государственном регистре юридических лиц и индивидуальных предпринимателей);

указание на факт проведения аудита данной отчетности;

состав отчетности, в отношении которой проведен аудит;

дату или период, за который составлена отчетность;

выраженное в установленной форме аудиторское мнение.

14. Если аудиторской организации (аудитору - индивидуальному предпринимателю) известно, что проаудированная отчетность будет включена в документ, содержащий прочую информацию, то при перечислении состава отчетности, в отношении которой проведен аудит, аудиторской организации (аудитору - индивидуальному предпринимателю) следует указать номера страниц, на которых представлена проаудированная отчетность.

15. При выражении немодифицированного аудиторского мнения в аудиторском заключении по отчетности, составленной в соответствии с законодательством Республики Беларусь или Международными стандартами финансовой отчетности, аудиторской организации (аудитору - индивидуальному предпринимателю) следует указать, что отчетность аудируемого лица достоверно во всех существенных аспектах отражает финансовое положение аудируемого лица на отчетную дату, а также финансовые результаты его деятельности и изменение его финансового положения, в том числе движение денежных средств, за год, закончившийся на эту дату, в соответствии с законодательством Республики Беларусь или Международными стандартами финансовой отчетности.

Если применимой основой составления и представления отчетности являются требования, отличные от законодательства Республики Беларусь или Международных стандартов финансовой отчетности, то аудиторское мнение должно содержать указание на соответствующую применимую основу составления и представления отчетности.

16. Раздел "Основание для выражения аудиторского мнения" должен содержать:

заявление о том, что аудит был проведен в соответствии с требованиями Закона Республики Беларусь от 12 июля 2013 года "Об аудиторской деятельности" (Национальный правовой Интернет-портал Республики Беларусь, 23.07.2013, 2/2054) и национальных правил аудиторской деятельности. При проведении аудита отчетности, подготовленной в соответствии с применимой основой составления и представления отчетности, отличной от требований законодательства Республики Беларусь, аудиторская организация (аудитор - индивидуальный предприниматель) может руководствоваться Международными стандартами аудита или иными стандартами аудита по согласованию с заказчиком аудиторских услуг. В этом случае заявление должно содержать указание на используемые стандарты аудита;

ссылку на раздел аудиторского заключения, описывающий обязанности аудиторской организации (аудитора - индивидуального предпринимателя) в соответствии с национальными правилами аудиторской деятельности или иными стандартами аудита;

заявление о том, что аудиторской организацией (аудитором - индивидуальным предпринимателем) соблюдались принцип независимости по отношению к аудируемому лицу согласно требованиям законодательства и нормы профессиональной этики;

заявление о том, считает ли аудиторская организация (аудитор - индивидуальный предприниматель), что полученные аудиторские доказательства являются достаточными и надлежащими, чтобы служить основанием для выражения аудиторского мнения.

17. Раздел "Существенная неопределенность в отношении непрерывности деятельности" включается в аудиторское заключение в случаях, установленных национальными правилами аудиторской деятельности "Допущение о непрерывности деятельности аудируемого лица", утвержденных постановлением Министерства финансов Республики Беларусь от 28 марта 2003 г. N 45 "Об утверждении национальных правил аудиторской деятельности и внесении изменений в некоторые постановления Министерства финансов Республики Беларусь" (Национальный реестр правовых актов Республики Беларусь, 2003 г., N 44, 8/9369).

18. Раздел "Ключевые вопросы аудита" в обязательном порядке включается в аудиторское заключение в случае проведения аудита акционерных обществ, обязанных согласно законодательству Республики Беларусь раскрывать информацию об акционерном обществе в соответствии с законодательством Республики Беларусь о ценных бумагах, Национального банка Республики Беларусь, банков, небанковских кредитно-финансовых организациях, банковских групп, банковских холдингов, бирж, страховых организаций, организации, осуществляющей гарантированное возмещение банковских вкладов (депозитов) физических лиц. В иных случаях этот раздел может быть включен в аудиторское заключение по решению аудиторской организации и (или) по согласованию с заказчиком аудиторских услуг.

19. Раздел "Прочая информация" включается в аудиторское заключение в случаях, установленных национальными правилами аудиторской деятельности "Прочая информация в документах, содержащих проверенную бухгалтерскую (финансовую) отчетность", утвержденных постановлением Министерства финансов Республики Беларусь от 25 сентября 2002 г. N 133 "Об утверждении национальных правил аудиторской деятельности" (Национальный реестр правовых актов Республики Беларусь, 2002 г., N 112, 8/8607).

20. Раздел "Обязанности аудируемого лица по подготовке бухгалтерской (финансовой) отчетности" должен содержать указание на то, что руководство аудируемого лица несет ответственность за:

подготовку и достоверное представление отчетности в соответствии с применимой основой составления и представления отчетности и организацию системы внутреннего контроля аудируемого лица, необходимой для подготовки отчетности, не содержащей существенных искажений, допущенных вследствие ошибок и (или) недобросовестных действий;

оценку способности аудируемого лица продолжать свою деятельность непрерывно и уместности применения принципа непрерывности деятельности при подготовке отчетности, а также за надлежащее раскрытие в отчетности в соответствующих случаях сведений, относящихся к непрерывности деятельности. При этом следует указать, в каких случаях применение допущения о непрерывности деятельности аудируемого лица является уместным.

В разделе "Обязанности аудируемого лица по подготовке бухгалтерской (финансовой) отчетности" также должно содержаться указание категории лиц, ответственных за осуществление надзора за процессом подготовки отчетности, если эти лица отличны от руководства аудируемого лица.

21. Раздел "Обязанности аудиторской организации (аудитора - индивидуального предпринимателя) по проведению аудита бухгалтерской (финансовой) отчетности" должен

содержать заявления о том, что:

цель аудиторской организации (аудитора - индивидуального предпринимателя) состоит в получении разумной уверенности в том, что отчетность аудируемого лица не содержит существенных искажений вследствие ошибок и (или) недобросовестных действий, и составлении аудиторского заключения, включающего выраженное в установленной форме аудиторское мнение; разумная уверенность представляет собой высокую степень уверенности, но не является гарантией того, что аудит, проведенный в соответствии с национальными правилами аудиторской деятельности или иными стандартами аудита, позволяет выявить все имеющиеся существенные искажения;

искажения могут возникать в результате ошибок и (или) недобросовестных действий, в этой связи аудиторской организации (аудитору - индивидуальному предпринимателю) следует либо указать, что искажения считаются существенными, если можно обоснованно предположить, что в отдельности или в совокупности они могут повлиять на экономические решения пользователей отчетности, принимаемые на ее основе, либо дать иное определение или описание существенности в соответствии с применимой основой составления и представления отчетности;

в рамках аудита, проводимого в соответствии с национальными правилами аудиторской деятельности или иными стандартами аудита, аудиторская организация (аудитор - индивидуальный предприниматель) применяет профессиональное суждение и сохраняет профессиональный скептицизм на протяжении всего аудита.

Раздел "Обязанности аудиторской организации (аудитора - индивидуального предпринимателя) по проведению аудита бухгалтерской (финансовой) отчетности" должен также включать описание аудита с указанием того, что аудиторская организация (аудитор - индивидуальный предприниматель) в процессе проведения аудита:

выявляет и оценивает риски существенного искажения отчетности вследствие ошибок и (или) недобросовестных действий; разрабатывает и выполняет аудиторские процедуры в соответствии с оцененными рисками; получает аудиторские доказательства, являющиеся достаточными и надлежащими, чтобы служить основанием для выражения аудиторского мнения. При этом указывается тот факт, что риск необнаружения существенных искажений отчетности в результате недобросовестных действий выше риска необнаружения искажений в результате ошибок, так как недобросовестные действия, как правило, подразумевают наличие специально разработанных мер, направленных на их сокрытие;

получает понимание системы внутреннего контроля аудируемого лица, имеющей значение для аудита, с целью планирования аудиторских процедур, соответствующих обстоятельствам аудита, но не с целью выражения мнения относительно эффективности функционирования этой системы. Данное заявление не включается в аудиторское заключение, если договором оказания аудиторских услуг предусмотрено, что аудиторской организации (аудитору - индивидуальному предпринимателю) необходимо выразить аудиторское мнение относительно эффективности функционирования системы внутреннего контроля аудируемого лица;

оценивает надлежащий характер применяемой аудируемым лицом учетной политики, а также обоснованности учетных оценок и соответствующего раскрытия информации в отчетности;

оценивает правильность применения руководством аудируемого лица допущения о непрерывности деятельности, и на основании полученных аудиторских доказательств делает 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 свою деятельность непрерывно. Если аудиторская организация (аудитор - индивидуальный предприниматель) приходит к выводу о наличии такой существенной неопределенности, необходимо привлечь внимание в аудиторском заключении к соответствующему раскрытию данной информации в отчетности. В случае, если такое раскрытие информации отсутствует или является ненадлежащим, аудиторской организации (аудитору - индивидуальному предпринимателю) следует модифицировать аудиторское мнение. Аудиторской организации (аудитору - индивидуальному предпринимателю) необходимо указать на тот факт, что сделанные выводы основываются на аудиторских доказательствах, полученных до даты подписания аудиторского заключения, однако будущие события или условия могут привести к тому, что аудируемое лицо утратит способность продолжать свою деятельность непрерывно;

оценивает общее представление отчетности, ее структуру и содержание, включая раскрытие информации, а также того, обеспечивает ли отчетность достоверное представление о лежащих в ее основе операциях и событиях.

Кроме того, в разделе "Обязанности аудиторской организации (аудитора - индивидуального предпринимателя) по проведению аудита бухгалтерской (финансовой) отчетности" аудиторской организации (аудитору - индивидуальному предпринимателю) следует указать на то, что:

аудиторская организация (аудитор - индивидуальный предприниматель) осуществляет информационное взаимодействие с лицами, наделенными руководящими полномочиями, доводя до их сведения, помимо прочего, информацию о запланированных объеме и сроках аудита, а

также о значимых вопросах, возникших в ходе аудита, в том числе о значительных недостатках системы внутреннего контроля;

аудиторская организация (аудитор - индивидуальный предприниматель) предоставляет лицам, наделенным руководящими полномочиями, заявление о том, что были выполнены все требования в отношении соблюдения принципа независимости и доведена до их сведения информация обо всех взаимоотношениях и прочих вопросах, которые можно обоснованно считать угрозами нарушения принципа независимости, и, если необходимо, обо всех предпринятых мерах предосторожности;

из числа вопросов, доведенных до сведения лиц, наделенных руководящими полномочиями, аудиторская организация (аудитор - индивидуальный предприниматель) выбирает ключевые вопросы аудита и раскрывает эти вопросы в аудиторском заключении (кроме тех случаев, когда раскрытие информации об этих вопросах запрещено законодательством или когда аудиторская организация (аудитор - индивидуальный предприниматель) обоснованно приходит к выводу о том, что отрицательные последствия сообщения такой информации превысят пользу от ее раскрытия). Данное заявление не включается в раздел "Обязанности аудиторской организации (аудитора - индивидуального предпринимателя) по проведению аудита бухгалтерской (финансовой) отчетности" в случае отсутствия в аудиторском заключении раздела "Ключевые вопросы аудита".

22. Если законодательством или договором оказания аудиторских услуг в рамках аудита на аудиторскую организацию (аудитора - индивидуального предпринимателя) возлагаются дополнительные обязанности в части выражения аудиторского мнения в отношении отдельных проверяемых вопросов, то эти обязанности и аудиторское мнение по данным вопросам должны быть изложены в разделе "Заключение по отдельным проверяемым вопросам".

В случае включения в аудиторское заключение раздела "Заключение по отдельным проверяемым вопросам" непосредственно перед разделом "Аудиторское мнение" следует поместить заголовок "Заключение по бухгалтерской (финансовой) отчетности".

23. Аудиторское заключение подписывается руководителем аудиторской организации, а в случае его отсутствия - лицом, исполняющим его обязанности, при наличии у данного лица квалификационного аттестата аудитора, и аудитором, возглавлявшим аудит или проводившим аудит, если аудит проводил один аудитор.

Аудиторское заключение может подписываться назначенным руководителем аудиторской организации лицом, имеющим квалификационный аттестат аудитора, при наличии приказа, распоряжения, иного документа, оформленного в установленном порядке, подтверждающего полномочия данного лица на подписание аудиторского заключения от имени аудиторской организации.

Аудиторское заключение, составленное аудитором - индивидуальным предпринимателем, подписывается им лично. В случае, если аудитор - индивидуальный предприниматель привлекает аудиторов для проведения аудита, аудиторское заключение должно быть также подписано аудитором, возглавлявшим аудит или проводившим аудит, если аудит проводил один аудитор.

На аудиторском заключении проставляется печать аудиторской организации (аудитора - индивидуального предпринимателя).

24. После подписей в аудиторском заключении указывается следующая информация об аудиторской организации (аудиторе - индивидуальном предпринимателе):

наименование аудиторской организации (для аудитора - индивидуального предпринимателя - фамилия, собственное имя, отчество (если таковое имеется);

место нахождения аудиторской организации (аудитора - индивидуального предпринимателя);

сведения о государственной регистрации (дата государственной регистрации, регистрационный номер в Едином государственном регистре юридических лиц и индивидуальных предпринимателей).

25. Аудиторское заключение должно содержать дату его подписания.

Аудиторское заключение не должно быть датировано ранее даты завершения процесса получения аудиторских доказательств, на основании которых аудиторская организация (аудитор - индивидуальный предприниматель) выражает аудиторское мнение, включая доказательства того, что:

отчетность подготовлена в полном объеме и включает соответствующее раскрытие информации;

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

До даты подписания аудиторского заключения аудиторской организации (аудитору - индивидуальному предпринимателю) необходимо собрать аудиторские доказательства в отношении хозяйственных операций и событий, произошедших после отчетной даты и оказывающих влияние на отчетность аудируемого лица и аудиторское заключение.

Аудиторская организация (аудитор - индивидуальный предприниматель) не может завершать

сбор аудиторских доказательств и подписывать аудиторское заключение ранее даты подписания отчетности.

26. Аудиторская организация (аудитор - индивидуальный предприниматель) и заказчик аудиторских услуг (и (или) лицо, указанное в договоре оказания аудиторских услуг) должны получить не менее чем по одному пакету документов, состоящему из аудиторского заключения и приложенной к нему отчетности аудируемого лица, в отношении которой выражается аудиторское мнение. Пакет указанных документов должен быть прошит, пронумерован полистно, заверен подписью руководителя аудиторской организации (аудитора - индивидуального предпринимателя) либо лица, уполномоченного на подписание аудиторского заключения от имени аудиторской организации, скреплен печатью аудиторской организации (аудитора - индивидуального предпринимателя).

#### **ГЛАВА 4 ДОПОЛНИТЕЛЬНАЯ ИНФОРМАЦИЯ, ПРЕДСТАВЛЕННАЯ В СОСТАВЕ ОТЧЕТНОСТИ**

27. Если в составе отчетности представлена дополнительная информация, не требуемая в соответствии с применимой основой составления и представления отчетности, аудиторской организации (аудитору - индивидуальному предпринимателю), руководствуясь профессиональным суждением, следует оценить, является ли дополнительная информация неотъемлемой частью отчетности в силу ее характера и формы представления.

28. Если дополнительная информация является неотъемлемой частью отчетности, то аудиторской организации (аудитору - индивидуальному предпринимателю) необходимо выразить аудиторское мнение о достоверности этой информации.

29. Если дополнительная информация не является неотъемлемой частью отчетности, то аудиторской организации (аудитору - индивидуальному предпринимателю) необходимо установить, ясно ли из того, как представлена эта информация, что она не относится к проаудированной отчетности.

30. Если четкое представление о том, что дополнительная информация не относится к проаудированной отчетности, отсутствует, то аудиторской организации (аудитору - индивидуальному предпринимателю) следует обратиться к руководству аудируемого лица с просьбой изменить форму представления дополнительной информации.

Дополнительная информация, на которую не распространяется аудиторское мнение, должна быть расположена отдельно от отчетности либо отмечена как не подлежащая аудиту. При этом отчетность не должна содержать каких-либо ссылок на такую дополнительную информацию.

31. Если руководство аудируемого лица отказывается изменить форму представления дополнительной информации, аудиторской организации (аудитору - индивидуальному предпринимателю) следует указать в аудиторском заключении, что дополнительная информация в составе отчетности не подлежала аудиту.

32. Тот факт, что дополнительная информация не была проаудирована, не освобождает аудиторскую организацию (аудитора - индивидуального предпринимателя) от обязанности ее изучения в целях установления наличия в ней существенных несоответствий проаудированной отчетности.

В случае обнаружения в дополнительной информации существенных несоответствий отчетности аудируемого лица аудиторской организации (аудитору - индивидуальному предпринимателю) следует руководствоваться национальными правилами аудиторской деятельности "Прочая информация в документах, содержащих проверенную бухгалтерскую (финансовую) отчетность".

#### **ГЛАВА 5 КЛЮЧЕВЫЕ ВОПРОСЫ АУДИТА**

33. Информирование о ключевых вопросах аудита в аудиторском заключении осуществляется в контексте сформированного аудиторского мнения об отчетности в целом. Информирование о ключевых вопросах аудита в аудиторском заключении не подменяет:

информацию, раскрываемую в отчетности согласно требованиям применимой основы составления и представления отчетности;

выражение модифицированного аудиторского мнения;

представление информации в случаях, когда имеется существенная неопределенность в связи с событиями или условиями, в результате которых могут возникнуть значительные сомнения в способности аудируемого лица продолжать свою деятельность непрерывно;

выражение аудиторского мнения в отношении отдельных проверяемых вопросов.

34. Аудиторской организации (аудитору - индивидуальному предпринимателю) следует определить из числа вопросов, доведенных до сведения лиц, наделенных руководящими

полномочиям, те вопросы, которые потребовали особого внимания аудиторской организации (аудитора - индивидуального предпринимателя) при проведении аудита. При определении таких вопросов аудиторской организации (аудитору - индивидуальному предпринимателю) необходимо учитывать:

выявленные аудиторской организацией (аудитором - индивидуальным предпринимателем) области повышенного риска существенного искажения отчетности или значимые риски искажения информации;

значимость суждений аудиторской организации (аудитора - индивидуального предпринимателя) в отношении областей отчетности, требующих применения значимых суждений руководства аудируемого лица, включая учетные оценки, имеющие высокий уровень неопределенности;

влияние на аудит значительных событий или хозяйственных операций, имевших место в отчетном периоде.

35. Руководствуясь профессиональным суждением, аудиторской организации (аудитору - индивидуальному предпринимателю) следует установить, какие из вопросов, которые потребовали особого внимания аудиторской организации (аудитора - индивидуального предпринимателя) при проведении аудита, представляют собой ключевые вопросы аудита.

36. Информирование пользователей отчетности о ключевых вопросах аудита осуществляется путем включения в аудиторское заключение раздела "Ключевые вопросы аудита", который должен содержать:

утверждение о том, что ключевые вопросы аудита - это вопросы, которые согласно профессиональному суждению аудиторской организации (аудитора - индивидуального предпринимателя) являлись наиболее значимыми для проводимого аудита;

информацию о том, что ключевые вопросы аудита были рассмотрены в контексте аудита отчетности в целом, а также при формировании аудиторского мнения об этой отчетности, и аудиторская организация (аудитор - индивидуальный предприниматель) не выражает отдельного мнения по этим вопросам;

описание каждого ключевого вопроса аудита с соответствующим заголовком.

37. Описание каждого ключевого вопроса аудита должно включать ссылку на соответствующую информацию, раскрытую в отчетности, если такая имеется, и содержать сведения о причинах, по которым вопрос был определен как ключевой вопрос аудита, а также обзор выполненных в отношении данного вопроса аудиторских процедур и результаты их выполнения.

38. Аудиторской организации (аудитору - индивидуальному предпринимателю) не следует включать в аудиторское заключение описание вопроса, определенного как ключевой вопрос аудита, в случаях, если:

публичное раскрытие информации по данному вопросу запрещено законодательством;

аудиторская организация (аудитор - индивидуальный предприниматель) обоснованно приходит к выводу о том, что отрицательные последствия сообщения такой информации превысят общественно значимую пользу от ее сообщения. Это положение не применяется, если аудируемое лицо само раскрыло информацию о данном вопросе.

39. Вопрос, который приводит к выражению модифицированного аудиторского мнения или существенная неопределенность, связанная с событиями или условиями, в результате которых могут возникнуть значительные сомнения в способности аудируемого лица продолжать свою деятельность непрерывно, по сути являются ключевыми вопросами аудита. Однако эти вопросы не должны быть описаны в разделе "Ключевые вопросы аудита" аудиторского заключения. В этом случае аудиторской организации (аудитору - индивидуальному предпринимателю) следует:

изложить этот вопрос или вопросы в разделах "Основание для выражения аудиторского мнения" или "Существенная неопределенность в отношении непрерывности деятельности" аудиторского заключения согласно требованиям настоящих национальных правил;

включить в раздел "Ключевые вопросы аудита" соответствующую ссылку на разделы "Основание для выражения аудиторского мнения" или "Существенная неопределенность в отношении непрерывности деятельности".

40. Если в результате проведенного аудита аудиторская организация (аудитор - индивидуальный предприниматель) определит, что ключевые вопросы аудита, информацию о которых необходимо сообщить в аудиторском заключении, отсутствуют, данный факт должен быть отражен в разделе "Ключевые вопросы аудита".

41. Если единственными ключевыми вопросами аудита, информацию о которых необходимо сообщить в аудиторском заключении, являются вопросы, указанные в пункте 39 настоящих национальных правил, аудиторской организации (аудитору - индивидуальному предпринимателю) следует включить в раздел "Ключевые вопросы аудита" утверждение о том, что аудиторской организацией (аудитором - индивидуальным предпринимателем) определено, что за исключением вопросов, описанных в разделе "Основание для выражения аудиторского мнения" или в разделе

"Существенная неопределенность в отношении непрерывности деятельности", иные ключевые вопросы аудита, о которых необходимо сообщить в аудиторском заключении, отсутствуют.

42. Аудиторской организации (аудитору - индивидуальному предпринимателю) следует проинформировать лиц, наделенных руководящими полномочиями о ключевых вопросах аудита, информацию о которых необходимо сообщить в аудиторском заключении, либо об отсутствии таких вопросов.

## **ГЛАВА 6 МОДИФИЦИРОВАННОЕ АУДИТОРСКОЕ МНЕНИЕ**

43. Модифицированное аудиторское мнение может быть выражено в следующих формах:  
аудиторское мнение с оговоркой;  
отрицательное аудиторское мнение;  
отказ от выражения аудиторского мнения.

44. Выбор аудиторской организацией (аудитором - индивидуальным предпринимателем) формы модифицированного аудиторского мнения зависит от:

характера обстоятельств, послуживших основанием для выражения модифицированного аудиторского мнения (наличие существенных искажений отчетности или, в случае невозможности получения достаточных и надлежащих аудиторских доказательств, вероятность наличия таких существенных искажений);

профессионального суждения относительно распространения влияния, в том числе возможного, таких искажений на отчетность.

45. Для описания влияния существенных искажений на отчетность или возможного влияния таких искажений, если они имеются, но остались необнаруженными вследствие невозможности получения достаточных и надлежащих аудиторских доказательств, используется понятие распространенности.

Влияние искажения на отчетность считается распространенным, если, по мнению аудиторской организации (аудитора - индивидуального предпринимателя), оно:

не ограничивается отдельными счетами бухгалтерского учета или статьями отчетности;

ограничивается отдельными счетами бухгалтерского учета или статьями отчетности, но затрагивает или может затрагивать существенную часть отчетности;

имеет первостепенное значение для понимания отчетности ее пользователями в части раскрытия информации.

46. Аудиторской организации (аудитору - индивидуальному предпринимателю) следует выразить аудиторское мнение с оговоркой в том случае, когда:

получив достаточные и надлежащие аудиторские доказательства, аудиторская организация (аудитор - индивидуальный предприниматель) приходит к выводу о том, что искажения, рассматриваемые по отдельности или в совокупности с другими искажениями, являются существенными, но их влияние на отчетность не является распространенным;

у аудиторской организации (аудитора - индивидуального предпринимателя) отсутствует возможность получения достаточных и надлежащих аудиторских доказательств, на которых возможно было бы основывать аудиторское мнение, однако аудиторская организация (аудитор - индивидуальный предприниматель) приходит к выводу, что возможное влияние необнаруженных искажений на отчетность может быть существенным, но не распространенным.

47. Аудиторской организации (аудитору - индивидуальному предпринимателю) следует выразить отрицательное аудиторское мнение в том случае, когда, получив достаточные и надлежащие аудиторские доказательства, аудиторская организация (аудитор - индивидуальный предприниматель) приходит к выводу, что искажения, рассматриваемые по отдельности или в совокупности с другими искажениями, являются существенными, и их влияние на отчетность является распространенным.

48. Аудиторской организации (аудитору - индивидуальному предпринимателю) следует отказаться от выражения аудиторского мнения в том случае, когда:

у аудиторской организации (аудитора - индивидуального предпринимателя) отсутствует возможность получения достаточных и надлежащих аудиторских доказательств, на которых возможно было бы основывать аудиторское мнение, однако аудиторская организация (аудитор - индивидуальный предприниматель) приходит к выводу, что возможное влияние необнаруженных искажений на отчетность может быть существенным и распространенным;

аудиторская организация (аудитор - индивидуальный предприниматель) в ситуациях, связанных с наличием множества факторов неопределенности, приходит к выводу о том, что, несмотря на полученные достаточные и надлежащие аудиторские доказательства в отношении каждого фактора неопределенности, невозможно сформировать аудиторское мнение об отчетности вследствие потенциального воздействия факторов неопределенности друг на друга и их возможного совокупного влияния на отчетность.

49. Если после подписания договора оказания аудиторских услуг аудиторской организации (аудитору - индивидуальному предпринимателю) становится известно о том, что руководство аудируемого лица устанавливает ограничение объема аудита, которое может привести к необходимости выражения аудиторского мнения с оговоркой или к отказу от выражения аудиторского мнения, аудиторской организации (аудитору - индивидуальному предпринимателю) следует обратиться к руководству аудируемого лица с просьбой о снятии этого ограничения. Если руководство аудируемого лица отказывается снять это ограничение, аудиторской организации (аудитору - индивидуальному предпринимателю) следует сообщить об этом лицам, наделенным руководящими полномочиями, за исключением случаев, когда все лица, наделенные руководящими полномочиями, являются одновременно руководством аудируемого лица, и определить, имеется ли возможность выполнения альтернативных процедур для получения достаточных и надлежащих аудиторских доказательств.

50. При невозможности получения достаточных и надлежащих аудиторских доказательств путем выполнения альтернативных процедур аудиторской организации (аудитору - индивидуальному предпринимателю) следует:

в случае, если аудиторская организация (аудитор - индивидуальный предприниматель) приходит к выводу, что возможное влияние на отчетность аудируемого лица необнаруженных искажений может быть существенным, но не распространенным, выразить аудиторское мнение с оговоркой;

в случае, если аудиторская организация (аудитор - индивидуальный предприниматель) приходит к выводу, что возможное влияние на отчетность аудируемого лица необнаруженных искажений может быть настолько существенным и распространенным, что выражение аудиторского мнения с оговоркой будет недостаточным для информирования пользователей отчетности о серьезности сложившейся ситуации, аудиторской организации (аудитору - индивидуальному предпринимателю) следует:

если это возможно и целесообразно, отказаться от проведения аудита. Целесообразность отказа от проведения аудита может зависеть от степени завершенности аудита на момент введения руководством аудируемого лица ограничения. Если аудиторской организацией (аудитором - индивидуальным предпринимателем) в основном аудит завершен, аудиторская организация (аудитор - индивидуальный предприниматель) может принять решение о завершении работ в той мере, в которой это возможно, и отказаться от выражения аудиторского мнения. Если аудиторская организация (аудитор - индивидуальный предприниматель) отказывается от проведения аудита, необходимо предварительно проинформировать лиц, наделенных руководящими полномочиями, об обстоятельствах, связанных с выявленными в ходе аудита искажениями, которые могли бы привести к выражению модифицированного аудиторского мнения;

если отказ от проведения аудита до представления аудиторского заключения невозможен или практически неосуществим, то отказаться от выражения аудиторского мнения.

51. Если аудиторская организация (аудитор - индивидуальный предприниматель) приходит к выводу о необходимости выразить в аудиторском заключении отрицательное аудиторское мнение или отказаться от выражения аудиторского мнения об отчетности в целом, то одновременно в это же заключение не может быть включено немодифицированное аудиторское мнение об отдельных формах или статьях отчетности.

52. Если аудиторская организация (аудитор - индивидуальный предприниматель) предполагает модифицировать аудиторское мнение в аудиторском заключении, необходимо сообщить лицам, наделенным руководящими полномочиями, об обстоятельствах, послуживших основанием для модификации, а также о предполагаемой формулировке модифицированного аудиторского мнения.

## **ГЛАВА 7**

### **ОСОБЕННОСТИ АУДИТОРСКОГО ЗАКЛЮЧЕНИЯ, СОДЕРЖАЩЕГО МОДИФИЦИРОВАННОЕ АУДИТОРСКОЕ МНЕНИЕ**

53. Если аудиторская организация (аудитор - индивидуальный предприниматель) выражает модифицированное аудиторское мнение, то в зависимости от его формы разделы аудиторского заключения "Аудиторское мнение" и "Основание для выражения аудиторского мнения" должны иметь соответствующие наименования, а именно "Аудиторское мнение с оговоркой", "Отрицательное аудиторское мнение", "Отказ от выражения аудиторского мнения", "Основание для выражения аудиторского мнения с оговоркой", "Основание для выражения отрицательного аудиторского мнения", "Основание для отказа от выражения аудиторского мнения".

54. Если аудиторская организация (аудитор - индивидуальный предприниматель) выражает аудиторское мнение с оговоркой вследствие существенного искажения отчетности, то в разделе "Аудиторское мнение с оговоркой" аудиторской организации (аудитору - индивидуальному предпринимателю) следует указать, что, по мнению аудиторской организации (аудитора -

индивидуального предпринимателя), за исключением влияния вопроса или вопросов, описанных в разделе "Основание для выражения аудиторского мнения с оговоркой", отчетность аудируемого лица достоверно во всех существенных аспектах отражает финансовое положение аудируемого лица по состоянию на отчетную дату, а также его финансовые результаты деятельности и изменения финансового положения, в том числе движение денежных средств, за год, закончившийся на указанную дату, в соответствии с применимой основой составления и представления отчетности.

Если аудиторская организация (аудитор - индивидуальный предприниматель) выражает аудиторское мнение с оговоркой вследствие невозможности получения достаточных и надлежащих аудиторских доказательств, то при формулировании такого мнения аудиторской организации (аудитору - индивидуальному предпринимателю) следует указать на возможное влияние вопроса или вопросов, описанных в разделе "Основание для выражения аудиторского мнения с оговоркой".

55. Если аудиторская организация (аудитор - индивидуальный предприниматель) выражает отрицательное аудиторское мнение вследствие распространенного влияния существенных искажений на отчетность, то в разделе "Отрицательное аудиторское мнение" аудиторской организации (аудитору - индивидуальному предпринимателю) следует указать, что, по мнению аудиторской организации (аудитора - индивидуального предпринимателя), вследствие значимости вопроса или вопросов, описанных в разделе "Основание для выражения отрицательного аудиторского мнения", отчетность аудируемого лица не отражает достоверно финансовое положение аудируемого лица по состоянию на отчетную дату, а также его финансовые результаты деятельности и изменения финансового положения, в том числе движение денежных средств, за год, закончившийся на указанную дату, в соответствии с применимой основой составления и представления отчетности.

56. Если аудиторская организация (аудитор - индивидуальный предприниматель) отказывается от выражения аудиторского мнения вследствие того, что отсутствует возможность получения достаточных и надлежащих аудиторских доказательств, но при этом аудиторская организация (аудитор - индивидуальный предприниматель) приходит к выводу, что возможное влияние необнаруженных искажений на отчетность может быть существенным и распространенным, то аудиторской организации (аудитору - индивидуальному предпринимателю) следует в разделе "Отказ от выражения аудиторского мнения":

указать, что аудиторская организация (аудитор - индивидуальный предприниматель) не выражает мнения об отчетности аудируемого лица, а также указать, что вследствие значимости вопроса или вопросов, описанных в разделе "Основание для отказа от выражения аудиторского мнения", у аудиторской организации (аудитора - индивидуального предпринимателя) не было возможности получить достаточные и надлежащие аудиторские доказательства для обоснования своего мнения о данной отчетности;

изменить формулировку, содержащую указание на факт проведения аудита отчетности, указав на то, что аудиторская организация (аудитор - индивидуальный предприниматель) была привлечена (был привлечен) для проведения аудита отчетности.

57. Если аудиторская организация (аудитор - индивидуальный предприниматель) выражает модифицированное аудиторское мнение, аудиторской организации (аудитору - индивидуальному предпринимателю) следует включить в раздел "Основание для выражения аудиторского мнения" описание вопроса или вопросов, послуживших основанием для выражения модифицированного аудиторского мнения.

58. При наличии существенного искажения отдельных показателей в отчетности (включая раскрытие количественной информации в примечаниях к отчетности) аудиторской организации (аудитору - индивидуальному предпринимателю) следует привести в разделе, содержащем основания для выражения модифицированного аудиторского мнения, описание и количественную оценку влияния этих искажений на отчетность, за исключением случаев, когда такая оценка невозможна. Если количественная оценка влияния искажений на отчетность не может быть произведена, аудиторской организации (аудитору - индивидуальному предпринимателю) следует указать это в этом разделе.

59. При наличии существенного искажения поясняющей информации в отчетности аудиторской организации (аудитору - индивидуальному предпринимателю) следует привести в разделе, содержащем основания для выражения модифицированного аудиторского мнения, описание такого искажения.

60. Если существенное искажение отчетности связано с нераскрытием в отчетности необходимой информации, аудиторской организации (аудитору - индивидуальному предпринимателю) следует:

обсудить факт нераскрытия информации с лицами, наделенными руководящими полномочиями;

указать в разделе, содержащем основания для выражения модифицированного

аудиторского мнения, характер нераскрытой информации;

включить нераскрытую информацию в раздел, содержащий основания для выражения модифицированного аудиторского мнения, если это практически возможно и аудиторской организацией (аудитором - индивидуальным предпринимателем) получены достаточные и надлежащие аудиторские доказательства в отношении нераскрытой информации.

61. Если аудиторская организация (аудитор - индивидуальный предприниматель) выражает модифицированное аудиторское мнение из-за отсутствия возможности получить достаточные и надлежащие аудиторские доказательства, то аудиторской организации (аудитору - индивидуальному предпринимателю) следует включить в раздел, описывающий основания для выражения модифицированного аудиторского мнения, описание причин, по которым такая возможность отсутствовала.

62. Если аудиторская организация (аудитор - индивидуальный предприниматель) выражает аудиторское мнение с оговоркой или отрицательное аудиторское мнение, необходимо в разделе, описывающем основания для выражения модифицированного аудиторского мнения, скорректировать заявление о том, считает ли аудиторская организация (аудитор - индивидуальный предприниматель), что полученные аудиторские доказательства являются достаточными и надлежащими, чтобы служить основанием для выражения аудиторского мнения, уточнив при этом мнение с оговоркой или отрицательное мнение будет выражено, включив в заявление соответствующие слова.

63. Если аудиторская организация (аудитор - индивидуальный предприниматель) отказывается от выражения аудиторского мнения, то раздел, описывающий основания для выражения модифицированного аудиторского мнения, не должен содержать информацию, указанную в пункте 16 настоящих национальных правил.

64. Если аудиторская организация (аудитор - индивидуальный предприниматель) выражает отрицательное аудиторское мнение или отказывается от выражения аудиторского мнения, то в разделе, описывающем основания для выражения модифицированного аудиторского мнения, аудиторской организации (аудитору - индивидуальному предпринимателю) помимо вопросов, послуживших основанием для выражения отрицательного аудиторского мнения или отказа от выражения аудиторского мнения, необходимо раскрыть информацию о других известных ей вопросах, которые при иных обстоятельствах могли бы потребовать модификации аудиторского мнения.

65. Если аудиторская организация (аудитор - индивидуальный предприниматель) отказывается от выражения аудиторского мнения вследствие отсутствия возможности получения достаточных и надлежащих аудиторских доказательств, аудиторской организации (аудитору - индивидуальному предпринимателю) следует скорректировать раздел, описывающий обязанности аудиторской организации (аудитора - индивидуального предпринимателя) по проведению аудита, включив в него только следующую информацию:

указание на то, что обязанность аудиторской организации (аудитора - индивидуального предпринимателя) заключается в проведении аудита отчетности аудируемого лица в соответствии с национальными правилами аудиторской деятельности или иными стандартами аудита и в предоставлении аудиторского заключения;

указание на то, что, вследствие значимости вопроса или вопросов, описанных в разделе "Основание для отказа от выражения аудиторского мнения", у аудиторской организации (аудитора - индивидуального предпринимателя) не было возможности получить достаточные и надлежащие аудиторские доказательства для обоснования своего мнения о данной отчетности;

заявление о том, что аудиторской организацией (аудитором - индивидуальным предпринимателем) соблюдались принцип независимости по отношению к аудируемому лицу согласно требованиям законодательства и нормы профессиональной этики.

66. Если аудиторская организация (аудитор - индивидуальный предприниматель) отказывается от выражения аудиторского мнения, аудиторское заключение не должно содержать разделы "Ключевые вопросы аудита" и "Прочая информация".

## **ГЛАВА 8**

### **ДОПОЛНИТЕЛЬНАЯ ИНФОРМАЦИЯ, ВКЛЮЧАЕМАЯ В АУДИТОРСКОЕ ЗАКЛЮЧЕНИЕ**

67. Аудиторская организация (аудитор - индивидуальный предприниматель) может включить в аудиторское заключение дополнительную информацию с тем, чтобы привлечь внимание пользователей отчетности к:

вопросу или вопросам, надлежащим образом раскрытым в отчетности, которые, по мнению аудиторской организации (аудитора - индивидуального предпринимателя), настолько важны, что имеют первостепенное значение для понимания отчетности ее пользователями;

вопросу или вопросам, не раскрытым в отчетности, но которые, по мнению аудиторской организации (аудитора - индивидуального предпринимателя), имеют значение для понимания

пользователями отчетности процесса и результатов проведения аудита, обязанностей аудиторской организации (аудитора - индивидуального предпринимателя) или содержания аудиторского заключения.

68. Если аудиторская организация (аудитор - индивидуальный предприниматель) считает необходимым привлечь внимание пользователей отчетности к вопросу, раскрытому в отчетности, который, по мнению аудиторской организации (аудитора - индивидуального предпринимателя), настолько важен, что имеет первостепенное значение для понимания отчетности ее пользователями, то аудиторской организации (аудитору - индивидуальному предпринимателю) следует включить в аудиторское заключение раздел "Важные обстоятельства" при условии, что:

от аудиторской организации (аудитора - индивидуального предпринимателя) не потребуется выражения модифицированного аудиторского мнения в связи с данным вопросом;

вопрос не был определен как ключевой вопрос аудита, информация о котором должна быть сообщена в аудиторском заключении.

69. Если аудиторская организация (аудитор - индивидуальный предприниматель) включает в аудиторское заключение раздел "Важные обстоятельства", то такой раздел должен содержать:

четкое указание на то, к какому вопросу привлекается внимание и где в отчетности информация по этому вопросу раскрыта в полном объеме;

заявление о том, что вопрос, к которому привлекается внимание, не ведет к модификации аудиторского мнения.

70. Если аудиторская организация (аудитор - индивидуальный предприниматель) считает необходимым привлечь внимание пользователей отчетности к вопросу, не раскрытому в отчетности, но который, по мнению аудиторской организации (аудитора - индивидуального предпринимателя), имеет значение для понимания пользователями отчетности процесса и результатов проведения аудита, обязанностей аудиторской организации (аудитора - индивидуального предпринимателя) или содержания аудиторского заключения, то аудиторской организации (аудитору - индивидуальному предпринимателю) следует включить в аудиторское заключение раздел "Прочие вопросы" при условии, что данный вопрос не был определен как ключевой вопрос аудита, информация о котором должна быть сообщена в аудиторском заключении.

71. Расположение разделов "Важные обстоятельства" и "Прочие вопросы" в аудиторском заключении зависит от характера информации, которую необходимо довести до сведения пользователей отчетности, и от профессионального суждения аудиторской организации (аудитора - индивидуального предпринимателя) об относительной значимости для пользователей отчетности данной информации в сравнении с другой информацией, которую требуется включить в аудиторское заключение.

72. Если вопрос, описанный в разделе "Важные обстоятельства", касается применимой основы составления и представления отчетности, то аудиторская организация (аудитор - индивидуальный предприниматель) может счесть необходимым расположить раздел "Важные обстоятельства" непосредственно после раздела "Основание для выражения аудиторского мнения", чтобы обеспечить надлежащий контекст для аудиторского мнения.

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 профессионального суждения аудиторской организации (аудитора - индивидуального предпринимателя) об относительной значимости информации, включенной в раздел "Важные обстоятельства".

73. Если в разделе "Прочие вопросы" приводится информация, которая может способствовать пониманию пользователями отчетности процесса и результатов аудита, то этот раздел может размещаться непосредственно после раздела "Основание для выражения аудиторского мнения" или после разделов "Важные обстоятельства" или "Ключевые вопросы аудита" (если они имеются).

Если в разделе "Прочие вопросы" приводится информация, которая может способствовать пониманию пользователями отчетности обязанностей аудиторской организации (аудитора - индивидуального предпринимателя) в связи с необходимостью в рамках аудита дополнительно выразить аудиторское мнение по отдельным проверяемым вопросам, то этот раздел включается в качестве подраздела в раздел "Заключение по отдельным проверяемым вопросам".

Если в разделе "Прочие вопросы" приводится информация, которая может способствовать пониманию пользователями отчетности обязанностей аудиторской организации (аудитора - индивидуального предпринимателя) в целом или содержания аудиторского заключения, то этот раздел размещается в виде отдельного раздела после разделов "Заключение по бухгалтерской (финансовой) отчетности" и "Заключение по отдельным проверяемым вопросам".

74. Если в аудиторском заключении представлен раздел "Ключевые вопросы аудита" и представляется необходимым включить в заключение разделы "Важные обстоятельства" и (или) "Прочие вопросы", аудиторская организация (аудитор - индивидуальный предприниматель) может

внести в заголовки данных разделов уточняющие дополнительные формулировки для разграничения информации, представленной в разделах "Важные обстоятельства" и (или) "Прочие вопросы", и вопросов, описанных в разделе "Ключевые вопросы аудита".

75. Если аудиторская организация (аудитор - индивидуальный предприниматель) предполагает, что в аудиторское заключение будет включен раздел "Важные обстоятельства" и (или) раздел "Прочие вопросы", необходимо сообщить об этом намерении лицам, наделенным руководящими полномочиями, а также довести до их сведения формулировки, которые будут содержаться в этих разделах.