

Аудиторское заключение (АЗ)

НПАД

Выпуск АЗ регулирует НПАД 18 «АУДИТОРСКОЕ ЗАКЛЮЧЕНИЕ ПО БУХГАЛТЕРСКОЙ И (ИЛИ) ФИНАНСОВОЙ ОТЧЕТНОСТИ», утвержденные постановлением Министерства финансов Республики Беларусь от 28.06.2017.

до 20.02.2021 действовала редакция с изменениями, введенными постановлением Минфина от 12.12.2019 № 72

с 20.02.2021 действует редакция с изменениями, введенными постановлением Минфина от 14.01.2021 № 6. Постановление № 6 опубликовано на Национальном правовом Интернет-портале Республики Беларусь - 19.02.2021. Начало действия документа - 20.02.2021.

МСА

МСА 700 (пересмотренный) «Формирование мнения и составление заключения о финансовой отчетности»;

МСА 701 «Информирование о ключевых вопросах аудита в аудиторском заключении»;

МСА 705 (пересмотренный) «Модифицированное мнение в аудиторском заключении»;

МСА 706 (пересмотренный) «Разделы «Важные обстоятельства» и «Прочие сведения» в аудиторском заключении»;

МСА 720 (пересмотренный) «Обязанности аудитора, относящиеся к прочей информации»;

МСА 570 (пересмотренный) «Непрерывность деятельности»;

а также МСА 510 «Аудиторские задания, выполняемые впервые: остатки на начало периода» и МСА 710 «Сравнительная информация – сопоставимые показатели и сравнительная финансовая отчетность».

ИЗМЕНЕНИЯ В НПАД 18 «АУДИТОРСКОЕ ЗАКЛЮЧЕНИЕ ПО БУХГАЛТЕРСКОЙ И (ИЛИ) ФИНАНСОВОЙ ОТЧЕТНОСТИ»

В п.2 НПАД 18 добавлен термин **«Руководитель задания»** в соответствии с НПАД 8 «Внутренняя оценка качества работы аудиторов».

Руководитель задания – руководитель аудиторской организации, аудитор – индивидуальный предприниматель или работник аудиторской организации, аудитора – индивидуального предпринимателя, имеющий квалификационный аттестат аудитора и уполномоченный приказом, распоряжением руководителя аудиторской организации, аудитора – индивидуального предпринимателя или иным оформленным в установленном порядке документом подписывать итоговые документы, подготовленные по результатам выполнения аудиторского задания, **несущие ответственность за качество выполнения аудиторского задания, а также за выраженное в аудиторском заключении от имени аудиторской организации, аудитора – индивидуального предпринимателя аудиторское мнение, содержание аудиторского заключения и (или) иных итоговых документов, подготовленных по результатам выполнения аудиторского задания.**

ИЗМЕНЕНИЯ В НПАД 18 «АУДИТОРСКОЕ ЗАКЛЮЧЕНИЕ ПО БУХГАЛТЕРСКОЙ И (ИЛИ) ФИНАНСОВОЙ ОТЧЕТНОСТИ»

П.23 НПАД 18 изложен следующим образом:

~~Аудиторское заключение подписывается руководителем задания, а также руководителем аудиторской группы или аудитором, проводившим аудит, если аудит проводил один аудитор. 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 **по трудовым договорам** для проведения аудита, аудиторское заключение должно быть также подписано руководителем аудиторской группы или аудитором, проводившим аудит, если аудит проводил один аудитор. ~~аудитором, возглавлявшим аудит или проводившим аудит, если аудит проводил один аудитор.~~

ИЗМЕНЕНИЯ В НПАД 18 «АУДИТОРСКОЕ ЗАКЛЮЧЕНИЕ ПО БУХГАЛТЕРСКОЙ И (ИЛИ) ФИНАНСОВОЙ ОТЧЕТНОСТИ»

П.26 НПАД 18 изложен следующим образом:

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 **оригиналов** аудиторского заключения и приложенной к нему отчетности аудируемого лица, в отношении которой выражается аудиторское мнение. Пакет указанных документов должен быть прошит с фиксацией бумажной наклейкой либо скреплен иным образом, не позволяющим разъединить листы этого пакета, пронумерован по листу, заверен подписью руководителя задания (аудитора – индивидуального предпринимателя) с указанием общего количества прошитых либо скрепленных листов в пакете.

Один экземпляр пакета документов передается под роспись получателю аудиторского заключения, второй экземпляр с росписью получателя аудиторского заключения остается в аудиторской организации (у аудитора – индивидуального предпринимателя) и приобщается к рабочей документации.

~~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 по листу, заверен подписью руководителя аудиторской организации (аудитора – индивидуального предпринимателя) либо лица, уполномоченного на подписание аудиторского заключения от имени аудиторской организации.~~ 6

НПАД 18 «АУДИТОРСКОЕ ЗАКЛЮЧЕНИЕ ПО БУХГАЛТЕРСКОЙ И (ИЛИ) ФИНАНСОВОЙ ОТЧЕТНОСТИ»

- АЗ – это **результат** аудита бухгалтерской и (или) финансовой отчетности (далее - отчетность) аудируемого лица, **содержащее выраженное в установленной форме аудиторское мнение о достоверности отчетности** аудируемого лица (п.1 НПАД 18).
- Аудит бухгалтерской отчетности проводится в целях выражения аудиторского мнения о ее **достоверности**, то есть **степени точности данных**, которая **позволяет пользователям** на основании данных бухгалтерской отчетности делать достоверные выводы о финансовом положении, финансовых результатах деятельности, об изменении финансового положения, в том числе о движении денежных средств, аудируемых лиц и **принимать обоснованные экономические решения, базирующиеся на этих выводах** (статья 2 Закона Республики Беларусь от 12 июля 2013 г. № 56-З «Об аудиторской деятельности»).
- Настоящие национальные правила применяются при аудите **годовой отчетности**, **состав** которой определяется требованиями применимой основы составления и представления отчетности (п.3 НПАД 18).

СОСТАВ ГОДОВОЙ БУХГАЛТЕРСКОЙ ОТЧЕТНОСТИ

Годовая отчетность *коммерческих организаций* состоит из:

- 1.бухгалтерского баланса;
- 2.отчета о прибылях и убытках;
- 3.отчета об изменении собственного капитала;
- 4.отчета о движении денежных средств;
- 5.примечаний к отчетности, предусмотренных законодательством Республики Беларусь.

Годовая отчетность *некоммерческих организаций* состоит из:

- 1.бухгалтерского баланса;
- 2.отчета о прибылях и убытках;
- 3.отчета об использовании целевого финансирования;
- 4.примечаний к отчетности, предусмотренных законодательством Республики Беларусь.

(статья 15 Закона Республики Беларусь от 12 июля 2013 г. № 57-3 «О бухгалтерском учете и отчетности»).

НАРУШЕНИЯ АУДИТОРОВ

Неполный состав годовой отчетности:

В составе отчетности отсутствуют примечания, предусмотренных законодательством Республики Беларусь.

Нарушен п. 25 НПАД 18:

Аудиторское заключение **не должно быть датировано ранее** даты завершения процесса получения аудиторских доказательств, на основании которых аудиторская организация 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.**

Аудиторская организация не может завершать сбор аудиторских доказательств и подписывать аудиторское заключение **ранее даты подписания отчетности.**

ЛИЦА, ОБЛАДАЮЩИЕ СООТВЕТСТВУЮЩИМИ ПОЛНОМОЧИЯМИ

Отчетность организации подписывается (утверждается) ее руководителем и (или) иными лицами (органами), уполномоченными на то законодательством Республики Беларусь или учредительными документами этой организации.

(п.5 статьи 14 Закона Республики Беларусь от 12 июля 2013 г. № 57-3 «О бухгалтерском учете и отчетности»).

Новая редакция п. 5 НПАД 35 «Заявления руководства аудируемого лица»:

Аудиторская организация должна получить заявление от тех лиц из состава руководства аудируемого лица, которые подписали бухгалтерскую и (или) финансовую отчетность, несут ответственность за ее подготовку и располагают информацией по соответствующим вопросам.

~~Аудиторская организация должна получить заявление от тех лиц из состава руководства аудируемого лица, которые несут ответственность за бухгалтерскую (финансовую) отчетность и располагают информацией по соответствующим вопросам.~~

~~В зависимости от структуры управления аудируемого лица заявления могут быть получены непосредственно от руководства аудируемого лица (генерального директора, финансового директора или других должностных лиц аудируемого лица, которые выполняют эквивалентные функции) или от лиц, наделенных руководящими полномочиями, которые несут ответственность за подготовку бухгалтерской (финансовой) отчетности.~~

НАРУШЕНИЯ АУДИТОРОВ

Письмо-заявление подписано на дату заключения договора

- При этом в письме-заявлении указано, что аудируемое лицо **предоставило** Аудитору все финансовые документы, доступ ко всей информации, возможность общения с работниками организации с целью получения аудиторских доказательств.
- Также в письме-заявлении аудируемое лицо указало, что «бухгалтерская отчетность:

представлена достоверно в соответствии с требованиями законодательства Республики Беларусь;

раскрывает все известные нам вопросы, которые могут повлиять на способность организации осуществлять непрерывную деятельность в будущем, включая существенные условия, а также наши планы».

Это по бухгалтерской отчетности, в которой отсутствовали примечания к отчетности.

Нарушен п. 23 НПАД 35

дата составления письма-заявления руководства аудируемого лица должна предшествовать дате подписания аудиторского заключения по бухгалтерской отчетности и быть максимально к ней приближена. Поскольку заявления руководства аудируемого лица являются необходимыми аудиторскими доказательствами, аудиторская организация не может представить аудиторское заключение без предварительно полученных заявлений руководства аудируемого лица.

НАРУШЕНИЯ АУДИТОРОВ

Состав годовой отчетности не соответствует законодательству:

В аудиторском мнении аудиторского заключения указано, что был проведен аудит бухгалтерской отчетности, состоящей из бухгалтерского баланса, отчета о прибылях и убытках, отчета об изменении собственного капитала, отчета о движении денежных средств и примечаний к бухгалтерской отчетности. При этом с аудиторским заключением Аудитора сшиты еще **отчет об использовании целевого финансирования**, расчет стоимости чистых активов организации, результаты расчета коэффициентов платежеспособности субъекта хозяйствования, **пояснительная записка**.

Нарушен п. 6 НПАД 18:

Аудиторской организации следует оценить **общий порядок составления и представления** отчетности аудируемого лица, **ее состав и содержание**.

НАРУШЕНИЯ АУДИТОРОВ

АЗ сшито с копией отчетности:

Нарушен п. 26 НПАД 18:

Аудиторская организация 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.

Новая редакция п. 26 НПАД 18:

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 оригиналов аудиторского заключения и приложенной к нему отчетности** аудируемого лица, в отношении которой выражается аудиторское мнение.

ПОРЯДОК РАЗМЕЩЕНИЯ РАЗДЕЛОВ В АЗ (СТРУКТУРА АЗ) с учетом изменений, внесенных постановлением Министерства финансов № 6

- Раздел «Аудиторское мнение».
- Раздел «Основание для выражения аудиторского мнения».

Раздел «Основание для выражения аудиторского мнения» располагается сразу после раздела «Аудиторское мнение» всегда, в т.ч. когда мнение модифицировано.

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

- Раздел «Существенная неопределенность в отношении непрерывности деятельности» (в случаях, установленных НПАД «Допущение о непрерывности деятельности аудируемого лица», утвержденных постановлением Министерства финансов Республики Беларусь от 28 марта 2003 г. N 45).
- Раздел «Ключевые вопросы аудита **отчетности**».
- Раздел «Важные обстоятельства».

раздел может располагаться в аудиторском заключении до раздела «Ключевые вопросы аудита отчетности» в случае если аудитор считает очень значимой информацию, изложенную в разделе «Важные обстоятельства» .

ПОРЯДОК РАЗМЕЩЕНИЯ РАЗДЕЛОВ В АЗ (СТРУКТУРА АЗ) с учетом изменений, внесенных постановлением Министерства финансов № 6

- Раздел «Прочая информация» (в случаях, установленных НПАД «Прочая информация в документах, содержащих проверенную бухгалтерскую и (или) финансовую отчетность», утвержденных постановлением Министерства финансов Республики Беларусь от 25 сентября 2002 г. N 133).
- Раздел «Прочие вопросы».

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).

- Раздел «Обязанности аудируемого лица по подготовке бухгалтерской и (или) финансовой отчетности».
- Раздел «Обязанности аудиторской организации (аудитора-индивидуального предпринимателя) по проведению аудита бухгалтерской и (или) финансовой отчетности».
- Раздел «Заключение по отдельным проверяемым вопросам».

раздел должен располагаться в аудиторском заключении после всех разделов, относящихся к заключению по отчетности.

АУДИТОРСКОЕ МНЕНИЕ

- 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**

(п.4 НПАД 18)

НПАД 24 «Существенность в аудите» изменены **постановлением 6**.

- 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 неустраненные искажения, взятые по отдельности или в совокупности, существенными.

(п.5 НПАД 18)

ДОСТАТОЧНЫЕ И НАДЛЕЖАЩИЕ АУДИТОРСКИЕ ДОКАЗАТЕЛЬСТВА

Аудиторская организация должна получить достаточные и надлежащие аудиторские доказательства с целью формирования обоснованных выводов, на которых базируется аудиторское мнение. **Достаточность** представляет собой количественную меру аудиторских доказательств. **Надлежащий характер** является качественной стороной аудиторских доказательств, предполагающей **их уместность и надежность** при подтверждении наличия либо отсутствия искажений на уровне предпосылок подготовки бухгалтерской отчетности в отношении групп однотипных операций, остатков по счетам бухгалтерского учета и раскрытия информации.

(п.4 НПАД 114 «Аудиторские доказательства» от 26.10.2000)

ДОСТАТОЧНЫЕ И НАДЛЕЖАЩИЕ АУДИТОРСКИЕ ДОКАЗАТЕЛЬСТВА

Для формирования обоснованных выводов, на которых базируется аудиторское мнение, аудиторская организация должна собрать достаточные и надлежащие аудиторские доказательства посредством выполнения следующих аудиторских процедур:

- процедур оценки рисков для получения понимания деятельности аудируемого лица и его среды, включая систему внутреннего контроля, с целью оценки рисков существенного искажения информации на уровне бухгалтерской отчетности в целом и на уровне предпосылок ее подготовки;
- тестов средств контроля для установления эффективности функционирования средств контроля (если это необходимо или является частью выбранного аудиторской организацией подхода к проведению аудита) по предотвращению или выявлению и устранению существенных искажений информации на уровне предпосылок подготовки бухгалтерской отчетности;
- процедур проверки по существу для выявления существенных искажений информации на уровне предпосылок подготовки бухгалтерской отчетности.

(п.35 НПАД 114 «Аудиторские доказательства» от 26.10.2000)

НАРУШЕНИЯ АУДИТОРОВ

- В рабочих документах Аудитора по проверенным статьям отчетности указано, что «аудит проводился выборочным методом». При этом из рабочих документов не всегда можно сделать вывод, какая совокупность проверялась, какой способ выборки применялся из предусмотренных НПАД и ВПАД.
- В рабочих документах есть доказательства проверки первоначальной стоимости некоторых объектов ОС, амортизации по ним, но нельзя сделать вывод, каким образом они отбирались для проверки, какая совокупность не попала в проверку. Есть фраза Аудитора в РД: «установлено выборочным аудитом, что восстановительная стоимость основных средств определена верно».
- Элементы выборочной совокупности повторяют элементы тестирования ключевых элементов.

ВЫБОРОЧНЫЙ СПОСОБ И ДРУГИЕ СПОСОБЫ ТЕСТИРОВАНИЯ В АУДИТЕ

Аудиторской организации необходимо принять решение об элементах, которые необходимо протестировать в проверяемой совокупности:

- все элементы (сплошная проверка);
- специфические элементы (тестирование определенных элементов);
- отдельные элементы (применение выборочного способа).

Выбор одного способа или сочетание нескольких способов тестирования элементов является предметом профессионального суждения аудиторской организации и зависит от конкретных обстоятельств аудита, оцененных рисков существенного искажения информации и ожидаемой эффективности применяемых способов.

п.10 НПАД 77 («Выборочный способ и другие способы тестирования в аудите»).

ВЫБОРОЧНЫЙ СПОСОБ И ДРУГИЕ СПОСОБЫ ТЕСТИРОВАНИЯ В АУДИТЕ

Аудиторская организация, принимая во внимание информацию, полученную в процессе понимания деятельности и системы внутреннего контроля аудируемого лица, оцененный риск существенного искажения информации и характеристики проверяемой совокупности, может принять решение о тестировании специфических элементов проверяемой совокупности. Отбор специфических элементов производится на основании профессионального суждения и подвержен риску, не связанному с применением выборочного способа.

Аудиторской организации после отбора специфических элементов необходимо запланировать аудиторские процедуры с целью получения достаточных надлежащих аудиторских доказательств в отношении остальной части проверяемой совокупности в случае ее существенности.

п.12 НПАД 77 («Выборочный способ и другие способы тестирования в аудите»).

ВЫБОРОЧНЫЙ СПОСОБ И ДРУГИЕ СПОСОБЫ ТЕСТИРОВАНИЯ В АУДИТЕ

- Объем выборки, определяемый аудиторской организацией, должен быть достаточным для снижения риска выборки до приемлемо низкого уровня (*п.15 НПАД 77 «Выборочный способ и другие способы тестирования в аудите» от 09.07.2001*).
- Аудиторская организация должна оценить, обеспечивают ли результаты тестирования разумное основание для формирования выводов о проверяемой совокупности
(*п.27 НПАД 77 «Выборочный способ и другие способы тестирования в аудите» от 09.07.2001*).
- **В пп.28-30 указанных правил изложен порядок документирования планирования и результатов выборки.**

ВЫБОРОЧНЫЙ СПОСОБ И ДРУГИЕ СПОСОБЫ ТЕСТИРОВАНИЯ В АУДИТЕ

Аудиторская организация на этапе планирования тестирования в рабочей документации отражает:

- цели тестирования;
- определение критериев, определяющих ошибки, в зависимости от цели теста;
- сведения о проверяемой совокупности (**группировочные признаки; способы получения полноты данных; элементы, которые планируется проверить сплошным порядком (если таковые имеются);**
- факторы, определяющие объем выборки;
- **расчет объема выборки и описание способа его определения;**
- **описание методов отбора элементов выборки;**
- другую необходимую информацию по вопросам планирования.

п.29 НПАД 77 («Выборочный способ и другие способы тестирования в аудите»).

ВЫБОРОЧНЫЙ СПОСОБ И ДРУГИЕ СПОСОБЫ ТЕСТИРОВАНИЯ В АУДИТЕ

В процессе проведения выборочной проверки и оценки ее результатов аудиторской организацией документируются:

- расчет величины ожидаемой ошибки по результатам выборочной проверки;
- **расчет величины общей ошибки проверяемой совокупности;**
- результат изучения характера и причин выявленных ошибок;
- результат сравнения ожидаемой ошибки с допустимой ошибкой;
- **выводы** по результатам выборочной проверки;
- другая необходимая информация, относящаяся к процессу проведения выборочной проверки и оценке ее результатов.

п.30 НПАД 77 («Выборочный способ и другие способы тестирования в аудите»).

НАРУШЕНИЯ АУДИТОРОВ

В рабочих документах Аудитора отсутствует информация о том, каким образом данные бухгалтерской отчетности аудируемого лица согласуются и увязываются с данными бухгалтерского учета.

Нарушен п. 67 НПАД 147 «Аудиторские процедуры, выполняемые в соответствии с оцененными рисками» от 01.12.2010 :

Рабочая документация аудиторской организации должна содержать информацию о том, что **данные в бухгалтерской (финансовой) отчетности аудируемого лица согласуются и увязаны с данными бухгалтерского учета, лежащими в основе этой бухгалтерской (финансовой) отчетности.**

Аудиторская организация, руководствуясь профессиональным суждением, самостоятельно определяет формы документирования и отражает их во внутренних правилах аудиторской деятельности аудиторской организации.

ДОСТАТОЧНЫЕ И НАДЛЕЖАЩИЕ АУДИТОРСКИЕ ДОКАЗАТЕЛЬСТВА

Надежность аудиторских доказательств зависит от источника их получения (внутреннего или внешнего), формы их получения (визуального, документального или устного), а также от отдельных обстоятельств, в которых они были получены. Доказательства, полученные из внешних по отношению к аудируемому лицу источников, считаются более надежными, но могут существовать обстоятельства, влияющие на надежность такой информации (если источник недостаточно информирован, то аудиторские доказательства, полученные из него, не могут считаться надежными).

(П.6 НПАД № 114 «Аудиторские доказательства» от 26.10.2000)

ДОСТАТОЧНЫЕ И НАДЛЕЖАЩИЕ АУДИТОРСКИЕ ДОКАЗАТЕЛЬСТВА

При оценке надежности аудиторских доказательств необходимо учитывать следующее:

- аудиторские доказательства являются более надежными, если они получены из независимых, внешних по отношению к аудируемому лицу источников;
- аудиторские доказательства, полученные из внутренних источников, являются более надежными, если соответствующие средства контроля аудируемого лица функционируют эффективно;
- аудиторские доказательства, полученные непосредственно аудиторской организацией (в частности, путем выполнения процедур наблюдения за применением средств контроля), являются более надежными, чем аудиторские доказательства, полученные косвенным путем (путем расспросов работников аудируемого лица о том, как они применяют средства контроля) или в результате проведения аналитических процедур;
- аудиторские доказательства являются более надежными, если они представлены в документальной форме на бумажном, электронном или ином носителе информации (так, протокол заседания, который велся в процессе его проведения, является более надежным доказательством, чем последующие устные заявления участников относительно обсуждавшихся там вопросов);
- аудиторские доказательства, представленные оригиналами документов, являются более надежными, чем аудиторские доказательства, представленные копиями.

(П.6 НПАД № 114 «Аудиторские доказательства» от 26.10.2000)

ДОСТАТОЧНЫЕ И НАДЛЕЖАЩИЕ АУДИТОРСКИЕ ДОКАЗАТЕЛЬСТВА

Аудиторская организация должна учитывать соотношение между расходами на получение аудиторских доказательств и полезностью получаемой при этом информации. Однако сложность получения доказательства и связанные с его получением затраты сами по себе не являются достаточным основанием для отказа от выполнения необходимой процедуры, если для нее нет альтернативы.

(П.10 НПАД № 114 «Аудиторские доказательства» от 26.10.2000)

При формировании обоснованных выводов аудиторская организация не проверяет всю имеющуюся информацию, поскольку необходимые выводы в отношении групп хозяйственных операций, остатков по счетам бухгалтерского учета и раскрытия информации могут быть сделаны в результате применения выборочных методов аудита. Кроме того, аудиторская организация полагается на аудиторские доказательства, которые лишь предоставляют аргументы в поддержку определенного вывода, а не носят исчерпывающего характера. Однако для получения разумной уверенности аудиторской организации нужны именно те доказательства, которые предоставят ей необходимые аргументы. **Таким образом, аудиторская организация должна руководствоваться профессиональным суждением и проявлять профессиональный скептицизм при оценке количества и качества аудиторских доказательств, анализируя их достаточность и надлежащий характер с точки зрения возможности формирования на их основе аудиторского мнения.**

(П.11 НПАД № 114 «Аудиторские доказательства» от 26.10.2000)

ДОКУМЕНТИРОВАНИЕ АУДИТА

Рабочая документация должна:

- **содержать информацию по планированию и проведению аудита;**
- **достаточным и надлежащим образом отражать основания для формирования аудиторского мнения;**
- **служить доказательством того, что аудит проводился в соответствии с нормативными правовыми актами.**

(П.3 НПАД № 81 «Документирование аудита» от 04.08.2000)

Рабочая документация должна составляться в объеме, необходимом для обеспечения общего понимания проведенного аудита.

(П.5 НПАД № 81 «Документирование аудита» от 04.08.2000)

Рабочая документация должна отражать информацию о планировании аудита, характере, сроках проведения и объеме выполненных аудиторских процедур, их результатах, а также о выводах, сделанных на основе полученных аудиторских доказательств.

В рабочих документах должны содержаться обоснования всех существенных вопросов, по которым аудиторская организация выразила свое профессиональное суждение, необходимая аргументация и доказательства, известные аудиторской организации на момент формирования выводов.

(П.6 НПАД № 81 «Документирование аудита» от 04.08.2000)

ДОКУМЕНТИРОВАНИЕ АУДИТА

Аудиторская организация вправе самостоятельно определять объем рабочей документации по каждому конкретному аудиту. **Вместе с тем ее объем должен быть таким, чтобы аудитор, который не имел отношения к аудиту данного аудируемого лица, смог бы исключительно на основе данной документации (не прибегая к дополнительным беседам или переписке) понять проделанную работу и обоснованность сделанных выводов и принятых решений.**

(П.7 НПАД № 81 «Документирование аудита» от 04.08.2000)

В рабочую документацию **при необходимости** включаются выдержки или копии документов аудируемого лица.

(П.9 НПАД № 81 «Документирование аудита» от 04.08.2000)

В целях повышения эффективности подготовки и проверки рабочей документации аудиторской организации следует разработать типовые формы документов (бланки, вопросники, типовые письма и обращения). **Стандартизация документирования облегчает аудиторам выполнение задания и одновременно позволяет контролировать результаты выполняемой ими работы.** Вместе с тем рабочая документация должна быть составлена и систематизирована таким образом, чтобы отвечать обстоятельствам каждого аудита и потребностям аудиторской организации при его проведении.

(П.10 НПАД № 81 «Документирование аудита» от 04.08.2000)

ДОКУМЕНТИРОВАНИЕ АУДИТА с изменениями по постан. 6

Аудиторская организация должна документировать любую существенную информацию, имеющую отношение к аудиту. В **обязательном порядке** документированию подлежат:

- обстоятельства, свидетельствующие о значимых рисках существенного искажения бухгалтерской и (или) финансовой отчетности;
- **результаты аудиторских процедур**, указывающие на возможность существенного искажения финансовой информации или необходимость пересмотра предварительной оценки рисков существенного искажения бухгалтерской и (или) финансовой отчетности и запланированных аудиторских процедур в ответ на эти риски;
- обстоятельства, которые препятствовали проведению необходимых аудиторских процедур;
- **результаты выполнения аудиторских процедур** в отношении ключевых вопросов аудита;
- результаты выполнения аудиторских процедур, направленных на оценку способности аудируемого лица продолжать свою деятельность непрерывно;
- результаты выполнения аудиторских процедур в отношении анализа событий после отчетной даты;
- оценка степени существенности выявленных в ходе аудита неустраненных искажений;
- результаты оценки риска существенного искажения бухгалтерской и (или) финансовой отчетности в результате недобросовестных действий работников и (или) руководства аудируемого лица;
- причины модификации аудиторского мнения в аудиторском заключении.

(П.12 НПАД № 81 «Документирование аудита» от 04.08.2000)

ДОКУМЕНТИРОВАНИЕ АУДИТА с изменениями по постан. 6

При документировании выполняемых аудиторских процедур аудиторская организация должна указывать их **определяющие характеристики, которые обеспечат собственную подотчетность за выполненные работы и облегчат проведение расследований случаев расхождений или несоответствий:**

- при детальном тестировании - даты и номера отобранных для проверки документов;
- для процедур, предусматривающих отбор документов, отражающих операции с суммами, превышающими определенное значение, - объем выполненных процедур и проверенную совокупность;
- для процедур, предполагающих применение систематического отбора элементов выборки из совокупности документов, - сведения о проверяемой совокупности, начальный документ (начальную точку) и интервал выборки, сведения о сформированной выборке;
- для процедур, предполагающих применение бессистемного отбора элементов выборки, - описание сути примененного при отборе элементов профессионального суждения, его обоснование, сведения о проверяемой совокупности и сформированной выборке;
- для процедур, предусматривающих проведение опросов, - даты опросов, имена и должности опрошенных работников;
- для процедур наблюдения - наблюдаемый процесс, время и место проведения наблюдения, имена и должности лиц, участвовавших в наблюдаемом процессе.

(П.13 НПАД № 81 «Документирование аудита» от 04.08.2000)

ИЗ ОТЧЕТА ВОК

Аудиторские процедуры по статьям «Денежные средства и их эквиваленты», «Краткосрочная кредиторская задолженность по поставщикам, подрядчикам» включали проверку актов сверок и выписок банков. В рабочих документах есть ссылки на акты сверок и выписки. Аудитор посчитал нецелесообразным подтверждать документами каждый рассмотренный вопрос и включать в состав рабочей документации копии документов, оформленных надлежащим образом (то есть, не содержащих ошибок).

Вывод Специалиста: Являются ли аудиторские доказательства достаточными и надлежащими, это предмет профессионального суждения Аудитора. При этом Аудитор должен учитывать такие факторы, как значительность возможных искажений на уровне предпосылок подготовки бухгалтерской отчетности и вероятность того, что они могут иметь существенное влияние на бухгалтерскую отчетность по отдельности или в совокупности с другими возможными искажениями; а также опыт, полученный во время аудита в предыдущие отчетные периоды.

В данном случае сумма кредиторской задолженности перед связанной стороной составила 94% от общей суммы кредиторской задолженности и значительно превышает уровень существенности, рассчитанный для целей аудита. Специалисту не представляется возможным сделать вывод о надлежащем характере, полученных Аудитором аудиторских доказательств в части обязательств, в ситуации, когда нет ни одного подтверждения от третьих лиц, ни одной копии документа (в данном случае – актов сверок) как минимум, по кредиторской задолженности, которая почти равна по сумме валюте баланса, а также учитывая тот факт, что Аудитор проводил аудит клиента впервые.

НАРУШЕНИЯ АУДИТОРОВ

Специалисту не были представлены рабочие документы по аудиту отчета об изменении собственного капитала, отчета о движении денежных средств.

Нарушены пп. 5-6 НПАД 18 Аудитор не получил в ходе аудита достаточные и надлежащие аудиторские доказательства для выражения аудиторского мнения и не оценил правильность отражения в отчетности аудируемого лица информации об осуществленных хозяйственных операциях.

Выводы Специалиста: Так как Аудитор выражает мнение по бухгалтерской отчетности, которая включает, в том числе, отчет об изменении капитала и отчет о движении денежных средств, о чем сказано в аудиторском заключении, то необходимо для выражения аудиторского мнения получать достаточные и надлежащие аудиторские доказательства по всем существенным операциям и сальдо в данных формах отчетности. Суммы хозяйственных операций в данных формах отчетности превышают уровень существенности, установленный для проведения аудита, что могло оказать влияние на аудиторское мнение.

НАРУШЕНИЯ АУДИТОРОВ

В примечаниях к бухгалтерской отчетности отсутствуют необходимые в соответствии с требованиями законодательства раскрытия. Такие, как информация по основным средствам, нематериальным активам, дебиторской задолженности. Кроме того, из рабочего документа Аудитора не представляется возможным сделать вывод, является ли, по мнению Аудитора, нераскрытая информация существенной для понимания отчетности ее пользователями, и можно ли в этом случае влияние искажения на бухгалтерскую отчетность считать распространенным.

Нарушен п. 6 НПАД 18 аудиторской организации следует оценить достаточность раскрытия информации в отчетности аудируемого лица для понимания пользователями этой отчетности влияния существенных хозяйственных операций и событий на информацию, представленную в отчетности.

Выводы Специалиста: В п.45 НПАД 18 сказано, что влияние искажения на отчетность считается распространенным, если, по мнению аудиторской организации, оно имеет первостепенное значение для понимания отчетности ее пользователями в части раскрытия информации.

Аудитору следовало проанализировать, имеет ли информация первостепенное значение для понимания отчетности ее пользователями, (учитывая, что суммы основных средств и дебиторской задолженности в отчетности существенные) и сделать вывод, оказывает ли нераскрытие данной информации распространенное влияние на бухгалтерскую отчетность. В этом случае Аудитору следовало рассмотреть вопрос модификации аудиторского мнения в аудиторском заключении.

НАРУШЕНИЯ АУДИТОРОВ (Продолжение)

В случае, если Аудитор пришел к выводу, что нераскрытие информации в примечаниях, требуемой в соответствии с законодательством, не оказывает распространенное влияние на бухгалтерскую отчетность, следовало, как минимум, включить данный вопрос в отчет по результатам аудита.

В обоих случаях аудиторские процедуры и выводы должны быть изложены в рабочей документации аудиторов.

Так как Аудитор выражает мнение по бухгалтерской отчетности, которая включает, в том числе, примечания к бухгалтерской отчетности, о чем сказано в аудиторском заключении, то необходимо получать достаточные и надлежащие аудиторские доказательства по информации, изложенной в примечаниях.

Таким образом, Аудитор должен получить убеждение, что клиент раскрыл информацию в соответствии с требованиями Национального стандарта бухгалтерского учета и отчетности «Индивидуальная бухгалтерская отчетность», утвержденного постановлением Министерства финансов Республики Беларусь от 12.12.2016 № 104 и требованиями НПАД.

В ином случае следует рассмотреть, имеет ли нераскрытие информации распространенное влияние на бухгалтерскую отчетность. В этом случае Аудитору следует рассмотреть вопрос модификации аудиторского мнения в аудиторском заключении.

После сообщения о факте нераскрытия существенной информации и о модификации аудиторского мнения руководству аудируемого лица, вопрос, как правило решается.

НАРУШЕНИЯ АУДИТОРОВ

Мы проанализировали проведенные Аудитором аудиторские процедуры по получению информации об имеющихся у аудируемого лица хозяйственных (экономических) спорах, которые могли существенно повлиять на бухгалтерскую отчетность аудируемого лица. В рабочем документе Аудитора по аудиту расчетов указано: «нами был проведен аудит наличия судебных дел и претензионных разбирательств, отражения признанных претензий и судебных расходов на счетах бухгалтерского учета путем получения информации в ходе устных бесед с работниками организации, проверки протоколов заседаний органов управления аудируемого лица, в результате изучения которых наличие судебных дел и претензионных разбирательств не установлено».

Специалисту не были представлены рабочие документы, из которых можно было бы сделать вывод о том:

- с кем были проведены беседы, даты их проведения, какие вопросы были заданы и какие ответы получены;
- какие протоколы заседаний органов управления аудируемого лица были проверены, какие вопросы обсуждались на заседаниях и кем.

Выводы Специалиста: В соответствии с п.19 НПАД «Получение аудиторских доказательств в некоторых конкретных случаях» от 29.09.2005 № 115 аудиторская организация должна выполнить определенные процедуры с тем, чтобы получить информацию об имеющихся у аудируемого лица хозяйственных (экономических) спорах, которые могут существенно повлиять на бухгалтерскую отчетность аудируемого лица.

НАРУШЕНИЯ АУДИТОРОВ (Продолжение)

К таким процедурам относятся:

- **направление необходимых запросов руководству аудируемого лица и получение от него разъяснений;**
- проверка протоколов заседаний органов управления аудируемого лица;
- ознакомление с перепиской аудируемого лица с организацией, оказывающей ему юридические услуги;
- проверка финансовых затрат аудируемого лица на юридические услуги;
- изучение любой информации о деятельности аудируемого лица, включая информацию, полученную от юридической службы аудируемого лица либо организации, оказывающей аудируемому лицу юридические услуги.

В п.22 НПАД 115 сказано, что аудиторская организация должна проанализировать текущее положение дел по существенным хозяйственным (экономическим) спорам вплоть до даты подписания аудиторского заключения и при необходимости получить от юридической службы информацию, отражающую последние данные по разрешению споров.

В п.23 НПАД 115 сказано, что если руководство аудируемого лица отказывается дать согласие аудиторской организации на обращение в юридическую службу или в организацию, оказывающую этому аудируемому лицу юридические услуги, то такой отказ следует рассматривать как **ограничение объема аудита, что ведет к выражению аудиторского мнения с оговоркой или к отказу от выражения мнения.**

НАРУШЕНИЯ АУДИТОРОВ (Продолжение)

В соответствии с п.9 НПАД «Заявления руководства аудируемого лица», утвержденных постановлением Министерства финансов Республики Беларусь от 11.03.2002 № 35 дополнительно к заявлениям руководства аудируемого лица о своих обязанностях, аудиторская организация может потребовать получение заявлений руководства аудируемого лица, были ли соответствующим образом признаны, оценены, представлены или раскрыты требования законодательства или условия договорных соглашений, которые могут оказать влияние на бухгалтерскую отчетность.

В п.12 НПАД 35 указано, что заявления руководства аудируемого лица подтверждают или опровергают сделанные аудиторской организацией выводы, а также представляют аудиторские доказательства в тех случаях, когда такие доказательства сложно или невозможно получить иными способами.

Если заявления руководства аудируемого лица являются единственным существующим аудиторским доказательством, то аудиторская организация оценивает достоверность, достаточность и своевременность полученных заявлений.

НАРУШЕНИЯ АУДИТОРОВ

Аудитор в отчете по результатам проведения аудита бухгалтерской отчетности указал, что резерв по сомнительным долгам не создавался.

При этом Специалисту не был представлен рабочий документ, содержащий аудиторские процедуры по проверке следующих вопросов:

- есть ли у аудируемого лица сомнительная дебиторская задолженность, и каким образом она выявляется;
- с какой периодичностью и каким способом должен создаваться резерв в соответствии с учетной политикой аудируемого лица;
- соответствие требованиям законодательства в части создания резерва по сомнительным долгам.

Вывод Специалиста: Мы не смогли убедиться, были ли получены в ходе аудита достаточные и надлежащие аудиторские доказательства по статье бухгалтерской отчетности «Краткосрочная дебиторская задолженность».

МОДИФИКАЦИЯ АУДИТОРСКОГО МНЕНИЯ

- 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.

(п.8 НПАД 18)

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

(п.43 НПАД 18)

МОДИФИКАЦИЯ АУДИТОРСКОГО МНЕНИЯ

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.**

(п.44 НПАД 18)

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.**

(п.45 НПАД 18)

МОДИФИКАЦИЯ АУДИТОРСКОГО МНЕНИЯ

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.

(п.46 НПАД 18)

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.

(п.47 НПАД 18)

МОДИФИКАЦИЯ АУДИТОРСКОГО МНЕНИЯ

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.

(п.48 НПАД 18)

МОДИФИКАЦИЯ АУДИТОРСКОГО МНЕНИЯ

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.

(п.49 НПАД 18)

МОДИФИКАЦИЯ АУДИТОРСКОГО МНЕНИЯ

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. 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.

(п.50 НПАД 18)

МОДИФИКАЦИЯ АУДИТОРСКОГО МНЕНИЯ

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.

(п.51 НПАД 18)

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.

(п.52 НПАД 18)

АУДИТОРСКОЕ МНЕНИЕ С ОГОВОРКОЙ

Нарушение аудитора:

Аудитор выдал аудиторское мнение без оговорок.

В бухгалтерском балансе аудируемого лица стоимость товарно-материальных ценностей превышает уровень существенности, рассчитанный для целей аудита.

Согласно представленным рабочим документам Аудитор на выборочной основе проверил наличие объектов основных средств.

Но Аудитор не участвовал в инвентаризации запасов, о чем есть запись в отчете по результатам аудита бухгалтерской отчетности. Из рабочих документов Аудитора по аудиту запасов не следует, были ли проведены альтернативные процедуры и были ли рассмотрены результаты проведенной аудируемым лицом инвентаризации перед составлением годовой бухгалтерской отчетности.

АУДИТОРСКОЕ МНЕНИЕ С ОГОВОРКОЙ

Если стоимость товарно-материальных ценностей существенна для бухгалтерской и (или) финансовой отчетности аудируемого лица, **аудиторская организация должна получить достаточные надлежащие аудиторские доказательства относительно существования и состояния товарно-материальных ценностей, присутствуя при их инвентаризации.** Такое присутствие позволяет аудиторской организации инспектировать товарно-материальные ценности, наблюдать за соблюдением установленного руководством аудируемого лица порядка отражения в учете результатов инвентаризации и оценить действенность системы внутреннего контроля.

(п.4 НПАД 115 «Получение аудиторских доказательств в некоторых конкретных случаях» от 29.09.2005)

Если присутствие аудиторской организации при инвентаризации товарно-материальных ценностей не представляется возможным, **аудиторская организация должна при проведении аудита выполнить альтернативные аудиторские процедуры, в частности, самостоятельно провести выборочный осмотр и пересчет товарно-материальных ценностей или наблюдать за проведением выборочного пересчета и, в случае необходимости, (если возникли сомнения в достоверности данных инвентаризации) составить оборотную ведомость движения товарно-материальных ценностей в период между датой проведения выборочного осмотра (пересчета) и датой составления бухгалтерской (финансовой) отчетности.**

(п.5 НПАД 115 «Получение аудиторских доказательств в некоторых конкретных случаях» от 29.09.2005)

АУДИТОРСКОЕ МНЕНИЕ С ОГОВОРКОЙ

Если Аудитор в силу каких-либо обстоятельств не может выполнить необходимые для получения аудиторских доказательств аудиторские процедуры, то необходимо документально отразить такие обстоятельства, а также раскрыть достаточность и надлежащий характер выполненных альтернативных аудиторских процедур, способствующих достижению цели аудита.

(п.16 НПАД 81 «Документирование аудита» от 04.08.2000)

Далее руководствуемся пунктом 50 НПАД 18.

Внимание!!! НПАД не предусматривают непроведение альтернативных процедур. Они говорят про случаи НЕВОЗМОЖНОСТИ их провести в силу каких-либо обстоятельств и задокументировать этот факт.

Выводы Специалиста: Аудитором не были получены в ходе аудита достаточные и надлежащие аудиторские доказательства для выражения аудиторского мнения в части существования и состояния запасов и возможного влияния этого обстоятельства на другие статьи бухгалтерской отчетности.

АУДИТОРСКОЕ МНЕНИЕ С ОГОВОРКОЙ

Нарушение аудитора:

Аудитор выразил аудиторское мнение с оговоркой по причине того, что не наблюдал за проведением инвентаризации товарно-материальных ценностей и что в ходе выполнения альтернативных процедур он не смог получить достаточные надлежащие аудиторские доказательства относительно существования и количества товарно-материальных ценностей.

Аудитор не указал в разделе «Основание для выражения аудиторского мнения с оговоркой» аудиторского заключения, на какую сумму сделана оговорка и на какие статьи бухгалтерского баланса, а также возможное влияние на финансовые результаты и нераспределенную прибыль.

АУДИТОРСКОЕ МНЕНИЕ С ОГОВОРКОЙ

При наличии существенного искажения отдельных показателей в отчетности (включая раскрытие количественной информации в примечаниях к отчетности), аудиторской организации 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 следует указать это в этом разделе.

(п.58 НПАД 18)

Вывод Специалиста: Так как в рабочих документах Аудитора по аудиту товарно-материальных ценностей не изложено, какие альтернативные процедуры были проведены, почему он не смог получить убеждение, то нет подтверждений сделанному Аудитором выводу в разделе «Основание для выражения аудиторского мнения с оговоркой».

Аудитором не были получены в ходе аудита достаточные и надлежащие аудиторские доказательства для выражения аудиторского мнения в части существования и состояния запасов и возможного влияния этого обстоятельства на другие статьи бухгалтерской отчетности.

АУДИТОРСКОЕ МНЕНИЕ С ОГОВОРКОЙ

Внимание! Постановление № 6 внесло определение термина «товарно-материальные ценности» в НПАД «Получение аудиторских доказательств в некоторых конкретных случаях», утвержденных постановлением Министерства финансов Республики Беларусь от 29.09.2005 № 115:

П.2: Для целей настоящих национальных правил под товарно-материальными ценностями понимаются долгосрочные активы, включая долгосрочные активы, предназначенные для реализации, запасы, а также имущество, учитываемое организацией на забалансовых счетах.

Таким образом, аудиторы обязаны участвовать в инвентаризации всех перечисленных ТМЦ или проводить альтернативные процедуры (с учетом их существенности).

В случае невозможности, как например, в ситуации, когда аудируемое лицо не проводит инвентаризацию активов в соответствии с Указом Президента РБ № 143 от 24.04.2020 «О поддержке экономики», аудитору следует пристально изучить вопрос влияния данного обстоятельства на аудиторское мнение.

НАЧАЛЬНЫЕ И СОПОСТАВИМЫЕ ДАННЫЕ В БО

Нарушения Аудитора:

Аудит за предшествующий отчетный период осуществляла другая аудиторская организация. В ходе оценки аудита начальных и сопоставимых данных бухгалтерской отчетности Специалистом был проанализирован рабочий документ Аудитора «Сверка начальных и сопоставимых данных», в котором перечислены выполненные процедуры, а именно:

- произведена сверка данных бухгалтерского баланса и отчета о прибылях и убытках по состоянию на 01.01.2019, отраженных в отчетности за 2019 год с данными отчетности за 2018 год;
- сверены данные с оборотно-сальдовыми ведомостями аудируемого лица.

Далее в рабочем документе сделаны следующие выводы, что Аудитором получены достаточные надлежащие аудиторские доказательства того, что:

- начальные данные не содержат искажений, которые могут существенно повлиять на отчетность текущего отчетного периода;
- конечные данные предшествующего отчетного периода правильно перенесены в начало текущего отчетного периода или изменены в соответствии с порядком ведения бухгалтерского учета и подготовки отчетности;
- учетная политика аудируемого лица применяется последовательно, либо изменения в учетной политике соответствуют требованиям законодательства, правильно отражены в бухгалтерском учете и раскрыты в отчетности.

НАЧАЛЬНЫЕ И СОПОСТАВИМЫЕ ДАННЫЕ В БО

В ходе осуществления внешней оценки было выявлено, что в рабочих документах Аудитора по аудиту существенных статей отчетности отсутствует информация по аудиту начальных и сопоставимых данных бухгалтерской отчетности. Специалисту не были предоставлены рабочие документы, из которых следовало бы, что Аудитор получил достаточные и надлежащие аудиторские доказательства в отношении начальных и сопоставимых данных, ознакомившись с отчетом по результатам аудита и (или) по возможности с рабочей документацией предыдущего аудитора и (или) провел дополнительные аудиторские процедуры для получения таких доказательств.

Требования НПАД:

При первичном аудите аудиторская организация должна получить достаточные надлежащие аудиторские доказательства того, что:

- начальные данные не содержат искажений, которые могут существенно повлиять на бухгалтерскую отчетность текущего отчетного периода;
- конечные данные предшествующего отчетного периода правильно перенесены в начало текущего отчетного периода или изменены в соответствии с порядком ведения бухгалтерского учета и подготовки бухгалтерской отчетности;
- учетная политика аудируемого лица применяется последовательно либо изменения в учетной политике соответствуют требованиям законодательства, правильно отражены в бухгалтерском учете и раскрыты в бухгалтерской отчетности.

(П.4 НПАД «Начальные и сопоставимые данные в бухгалтерской и (или) финансовой отчетности» от 05.09.2002 № 124)

НАЧАЛЬНЫЕ И СОПОСТАВИМЫЕ ДАННЫЕ В БО

Достаточность и надлежащий характер аудиторских доказательств, которые аудиторская организация должна получить в отношении начальных данных, зависят от:

- существенности начальных данных для бухгалтерской и (или) финансовой отчетности текущего отчетного периода;
- особенностей ведения бухгалтерского учета аудируемым лицом и вероятности искажений в бухгалтерской и (или) финансовой отчетности текущего отчетного периода;
- факта проведения аудита бухгалтерской и (или) финансовой отчетности за предшествующий отчетный период и оснований для модификации аудиторского мнения в аудиторском заключении, если модификация имела место.

(П.5 НПАД «Начальные и сопоставимые данные в бухгалтерской и (или) финансовой отчетности» от 05.09.2002 № 124)

НАЧАЛЬНЫЕ И СОПОСТАВИМЫЕ ДАННЫЕ В БО

Аудиторская организация может получить достаточные и надлежащие аудиторские доказательства в отношении начальных данных, ознакомившись с отчетом по результатам аудита и (или) по возможности с рабочей документацией предыдущей аудиторской организации, если аудит бухгалтерской отчетности предшествующего отчетного периода проводился предыдущей аудиторской организацией. При этом аудиторской организации следует руководствоваться требованиями законодательства по аудиторской деятельности и учитывать профессиональную компетентность и независимость предыдущей аудиторской организации. Аудиторская организация должна уделить особое внимание тем вопросам, которые послужили причиной модификации аудиторского мнения в аудиторском заключении в предшествующем отчетном периоде, если аудиторское мнение предыдущей аудиторской организации было модифицированным.

(П.7 НПАД «Начальные и сопоставимые данные в бухгалтерской и (или) финансовой отчетности» от 05.09.2002 № 124)

НАЧАЛЬНЫЕ И СОПОСТАВИМЫЕ ДАННЫЕ В БО

Если аудиторская организация не получила достаточных и надлежащих аудиторских доказательств относительно достоверности начальных данных из документов, подготовленных предыдущей аудиторской организацией, она обязана выполнить дополнительные аудиторские процедуры и получить такие доказательства.

(П.8 НПАД «Начальные и сопоставимые данные в бухгалтерской и (или) финансовой отчетности» от 05.09.2002 № 124)

Далее в пп. 8-10 НПАД 124 приведены аудиторские процедуры по аудиту начальных и сопоставимых данных.

Если в результате выполнения аудиторских процедур аудиторская организация не получила достаточных и надлежащих аудиторских доказательств относительно достоверности начальных данных, **она должна выразить аудиторское мнение с оговоркой или отказаться от его выражения.**

(П.11 НПАД «Начальные и сопоставимые данные в бухгалтерской и (или) финансовой отчетности» от 05.09.2002 № 124)

НАЧАЛЬНЫЕ И СОПОСТАВИМЫЕ ДАННЫЕ В БО

Выводы Специалиста:

Так как начальные и сопоставимые данные являются существенными для бухгалтерской отчетности текущего отчетного периода, а также существуют особенности ведения бухгалтерского учета аудируемым лицом (XXXXXXXXXX) и вероятность искажений в бухгалтерской отчетности текущего отчетного периода, а Аудитор не получил достаточных и надлежащих аудиторских доказательств относительно достоверности начальных и сопоставимых данных, то ему следовало выразить аудиторское мнение с оговоркой или отказаться от его выражения.

Таким образом, для того, чтобы убедиться, что начальные и сопоставимые данные не содержат искажений, которые могут существенно повлиять на бухгалтерскую отчетность текущего отчетного периода, недостаточно сверки данных двух форм отчетности с отчетностью за предыдущий год и с данными оборотно-сальдовой ведомости аудируемого лица.

СУЩЕСТВЕННАЯ НЕОПРЕДЕЛЕННОСТЬ В ОТНОШЕНИИ НЕПРЕРЫВНОСТИ ДЕЯТЕЛЬНОСТИ

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.

(п.17 НПАД 18)

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

принцип непрерывности деятельности - один из принципов, на которых основываются бухгалтерский учет и бухгалтерская и (или) финансовая отчетность, заключающийся в том, что информация об активах, обязательствах, о собственном капитале, доходах, расходах аудируемого лица формируется в бухгалтерском учете и бухгалтерской и (или) финансовой отчетности в зависимости от намерения аудируемого лица продолжать или прекращать свою деятельность в дальнейшем. В рамках допущения о непрерывности деятельности аудируемого лица считается, что при составлении бухгалтерской и (или) финансовой отчетности аудируемое лицо исходит из того, что будет продолжать свою хозяйственную деятельность не менее одного года, следующего за отчетным периодом. При этом у него отсутствуют намерения и потребность в ликвидации или существенном сокращении хозяйственной деятельности и соответственно его обязательства будут исполняться в установленном порядке;

неопределенность - ситуация, результат которой зависит от будущих действий или событий, находящихся вне прямого контроля аудируемого лица, но которая может повлиять на бухгалтерскую и (или) финансовую отчетность. Неопределенность считается существенной, если результат неопределенной ситуации может повлиять на управленческие решения пользователей бухгалтерской и (или) финансовой отчетности (далее - пользователи), принятые на основе бухгалтерской и (или) финансовой отчетности, не учитывающей данную ситуацию.

(п.4 НПАД 45 «Допущение о непрерывности деятельности аудируемого лица»)

СУЩЕСТВЕННАЯ НЕОПРЕДЕЛЕННОСТЬ В ОТНОШЕНИИ НЕПРЕРЫВНОСТИ ДЕЯТЕЛЬНОСТИ

Для выражения аудиторского мнения в отношении допущения о непрерывности деятельности аудиторская организация должна рассмотреть всю совокупность фактов, оказывающих и (или) способных оказать влияние на возможность аудируемого лица продолжать финансово-хозяйственную деятельность и исполнять свои обязательства в течение как минимум ближайших 12 месяцев, следующих за отчетным периодом (далее - непрерывно).

(п.5 НПАД 45 «Допущение о непрерывности деятельности аудируемого лица»)

Поскольку допущение о непрерывности деятельности в обычных условиях используется в качестве основы для подготовки годовой бухгалтерской и (или) финансовой отчетности, предполагается, что, подготовив бухгалтерскую и (или) финансовую отчетность в соответствии с установленными законодательством требованиями, аудируемое лицо самостоятельно оценило свою способность продолжать непрерывную деятельность.

(п.6 НПАД 45 «Допущение о непрерывности деятельности аудируемого лица»)

СУЩЕСТВЕННАЯ НЕОПРЕДЕЛЕННОСТЬ В ОТНОШЕНИИ НЕПРЕРЫВНОСТИ ДЕЯТЕЛЬНОСТИ

При проведении аудита аудиторская организация должна исходить из того, что бухгалтерская и (или) финансовая отчетность аудируемого лица подготовлена с учетом допущения о непрерывности деятельности. Но при этом необходимо также учитывать, что:

- влияние любого условного факта в будущем, учтенное при подготовке бухгалтерской и (или) финансовой отчетности, основывалось на информации, доступной в момент составления бухгалтерской и (или) финансовой отчетности, но к моменту проведения аудита последующие события могли вступить в противоречие с предположением о непрерывности деятельности, которое было уместно на дату составления бухгалтерской и (или) финансовой отчетности;
- уровень неопределенности, связанный с результатом какого-либо события или условия, значительно повышается по мере увеличения периода времени, на который делается прогноз. Поэтому при вынесении суждения о непрерывности деятельности должен указываться период, применительно к которому была учтена вся доступная информация.

(п.7 НПАД 45 «Допущение о непрерывности деятельности аудируемого лица»)

Условные факты, которые по отдельности или в совокупности **должны вызвать у аудиторской организации сомнение в допущении о непрерывности деятельности**, относятся финансовые, производственные и прочие условные факты изложены в п.8 НПАД 45 «Допущение о непрерывности деятельности аудируемого лица».

СУЩЕСТВЕННАЯ НЕОПРЕДЕЛЕННОСТЬ В ОТНОШЕНИИ НЕПРЕРЫВНОСТИ ДЕЯТЕЛЬНОСТИ

При планировании и проведении аудиторских процедур, а также при оценке их результатов аудиторская организация должна рассмотреть уместность принципа подготовки бухгалтерской и (или) финансовой отчетности исходя из допущения о непрерывности деятельности. Даже если допущение о непрерывности деятельности аудируемого лица не ставится под сомнение, *аудиторской организации следует сделать оценку общего финансового состояния аудируемого лица с целью определения его способности выполнять свои обязательства.*

(п.10 НПАД 45 «Допущение о непрерывности деятельности аудируемого лица»)

В случае выявления условных фактов, которые обуславливают значительные сомнения в способности аудируемого лица продолжать свою деятельность непрерывно, аудиторской организации необходимо:

- запросить у руководства аудируемого лица информацию в письменном виде, касающуюся его планов деятельности на будущее, в том числе планов по получению доходов и заемных средств, реструктуризации долга, снижению расходов, увеличению размера уставного капитала, иных предполагаемых мер;
- проверить планы руководства аудируемого лица в отношении будущей деятельности на основе его оценки допущения о непрерывности деятельности, если такая оценка имеется;
- путем проведения необходимых аудиторских процедур собрать достаточные аудиторские доказательства, подтверждающие или опровергающие факт наличия существенной неопределенности в отношении непрерывности деятельности аудируемого лица, а также получить надлежащие аудиторские доказательства того, что планы руководства аудируемого лица осуществимы и в результате их реализации ситуация улучшится.

(п.17 НПАД 45 «Допущение о непрерывности деятельности аудируемого лица»)

СУЩЕСТВЕННАЯ НЕОПРЕДЕЛЕННОСТЬ В ОТНОШЕНИИ НЕПРЕРЫВНОСТИ ДЕЯТЕЛЬНОСТИ

К аудиторским процедурам, в результате выполнения которых могут быть получены достаточные аудиторские доказательства, подтверждающие или опровергающие сомнение в применимости допущения о непрерывности деятельности, относятся:

- анализ и обсуждение с руководством аудируемого лица прогнозов в отношении поступления финансовых потоков, получения доходов и прочих соответствующих прогнозов;
- анализ и обсуждение последней по времени промежуточной бухгалтерской и (или) финансовой отчетности аудируемого лица;
- анализ условий договоров займа и выявление причин их нарушений;
- ознакомление с протоколами собраний акционеров, заседаний совета директоров (наблюдательного совета), других исполнительных органов для выявления свидетельств о наличии финансовых проблем;
- анализ информации о наличии судебных исков и оценка влияния их возможных результатов на финансовое состояние аудируемого лица;
- проверка наличия, правомерности и возможности выполнения договоренностей о предоставлении или сохранении финансирования со стороны связанных сторон и третьих лиц, а также оценка способности таких сторон предоставить аудируемому лицу дополнительные средства;
- анализ событий, произошедших после отчетной даты, с целью определения, какое влияние они оказали на способность аудируемого лица продолжать непрерывную финансово-хозяйственную деятельность;
- другие процедуры.

(п.18 НПАД 45 «Допущение о непрерывности деятельности аудируемого лица»)

СУЩЕСТВЕННАЯ НЕОПРЕДЕЛЕННОСТЬ В ОТНОШЕНИИ НЕПРЕРЫВНОСТИ ДЕЯТЕЛЬНОСТИ

Если бухгалтерская и (или) финансовая отчетность аудируемого лица подготовлена с применением принципа непрерывности деятельности, однако согласно профессиональному суждению аудиторской организации применение этого принципа в данной ситуации неуместно, **аудиторская организация в заключении по бухгалтерской и (или) финансовой отчетности должна выразить отрицательное аудиторское мнение** о достоверности бухгалтерской и (или) финансовой отчетности аудируемого лица.

(п.22 НПАД 45 «Допущение о непрерывности деятельности аудируемого лица»)

Если применение принципа непрерывности деятельности уместно, но при этом имеет место существенная неопределенность в отношении непрерывности деятельности аудируемого лица, аудиторская организация рассматривает следующие вопросы:

- адекватно ли раскрыты в примечаниях к бухгалтерской и (или) финансовой отчетности условия или события, которые могут вызвать значительные сомнения в способности аудируемого лица продолжать свою деятельность непрерывно, а также планы руководства в связи с этими условиями или событиями;
- ясно ли указывается в примечаниях к бухгалтерской и (или) финансовой отчетности тот факт, что имеется существенная неопределенность, связанная с условиями или событиями, которые могут вызвать значительные сомнения в способности аудируемого лица продолжать свою деятельность непрерывно, и в этой связи аудируемое лицо может оказаться не в состоянии реализовать свои активы и исполнить свои обязательства в ходе обычной хозяйственной деятельности.

(п.23 НПАД 45 «Допущение о непрерывности деятельности аудируемого лица»)

СУЩЕСТВЕННАЯ НЕОПРЕДЕЛЕННОСТЬ В ОТНОШЕНИИ НЕПРЕРЫВНОСТИ ДЕЯТЕЛЬНОСТИ

Если в бухгалтерской и (или) финансовой отчетности информация о существенной неопределенности в отношении непрерывности деятельности аудируемого лица раскрыта адекватно, аудиторской организации следует в аудиторском заключении по бухгалтерской и (или) финансовой отчетности:

- выразить немодифицированное аудиторское мнение;
- включить раздел «Существенная неопределенность в отношении непрерывности деятельности» с тем, чтобы:
- привлечь внимание заинтересованных пользователей аудиторского заключения к примечаниям к бухгалтерской и (или) финансовой отчетности, в которых раскрывается информация об условиях или событиях, которые могут вызвать значительные сомнения в способности аудируемого лица продолжать свою деятельность непрерывно;
- констатировать, что данные условия или события указывают на наличие существенной неопределенности, которая может вызвать значительные сомнения в способности аудируемого лица продолжать свою деятельность непрерывно;
- указать на то, что аудиторская организация не выражает модифицированного мнения по данному вопросу.

(п.23 НПАД 45 «Допущение о непрерывности деятельности аудируемого лица»)

СУЩЕСТВЕННАЯ НЕОПРЕДЕЛЕННОСТЬ В ОТНОШЕНИИ НЕПРЕРЫВНОСТИ ДЕЯТЕЛЬНОСТИ

Если в бухгалтерской и (или) финансовой отчетности информация о существенной неопределенности в отношении непрерывности деятельности аудируемого лица не раскрыта адекватно, аудиторской организации следует в аудиторском заключении по бухгалтерской и (или) финансовой отчетности:

выразить в зависимости от обстоятельств аудиторское мнение с оговоркой или отрицательное аудиторское мнение;

в разделе, описывающем основания для выражения аудиторского мнения, указать на наличие существенной неопределенности, которая может вызвать значительные сомнения в способности аудируемого лица продолжать свою деятельность непрерывно, а также на тот факт, что информация по данному вопросу не раскрыта адекватно в бухгалтерской и (или) финансовой отчетности

(п.23 НПАД 45 «Допущение о непрерывности деятельности аудируемого лица»)

Если в ситуациях, когда имеется множество факторов неопределенности, аудиторская организация приходит к выводу о том, что, несмотря на полученные достаточные и надлежащие аудиторские доказательства в отношении каждого фактора неопределенности, невозможно сформировать аудиторское мнение о достоверности бухгалтерской и (или) финансовой отчетности вследствие потенциального воздействия факторов неопределенности друг на друга и их возможного совокупного влияния на бухгалтерскую и (или) финансовую отчетность, аудиторская организация должна отказаться от выражения аудиторского мнения.

(п.24 НПАД 45 «Допущение о непрерывности деятельности аудируемого лица»)

НАРУШЕНИЯ АУДИТОРОВ

Ситуация 1. В примечаниях к бухгалтерской отчетности содержится информация о коэффициентах ликвидности, но нет выводов о сравнении с нормативами, отсутствует анализ платежеспособности предприятия, возможное влияние этого факта на непрерывность деятельности и, как следствие, на бухгалтерскую отчетность.

Клиент указал в примечаниях некоторые направления улучшения финансового состояния.

Специалист рассчитал коэффициенты текущей ликвидности, коэффициент обеспеченности собственными оборотными средствами, а также коэффициент обеспеченности обязательств активами по состоянию на обе даты в сравнении с нормативными значениями в соответствии с требованиями постановления Совета Министров Республики Беларусь от 12.12.2011 г. № 1672 «Об определении критериев оценки платежеспособности субъектов хозяйствования» и пришел к выводу, что аудируемое лицо на обе даты являлось неплатежеспособным.

Кроме того, чистые активы на обе даты были отрицательными, что также является признаком ухудшающегося финансового состояния аудируемого лица.

В ходе анализа также было установлено, что краткосрочные обязательства на обе даты превышали краткосрочные активы.

НАРУШЕНИЯ АУДИТОРОВ

В АЗ нет упоминания об этом ни в одном разделе.

Из представленных рабочих документов «Допущение о непрерывности деятельности», «Обзор событий после отчетной даты» и других следует, что Аудитор проанализировал внутренние и внешние факторы (условные факты), отметил неблагоприятные значения основных финансовых коэффициентов, значительные убытки от основной деятельности, отрицательную величину чистых активов. При этом Аудитор рассмотрел возможные шаги руководства аудируемого лица по улучшению финансовой ситуации. В результате рассмотрения внутренних и внешних факторов (условных фактов) и проведения аудиторских процедур, Аудитор сделал вывод, что не существует сомнения в непрерывности деятельности аудируемого лица и, соответственно, аудиторское мнение не будет модифицировано.

Выводы Специалиста: Аудитор сделал вывод об отсутствии существенной неопределенности в связи с событиями или условиями, в результате которых могут возникнуть значительные сомнения в способности аудируемого лица продолжать свою деятельность непрерывно.

При этом в бухгалтерской отчетности информация о существенной неопределенности в отношении непрерывности деятельности аудируемого лица была раскрыта не в полной мере.

НАРУШЕНИЯ АУДИТОРОВ

В данной ситуации, по мнению Специалиста, если Аудитор принял обоснованное документально решение не модифицировать аудиторское мнение, то следовало включить в аудиторское заключение раздел «Существенная неопределенность в отношении непрерывности деятельности» с целью привлечь внимание пользователей бухгалтерской отчетности к неблагоприятным значениям основных финансовых коэффициентов, значительным убыткам от основной деятельности, отрицательной величине чистых активов и о превышении краткосрочных обязательств над краткосрочными активами.

При формировании аудиторского мнения следует учитывать, насколько полно раскрыта в примечаниях к отчетности информация о коэффициентах ликвидности, платежеспособности аудируемого лица и планах руководства о его деятельности в будущем в случае неблагоприятных значений основных финансовых коэффициентов.

В качестве аудиторских доказательств целесообразно получение заявлений руководства аудируемого лица о рассмотрении, оценке и раскрытии в бухгалтерской отчетности данного вопроса.

КЛЮЧЕВЫЕ ВОПРОСЫ АУДИТА

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

(п.2 НПАД 18)

Раздел «Ключевые вопросы аудита» в обязательном порядке включается в аудиторское заключение в случае проведения аудита отчетности акционерных обществ, обязанных согласно законодательству раскрывать информацию об акционерном обществе в соответствии с законодательством о ценных бумагах, Национального банка, 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.**

(п.18 НПАД 18)

КЛЮЧЕВЫЕ ВОПРОСЫ АУДИТА

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.

(п.33 НПАД 18)

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.

(п.37 НПАД 18)

КЛЮЧЕВЫЕ ВОПРОСЫ АУДИТА

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».

(п.39 НПАД 18)

КЛЮЧЕВЫЕ ВОПРОСЫ АУДИТА

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».

(п.40 НПАД 18)

Этот пункт относится к тем случаям, когда раздел «Ключевые вопросы аудита» обязателен в АЗ в соответствии с п.18 НПАД 18.

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.

(п.41 НПАД 18)

НАРУШЕНИЯ АУДИТОРОВ

В разделе «Ключевые вопросы аудита» аудиторского заключения Аудитор указал, что ключевые вопросы аудита «были рассмотрены в контексте аудита бухгалтерской отчетности в целом и при формировании нашего аудиторского мнения об этой отчетности, и мы не выражаем отдельного мнения об этих вопросах».

Далее Аудитор заявляет: «Мы определили, что за исключением вопросов, описанных в разделе «Основание для выражения аудиторского мнения», иные ключевые вопросы аудита, о которых необходимо сообщить в аудиторском заключении, отсутствуют».

При этом в рабочих документах Аудитора отсутствует информация, какие ключевые вопросы были рассмотрены, кроме тех, которые явились причиной модификации.

Кроме того, нам не были представлены доказательства, что Аудитор довел до сведения лиц, наделенных руководящими полномочиями, эти вопросы, а для АЗ выбрал те, которые потребовали особого внимания при проведении аудита, как того требует *п.34 НПАД 18*.

Выводы Специалиста:

Аудиторское мнение должно быть основано на результатах аудита. В разделе «Ключевые вопросы аудита» аудиторского заключения следует излагать информацию, только если такие вопросы были, если они действительно были **важными для аудита**.

ВАЖНЫЕ ОБСТОЯТЕЛЬСТВА

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.

(п.68 НПАД 18)

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.

(п.69 НПАД 18)

ВАЖНЫЕ ОБСТОЯТЕЛЬСТВА

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.

(п.70 НПАД 18)

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.

(п.71 НПАД 18)

ВАЖНЫЕ ОБСТОЯТЕЛЬСТВА

Примеры обстоятельств, при которых аудитор может принять решение о том, что в аудиторское заключение необходимо включить раздел «Важные обстоятельства»:

- ситуация неопределенности, связанная с предстоящим исходом судебных разбирательств, носящих исключительный характер, или с последствиями мер, принятых регулирующими органами;
- значительное событие после отчетной даты, которое имело место в период между отчетной датой и датой аудиторского заключения;
- серьезное чрезвычайное происшествие, которое оказало или по-прежнему оказывает значительное влияние на финансовое положение организации;
- если аудитор пришел к выводу об отсутствии угрозы принципа непрерывности деятельности, но считает важным обратить внимание пользователей на негативные финансовые результаты, несоответствие коэффициентов ликвидности нормативам и др.

ПРОЧИЕ ВОПРОСЫ

Кроме вопросов, к которым аудиторская организация (аудитор - индивидуальный предприниматель) считает необходимым привлечь внимание пользователей отчетности из числа не раскрытых 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, как того требует **п.70 НПАД 18**,

в разделе «Прочие вопросы» необходимо указать следующие сведения, если аудит бухгалтерской и (или) финансовой отчетности за предшествующий отчетный период проведен предыдущей аудиторской организацией:

- информацию о том, что аудит бухгалтерской и (или) финансовой отчетности за предшествующий отчетный период был проведен предыдущей аудиторской организацией;
- дату выданного предыдущей аудиторской организацией аудиторского заключения и форму выраженного в нем мнения (если аудиторское мнение в аудиторском заключении было модифицировано, необходимо указать причину его модификации).

(П.14 НПАД 124)

ПРОЧАЯ ИНФОРМАЦИЯ

Раздел «Прочая информация» включается в аудиторское заключение в случаях, установленных национальными правилами аудиторской деятельности «Прочая информация в документах, содержащих проверенную бухгалтерскую и (или) финансовую отчетность», утвержденными постановлением Министерства финансов Республики Беларусь от 25 сентября 2002 г. № 133.

(П.19 НПАД 18)

ПРОЧАЯ ИНФОРМАЦИЯ

Нарушения Аудитора:

В разделе «Прочая информация» аудиторского заключения Аудитор указал: «Прочая информация включает информацию, содержащуюся в годовом отчете, но не включает бухгалтерскую отчетность аудируемого лица и наше аудиторское заключение по ней. Наше мнение о достоверности бухгалтерской отчетности аудируемого лица не распространяется на прочую информацию».

Аудитор не смог дать пояснения, о каком годовом отчете сказано в аудиторском заключении.

Указание на то, что мнение Аудитора о достоверности бухгалтерской отчетности аудируемого лица не распространяется на прочую информацию, не дает понимания, о какой прочей информации идет речь.

Требования НПАД, нарушенных Аудитором:

В *пп.27-30 НПАД 18* сказано, что если в составе отчетности представлена дополнительная информация, не требуемая в соответствии с применимой основой составления и представления отчетности, аудиторской организации, руководствуясь профессиональным суждением, следует оценить, является ли дополнительная информация неотъемлемой частью отчетности в силу ее характера и формы представления. Если дополнительная информация является неотъемлемой отчетностью, то аудиторской организации необходимо выразить аудиторское мнение о достоверности этой 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.

ПРОЧАЯ ИНФОРМАЦИЯ

Требования НПАД, нарушенных Аудитором:

В пп.24-25 НПАД 133 «Прочая информация в документах, содержащих проверенную бухгалтерскую и (или) финансовую отчетность» от 25.09.2002 указано:

в случае рассмотрения аудиторской организацией прочей информации в документах, содержащих проверенную бухгалтерскую отчетность, в аудиторское заключение по бухгалтерской отчетности может включаться раздел «Прочая информация»;

раздел «Прочая информация» должен содержать:

- заявление о том, что руководство аудируемого лица несет ответственность за прочую информацию;
- описание того, что включает в себя прочая информация;
- заявление о том, что аудиторское мнение о достоверности бухгалтерской финансовой отчетности аудируемого лица не распространяется на прочую информацию;
- описание обязанностей аудиторской организации по рассмотрению прочей информации с целью выявления существенных противоречий с проверенной бухгалтерской отчетностью;
- заявление о том, что если в результате рассмотрения прочей информации аудиторская организация приходит к выводу, что прочая информация содержит существенные искажения, она обязана сообщить об этом факте;
- описание существенного искажения прочей информации в случае, если аудиторская организация пришла к выводу о наличии такого искажения.

ПРОЧАЯ ИНФОРМАЦИЯ

Выводы Специалиста:

Раздел «Прочая информация» аудиторского заключения изложен Аудитором таким образом, что не представляется возможным понять, о каком годовом отчете идет речь и на какую прочую информацию не распространяется мнение Аудитора о достоверности бухгалтерской отчетности аудируемого лица.

Внимание! даже если аудиторское мнение не распространяется на прочую информацию, Аудитор обязан рассмотреть ее с целью выявления существенных противоречий с проверенной бухгалтерской отчетностью.

В случае, если проаудированная отчетность не расположена отдельно от дополнительной информации, а аудиторское мнение не распространяется на эту информацию, Аудитор должен отметить ее в аудиторском заключении, как не подлежащую аудиту.

ПРОЧАЯ ИНФОРМАЦИЯ

Пример: В годовую бухгалтерскую отчетность по требованию собственника (XXXXX) включена прочая информация с целью разъяснения отдельных статей отчетности, операций и событий. Данная информация, представленная в разделах 2-16, 18, 19 примечаний к бухгалтерской отчетности, не подлежала аудиту, отмечена как «не аудировано». Наше мнение о достоверности бухгалтерской отчетности аудируемого лица не распространяется на прочую информацию.

Руководство аудируемого лица несет ответственность за прочую информацию.

В связи с проведением нами аудита бухгалтерской отчетности аудируемого лица наша обязанность заключается в ознакомлении с прочей информацией и рассмотрении вопроса, имеются ли существенные противоречия между прочей информацией и проверенной бухгалтерской отчетностью или нашими знаниями, полученными в ходе аудита, и не содержит ли прочая информация иных возможных существенных искажений. Если в результате рассмотрения прочей информации мы приходим к выводу о том, что прочая информация содержит существенные искажения, мы обязаны сообщить об этом факте.

Мы не выявили фактов, которые необходимо отразить в нашем аудиторском заключении.