

# МЕЖДУНАРОДНЫЙ СТАНДАРТ АУДИТА 705 (ПЕРЕСМОТРЕННЫЙ) «МОДИФИЦИРОВАННОЕ МНЕНИЕ В АУДИТОРСКОМ ЗАКЛЮЧЕНИИ»

Международный стандарт аудита (МСА) 705 (пересмотренный) «Модифицированное мнение в аудиторском заключении» следует рассматривать вместе с МСА 200 «Основные цели независимого аудитора и проведение аудита в соответствии с Международными стандартами аудита».

## Введение

### Сфера применения настоящего стандарта

1. Настоящий Международный стандарт аудита (МСА) устанавливает обязанности аудитора по выпуску надлежащего заключения в обстоятельствах, когда при формировании мнения в соответствии с МСА 700 (пересмотренным)<sup>1</sup> аудитор приходит к выводу о необходимости выражения модифицированного мнения о финансовой отчетности. В настоящем МСА также рассматривается вопрос о том, как выражение аудитором модифицированного мнения влияет на форму и содержание аудиторского заключения. Во всех случаях в настоящем стандарте применяются требования к составлению аудиторских заключений, содержащиеся в МСА 700 (пересмотренном), при этом указанные требования не повторяются, кроме случаев, когда они непосредственно рассматриваются или корректируются исходя из требований настоящего стандарта.

### Типы модифицированного мнения

2. Настоящий стандарт определяет три типа модифицированного мнения, а именно: мнение с оговоркой, отрицательное мнение и отказ от выражения мнения. Решение о том, какой тип модифицированного мнения является надлежащим, зависит:
  - (a) от характера вопроса, послужившего основанием для выражения модифицированного мнения, то есть имеются ли существенные искажения в финансовой отчетности или, в случае невозможности получить достаточные надлежащие аудиторские доказательства, есть ли вероятность наличия таких существенных искажений;
  - (b) суждения аудитора в отношении всеобъемлющего характера влияния, в том числе возможного, такого вопроса на финансовую отчетность (см. пункт А1).

### Дата вступления в силу

3. Настоящий стандарт вступает в силу в отношении аудита финансовой отчетности за периоды, заканчивающиеся 15 декабря 2016 года или после этой даты.

### Цель

4. Целью аудитора является четкое выражение надлежащим образом модифицированного мнения о финансовой отчетности, которое необходимо в том случае, если:
  - (a) на основании полученных аудиторских доказательств аудитор приходит к выводу о том, что финансовая отчетность, рассматриваемая в целом, содержит существенные искажения, или
  - (b) аудитор не может получить достаточные надлежащие аудиторские доказательства, чтобы сделать вывод о том, что финансовая отчетность, рассматриваемая в целом, не содержит существенных искажений.

### Определения

5. Для целей Международных стандартов аудита следующие термины имеют приведенные ниже значения:
  - (a) всеобъемлющий – термин используется применительно к искажениям для описания влияния, оказываемого искажениями на финансовую отчетность, или возможного влияния на финансовую отчетность искажений, если такие имеются, которые остаются невыявленными вследствие невозможности получить достаточные надлежащие аудиторские доказательства. Влияние, оказываемое на финансовую отчетность, считается всеобъемлющим, если, по мнению аудитора, оно:
    - (i) не ограничивается отдельными элементами, счетами или статьями финансовой отчетности;

<sup>1</sup> МСА 700 (пересмотренный) «Формирование мнения и составление заключения о финансовой отчетности».

- (ii) затрагивает или может затрагивать существенную часть финансовой отчетности, если влияние ограничивается отдельными элементами, или
  - (iii) имеет первостепенное значение для понимания финансовой отчетности ее пользователями в плане раскрытия информации;
- (b) модифицированное мнение – мнение с оговоркой, отрицательное мнение или отказ от выражения мнения о финансовой отчетности.

## Требования

### Обстоятельства, требующие выражения модифицированного мнения аудитора

6. Аудитор должен выразить модифицированное мнение в аудиторском заключении в случаях, когда:
- (a) на основании полученных аудиторских доказательств аудитор приходит к выводу о том, что финансовая отчетность, рассматриваемая в целом, содержит существенные искажения (см. пункты А2–А7), или
  - (b) аудитор не может получить достаточные надлежащие аудиторские доказательства, чтобы сделать вывод о том, что финансовая отчетность, рассматриваемая в целом, не содержит существенных искажений (см. пункты А8–А12).

### Определение типа модифицированного мнения аудитора

#### *Мнение с оговоркой*

7. Аудитор выражает мнение с оговоркой в тех случаях, когда:
- (a) аудитор, получив достаточные надлежащие аудиторские доказательства, приходит к выводу о том, что искажения в отдельности или в совокупности являются существенными для финансовой отчетности, но не всеобъемлющими, или
  - (b) аудитор не может получить достаточные надлежащие аудиторские доказательства для обоснования своего мнения, но приходит к выводу о том, что возможное влияние на финансовую отчетность невыявленных искажений, если такие имеются, может быть существенным, но не всеобъемлющим.

#### *Отрицательное мнение*

8. Аудитор должен выразить отрицательное мнение в тех случаях, когда, получив достаточные надлежащие аудиторские доказательства, он приходит к выводу о том, что искажения в отдельности или в совокупности являются существенными и всеобъемлющими для финансовой отчетности.

#### *Отказ от выражения мнения*

9. Аудитор отказывается выразить мнение в том случае, когда он не может получить достаточные надлежащие аудиторские доказательства для обоснования своего мнения и приходит к выводу о том, что возможное влияние на финансовую отчетность невыявленных искажений, если такие имеются, может быть одновременно существенным и всеобъемлющим.
10. Аудитор отказывается выразить мнение в том случае, когда в исключительно редких ситуациях, связанных с наличием многочисленных факторов неопределенности, он приходит к выводу о том, что, несмотря на полученные достаточные надлежащие аудиторские доказательства в отношении каждого фактора неопределенности, невозможно сформировать мнение о финансовой отчетности вследствие потенциального воздействия факторов неопределенности друг на друга и их возможного совокупного влияния на финансовую отчетность.

#### *Последствия невозможности получить достаточные надлежащие аудиторские доказательства в результате ограничений, введенных руководством после принятия аудитором задания*

11. Если после принятия задания аудитор становится известно, что руководство ввело ограничение объема аудита, которое, по мнению аудитора, с большой вероятностью приведет к необходимости выражения мнения с оговоркой или отказа от выражения мнения о финансовой отчетности, аудитор должен обратиться к руководству с просьбой о снятии такого ограничения.
12. Если руководство отказывается снять ограничение, упомянутое в пункте 11 настоящего стандарта, аудитор должен сообщить об этом лицам, отвечающим за корпоративное управление, за исключением случаев, когда

все лица, отвечающие за корпоративное управление, участвуют в руководстве организацией<sup>2</sup>, и определить, имеется ли возможность выполнения альтернативных процедур для получения достаточных надлежащих аудиторских доказательств.

13. Если аудитор не может получить достаточные надлежащие аудиторские доказательства, он должен определить последствия следующим образом:
- (a) если аудитор приходит к выводу, что возможное влияние на финансовую отчетность невыявленных искажений, если такие имеются, может быть существенным, но не всеобъемлющим, аудитор должен выразить мнение с оговоркой, или
  - (b) если аудитор приходит к выводу, что возможное влияние на финансовую отчетность невыявленных искажений, если такие имеются, может быть существенным и всеобъемлющим настолько, что выражения мнения с оговоркой будет недостаточно для информирования о серьезности ситуации, то аудитор должен:
    - (i) отказаться от проведения аудита, если это целесообразно и возможно в соответствии с применимыми законами или нормативными актами (см. пункт A13);
    - (ii) если отказ от аудита до предоставления аудиторского заключения невозможен или практически неосуществим, то отказаться от выражения мнения о финансовой отчетности (см. пункт A14).
14. Если аудитор отказывается от проведения аудита, как предусмотрено в пункте 13(b)(i), он должен предварительно проинформировать лиц, отвечающих за корпоративное управление организации, об обстоятельствах, связанных с выявленными в ходе аудита искажениями, которые могли бы привести к выражению модифицированного мнения (см. пункт A15).

*Другие вопросы, связанные с выражением отрицательного мнения или отказом от выражения мнения*

15. Когда аудитор считает необходимым выразить отрицательное мнение или отказаться от выражения мнения о финансовой отчетности в целом, аудиторское заключение не должно также включать немодифицированное мнение в соответствии с той же концепцией подготовки финансовой отчетности об отдельном отчете из состава финансовой отчетности или об одном или нескольких отдельных элементах, группах статей или статьях финансовой отчетности. Включение такого немодифицированного мнения в то же заключение<sup>3</sup> в данных обстоятельствах противоречило бы отрицательному мнению аудитора или отказу от выражения мнения о финансовой отчетности в целом (см. пункт A16).

## **Форма и содержание аудиторского заключения в случае модификации мнения аудитора**

### *Мнение аудитора*

16. Когда аудитор выражает модифицированное мнение, он должен использовать для раздела, в котором излагается его мнение, заголовок «Мнение с оговоркой», «Отрицательное мнение» или «Отказ от выражения мнения» в зависимости от обстоятельств (см. пункты A17–A19).

### *Мнение с оговоркой*

17. Когда аудитор выражает мнение с оговоркой вследствие существенного искажения финансовой отчетности, он указывает, что, по его мнению, за исключением влияния вопроса или вопросов, описанных в разделе «Основание для выражения мнения с оговоркой»:
- (a) (в случае составления отчетности в соответствии с концепцией достоверного представления) прилагаемая финансовая отчетность отражает достоверно во всех существенных отношениях (или дает правдивое и достоверное представление о) [...] в соответствии с [применимой концепцией подготовки финансовой отчетности] или
  - (b) (в случае составления отчетности в соответствии с концепцией соответствия) прилагаемая финансовая отчетность подготовлена во всех существенных отношениях в соответствии с [применимой концепцией подготовки финансовой отчетности].

Когда модификация вызвана невозможностью получить достаточные надлежащие аудиторские доказательства, аудитор должен использовать для выражения модифицированного мнения

<sup>2</sup> МСА 260 (пересмотренный) «Информационное взаимодействие с лицами, отвечающими за корпоративное управление», пункт 13.

<sup>3</sup> МСА 805 (пересмотренный) «Особенности аудита отдельных отчетов финансовой отчетности и отдельных элементов, групп статей или статей финансовой отчетности» регламентирует обстоятельства, при которых аудитор привлекается для выражения отдельного мнения в отношении одного или более отдельных элементов, групп статей или статей финансовой отчетности.

соответствующую формулировку: «за исключением возможного влияния обстоятельства (обстоятельств)...» (см. пункт А20).

#### Отрицательное мнение

18. Когда аудитор выражает отрицательное мнение, он должен указать, что, по его мнению, вследствие значимости обстоятельства или обстоятельств, указанных в разделе «Основание для выражения отрицательного мнения»:
- (а) (в случае составления отчетности в соответствии с концепцией достоверного представления) прилагаемая финансовая отчетность не отражает достоверно (или не дает правдивого и достоверного представления о) [...] в соответствии с [применимой концепцией подготовки финансовой отчетности] или
  - (б) (в случае составления отчетности в соответствии с концепцией соответствия) прилагаемая финансовая отчетность не подготовлена во всех существенных отношениях в соответствии с [применимой концепцией подготовки финансовой отчетности].

#### Отказ от выражения мнения

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

#### Основание для выражения мнения

20. Когда аудитор выражает модифицированное мнение о финансовой отчетности, он должен в дополнение к определенным элементам, включение которых требуется в соответствии с МСА 700 (пересмотренным) (см. пункт А21):
- (а) изменить заголовок «Основание для выражения мнения», требующийся согласно пункту 28 МСА 700 (пересмотренного), на «Основание для выражения мнения с оговоркой», «Основание для выражения отрицательного мнения» или «Основание для отказа от выражения мнения» в зависимости от обстоятельств и
  - (б) включить в этот раздел описание обстоятельства, послужившего основанием для выражения модифицированного мнения.
21. При наличии существенного искажения финансовой отчетности, связанного с отдельными показателями в финансовой отчетности (включая раскрытие количественной информации в примечаниях к финансовой отчетности), аудитор включает в раздел «Основание для выражения мнения» описание и количественную оценку финансового влияния искажения, если это возможно. Если выполнить количественную оценку финансового влияния невозможно, аудитор должен указать это в данном разделе (см. пункт А22).
22. При наличии существенного искажения финансовой отчетности, связанного с раскрытием текстовой информации, аудитор должен включить в раздел «Основание для выражения мнения» объяснение того, как была искажена раскрытая информация.
23. Если имеется существенное искажение финансовой отчетности, которое связано с нераскрытием необходимой информации, аудитор должен:
- (а) обсудить такое нераскрытие с лицами, отвечающими за корпоративное управление;
  - (б) указать в разделе «Основание для выражения мнения» характер отсутствующей информации;
  - (с) если это не запрещено законами или нормативными актами, включить нераскрытую информацию, при условии что это возможно и аудитор получил достаточные надлежащие аудиторские доказательства в отношении нераскрытой информации (см. пункт А23).

24. Если модифицированное мнение является результатом отсутствия возможности получить достаточные надлежащие аудиторские доказательства, аудитор должен указать в разделе «Основание для выражения мнения» причины, по которым это невозможно.
25. Если аудитор выражает мнение с оговоркой или отрицательное мнение, он должен скорректировать заявление о том, являются ли полученные аудиторские доказательства достаточными и надлежащими для того, чтобы обосновать мнение аудитора, требующееся согласно пункту 28(d) МСА 700 (пересмотренного), включив слова «с оговоркой» или «отрицательное» в зависимости от обстоятельств.
26. Если аудитор отказывается от выражения мнения о финансовой отчетности, аудиторское заключение не должно содержать элементы, которые требуются согласно пунктам 28(b) и 28(d) МСА 700 (пересмотренного). Эти элементы включают:
  - (a) ссылку на раздел аудиторского заключения, описывающий ответственность аудитора;
  - (b) заявление о том, являются ли полученные аудиторские доказательства достаточными и надлежащими для обоснования мнения аудитора.
27. Даже если аудитор выразил отрицательное мнение или отказался от выражения мнения о финансовой отчетности, он должен раскрыть в разделе «Основание для выражения мнения» обстоятельства, связанные с иными известными ему вопросами, которые могли бы потребовать выражения модифицированного мнения, а также соответствующие последствия (см. пункт А24).

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

28. Если аудитор отказывается выразить мнение о финансовой отчетности вследствие невозможности получить достаточные надлежащие аудиторские доказательства, он должен скорректировать описание ответственности аудитора, которое требуется согласно пунктам 39–41 МСА 700 (пересмотренного), включив в него только следующее (см. пункт А25):
  - (a) указание на то, что обязанность аудитора состоит в проведении аудита финансовой отчетности организации в соответствии с Международными стандартами аудита и в выпуске аудиторского заключения;
  - (b) указание на то, что, однако, вследствие обстоятельства или обстоятельств, указанных в разделе «Основание для отказа от выражения мнения», аудитор не смог получить достаточные надлежащие аудиторские доказательства для обоснования мнения аудитора о финансовой отчетности;
  - (c) указание на независимость аудитора и другие этические обязанности согласно пункту 28(c) МСА 700 (пересмотренного).

*Особенности, связанные с отказом аудитора от выражения мнения о финансовой отчетности*

29. При отказе аудитора от выражения мнения о финансовой отчетности аудиторское заключение не должно содержать раздел «Ключевые вопросы аудита» в соответствии с МСА 701<sup>4</sup> или раздел «Прочая информация» в соответствии с МСА 720 (пересмотренным)<sup>5</sup>, кроме случаев, когда это требуется в соответствии с законом или нормативным актом (см. пункт А26).

### **Информационное взаимодействие с лицами, отвечающими за корпоративное управление**

30. Когда аудитор предполагает выразить модифицированное мнение в аудиторском заключении, он должен довести до сведения лиц, отвечающих за корпоративное управление, информацию об обстоятельствах, которые привели к предполагаемой модификации, и формулировку модификации (см. пункт А27).

\*\*\*

## **Руководство по применению и прочие пояснительные материалы**

### **Типы модифицированного мнения (см. пункт 2)**

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

<sup>4</sup> МСА 701 «Информирование о ключевых вопросах аудита в аудиторском заключении», пункты 11–13.

<sup>5</sup> МСА 720 (пересмотренный) «Обязанности аудитора, относящиеся к прочей информации», пункт А54.

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

### **Обстоятельства, требующие выражения модифицированного мнения аудитора**

*Характер существенных искажений (см. пункт б(а))*

- A2. Согласно требованиям МСА 700 (пересмотренного), чтобы сформировать мнение о финансовой отчетности, аудитор должен сделать вывод о том, была ли получена разумная уверенность в том, что финансовая отчетность в целом не содержит существенных искажений.<sup>6</sup> Этот вывод учитывает оценку аудитором неисправленных искажений в финансовой отчетности, если такие имеются, в соответствии с МСА 450.<sup>7</sup>
- A3. МСА 450 определяет искажение как разницу между отчетным показателем, классификацией, представлением или раскрытием статьи финансовой отчетности и показателем, классификацией, представлением или раскрытием статьи, которые требуются в соответствии с применимой концепцией подготовки финансовой отчетности. Следовательно, существенное искажение финансовой отчетности может возникнуть в отношении:
- надлежащего характера выбранной учетной политики;
  - применения выбранной учетной политики или
  - надлежащего характера или адекватности информации, раскрытой в финансовой отчетности.

*Надлежащий характер выбранной учетной политики*

- A4. В отношении надлежащего характера выбранной руководством учетной политики существенные искажения финансовой отчетности могут возникнуть, например, когда:
- выбранная учетная политика не соответствует применимой концепции подготовки финансовой отчетности;
  - финансовая отчетность не отражает корректно учетную политику, относящуюся к существенным статьям отчета о финансовом положении, отчета о совокупном доходе, отчета о собственном капитале или отчета о движении денежных средств;
  - финансовая отчетность не представляет надлежащим образом или не раскрывает лежащие в ее основе операции и события так, чтобы достигалось достоверное представление о них.
- A5. Концепции подготовки финансовой отчетности часто содержат требования к учету и раскрытию изменений в учетной политике. В том случае, когда организация изменила выбранные ранее основные положения учетной политики, может возникнуть существенное искажение финансовой отчетности, если организация не выполнила эти требования.

*Применение выбранной учетной политики*

- A6. В отношении применения выбранной учетной политики существенные искажения финансовой отчетности могут возникнуть:

<sup>6</sup> МСА 700 (пересмотренный), пункт 11.

<sup>7</sup> МСА 450 «Оценка искажений, выявленных в ходе аудита», пункт 11.

- (a) когда руководство не применяло выбранную учетную политику в соответствии с концепцией подготовки финансовой отчетности, в частности, когда руководство не применяло выбранную учетную политику последовательно при смене отчетных периодов или к аналогичным операциям и событиям (последовательность применения), или
- (b) вследствие метода применения выбранной учетной политики (например, непреднамеренная ошибка в применении).

Надлежащий характер или адекватность информации, раскрываемой в финансовой отчетности

A7. С точки зрения надлежащего характера или адекватности информации, раскрываемой в финансовой отчетности, существенные искажения финансовой отчетности могут возникнуть, когда:

- (a) финансовая отчетность не содержит всей информации, которая должна быть раскрыта в соответствии с применимой концепцией подготовки финансовой отчетности;
- (b) информация, раскрытая в финансовой отчетности, не представлена в соответствии с применимой концепцией подготовки финансовой отчетности или
- (c) финансовая отчетность не обеспечивает раскрытие информации, необходимое для достоверного представления, помимо раскрываемой информации, непосредственно требуемой применимой концепцией подготовки финансовой отчетности.

В пункте A13а МСА 450 приведены другие примеры существенных искажений раскрытия информации качественного характера, которые могут иметься.

*Характер отсутствия возможности получить достаточные надлежащие аудиторские доказательства* (см. пункт 6(b))

A8. Невозможность получения аудитором достаточных надлежащих аудиторских доказательств (также именуемая ограничением объема аудита) может возникнуть вследствие:

- (a) обстоятельств, не контролируемых организацией;
- (b) обстоятельств, относящихся к характеру или срокам выполнения работы аудитора;
- (c) ограничений, введенных руководством.

A9. Невозможность выполнения определенной процедуры не является ограничением объема аудита, если аудитор может получить достаточные надлежащие аудиторские доказательства посредством выполнения альтернативных процедур. Если это невозможно, применяются требования, содержащиеся в пунктах 7(b) и 9–10, в зависимости от обстоятельств. Ограничения, введенные руководством, могут иметь иные последствия для аудита, такие как оценка аудитором рисков недобросовестных действий и рассмотрение возможности продолжения выполнения задания.

A10. Примеры обстоятельств, не контролируемых организацией, включают случаи, когда:

- данные бухгалтерского учета организации были уничтожены;
- данные бухгалтерского учета значительного компонента были изъяты государственными органами на неопределенный срок.

A11. Примеры обстоятельств, относящихся к характеру или срокам выполнения работы аудитора, включают случаи, когда:

- от организации требуется использование метода долевого участия для учета ассоциированной организации и аудитор не может получить достаточные надлежащие аудиторские доказательства в отношении финансовой информации последней, чтобы оценить, применялся ли метод долевого участия надлежащим образом;
- сроки назначения аудитора таковы, что аудитор не может обеспечить наблюдение за проведением инвентаризации запасов;
- аудитор принимает решение о том, что выполнение только процедур проверки по существу недостаточно, а средства контроля организации неэффективны.

A12. Примеры отсутствия возможности получить достаточные надлежащие аудиторские доказательства в результате ограничения объема аудита, введенного руководством, включают случаи, когда:

- руководство не предоставляет аудитору возможности для наблюдения за проведением инвентаризации запасов;
- руководство не предоставляет аудитору возможности запросить внешнее подтверждение определенных остатков по счетам.

### **Определение типа модифицированного мнения аудитора**

*Последствия отсутствия возможности получить достаточные надлежащие аудиторские доказательства в результате ограничений, введенных руководством после принятия аудитором задания (см. пункты 13(b)(i)–14)*

A13. Целесообразность отказа от проведения аудита может зависеть от степени завершенности задания на момент введения руководством ограничения объема аудита. Если аудитор в основном завершил аудит, он может принять решение о завершении работ в той мере, в которой это возможно, отказаться от выражения мнения и дать объяснение в отношении ограничения объема аудита в разделе «Основание для отказа от выражения мнения» до того, как отказаться от выполнения задания.

A14. В определенных обстоятельствах отказ от проведения аудита может быть невозможен, если в соответствии с законом или нормативным актом аудитор обязан продолжить выполнение аудиторского задания. Это возможно в случае, если аудитор привлекается для проведения аудита финансовой отчетности организаций государственного сектора. Это также возможно в юрисдикциях, где аудитор привлекается для проведения аудита финансовой отчетности за определенный период или назначается на определенный срок и ему запрещается отказываться от выполнения задания до завершения аудита данной финансовой отчетности или до окончания указанного срока соответственно. Аудитор может также счесть необходимым включить в аудиторское заключение раздел «Прочие сведения»<sup>8</sup>.

A15. Когда аудитор приходит к выводу о том, что отказ от проведения аудита необходим вследствие ограничения объема аудита, от аудитора может потребоваться, чтобы он проинформировал регулирующие органы или собственников организации об обстоятельствах, связанных с отказом от задания, как это предусмотрено профессиональными, правовыми или нормативными требованиями.

*Другие вопросы, связанные с выражением отрицательного мнения или отказом от выражения мнения (см. пункт 15)*

A16. Ниже приводятся примеры обстоятельств предоставления заключения, которые не противоречат выражению отрицательного мнения аудитора или отказу аудитора от выражения мнения:

- выражение немодифицированного мнения о финансовой отчетности, составленной в соответствии с определенной концепцией подготовки финансовой отчетности, и выражение в том же заключении отрицательного мнения о той же финансовой отчетности, составленной в соответствии с другой концепцией подготовки финансовой отчетности<sup>9</sup>;
- отказ от выражения мнения о результатах деятельности и движении денежных средств, если применимо, и выражение немодифицированного мнения о финансовом положении (см. МСА 510<sup>10</sup>). В данном случае аудитор не отказывается от выражения мнения о финансовой отчетности в целом.

### **Форма и содержание аудиторского заключения в случае модификации мнения аудитора**

*Примеры аудиторских заключений (см. пункт 16)*

A17. В Примерах 1 и 2, представленных в Приложении, приведены аудиторские заключения, содержащие мнение с оговоркой и отрицательное мнение соответственно вследствие наличия существенных искажений в финансовой отчетности.

A18. В Примере 3, представленном в Приложении, приводится аудиторское заключение, содержащее мнение с оговоркой, так как аудитор не смог получить достаточные надлежащие аудиторские доказательства. В Примере 4 приводится отказ от выражения мнения вследствие невозможности получения достаточных надлежащих аудиторских доказательств в отношении одного элемента финансовой отчетности. В Примере 5 приводится отказ от выражения мнения вследствие невозможности получения достаточных надлежащих

<sup>8</sup> МСА 706 (пересмотренный) «Разделы “Важные обстоятельства” и “Прочие сведения” в аудиторском заключении», пункт A10.

<sup>9</sup> Описание данного обстоятельства приводится в пункте A31 МСА 700 (пересмотренного).

<sup>10</sup> МСА 510 «Аудиторские задания, выполняемые впервые: остатки на начало периода», пункт 10.

аудиторских доказательств в отношении нескольких элементов финансовой отчетности. В каждом из последних двух случаев потенциальное влияние на финансовую отчетность отсутствия возможности получения указанных доказательств является существенным и всеобъемлющим. Приложения к отдельным МСА, содержащим требования по предоставлению заключений, в том числе к МСА 570 (пересмотренному)<sup>11</sup>, также включают примеры аудиторских заключений, в которых выражается модифицированное мнение.

*Мнение аудитора* (см. пункт 16)

A19. Изменение заголовка данного раздела однозначно указывает пользователю на то, что мнение аудитора модифицировано, а также на тип модификации.

*Мнение с оговоркой* (см. пункт 17)

A20. Когда аудитор выражает мнение с оговоркой, не следует использовать в разделе «Мнение» такие формулировки, как «учитывая представленное выше объяснение» или «при условии что», так как они недостаточно ясны или убедительны.

*Основание для выражения мнения* (см. пункты 20, 21, 23, 27)

A21. Соблюдение последовательности в аудиторском заключении способствует его пониманию пользователями и выявлению необычных обстоятельств при их возникновении. Следовательно, хотя единообразие формулировок модифицированного мнения и описания оснований для выражения модифицированного мнения не может быть достигнуто, желательно обеспечить последовательность в отношении как формы, так и содержания аудиторского заключения.

A22. Примером финансового влияния существенных искажений, которое аудитор может указать в разделе «Основание для выражения мнения» аудиторского заключения, является количественная оценка влияния на налог на прибыль, прибыль до налогообложения, чистую прибыль и капитал в случае завышения стоимости запасов.

A23. Раскрытие отсутствующей информации в разделе «Основание для выражения мнения» будет нецелесообразным, если:

- (a) подлежащая раскрытию информация не подготовлена руководством, или аудитор не может получить подлежащую раскрытию информацию иным образом, или
- (b) подлежащая раскрытию информация, в соответствии с суждением аудитора, является чрезмерно объемной по сравнению с аудиторским заключением.

A24. Отрицательное мнение или отказ от выражения мнения, связанные с определенным обстоятельством, указанным в разделе «Основание для выражения мнения», не дают оснований для невключения описания других выявленных вопросов, которые в ином случае потребовали бы выражения аудитором модифицированного мнения. В указанных случаях раскрытие таких других вопросов, о которых стало известно аудитору, может быть важным для пользователей финансовой отчетности.

*Описание ответственности аудитора за проведение аудита финансовой отчетности в случаях, когда аудитор отказывается выразить мнение о финансовой отчетности* (см. пункт 28)

A25. Когда аудитор отказывается выразить мнение о финансовой отчетности, в разделе «Ответственность аудитора за аудит финансовой отчетности» лучше использовать следующие формулировки, как показано в Примерах 4 и 5 в Приложении к настоящему стандарту:

- формулировку, требующуюся согласно пункту 28(a) МСА 700 (пересмотренного) и скорректированную таким образом, чтобы указать, что обязанность аудитора заключается в проведении аудита финансовой отчетности организации в соответствии с Международными стандартами аудита;
- формулировку относительно независимости и других этических обязанностей, требующуюся согласно пункту 28(c) МСА 700 (пересмотренного).

*Особенности, связанные с отказом аудитора от выражения мнения о финансовой отчетности* (см. пункт 29)

A26. Указание причин невозможности получения аудитором достаточных надлежащих аудиторских доказательств в разделе «Основание для отказа от выражения мнения» аудиторского заключения

<sup>11</sup> МСА 570 (пересмотренный) «Непрерывность деятельности».

обеспечивает полезную информацию для понимания пользователями того, почему аудитор отказался выразить мнение о финансовой отчетности, и может дополнительно предостеречь их от необоснованного доверия к такой отчетности. Однако сообщение информации о ключевых вопросах аудита, кроме тех, которые приводят к отказу от выражения мнения, может дать основание предположить, что финансовая отчетность в целом более надежна в отношении этих вопросов, чем было бы уместно полагать в сложившихся обстоятельствах, и что противоречило бы отказу от выражения мнения о финансовой отчетности в целом. Также, было бы неправомерно включать раздел «Прочая информация» в соответствии с МСА 720 (пересмотренным), в котором аудитор рассматривает соответствие прочей информации финансовой отчетности. Следовательно, пункт 29 настоящего стандарта запрещает включение раздела «Ключевые вопросы аудита» или раздела «Прочая информация» в аудиторское заключение в обстоятельствах, когда аудитор отказывается выразить мнение о финансовой отчетности, кроме случаев, когда сообщение аудитором информации о ключевых вопросах аудита или предоставление заключения о прочей информации предусмотрено законом или нормативным актом.

**Информационное взаимодействие с лицами, отвечающими за корпоративное управление** (см. пункт 30)

A27. Информирование лиц, отвечающих за корпоративное управление, об обстоятельствах, которые привели к предполагаемому выражению аудитором модифицированного мнения, и о формулировке модифицированного мнения позволяет:

- (a) аудитору уведомить лиц, отвечающих за корпоративное управление, о предполагаемой модификации или модификациях и о причинах (или обстоятельствах) такой модификации или модификаций;
- (b) аудитору получить согласие лиц, отвечающих за корпоративное управление, в отношении вопроса или вопросов, послуживших основанием для предполагаемой модификации или модификаций, или подтвердить факты несогласия с руководством по существу;
- (c) лицам, отвечающим за корпоративное управление, предоставить аудитору, если применимо, дополнительную информацию и разъяснения в отношении вопроса или вопросов, послуживших основанием для предполагаемой модификации или модификаций.

## Приложение

(см. пункты А17–А18, А25)

### Примеры аудиторских заключений, содержащих модифицированное мнение

- Пример 1. Аудиторское заключение, содержащее мнение с оговоркой вследствие существенного искажения финансовой отчетности.
- Пример 2. Аудиторское заключение, содержащее отрицательное мнение вследствие существенного искажения консолидированной финансовой отчетности.
- Пример 3. Аудиторское заключение, содержащее мнение с оговоркой вследствие отсутствия у аудитора возможности получить достаточные надлежащие аудиторские доказательства в отношении иностранной ассоциированной организации.
- Пример 4. Аудиторское заключение, содержащее отказ от выражения мнения вследствие отсутствия у аудитора возможности получить достаточные надлежащие аудиторские доказательства в отношении одного элемента консолидированной финансовой отчетности.
- Пример 5. Аудиторское заключение, содержащее отказ от выражения мнения вследствие отсутствия у аудитора возможности получить достаточные надлежащие аудиторские доказательства в отношении нескольких элементов финансовой отчетности.

#### **Пример 1. Аудиторское заключение, содержащее мнение с оговоркой вследствие существенного искажения финансовой отчетности**

Для целей данного примера аудиторского заключения предполагаются следующие обстоятельства:

- Проведен аудит полного комплекта финансовой отчетности организации, ценные бумаги которой допущены к организованным торгам. Финансовая отчетность подготовлена в соответствии с концепцией достоверного представления. Данный аудит не является аудитом группы (то есть МСА 600<sup>12</sup> не применяется).
- Финансовая отчетность подготовлена руководством организации в соответствии с МСФО (концепция общего назначения).
- Условия аудиторского задания отражают ответственность руководства за подготовку финансовой отчетности в соответствии с МСА 210<sup>13</sup>.
- Статья «заказы» искажена. Искажение считается существенным для финансовой отчетности, но не всеобъемлющим (то есть правомерно выражение мнения с оговоркой).
- К аудиту применяются соответствующие этические требования, принятые в данной юрисдикции.
- На основании полученных аудиторских доказательств аудитор сделал вывод об отсутствии существенной неопределенности в связи с событиями или условиями, в результате которых могут возникнуть значительные сомнения в способности организации продолжать непрерывно свою деятельность, в соответствии с МСА 570 (пересмотренным).
- Информация о ключевых вопросах аудита сообщена в соответствии с МСА 701.
- Аудитор получил всю прочую информацию до даты аудиторского заключения, и вопрос, послуживший основанием для выражения мнения с оговоркой о консолидированной финансовой отчетности, также оказывает влияние на прочую информацию.
- Лица, ответственные за надзор за составлением финансовой отчетности, не являются лицами, ответственными за подготовку финансовой отчетности.
- В дополнение к аудиту финансовой отчетности аудитор имеет обязанности по составлению других отчетов, предусмотренные местным законодательством.

<sup>12</sup> МСА 600 «Особенности аудита финансовой отчетности группы (включая работу аудиторов компонента)».

<sup>13</sup> МСА 210 «Согласование условий аудиторских заданий».

## АУДИТОРСКОЕ ЗАКЛЮЧЕНИЕ НЕЗАВИСИМОГО АУДИТОРА

Акционерам организации ABC [или другой надлежащий адресат]

### Заключение по результатам аудита финансовой отчетности<sup>14</sup>

#### Мнение с оговоркой

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

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

#### Основание для выражения мнения с оговоркой

Запасы Организации отражены в отчете о финансовом положении в сумме XXX. Руководство отразило запасы не по наименьшей из двух величин – себестоимости или чистой цене реализации, а только по себестоимости, что является отклонением от МСФО. Данные бухгалтерского учета Организации свидетельствуют о том, что, если бы руководство отражало запасы по наименьшей из двух величин – себестоимости или чистой цене реализации, стоимость запасов необходимо было бы уменьшить на сумму XXX до чистой цены реализации. Следовательно, себестоимость продаж увеличилась бы на XXX, а налог на прибыль, чистая прибыль и собственный капитал уменьшились бы на XXX, XXX и XXX соответственно.

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

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

[Составление заключения согласно требованиям к составлению заключений, содержащимся в МСА 720 (пересмотренном) – см. Пример 6 в Приложении 2 к МСА 720 (пересмотренному). Последний пункт раздела «Прочая информация» в Примере 6 перерабатывается так, чтобы в нем содержалось описание конкретных вопросов, послуживших основанием для мнения с оговоркой, которые также влияют на прочую информацию.]

#### Ключевые вопросы аудита

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

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

#### Ответственность руководства и лиц, отвечающих за корпоративное управление, за финансовую отчетность<sup>15</sup>

[Составление заключения согласно МСА 700 (пересмотренному) – см. Пример 1 в МСА 700 (пересмотренном).]

<sup>14</sup> Подзаголовок «Заключение по результатам аудита финансовой отчетности» не требуется, если не используется второй подзаголовок «Отчет в соответствии с другими законодательными и нормативными требованиями».

<sup>15</sup> В тексте всех примеров аудиторских заключений может потребоваться замена терминов «руководство» и «лица, отвечающие за корпоративное управление» другими терминами в соответствии с правовым регулированием конкретной юрисдикции.

**Ответственность аудитора за аудит финансовой отчетности**

[Составление заключения согласно МСА 700 (пересмотренному) – см. Пример 1 в МСА 700 (пересмотренном).]

**Отчет в соответствии с другими законодательными и нормативными требованиями**

[Составление отчета согласно МСА 700 (пересмотренному) – см. Пример 1 в МСА 700 (пересмотренном).]

[Подпись от имени аудиторской организации, от имени аудитора либо от имени аудиторской организации и от имени аудитора в зависимости от требований конкретной юрисдикции]

[Адрес аудитора]

[Дата]

**Пример 2. Аудиторское заключение, содержащее отрицательное мнение вследствие существенного искажения консолидированной финансовой отчетности**

Для целей данного примера аудиторского заключения предполагаются следующие обстоятельства:

- Проведен аудит полного комплекта консолидированной финансовой отчетности организации, ценные бумаги которой допущены к организованным торгам. Консолидированная финансовая отчетность подготовлена в соответствии с концепцией достоверного представления. Данный аудит является аудитом группы, включающей организацию и ее дочерние структуры (то есть применяется МСА 600)
- Консолидированная финансовая отчетность подготовлена руководством организации в соответствии с МСФО (концепция общего назначения).
- Условия аудиторского задания отражают ответственность руководства за подготовку консолидированной финансовой отчетности в соответствии с МСА 210.
- Консолидированная финансовая отчетность содержит существенное искажение вследствие не включения дочерней организации в консолидацию. Данное существенное искажение считается всеобъемлющим для консолидированной финансовой отчетности. Влияние искажения на консолидированную финансовую отчетность не было определено, поскольку сделать это было невозможно (то есть правомерно выражение отрицательного мнения).
- К аудиту применяются соответствующие этические требования, принятые в данной юрисдикции.
- На основании полученных аудиторских доказательств аудитор сделал вывод об отсутствии существенной неопределенности в связи с событиями или условиями, в результате которых могут возникнуть значительные сомнения в способности организации продолжать непрерывно свою деятельность, в соответствии с МСА 570 (пересмотренным).
- Применяется МСА 701, однако аудитор определил, что кроме вопроса, который изложен в разделе «Основание для выражения отрицательного мнения», иные ключевые вопросы аудита отсутствуют.
- Аудитор получил всю прочую информацию до даты аудиторского заключения, и вопрос, послуживший основанием для выражения отрицательного мнения о консолидированной финансовой отчетности, также оказывает влияние на прочую информацию.
- Лица, ответственные за надзор за составлением консолидированной финансовой отчетности, не являются лицами, ответственными за подготовку консолидированной финансовой отчетности.
- В дополнение к аудиту финансовой отчетности аудитор имеет обязанности по составлению других отчетов, предусмотренные местным законодательством.

**АУДИТОРСКОЕ ЗАКЛЮЧЕНИЕ НЕЗАВИСИМОГО АУДИТОРА**

Акционерам организации ABC [или другой надлежащий адресат]

**Заключение по результатам аудита консолидированной финансовой отчетности<sup>16</sup>****Отрицательное мнение**

Мы провели аудит консолидированной финансовой отчетности организации ABC и ее дочерних организаций (Группа), состоящей из консолидированного отчета о финансовом положении по состоянию на 31 декабря 20X1 года, консолидированного отчета о совокупном доходе, консолидированного отчета об изменениях в собственном

<sup>16</sup> Подзаголовок «Заключение по результатам аудита консолидированной финансовой отчетности» не требуется, если не используется второй подзаголовок «Отчет в соответствии с другими законодательными и нормативными требованиями».

капитале и консолидированного отчета о движении денежных средств за год, закончившийся на указанную дату, а также примечаний к консолидированной финансовой отчетности, включая краткий обзор основных положений учетной политики.

По нашему мнению, вследствие значимости вопроса, изложенного в разделе «*Основание для выражения отрицательного мнения*» нашего заключения, прилагаемая консолидированная финансовая отчетность не отражает достоверно (или *не дает правдивого и достоверного представления*) консолидированное финансовое положение (или *о консолидированном финансовом положении*) Группы по состоянию на 31 декабря 20X1 года, а также ее консолидированные финансовые результаты (или консолидированных финансовых результатов) и консолидированное движение (или консолидированном движении) денежных средств за год, закончившийся на указанную дату, в соответствии с Международными стандартами финансовой отчетности (МСФО).

### **Основание для выражения отрицательного мнения**

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

Мы провели аудит в соответствии с Международными стандартами аудита (МСА). Наша ответственность согласно указанным стандартам далее раскрывается в разделе «*Ответственность аудитора за аудит финансовой отчетности*» нашего заключения. Мы независимы по отношению к Группе в соответствии с этическими требованиями, применимыми к нашему аудиту консолидированной финансовой отчетности в [*название юрисдикции*], и мы выполнили наши прочие этические обязанности в соответствии с данными требованиями. Мы полагаем, что полученные нами аудиторские доказательства являются достаточными и надлежащими, чтобы служить основанием для выражения нами отрицательного мнения.

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

[*Составление заключения согласно требованиям к составлению заключений, содержащимся в МСА 720 (пересмотренном) – см. Пример 7 в Приложении 2 к МСА 720 (пересмотренному). Последний пункт раздела «Прочая информация» в Примере 7 перерабатывается так, чтобы в нем содержалось описание конкретных вопросов, послуживших основанием для выражения отрицательного мнения, которые также влияют на прочую информацию.*]

### **Ключевые вопросы аудита**

Мы определили, что, кроме вопроса, изложенного в разделе «*Основание для выражения отрицательного мнения*», иные ключевые вопросы аудита, о которых необходимо сообщить в нашем заключении, отсутствуют.

### **Ответственность руководства и лиц, отвечающих за корпоративное управление, за консолидированную финансовую отчетность<sup>17</sup>**

[*Составление заключения согласно МСА 700 (пересмотренному) – см. Пример 2 в МСА 700 (пересмотренном).*]

### **Ответственность аудитора за аудит консолидированной финансовой отчетности**

[*Составление заключения согласно МСА 700 (пересмотренному) – см. Пример 2 в МСА 700 (пересмотренном).*]

### **Отчет в соответствии с другими законодательными и нормативными требованиями**

[*Составление отчета согласно МСА 700 (пересмотренному) – см. Пример 2 в МСА 700 (пересмотренном).*]

[*Подпись от имени аудиторской организации, от имени аудитора либо от имени аудиторской организации и от имени аудитора в зависимости от требований конкретной юрисдикции*]

[*Адрес аудитора*]

<sup>17</sup> Либо иные термины в соответствии с правовым регулированием конкретной юрисдикции.

[Дата]

**Пример 3. Аудиторское заключение, содержащее мнение с оговоркой вследствие отсутствия у аудитора возможности получить достаточные надлежащие аудиторские доказательства в отношении иностранной ассоциированной организации**

Для целей данного примера аудиторского заключения предполагаются следующие обстоятельства:

- Проведен аудит полного комплекта консолидированной финансовой отчетности организации, ценные бумаги которой допущены к организованным торгам. Консолидированная финансовая отчетность подготовлена в соответствии с концепцией достоверного представления. Данный аудит является аудитом группы, включающей организацию и ее дочерние структуры (то есть применяется МСА 600)
- Консолидированная финансовая отчетность подготовлена руководством организации в соответствии с МСФО (концепция общего назначения).
- Условия аудиторского задания отражают ответственность руководства за подготовку консолидированной финансовой отчетности в соответствии с МСА 210.
- Аудитор не смог получить достаточные надлежащие аудиторские доказательства в отношении инвестиции в иностранную ассоциированную организацию. Потенциальное влияние, вызванное отсутствием возможности получения достаточных надлежащих аудиторских доказательств, представляется существенным для консолидированной финансовой отчетности, но не всеобъемлющим (то есть правомерно выражение мнения с оговоркой).
- К аудиту применяются соответствующие этические требования, принятые в данной юрисдикции.
- На основании полученных аудиторских доказательств аудитор сделал вывод об отсутствии существенной неопределенности в связи с событиями или условиями, в результате которых могут возникнуть значительные сомнения в способности организации продолжать непрерывно свою деятельность, в соответствии с МСА 570 (пересмотренным).
- Информация о ключевых вопросах аудита сообщена в соответствии с МСА 701.
- Аудитор получил всю прочую информацию до даты аудиторского заключения, и вопрос, послуживший основанием для выражения мнения с оговоркой о консолидированной финансовой отчетности, также оказывает влияние на прочую информацию
- Лица, ответственные за надзор за составлением консолидированной финансовой отчетности, не являются лицами, ответственными за подготовку консолидированной финансовой отчетности.
- В дополнение к аудиту финансовой отчетности аудитор имеет обязанности по составлению других отчетов, предусмотренные местным законодательством.

## АУДИТОРСКОЕ ЗАКЛЮЧЕНИЕ НЕЗАВИСИМОГО АУДИТОРА

Акционерам организации ABC [или другой надлежащий адресат]

### Заключение по результатам аудита консолидированной финансовой отчетности<sup>18</sup>

#### Мнение с оговоркой

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

По нашему мнению, за исключением возможного влияния вопроса, изложенного в разделе «*Основание для выражения мнения с оговоркой*» нашего заключения, прилагаемая консолидированная финансовая отчетность отражает достоверно во всех существенных отношениях (или *дает правдивое и достоверное представление*) финансовое положение (или *о финансовом положении*) Группы по состоянию на 31 декабря 20X1 года, а также ее консолидированные финансовые результаты (или консолидированных финансовых результатах) и

<sup>18</sup> Подзаголовок «Заключение по результатам аудита консолидированной финансовой отчетности» не требуется, если не используется второй подзаголовок «Отчет в соответствии с другими законодательными и нормативными требованиями».

консолидированное движение (или консолидированном движении) денежных средств за год, закончившийся на указанную дату, в соответствии с Международными стандартами финансовой отчетности (МСФО).

### **Основание для выражения мнения с оговоркой**

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

Мы провели аудит в соответствии с Международными стандартами аудита (МСА). Наша ответственность согласно указанным стандартам далее раскрывается в разделе «*Ответственность аудитора за аудит финансовой отчетности*» нашего заключения. Мы независимы по отношению к Группе в соответствии с этическими требованиями, применимыми к нашему аудиту консолидированной финансовой отчетности в [название юрисдикции], и мы выполнили наши прочие этические обязанности в соответствии с данными требованиями. Мы полагаем, что полученные нами аудиторские доказательства являются достаточными и надлежащими, чтобы служить основанием для выражения нами мнения с оговоркой.

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

[Составление заключения согласно требованиям к составлению заключений, содержащимся в МСА 720 (пересмотренном) – см. Пример 6 в Приложении 2 к МСА 720 (пересмотренному). Последний пункт раздела «Прочая информация» в Примере 6 перерабатывается так, чтобы в нем содержалось описание конкретных вопросов, послуживших основанием для мнения с оговоркой, которые также влияют на прочую информацию.]

### **Ключевые вопросы аудита**

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

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

### **Ответственность руководства и лиц, отвечающих за корпоративное управление, за консолидированную финансовую отчетность<sup>19</sup>**

[Составление заключения согласно МСА 700 (пересмотренному) – см. Пример 2 в МСА 700 (пересмотренном).]

### **Ответственность аудитора за аудит консолидированной финансовой отчетности**

[Составление заключения согласно МСА 700 (пересмотренному) – см. Пример 2 в МСА 700 (пересмотренном).]

### **Отчет в соответствии с другими законодательными и нормативными требованиями**

[Составление отчета согласно МСА 700 (пересмотренному) – см. Пример 2 в МСА 700 (пересмотренном).]

[Подпись от имени аудиторской организации, от имени аудитора либо от имени аудиторской организации и от имени аудитора в зависимости от требований конкретной юрисдикции]

[Адрес аудитора]

[Дата]

<sup>19</sup> Либо иные термины в соответствии с правовым регулированием конкретной юрисдикции.

**Пример 4. Аудиторское заключение, содержащее отказ от выражения мнения вследствие отсутствия у аудитора возможности получить достаточные надлежащие аудиторские доказательства в отношении одного элемента консолидированной финансовой отчетности**

Для целей данного примера аудиторского заключения предполагаются следующие обстоятельства:

- Проведен аудит полного комплекта консолидированной финансовой отчетности организации, не являющейся организацией, ценные бумаги которой допущены к организованным торгам. Консолидированная финансовая отчетность подготовлена в соответствии с концепцией достоверного представления. Данный аудит является аудитом группы, включающей организацию и ее дочерние структуры (то есть применяется МСА 600)
- Консолидированная финансовая отчетность подготовлена руководством организации в соответствии с МСФО (концепция общего назначения).
- Условия аудиторского задания отражают ответственность руководства за подготовку консолидированной финансовой отчетности в соответствии с МСА 210.
- Аудитор не смог получить достаточные надлежащие аудиторские доказательства в отношении одного элемента консолидированной финансовой отчетности. То есть аудитор также не смог получить аудиторские доказательства в отношении финансовой информации по инвестиции в совместное предприятие, на которое приходится свыше 90 % чистых активов организации. Потенциальное влияние, вызванное отсутствием возможности получения достаточных надлежащих аудиторских доказательств, представляется существенным и всеобъемлющим для консолидированной финансовой отчетности (то есть правомерен отказ от выражения мнения).
- К аудиту применяются соответствующие этические требования, принятые в данной юрисдикции.
- Лица, ответственные за надзор за составлением консолидированной финансовой отчетности, не являются лицами, ответственными за подготовку консолидированной финансовой отчетности.
- Необходимо предоставить более ограниченное описание обязанностей в разделе «Ответственность аудитора».
- В дополнение к аудиту финансовой отчетности аудитор имеет обязанности по составлению других отчетов, предусмотренные местным законодательством.

## АУДИТОРСКОЕ ЗАКЛЮЧЕНИЕ НЕЗАВИСИМОГО АУДИТОРА

Акционерам организации ABC [или другой надлежащий адресат]

### Заключение по результатам аудита консолидированной финансовой отчетности<sup>20</sup>

#### Отказ от выражения мнения

Мы были привлечены для проведения аудита консолидированной финансовой отчетности организации ABC и ее дочерних организаций (Группа), состоящей из консолидированного отчета о финансовом положении по состоянию на 31 декабря 20X1 года, консолидированного отчета о совокупном доходе, консолидированного отчета об изменениях в собственном капитале и консолидированного отчета о движении денежных средств за год, закончившийся на указанную дату, а также примечаний к консолидированной финансовой отчетности, включая краткий обзор основных положений учетной политики.

Мы не выражаем мнения о прилагаемой консолидированной финансовой отчетности Группы. Вследствие значимости вопроса, указанного в разделе «Основание для отказа от выражения мнения» нашего заключения, мы не смогли получить достаточные надлежащие аудиторские доказательства для обоснования мнения аудитора о данной консолидированной финансовой отчетности.

#### Основание для отказа от выражения мнения

Инвестиция Группы в ее совместное предприятие XYZ отражена в консолидированном отчете о финансовом положении Группы в сумме xxx, которая составляет свыше 90 % от чистых активов Группы по состоянию на 31 декабря 20X1 года. Нам не была предоставлена возможность доступа к руководству и аудиторам XYZ, в том числе к аудиторской документации аудиторов XYZ. В результате мы не смогли определить, есть ли необходимость корректировки размера пропорциональной доли Группы в активах XYZ, над которой она осуществляет совместный контроль, ее пропорциональной доли в обязательствах XYZ, по которым она несет совместную ответственность, ее

<sup>20</sup> Подзаголовок «Заключение по результатам аудита консолидированной финансовой отчетности» не требуется, если не используется второй подзаголовок «Отчет в соответствии с другими законодательными и нормативными требованиями».

пропорциональной доли в доходах и расходах XYZ за год, а также элементов консолидированного отчета об изменениях в собственном капитале и консолидированного отчета о движении денежных средств.

### **Ответственность руководства и лиц, отвечающих за корпоративное управление, за консолидированную финансовую отчетность<sup>21</sup>**

[Составление заключения согласно МСА 700 (пересмотренному) – см. Пример 2 в МСА 700 (пересмотренном).]

### **Ответственность аудитора за аудит консолидированной финансовой отчетности**

Наша ответственность заключается в проведении аудита консолидированной финансовой отчетности Группы в соответствии с Международными стандартами аудита и предоставлении аудиторского заключения. Однако вследствие значимости вопроса, указанного в разделе «Основание для отказа от выражения мнения» нашего заключения, мы не смогли получить достаточные надлежащие аудиторские доказательства для обоснования мнения аудитора о данной консолидированной финансовой отчетности.

Мы независимы по отношению к Группе в соответствии с этическими требованиями, применимыми к нашему аудиту финансовой отчетности в [название юрисдикции], и мы выполнили наши прочие этические обязанности в соответствии с данными требованиями.

### **Отчет в соответствии с другими законодательными и нормативными требованиями**

[Составление отчета согласно МСА 700 (пересмотренному) – см. Пример 2 в МСА 700 (пересмотренном).]

[Подпись от имени аудиторской организации, от имени аудитора либо от имени аудиторской организации и от имени аудитора в зависимости от требований конкретной юрисдикции]

[Адрес аудитора]

[Дата]

---

<sup>21</sup> Либо иные термины в соответствии с правовым регулированием конкретной юрисдикции.

**Пример 5. Аудиторское заключение, содержащее отказ от выражения мнения вследствие отсутствия у аудитора возможности получить достаточные надлежащие аудиторские доказательства в отношении нескольких элементов финансовой отчетности**

Для целей данного примера аудиторского заключения предполагаются следующие обстоятельства:

- Проведен аудит полного комплекта финансовой отчетности организации, не являющейся организацией, ценные бумаги которой допущены к организованным торгам. Финансовая отчетность подготовлена в соответствии с концепцией достоверного представления. Данный аудит не является аудитом группы (то есть МСА 600 не применяется).
- Финансовая отчетность подготовлена руководством организации в соответствии с МСФО (концепция общего назначения).
- Условия аудиторского задания отражают ответственность руководства за подготовку финансовой отчетности в соответствии с МСА 210.
- Аудитор не смог получить достаточные надлежащие аудиторские доказательства в отношении нескольких элементов финансовой отчетности, то есть аудитор также не смог получить аудиторские доказательства в отношении запасов и дебиторской задолженности организации. Потенциальное влияние, вызванное отсутствием возможности получения достаточных надлежащих аудиторских доказательств, представляется существенным и всеобъемлющим для финансовой отчетности.
- К аудиту применяются соответствующие этические требования, принятые в данной юрисдикции.
- Лица, ответственные за надзор за составлением финансовой отчетности, не являются лицами, ответственными за подготовку финансовой отчетности.
- Необходимо предоставить более ограниченное описание обязанностей в разделе «Ответственность аудитора»
- В дополнение к аудиту финансовой отчетности аудитор имеет обязанности по составлению других отчетов, предусмотренные местным законодательством.

## АУДИТОРСКОЕ ЗАКЛЮЧЕНИЕ НЕЗАВИСИМОГО АУДИТОРА

Акционерам организации ABC [или другой надлежащий адресат]

### Заключение по результатам аудита финансовой отчетности<sup>22</sup>

#### Отказ от выражения мнения

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

Мы не выражаем мнения о прилагаемой финансовой отчетности Организации. Вследствие значимости вопросов, указанных в разделе «Основание для отказа от выражения мнения» нашего заключения, мы не смогли получить достаточные надлежащие аудиторские доказательства для обоснования мнения аудитора о данной финансовой отчетности.

#### Основание для отказа от выражения мнения

Мы были назначены аудиторами Организации только после 31 декабря 20X1 года и, следовательно, не наблюдали за проведением инвентаризации запасов в начале и в конце года. Мы не смогли с помощью альтернативных процедур удостовериться в количестве запасов, имевшихся в наличии на 31 декабря 20X0 года и 31 декабря 20X1 года, которые отражены в отчетах о финансовом положении в сумме XXX и XXX соответственно. Кроме того, введение новой компьютеризированной системы учета дебиторской задолженности в сентябре 20X1 года привело к многочисленным ошибкам в дебиторской задолженности. На дату нашего аудиторского заключения руководство продолжало работу над устранением недостатков системы и исправлением ошибок. Мы не смогли подтвердить или проверить с помощью альтернативных процедур дебиторскую задолженность, отраженную в отчете о финансовом положении в общей сумме XXX по состоянию на 31 декабря 20X1 года. В результате этих обстоятельств мы не смогли определить, есть ли необходимость внесения корректировок в отношении отраженных или не отраженных в

<sup>22</sup> Подзаголовок «Заключение по результатам аудита финансовой отчетности» не требуется, если не используется второй подзаголовок «Отчет в соответствии с другими законодательными и нормативными требованиями».

бухгалтерском учете сумм запасов и дебиторской задолженности, а также элементов отчета о совокупном доходе, отчета об изменениях в собственном капитале и отчета о движении денежных средств.

**Ответственность руководства и лиц, отвечающих за корпоративное управление, за финансовую отчетность<sup>23</sup>**

[Составление заключения согласно МСА 700 (пересмотренному) – см. Пример 1 в МСА 700 (пересмотренном).]

**Ответственность аудитора за аудит финансовой отчетности**

Наша ответственность заключается в проведении аудита финансовой отчетности Организации в соответствии с Международными стандартами аудита и предоставлении аудиторского заключения. Однако вследствие значимости вопросов, указанных в разделе «Основание для отказа от выражения мнения» нашего заключения, мы не смогли получить достаточные надлежащие аудиторские доказательства для обоснования мнения аудитора о данной финансовой отчетности.

Мы независимы по отношению к Организации в соответствии с этическими требованиями, применимыми к нашему аудиту финансовой отчетности в [название юрисдикции], и мы выполнили наши прочие этические обязанности в соответствии с данными требованиями

**Отчет в соответствии с другими законодательными и нормативными требованиями**

[Составление отчета согласно МСА 700 (пересмотренному) – см. Пример 1 в МСА 700 (пересмотренном).]

[Подпись от имени аудиторской организации, от имени аудитора либо от имени аудиторской организации и от имени аудитора в зависимости от требований конкретной юрисдикции]

[Адрес аудитора]

[Дата]

---

<sup>23</sup> Либо иные термины в соответствии с правовым регулированием конкретной юрисдикции.