

УДК: 657.62

**АГРЕГИРОВАННЫЕ ПРИМЕРЫ АУДИТОРСКИХ ЗАКЛЮЧЕНИЙ ПО БУХГАЛТЕРСКОЙ ОТЧЕТНОСТИ В СООТВЕТСТВИИ С ЗАКОНОДАТЕЛЬСТВОМ РЕСПУБЛИКИ БЕЛАРУСЬ, ПРИМЕНЯЕМЫХ С 1 ЯНВАРЯ 2018 г.**

**Евдокимович А.А., АССА DipIFR, аудитор, Исполнительный директор Союза Сертифицированных Бухгалтеров и Аудиторов (Беларусь), директор по аудиту ООО «РСМ Бел Аудит», соискатель кафедры «Бухгалтерский учет, анализ и аудит в отраслях народного хозяйства» УО «Белорусский государственный экономический университет»**

***Аннотация.** Настоящий сборник содержит агрегированные примеры аудиторских заключений, разработанные в соответствии с Законом Республики Беларусь «Об аудиторской деятельности». Примеры аудиторских заключений являются практика-ориентированными и предназначены для использования специалистами при проведении аудита белорусской бухгалтерской отчетности в соответствии с Постановлением Министерства финансов Республики Беларусь от 28.06.2017 N 18 "Об утверждении национальных правил аудиторской деятельности "Аудиторское заключение по бухгалтерской (финансовой) отчетности» с 1 января 2018г.*

***Ключевые слова:** отчетность, бухгалтерский учет, международные стандарты финансовой отчетности.*

**Введение.** Согласно ст.2 Закона Республики Беларусь от 12.07.2013 N 56-3 (ред. от 10.07.2015, с изм. от 17.07.2017) "Об аудиторской деятельности" аудиторское заключение - документ, составленный аудиторской организацией, аудитором - индивидуальным предпринимателем по результатам оказания аудиторских услуг и содержащий выраженное в установленной форме аудиторское мнение [1]. Постановление Министерства финансов Республики Беларусь от 28.06.2017 N 18 "Об утверждении национальных правил аудиторской деятельности "Аудиторское заключение по бухгалтерской (финансовой) отчетности" и признании утратившими силу некоторых постановлений Министерства финансов Республики Беларусь и отдельных структурных элементов постановлений Министерства финансов Республики Беларусь", которое вступает в силу с 1 января 2018г., установило, что аудиторское заключение может или в некоторых случаях должно содержать определенные элементы и разделы [2]. По этой причине, в законодательстве Республики Беларусь отсутствуют формы аудиторских заключений ввиду их бесконечного многообразия в зависимости от специфики аудируемого лица и применяемой аудиторской организацией методологии аудита.

Сложность в составлении аудиторского заключения состоит в том, что изменение трактовки многих элементов влечет или не влечет за собой обязательные изменения формулировки иных элементов аудиторского заключения. При этом аудиторские заключения могут содержать:

1. немодифицированное аудиторское мнение;
2. модифицированное аудиторское мнение.

В свою очередь, модифицированное аудиторское мнение может быть выражено в следующих формах:

1. аудиторское мнение с оговоркой;
2. отрицательное аудиторское мнение;
3. отказ от выражения аудиторского мнения.

Наибольшую сложность составляет включение элемента «Ключевые вопросы аудита» - вопросы, которые аудиторской организацией (аудитором - индивидуальным предпринимателем), согласно профессиональному суждению, определены как наиболее значимые для проводимого аудита. Раздел "Ключевые вопросы аудита" в обязательном порядке включается в аудиторское заключение в случае проведения аудита акционерных обществ, обязанных согласно законодательству Республики Беларусь раскрывать информацию об акционерном обществе в соответствии с законодательством Республики Беларусь о ценных бумагах, Национального банка Республики Беларусь, банков, небанковских кредитно-финансовых организациях, банковских

групп, банковских холдингов, бирж, страховых организаций, организации, осуществляющей гарантированное возмещение банковских вкладов (депозитов) физических лиц. В иных случаях этот раздел может быть включен в аудиторское заключение по решению аудиторской организации и (или) по согласованию с заказчиком аудиторских услуг.

Целью настоящего Сборника является сближение с Международными стандартами аудита: 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 в документах, содержащих проаудированную финансовую отчетность» [3].

### **Немодифицированное аудиторское мнение**

#### **Пример 1 «Безусловно-положительное мнение ООО»**

**Для целей данного примера аудиторского заключения предполагаются следующие обстоятельства:**

- Проведен аудит бухгалтерской отчетности ООО;
- Немодифицированное аудиторское мнение;
- Отрасль: низкий риск.

### **АУДИТОРКОЕ ЗАКЛЮЧЕНИЕ ПО БУХГАЛТЕРСКОЙ ОТЧЕТНОСТИ**

Общему собранию участников ООО «XXX»

#### **Аудиторское мнение**

Мы провели аудит прилагаемой бухгалтерской отчетности ОАО «XXX» (местонахождение: 220073, Республика Беларусь, г. Минск, ул. Солнечная, д. 7, пом. 5, УНП 100000000, Свидетельство №100000000 от 01.01.2000г. Мингорисполкома), состоящей из бухгалтерского баланса по состоянию на 31 декабря 2017 года, отчета о прибылях и убытках, отчета об изменении собственного капитала, отчета о движении денежных средств, отчета об использовании целевого финансирования за год, закончившийся на указанную дату, и примечаний к бухгалтерской отчетности, включая способы ведения бухгалтерского учета, принятые в аудируемым лицом согласно учетной политике.

По нашему мнению, прилагаемая бухгалтерская отчетность аудируемого лица достоверно во всех существенных аспектах отражает финансовое положение аудируемого лица на 31 декабря 2017 г., а также финансовые результаты его деятельности и изменение его финансового положения, в том числе движение денежных средств, за год, закончившийся на эту дату, в соответствии с законодательством Республики Беларусь.

#### **Основание для выражения аудиторского мнения**

Мы провели аудит в соответствии с требованиями Закона Республики Беларусь от 12 июля 2013 года "Об аудиторской деятельности" (Национальный правовой Интернет-портал Республики Беларусь, 23.07.2013, 2/2054) и национальных правил аудиторской деятельности. Наши обязанности в соответствии с национальными правилами аудиторской деятельности описаны далее в разделе «Обязанности аудиторской организации по проведению аудита бухгалтерской отчетности». Нами соблюдались принцип независимости по отношению к аудируемому лицу согласно требованиям законодательства и нормам профессиональной этики.

Мы считаем, что полученные аудиторские доказательства являются достаточными и надлежащими, чтобы служить основанием для выражения аудиторского мнения.

#### **Обязанности аудируемого лица по подготовке бухгалтерской отчетности**

Руководство аудируемого лица несет ответственность за подготовку и достоверное представление бухгалтерской отчетности в соответствии с законодательством Республики Беларусь и организацию системы внутреннего контроля аудируемого лица, необходимой для подготовки отчетности, не содержащей существенных искажений, допущенных вследствие ошибок и (или) недобросовестных действий.

При подготовке финансовой отчетности руководство несет ответственность за оценку способности аудируемого лица продолжать свою деятельность непрерывно и уместности

применения принципа непрерывности деятельности, а также за надлежащее раскрытие в отчетности в соответствующих случаях сведений, относящихся к непрерывности деятельности, за исключением случаев, когда руководство намеревается ликвидировать организацию, прекратить ее деятельность или когда у него отсутствует какая-либо иная реальная альтернатива, кроме ликвидации или прекращения деятельности.

Лица, отвечающие за корпоративное управление, несут ответственность за надзор за подготовкой бухгалтерской отчетности аудируемого лица.

#### **Обязанности аудиторской организации по проведению аудита бухгалтерской отчетности**

Наша цель состоит в получении разумной уверенности в том, что отчетность аудируемого лица не содержит существенных искажений вследствие ошибок и (или) недобросовестных действий, и в составлении аудиторского заключения, включающего выраженное в установленной форме аудиторское мнение. Разумная уверенность представляет собой высокую степень уверенности, но не является гарантией того, что аудит, проведенный в соответствии с национальными правилами аудиторской деятельности или иными стандартами аудита, позволяет выявить все имеющиеся существенные искажения. Искажения могут возникать в результате ошибок и (или) недобросовестных действий и считаются существенными, если можно обоснованно предположить, что в отдельности или в совокупности они могут повлиять на экономические решения пользователей отчетности, принимаемые на ее основе.

В рамках аудита, проводимого в соответствии с национальными правилами аудиторской деятельности, аудиторская организация применяет профессиональное суждение и сохраняет профессиональный скептицизм на протяжении всего аудита. Кроме того, мы выполняем следующее:

- выявляем и оцениваем риски существенного искажения отчетности вследствие ошибок и (или) недобросовестных действий; разрабатываем и выполняем аудиторские процедуры в соответствии с оцененными рисками; получаем аудиторские доказательства, являющиеся достаточными и надлежащими, чтобы служить основанием для выражения аудиторского мнения. Риск необнаружения существенных искажений отчетности в результате недобросовестных действий выше риска необнаружения искажений в результате ошибок, так как недобросовестные действия, как правило, подразумевают наличие специально разработанных мер, направленных на их сокрытие;

- получаем понимание системы внутреннего контроля аудируемого лица, имеющей значение для аудита, с целью планирования аудиторских процедур, соответствующих обстоятельствам аудита, но не с целью выражения мнения относительно эффективности функционирования этой системы;

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

- оцениваем правильность применения руководством аудируемого лица допущения о непрерывности деятельности, и на основании полученных аудиторских доказательств делаем вывод о том, имеется ли существенная неопределенность в связи с событиями или условиями, в результате которых могут возникнуть значительные сомнения в способности аудируемого лица продолжать свою деятельность непрерывно. Если мы приходим к выводу о наличии такой существенной неопределенности, мы должны привлечь внимание в аудиторском заключении к соответствующему раскрытию данной информации в отчетности. В случае, если такое раскрытие информации отсутствует или является ненадлежащим, нам следует модифицировать аудиторское мнение. Наши выводы основываются на аудиторских доказательствах, полученных до даты подписания аудиторского заключения, однако будущие события или условия могут привести к тому, что аудируемое лицо утратит способность продолжать свою деятельность непрерывно;

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

Мы осуществляем информационное взаимодействие с лицами, наделенными руководящими полномочиями, доводя до их сведения, помимо прочего, информацию о запланированных объеме и сроках аудита, а также о значимых вопросах, возникших в ходе аудита, в том числе о значительных недостатках системы внутреннего контроля.

Мы предоставляем лицам, наделенным руководящими полномочиями, заявление о том, что были выполнены все требования в отношении соблюдения принципа независимости и доведена до их сведения информация обо всех взаимоотношениях и прочих вопросах, которые можно обоснованно считать угрозами нарушения принципа независимости, и, если необходимо, обо всех предпринятых мерах предосторожности.

подпись руководителя аудиторской организации

печать

дата подписания аудиторского заключения

**Информация об аудиторской организации**

наименование аудиторской организации

местонахождения аудиторской организации

свидетельство о государственной регистрации, УНП

**Пример 2 «Безусловно-положительное мнение ОАО»**

Для целей данного примера аудиторского заключения предполагаются следующие обстоятельства:

- Проведен аудит бухгалтерской отчетности ОАО;
- Немодифицированное аудиторское мнение;
- Отрасль: высокий риск (ОАО, Национальный банк Республики Беларусь, банки, небанковские кредитно-финансовые организации, банковские группы, банковские холдинги, биржи, страховые организации, организации, осуществляющие гарантированное возмещение банковских вкладов (депозитов) физических лиц);
- Имеется существенная неопределенность в связи с событиями или условиями, в результате которых могут возникнуть значительные сомнения в способности аудируемого лица продолжать свою деятельность непрерывность. В бухгалтерской отчетности раскрыта адекватная информация о наличии существенной неопределенности. Согласно суждению аудитора вопрос является важным в соответствии с национальными правилами аудиторской деятельности "Допущение о непрерывности деятельности аудируемого лица";
- В период между отчетной датой и датой аудиторского заключения на производственных предприятиях аудируемого лица произошел пожар, информацию о котором оно раскрыло как событие после отчетной даты. Согласно суждению аудитора вопрос является важным в соответствии с национальными правилами аудиторской деятельности "Отражение в аудиторском заключении событий, произошедших после отчетной даты";
- Сопоставимые показатели представлены, причем аудит бухгалтерской отчетности за предыдущий период проводился предшествующей аудиторской организацией. Аудиторская организация провела первичный аудит в соответствии с национальными правилами аудиторской деятельности "Начальные и сопоставимые данные в бухгалтерской (финансовой) отчетности";
- Прочая информация, как финансовая, так и нефинансовая, отличная от бухгалтерской отчетности и аудиторского заключения об этой отчетности, включена в годовой отчет аудируемого лица. Аудиторская организация получила всю прочую информацию до даты аудиторского заключения и не выявила в ней существенных искажений в соответствии с национальными правилами аудиторской деятельности "Прочая информация в документах, содержащих проверенную бухгалтерскую (финансовую) отчетность";
- Законодательством или договором оказания аудиторских услуг в рамках аудита на аудиторскую организацию возлагаются дополнительные обязанности в части выражения аудиторского мнения в отношении отдельных проверяемых вопросов: обязанность размещать резервы на депозитах Национального банка Республики Беларусь.

**АУДИТОРСКОЕ ЗАКЛЮЧЕНИЕ ПО БУХГАЛТЕРСКОЙ ОТЧЕТНОСТИ**  
Общему собранию участников ОАО «XXX»

### **Аудиторское мнение**

Мы провели аудит прилагаемой бухгалтерской отчетности ОАО «ХХХ» (местонахождение: 220073. Республика Беларусь, г. Минск, ул. Солнечная, д. 7. пом. 5, УНП 100000000, Свидетельство №100000000 от 01.01.2000г. Мингорисполкома), состоящей из бухгалтерского баланса по состоянию на 31 декабря 2017 года, отчета о прибылях и убытках, отчета об изменении собственного капитала, отчета о движении денежных средств, отчета об использовании целевого финансирования за год, закончившийся на указанную дату, и примечаний к бухгалтерской отчетности, включая способы ведения бухгалтерского учета, принятые аудируемым лицом согласно учетной политике.

По нашему мнению, прилагаемая бухгалтерская отчетность аудируемого лица достоверно во всех существенных аспектах отражает финансовое положение аудируемого лица на 31 декабря 2017 г., а также финансовые результаты его деятельности и изменение его финансового положения, в том числе движение денежных средств, за год, закончившийся на эту дату, в соответствии с законодательством Республики Беларусь.

### **Основание для выражения аудиторского мнения**

Мы провели аудит в соответствии с требованиями Закона Республики Беларусь от 12 июля 2013 года "Об аудиторской деятельности" (Национальный правовой Интернет-портал Республики Беларусь, 23.07.2013, 2/2054) и национальных правил аудиторской деятельности. Наши обязанности в соответствии с национальными правилами аудиторской деятельности описаны далее в разделе «Обязанности аудиторской организации по проведению аудита бухгалтерской отчетности». Нами соблюдались принцип независимости по отношению к аудируемому лицу согласно требованиям законодательства и нормам профессиональной этики.

Мы считаем, что полученные аудиторские доказательства являются достаточными и надлежащими, чтобы служить основанием для выражения аудиторского мнения.

### **Существенная неопределенность в отношении непрерывности деятельности**

Мы обращаем внимание на наличие существенных убытков отчетного года, что может повлиять на способность продолжать непрерывную деятельность в течение ближайших 12 месяцев, следующих за отчетным периодом. Мы обращаем внимание на то, что на отчетную дату стоимость чистых активов аудируемого лица оказалась менее уставного фонда, и к этой дате текущие обязательства аудируемого лица превысили его оборотные средства, что может повлиять на способность продолжать непрерывную деятельность в течение ближайших 12 месяцев, следующих за отчетным периодом. Мы не выражаем модифицированное мнение в связи с этим вопросом.

### **Важные обстоятельства**

Мы обращаем внимание на Примечание 13 к финансовой отчетности, в котором описано влияние последствий пожара на производственных предприятиях аудируемого лица после отчетной даты. Мы не выражаем модифицированное мнение в связи с этим вопросом.

### **Ключевые вопросы аудита**

Ключевые вопросы аудита – это вопросы, которые, согласно нашему профессиональному суждению, являлись наиболее значимыми для нашего аудита бухгалтерской 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.

### **Статья «Основные средства» бухгалтерского баланса**

Мы считаем, что вопрос обесценения основных средств являлся одним из наиболее значимых для нашего аудита в связи с существенной величиной остатков основных средств, для бухгалтерской отчетности, а также в связи с высоким уровнем субъективности в отношении допущений, используемых руководством аудируемого лица при определении возмещаемой стоимости основных средств для целей теста на обесценение. Волатильность объема строительных работ и нестабильность спроса на недвижимость со стороны покупателей существенно влияет на прогнозирование руководством аудируемого лица денежных потоков.

Мы сравнили ключевые допущения руководства аудируемого лица и входящие данные, заложенные в модель, использованную для определения возмещаемой стоимости в тесте на обесценение основных средств, с рыночными показателями и иными имеющимися данными. Такие допущения и входящие данные включали планы продаж недвижимости на весь срок строительства, себестоимость ее производства и ставку дисконтирования прогнозов денежных

средств. Мы привлекли наших специалистов по оценке к анализу модели, использованной в тесте на обесценение.

#### **Прочие вопросы**

Аудит бухгалтерской отчетности аудируемого лица за год, закончившийся 31 декабря 2016 г., был проведен другой аудиторской организацией, которая выразила немодифицированное мнение о данной отчетности 31 марта 2017 г.

#### **Прочая информация**

Руководство несет ответственность за прочую информацию. Годовой отчет включает прочую информацию: любые включенные в документ, содержащий проверенную бухгалтерскую отчетность, данные (сведения) как финансового, так и нефинансового характера, отличные от этой отчетности.

Наше мнение о бухгалтерской отчетности не распространяется на прочую информацию, и мы не предоставляем вывода, выражающего уверенность в какой-либо форме в отношении данной информации.

В связи с проведением нами аудита финансовой отчетности наша обязанность заключается в ознакомлении с указанной выше прочей информацией и рассмотрении вопроса о том, имеются ли существенные несоответствия между прочей информацией и финансовой отчетностью или нашими знаниями, полученными в ходе аудита, и не содержит ли прочая информация иных возможных существенных искажений.

Если на основании проведенной нами работы в отношении прочей информации, которую мы получили до даты настоящего аудиторского заключения, мы приходим к выводу о том, что такая прочая информация содержит существенное искажение, мы обязаны сообщить об этом факте. Мы не выявили никаких фактов, которые необходимо отразить в нашем заключении.

#### **Обязанности аудируемого лица по подготовке бухгалтерской отчетности**

*... приводятся типовые обязанности аудируемого лица из Примера 1 ...*

#### **Обязанности аудиторской организации по проведению аудита бухгалтерской отчетности**

*... приводятся типовые обязанности аудиторской организации из Примера 1 ...*

Из числа вопросов, доведенных до сведения лиц, наделенных руководящими полномочиями, мы выбираем ключевые вопросы аудита и раскрываем эти вопросы в аудиторском заключении (кроме тех случаев, когда раскрытие информации об этих вопросах запрещено законодательством или когда мы обоснованно приходим к выводу о том, что отрицательные последствия сообщения такой информации превысят пользу от ее раскрытия).

#### **Заключение по отдельным проверяемым вопросам**

Мы провели аудит прилагаемого отчета о размещении резервов на депозитах Национального банка Республики Беларусь.

По нашему мнению, прилагаемый отчет о размещении резервов на депозитах Национального банка Республики Беларусь соответствует законодательству Республики Беларусь.

подпись руководителя аудиторской организации

печать

дата подписания аудиторского заключения

#### **Информация об аудиторской организации**

наименование аудиторской организации

местонахождения аудиторской организации

свидетельство о государственной регистрации, УНП

#### **Модифицированное аудиторское мнение в форме:**

**Аудиторское мнение с оговоркой**

#### **Пример 3 «Ошибка в АЗ ОАО»**

Для целей данного примера аудиторского заключения предполагаются следующие обстоятельства:

- Проведен аудит бухгалтерской отчетности ОАО;
- Модифицированное аудиторское мнение;

- **Аудиторское мнение с оговоркой;**
- **Отрасль: высокий риск (ОАО, Национальный банк Республики Беларусь, банки, небанковские кредитно-финансовые организации, банковские группы, банковские холдинги, биржи, страховые организации, организации, осуществляющие гарантированное возмещение банковских вкладов (депозитов) физических лиц);**
- **Получив достаточные и надлежащие аудиторские доказательства, аудиторская организация 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.**

## **АУДИТОРСКОЕ ЗАКЛЮЧЕНИЕ ПО БУХГАЛТЕРСКОЙ ОТЧЕТНОСТИ**

Общему собранию участников ОАО «ХХХ»

### **Аудиторское мнение с оговоркой**

Мы провели аудит прилагаемой бухгалтерской отчетности ОАО «ХХХ» (местонахождение: 220073. Республика Беларусь, г. Минск, ул. Солнечная, д. 7. пом. 5, УНП 100000000, Свидетельство №100000000 от 01.01.2000г. Мингорисполкома), состоящей из бухгалтерского баланса по состоянию на 31 декабря 2017 года, отчета о прибылях и убытках, отчета об изменении собственного капитала, отчета о движении денежных средств, отчета об использовании целевого финансирования за год, закончившийся на указанную дату, и примечаний к бухгалтерской отчетности, включая способы ведения бухгалтерского учета, принятые аудируемым лицом согласно учетной политике.

По нашему мнению, за исключением влияния вопросов, описанных в разделе "Основание для выражения аудиторского мнения с оговоркой", прилагаемая бухгалтерская отчетность аудируемого лица достоверно во всех существенных аспектах отражает финансовое положение аудируемого лица на 31 декабря 2017 г., а также финансовые результаты его деятельности и изменение его финансового положения, в том числе движение денежных средств, за год, закончившийся на эту дату, в соответствии с законодательством Республики Беларусь.

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

Руководство отразило инвентарь в бухгалтерском балансе по фактической себестоимости, что является отклонением от пункта 22 примечаний к бухгалтерской отчетности, содержащих способы ведения бухгалтерского учета, принятые аудируемым лицом согласно учетной политике, в части переноса стоимости инвентаря при передаче его в эксплуатацию на счета учета затрат на производство. Данные бухгалтерского учета аудируемого лица свидетельствуют о том, что, если бы руководство отражало инвентарь в эксплуатации в соответствии с учетной политикой аудируемого лица, стоимость запасов необходимо было бы уменьшить на сумму 1000 белорусских рублей. Следовательно, себестоимость реализованной продукции, товаров, работ, услуг увеличилась бы на 1000 белорусских рублей, а нераспределенная прибыль уменьшилась бы на 1000 белорусских рублей.

Искажения, рассматриваемые по отдельности или в совокупности с другими искажениями, являются существенными, но их влияние на бухгалтерскую отчетность не является распространенным

Мы провели аудит в соответствии с требованиями Закона Республики Беларусь от 12 июля 2013 года "Об аудиторской деятельности" (Национальный правовой Интернет-портал Республики Беларусь, 23.07.2013, 2/2054) и национальных правил аудиторской деятельности. Наши обязанности в соответствии с национальными правилами аудиторской деятельности описаны далее в разделе «Обязанности аудиторской организации по проведению аудита бухгалтерской отчетности». Нами соблюдались принцип независимости по отношению к аудируемому лицу согласно требованиям законодательства и нормам профессиональной этики.

Мы считаем, что полученные аудиторские доказательства являются достаточными и надлежащими, чтобы служить основанием для выражения аудиторского мнения с оговоркой.

### **Ключевые вопросы аудита**

Ключевые вопросы аудита – это вопросы, которые, согласно нашему профессиональному суждению, являлись наиболее значимыми для нашего аудита бухгалтерской 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 аудиторского мнения с оговоркой», мы определили указанные ниже вопросы как ключевые вопросы аудита, информацию о которых необходимо сообщить в нашем заключении.

**Статья «Краткосрочная дебиторская задолженность» бухгалтерского баланса**

Аудируемое лицо имеет существенные остатки дебиторской задолженности контрагентов, занятых строительством. Ряд таких контрагентов испытывает финансовые трудности, и, следовательно, существует риск непогашения данной задолженности.

Наши аудиторские процедуры включали: тестирование средств контроля процесса погашения дебиторской задолженности; тестирование получения денежных средств после отчетной даты; тестирование обоснованности расчета резерва по сомнительным долгам, принимая во внимание доступную из внешних источников информацию о степени кредитного риска в отношении дебиторской задолженности, а также используя наше собственное понимание размеров сомнительной дебиторской задолженности в целом по отрасли исходя из недавнего опыта. Мы также оценили достаточность раскрытий, сделанных аудируемым лицом, о степени использования оценочных суждений при расчете резерва по сомнительным долгам.

**Обязанности аудируемого лица по подготовке бухгалтерской отчетности**

*... приводятся типовые обязанности аудируемого лица из Примера 1 ...*

**Обязанности аудиторской организации по проведению аудита бухгалтерской отчетности**

*... приводятся типовые обязанности аудиторской организации из Примера 1 ...*

Из числа вопросов, доведенных до сведения лиц, наделенных руководящими полномочиями, мы выбираем ключевые вопросы аудита и раскрываем эти вопросы в аудиторском заключении (кроме тех случаев, когда раскрытие информации об этих вопросах запрещено законодательством или когда мы обоснованно приходим к выводу о том, что отрицательные последствия сообщения такой информации превысят пользу от ее раскрытия).

подпись руководителя аудиторской организации

печать

дата подписания аудиторского заключения

**Информация об аудиторской организации**

наименование аудиторской организации

местонахождения аудиторской организации

свидетельство о государственной регистрации, УНП

**Пример 4 «Ограничения по инвентаризации запасов ОАО»**

Для целей данного примера аудиторского заключения предполагаются следующие обстоятельства:

- Проведен аудит бухгалтерской отчетности ОАО;
- Модифицированное аудиторское мнение;
- Аудиторское мнение с оговоркой;
- Отрасль: высокий риск (ОАО, Национальный банк Республики Беларусь, банки, небанковские кредитно-финансовые организации, банковские группы, банковские холдинги, биржи, страховые организации, организации, осуществляющие гарантированное возмещение банковских вкладов (депозитов) физических лиц);
- В случае, когда получив достаточные и надлежащие аудиторские доказательства, аудиторская организация 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.

**АУДИТОРКОЕ ЗАКЛЮЧЕНИЕ ПО БУХГАЛТЕРСКОЙ ОТЧЕТНОСТИ**

Общему собранию участников ОАО «XXX»

**Аудиторское мнение с оговоркой**

Мы провели аудит прилагаемой бухгалтерской отчетности ОАО «XXX» (местонахождение: 220073. Республика Беларусь, г. Минск, ул. Солнечная, д.7. пом.5, УНП 100000000, Свидетельство №100000000 от 01.01.2000г. Мингорисполкома), состоящей из бухгалтерского баланса по

состоянию на 31 декабря 2017 года, отчета о прибылях и убытках, отчета об изменении собственного капитала, отчета о движении денежных средств, отчета об использовании целевого финансирования за год, закончившийся на указанную дату, и примечаний к бухгалтерской отчетности, включая способы ведения бухгалтерского учета, принятые аудируемым лицом согласно учетной политике.

По нашему мнению, за исключением возможного влияния вопросов, описанных в разделе "Основание для выражения аудиторского мнения с оговоркой", прилагаемая бухгалтерская отчетность аудируемого лица достоверно во всех существенных аспектах отражает финансовое положение аудируемого лица на 31 декабря 2017 г., а также финансовые результаты его деятельности и изменение его финансового положения, в том числе движение денежных средств, за год, закончившийся на эту дату, в соответствии с законодательством Республики Беларусь.

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

Мы не наблюдали за проведением инвентаризации запасов, так как дата ее проведения не совпала со сроком проведения аудита. Мы не смогли в ходе выполнения альтернативных процедур получить достаточные надлежащие аудиторские доказательства относительно существования и состояния запасов, так как присутствие аудиторской организации при инвентаризации невозможно в силу таких факторов, как характер и местонахождение запасов. Следовательно, мы не могли определить, требуется ли внесение корректировок в указанные суммы. Запасы аудируемого лица отражены в бухгалтерском балансе в сумме 1000 белорусских рублей.

Возможное влияние необнаруженных искажений на бухгалтерскую отчетность может быть существенным, но не распространенным.

Мы провели аудит в соответствии с требованиями Закона Республики Беларусь от 12 июля 2013 года "Об аудиторской деятельности" (Национальный правовой Интернет-портал Республики Беларусь, 23.07.2013, 2/2054) и национальных правил аудиторской деятельности. Наши обязанности в соответствии с национальными правилами аудиторской деятельности описаны далее в разделе «Обязанности аудиторской организации по проведению аудита бухгалтерской отчетности». Нами соблюдались принцип независимости по отношению к аудируемому лицу согласно требованиям законодательства и нормам профессиональной этики.

Мы считаем, что полученные аудиторские доказательства являются достаточными и надлежащими, чтобы служить основанием для выражения аудиторского мнения с оговоркой.

#### **Ключевые вопросы аудита**

Ключевые вопросы аудита – это вопросы, которые, согласно нашему профессиональному суждению, являлись наиболее значимыми для нашего аудита бухгалтерской 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 аудиторского мнения с оговоркой», мы определили указанные ниже вопросы как ключевые вопросы аудита, информацию о которых необходимо сообщить в нашем заключении.

#### **Статья «Выручка от реализации продукции, товаров, работ, услуг» отчета о прибылях и убытках**

Мы считаем, что вопрос признания выручки по договорам подряда являлся одним из наиболее значимых для нашего аудита в связи с некоторыми положениями договоров на поставку недвижимости, которые влияют на признание выручки в бухгалтерской отчетности аудируемого лица. Данные договоры на содержат условия о поэтапном порядке сдачи-приемки выполненных строительно-монтажных работ.

В рамках нашего аудита мы выполнили следующие процедуры: мы изучили учетные политики аудируемого лица в отношении признания выручки по продаже недвижимости, мы сравнили суммы выручки от недвижимости с договорами подряда на строительство недвижимости и актами приемки-передачи, мы изучили анализ руководства аудируемого лица даты перехода существенных рисков и выгод от владения к покупателям недвижимости, мы изучили анализ руководства аудируемого лица в отношении суммы обязательств, отраженных на отчетную дату для проданной недвижимости, мы изучили раскрытия в бухгалтерской отчетности в отношении выручки договорами подряда на строительство недвижимости.

#### **Обязанности аудируемого лица по подготовке бухгалтерской отчетности**

... приводятся типовые обязанности аудируемого лица из Примера 1 ...

**Обязанности аудиторской организации по проведению аудита бухгалтерской отчетности**

... приводятся типовые обязанности аудиторской организации из Примера 1 ...

Из числа вопросов, доведенных до сведения лиц, наделенных руководящими полномочиями, мы выбираем ключевые вопросы аудита и раскрываем эти вопросы в аудиторском заключении (кроме тех случаев, когда раскрытие информации об этих вопросах запрещено законодательством или когда мы обоснованно приходим к выводу о том, что отрицательные последствия сообщения такой информации превысят пользу от ее раскрытия).

подпись руководителя аудиторской организации

печать

дата подписания аудиторского заключения

**Информация об аудиторской организации**

наименование аудиторской организации

местонахождения аудиторской организации

свидетельство о государственной регистрации, УНП

**Модифицированное аудиторское мнение в форме:**

**Отрицательное аудиторское мнение**

**Пример 5 «Отрицательное мнение ОАО»**

Для целей данного примера аудиторского заключения предполагаются следующие обстоятельства:

- Проведен аудит бухгалтерской отчетности ОАО;
- Модифицированное аудиторское мнение;
- Отрицательное аудиторское мнение;
- Отрасль: высокий риск (ОАО, Национальный банк Республики Беларусь, банки, небанковские кредитно-финансовые организации, банковские группы, банковские холдинги, биржи, страховые организации, организации, осуществляющие гарантированное возмещение банковских вкладов (депозитов) физических лиц);

• В случае, когда, получив достаточные и надлежащие аудиторские доказательства, аудиторская организация приходит к выводу, что искажения, рассматриваемые по отдельности или в совокупности с другими искажениями, являются существенными, и их влияние на отчетность является распространенным.

**АУДИТОРКОЕ ЗАКЛЮЧЕНИЕ ПО БУХГАЛТЕРСКОЙ ОТЧЕТНОСТИ**

Общему собранию участников ОАО «XXX»

**Отрицательное аудиторское мнение**

Мы провели аудит прилагаемой бухгалтерской отчетности ОАО «XXX» (местонахождение: 220073. Республика Беларусь, г. Минск, ул. Солнечная, д.7. пом.5, УНП 100000000, Свидетельство №100000000 от 01.01.2000г. Мингорисполкома), состоящей из бухгалтерского баланса по состоянию на 31 декабря 2017 года, отчета о прибылях и убытках, отчета об изменении собственного капитала, отчета о движении денежных средств, отчета об использовании целевого финансирования за год, закончившийся на указанную дату, и примечаний к бухгалтерской отчетности, включая способы ведения бухгалтерского учета, принятые аудируемым лицом согласно учетной политике.

По нашему мнению, вследствие значимости вопросов, описанных в разделе "Основание для выражения отрицательного аудиторского мнения", прилагаемая бухгалтерская отчетность аудируемого лица не отражает достоверно во всех существенных аспектах финансовое положение аудируемого лица на 31 декабря 2017 г., а также финансовые результаты его деятельности и изменение его финансового положения, в том числе движение денежных средств, за год, закончившийся на эту дату, в соответствии с законодательством Республики Беларусь.

**Основание для выражения отрицательного аудиторского мнения**

Согласно пункту 22 примечаний к бухгалтерской отчетности, содержащих способы ведения бухгалтерского учета, принятые аудируемым лицом согласно учетной политике, запасы

принимаются к бухгалтерскому учету по фактической себестоимости, включая стоимость запасов по ценам приобретения, таможенные сборы и пошлины, вознаграждения, уплачиваемые посреднической организации, через которую приобретены запасы, затраты по заготовке и доставке запасов до места их использования, включая расходы по страхованию, затраты по доведению запасов до состояния, в котором они пригодны к использованию в предусмотренных в аудируемом лицом целях, транспортно-заготовительные и иные затраты, непосредственно связанные с приобретением запасов. Однако транспортные затраты в полном объеме отнесены на статью «Себестоимость реализованной продукции, товаров, работ, услуг» отчета о прибылях и убытках. Списание запасов производилось на многие статьи в прилагаемой бухгалтерской отчетности. Если бы учет запасов соответствовал требованиям учетной политики, это повлияло бы существенным образом на многие статьи в прилагаемой бухгалтерской отчетности. Количественная оценка влияния искажений на бухгалтерскую отчетность не может быть произведена.

Искажения, рассматриваемые по отдельности или в совокупности с другими искажениями, являются существенными, и их влияние на бухгалтерскую отчетность является распространенным.

Мы провели аудит в соответствии с требованиями Закона Республики Беларусь от 12 июля 2013 года "Об аудиторской деятельности" (Национальный правовой Интернет-портал Республики Беларусь, 23.07.2013, 2/2054) и национальных правил аудиторской деятельности. Наши обязанности в соответствии с национальными правилами аудиторской деятельности описаны далее в разделе «Обязанности аудиторской организации по проведению аудита бухгалтерской отчетности». Нами соблюдались принцип независимости по отношению к аудируемому лицу согласно требованиям законодательства и нормам профессиональной этики.

Мы считаем, что полученные аудиторские доказательства являются достаточными и надлежащими, чтобы служить основанием для выражения отрицательного аудиторского мнения.

#### **Ключевые вопросы аудита**

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

#### **Обязанности аудируемого лица по подготовке бухгалтерской отчетности**

*... приводятся типовые обязанности аудируемого лица из Примера 1 ...*

#### **Обязанности аудиторской организации по проведению аудита бухгалтерской отчетности**

*... приводятся типовые обязанности аудиторской организации из Примера 1 ...*

Из числа вопросов, доведенных до сведения лиц, наделенных руководящими полномочиями, мы выбираем ключевые вопросы аудита и раскрываем эти вопросы в аудиторском заключении (кроме тех случаев, когда раскрытие информации об этих вопросах запрещено законодательством или когда мы обоснованно приходим к выводу о том, что отрицательные последствия сообщения такой информации превысят пользу от ее раскрытия).

подпись руководителя аудиторской организации

печать

дата подписания аудиторского заключения

#### **Информация об аудиторской организации**

наименование аудиторской организации

местонахождения аудиторской организации

свидетельство о государственной регистрации, УНП

#### **Модифицированное аудиторское мнение в форме:**

**Отказ от выражения аудиторского мнения**

#### **Пример 6 «Отказ от выражения мнения ОАО»**

Для целей данного примера аудиторского заключения предполагаются следующие обстоятельства:

- Проводился аудит бухгалтерской отчетности ОАО;
- Модифицированное аудиторское мнение;

- Отказ от выражения аудиторского мнения;
- **Отрасль: высокий риск (ОАО, Национальный банк Республики Беларусь, банки, небанковские кредитно-финансовые организации, банковские группы, банковские холдинги, биржи, страховые организации, организации, осуществляющие гарантированное возмещение банковских вкладов (депозитов) физических лиц);**
- **В случае, когда у аудиторской организации отсутствует возможность получения достаточных и надлежащих аудиторских доказательств, на которых возможно было бы основывать аудиторское мнение, и аудиторская организация приходит к выводу, что возможное влияние необнаруженных искажений на отчетность может быть существенным и распространенным.**

## **АУДИТОРКОЕ ЗАКЛЮЧЕНИЕ ПО БУХГАЛТЕРСКОЙ ОТЧЕТНОСТИ**

Общему собранию участников ОАО «ХХХ»

### **Отказ от выражения аудиторского мнения**

Мы были привлечены для проведения бухгалтерской отчетности ОАО «ХХХ» (местонахождение: 220073. Республика Беларусь, г. Минск, ул. Солнечная, д.7. пом.5, УНП 100000000, Свидетельство №100000000 от 01.01.2000г. Мингорисполкома), состоящей из бухгалтерского баланса по состоянию на 31 декабря 2017 года, отчета о прибылях и убытках, отчета об изменении собственного капитала, отчета о движении денежных средств, отчета об использовании целевого финансирования за год, закончившийся на указанную дату, и примечаний к бухгалтерской отчетности, включая способы ведения бухгалтерского учета, принятые аудируемым лицом согласно учетной политике.

Мы не выражаем мнения о бухгалтерской отчетности аудируемого лица. Вследствие значимости вопросов, описанных в разделе "Основание для отказа от выражения аудиторского мнения", у аудиторской организации не было возможности получить достаточные и надлежащие аудиторские доказательства для обоснования своего мнения о данной отчетности.

### **Основание для отказа от выражения аудиторского мнения**

Запасы аудируемого лица отражены в бухгалтерском балансе в сумме 1000 белорусских рублей. Нам не была предоставлена возможность получения доступа к бухгалтерскому учету запасов. Согласно способов ведения бухгалтерского учета, принятых в аудируемом лице согласно учетной политике, списание запасов может производиться на многие статьи в бухгалтерской отчетности. В результате мы не смогли определить, есть ли необходимость корректировки статей бухгалтерской отчетности. Количественная оценка влияния искажений на бухгалтерскую отчетность не может быть произведена.

Возможное влияние необнаруженных искажений на бухгалтерскую отчетность может быть существенным и распространенным.

### **Обязанности аудируемого лица по подготовке бухгалтерской отчетности**

*... приводятся типовые обязанности аудируемого лица из Примера 1 ...*

### **Обязанности аудиторской организации по проведению аудита бухгалтерской отчетности**

Наша обязанность заключается в проведении аудита бухгалтерской отчетности аудируемого лица в соответствии с национальными правилами аудиторской деятельности и в предоставлении аудиторского заключения. Однако, вследствие значимости вопросов, описанных в разделе "Основание для отказа от выражения аудиторского мнения", мы не смогли получить достаточные и надлежащие аудиторские доказательства для обоснования своего мнения о данной бухгалтерской отчетности.

Мы соблюдали принцип независимости по отношению к аудируемому лицу согласно требованиям законодательства и нормы профессиональной этики.

подпись руководителя аудиторской организации

печать

дата подписания аудиторского заключения

### **Информация об аудиторской организации**

наименование аудиторской организации

местонахождения аудиторской организации

свидетельство о государственной регистрации, УНП

## СПИСОК ИСПОЛЬЗОВАННЫХ ИСТОЧНИКОВ

1. Закон Республики Беларусь от 12.07.2013 N 56-З (ред. от 10.07.2015, с изм. от 17.07.2017) "Об аудиторской деятельности" - Национальный правовой Интернет-портал Республики Беларусь, 23.07.2013, 2/2054.
2. Постановление Министерства финансов Республики Беларусь от 28.06.2017 N 18 "Об утверждении национальных правил аудиторской деятельности "Аудиторское заключение по бухгалтерской (финансовой) отчетности" и признании утратившими силу некоторых постановлений Министерства финансов Республики Беларусь и отдельных структурных элементов постановлений Министерства финансов Республики Беларусь" - Национальный правовой Интернет-портал Республики Беларусь, 22.07.2017, 8/32241.
3. Сборник Международных стандартов контроля качества, аудита, обзорных проверок, прочих заданий, обеспечивающих уверенность, и заданий по оказанию сопутствующих услуг (Тома I, II и III), издание 2015 года International Auditing and Assurance Standards Board (IAASB) - опубликован International Federation of Accountants (IFAC).

## AGGREGATED ILLUSTRATIONS OF AUDITOR'S CONCLUSIONS ON ACCOUNTING REPORTING UNDER THE LAW OF THE REPUBLIC OF BELARUS, APPLICABLE FROM JANUARY 1, 2018

**Yeudakimovich A.A., ACCA DipIFR, auditor, CEO of the Union of Certified Accountants and Auditors (Belarus), Partner on audit RCM Belarus, graduate student Belarusian State Economic University**

**Abstract.** *This Handbook contains aggregated illustrations of audit reports, developed in accordance with the Law of the Republic of Belarus "On Auditing". Examples of elements of audit reports are practice-oriented and are intended for use by experts in conducting audits of Belarusian financial statements in accordance with the Resolution of the Ministry of Finance of the Republic of Belarus dated June 28, 2017 No. 18 "On approval of national rules for auditing activities" Auditor's opinion on accounting (financial) statements " beginning from January 1, 2018.*

**Keywords:** *Reporting, Accounting, International Financial Reporting Standards.*