**Введение**

Тема международных стандартов в настоящее время актуальна для всех стран мира и, особенно для России, где стандарты аудиторской деятельности до сих пор находятся в процессе разработки и вызывают немало споров, как в профессиональной среде, так и на ypовне государственных органов.

Необходимость унификации методики аудиторских проверок признается большинством специалистов в области аудита и бухгалтерского учета, что объясняется целым рядом объективных причин. Во-первых, на эволюцию стандартов аудита в немалой степени влияет развитие стандартов бухгалтерского и финансового учета. Выработка общепризнанных требований и принципов учета приводит к большему единообразию отчетности, откуда вытекает возможность применения общих подходов к аудиту. Кроме того, в условиях динамичного развития фондового рынка крупнейшие компании, чьи акции котируются на бирже, сталкиваются с необходимостью создания универсальных принципов учета и отчетности, с тем, чтобы отчетность была понятна заинтересованным пользователям в любой стране мира.

Во-вторых, развитию общепризнанных стандартов способствует рост монополизма в сфере аудита и консультационных услуг. B настоящее время наибольшая доля рынка в этой сфере принадлежит не более чем десяти крупнейшим компаниям и ассоциациям. И это число продолжает сокращаться и связи со слияниями некоторых ведущих аудиторско-консалтинговых фирм. Лидеры в области оказания аудиторских услуг - в основном ТНК - применяют единые стандарты во всех своих филиалах, конечно, с учетом требований законодательства и специфики страны, где эти филиалы функционируют.

B-третьих, стандарты аудита ограничивают саму возможность проведения некачественного аудита, поскольку, следуя им, аудитор должен выполнить хотя бы минимальный необходимый набор аудиторских процедур, и его работу впоследствии можно будет проверить, изучив его рабочие документы.

Кроме того, немалый вклад в разработку стандартов аудита вносят международные организации и национальные ассоциации аудиторов: Международная ассоциация бухгалтеров, МБРР, Американский институт присяжных бухгалтеров, национальные союзы профессиональных аудиторских организаций.

Проблема применения международных стандартов в России особенно актуальна в связи с тем, что рынок аудиторских услуг в нашей стране находится в процессе становления, a разработка стандартов в этой области началась недавно и далека от завершения.

**Понятие стандарта аудита**

Одним из основных путей совершенствования отечественного аудита является стандартизация аудиторской деятельности. Основополагающее место при решении этой задачи отведено международным стандартам аудита.

Еще в 1948 году члены Американского института присяжных бухгалтеров одобрили и приняли десять положений под названием «Общепринятые стандарты аудиторской деятельности». С тех пор данные положения существенно не менялись и лежат в основе стандартов, разработанных Комитетом по международной аудиторской практике.

В России был выбран путь создания национальных стандартов на основе международного опыта. При этом, «разработка стандартов аудиторской деятельности в России основывается на предположении, что каждый их них должен определять какую-то часть или сторону аудиторской деятельности, быть кратким и лаконичным, но содержать достаточно полное описание требований к регулированию объекта стандартизации.

Аудиторские стандарты – это документы, формулирующие единые базовые требования, общие подходы к проведению аудита. Стандарты определяют нормативные требования к качеству и надежности аудита, масштабу аудиторской проверки, недочеты, вопросы методологии, базовые принципы, которыми должны руководствоваться аудиторы.

Соблюдение аудиторских стандартов позволяет обеспечить определенный уровень гарантии качественных результатов аудиторской проверки. Аудитор имеет право отступить от данных норм в случаях, когда это необходимо для более эффективного достижения целей аудита.

Значение стандартов:

1. обеспечивают высокое качество аудиторской проверки.
2. содействуют внедрению в аудиторскую практику новых научных достижений.
3. помогают пользователям понять процесс аудита.
4. повышают общественный имидж профессии аудита.
5. устраняют излишний контроль со стороны государства.
6. помогают аудиторам вести переговоры с клиентом.
7. обеспечивают связь отдельных элементов аудиторского процесса.

Стандарты являются основанием для доказательства в суде, качества проведения аудита и определения меры ответственности аудиторов. На базе аудиторских стандартов формируются учебные программы для подготовки аудиторов, а также единые требования для проведения экзаменов на право заниматься аудиторской деятельностью.

Аудиторские стандарты должны удовлетворять изменениям экономических условий, поэтому они подлежат периодическому пересмотру.

Разработкой и внедрением международных стандартов аудита занимается Международная федерация бухгалтеров (МФБ). В настоящее время IFAC объединяет 159 членов из 118 стран, в том числе и России. Россия в МФБ представлена Институтом профессиональных бухгалтеров РФ. Применять международные стандарты аудита в качестве национальных могут только страны, являющиеся членами Международной федерации бухгалтеров.

В октябре 2000 года вышел в свет первый официальный перевод Международных стандартов аудита на русский язык. Однако использовать его в качестве российских регламентирующих документов не имело успеха, в основном из-за сложности дословного перевода текста нормативных документов с английского языка на русский. В 2001 году было выпущено второе издание перевода международных стандартов аудита, на основе которого происходит постепенная замена первоначальных вариантов отечественных стандартов, новыми. Российские стандарты аудита представляют собой изложение международных стандартов доступным для российских специалистов языком и в форме, привычной для лиц, которым такие нормативные документы предназначены.

Основная задача Международной федерации бухгалтеров заключается во всемирном развитии и усилении позиций бухгалтерской профессии. Для работы над осуществлением этой задачи МФБ создан Совет МФБ, который, в свою очередь, основал Комитет по международной аудиторской практике (КМАП).

**Международные стандарты аудита, их классификация и порядок разработки**

В настоящее время для регулирования аудиторской деятельности широко применяются как международные, так и национальные стандарты аудиторской деятельности.

Аудиторские стандарты включают в себя четыре основных вида:

1. Общие стандарты аудита (свод профессиональных требований относительно квалификации аудитора, независимости точки зрения)
2. Рабочие стандарты аудита (положения о необходимости планирования работы аудитора, изучения и оценки систем бухгалтерского учета и средств внутреннего контроля, получения доказательств)
3. Стандарты отчетности (предусматривается указание на то, какая именно бухгалтерская отчетность проверялась при аудите, разграничение функций между аудитором и администрацией, порядок составления и представления заключения)
4. Специфические стандарты, используемые для аудита в отдельных областях деятельности.

Разработкой профессиональных требований к аудиту на международном уровне занимается Международная федерация бухгалтеров, созданная в 1977 г. В рамках Международный комитет по аудиторской практике, действующий на правах постоянного автономного комитета, издает международные стандарты по аудиту, которые преследуют двоякую цель: способствовать развитию профессии аудитора в тех странах, в которых уровень профессионализма аудиторов ниже общемирового, и унифицировать по мере возможности отношение к аудиту в международном масштабе.

В МФБ действует определенная методика разработки Международных

стандартов и положений. Заключается она в следующем:

1. Совет МФБ отбирает определенные темы для подробного изучения;

2. Создаются специальные подкомитеты, которые изучают исходную информацию и готовят проекты для рассмотрения Советом.

3. В случае утверждения Совет передает проект на рассмотрение всех членов МФБ, а также международным организациям, не являющимся членами МФБ, но заинтересованным в принятии стандартов;

4. Полученные комментарии и предложения рассматриваются в Совете, который вносит в проекте обходимые коррективы и изменения;

5. Новая редакция утверждается и издается в виде международного стандарта или положения о международной аудиторской практике, которые вступают в силу с указанной в них даты.

В Австралии, Бразилии, Индии и Голландии и других странах международные стандарты используются в качестве базы для разработки собственных стандартов, а в странах, в которых решено не разрабатывать собственные стандарты (Кипр, Малайзия, Нигерия, Фиджи, Шри-Ланка и др.), международные стандарты могут полностью использоваться в качестве национальных.

В наиболее развитых странах, имеющих свои специфические национальные стандарты аудита (Канада, Великобритания, Ирландия, США), международные стандарты просто принимаются к сведению профессиональными организациями.

Помимо общих аудиторских стандартов существуют и специальные стандарты и нормы, регулирующие этапы и сферы аудиторской деятельности, — стандарты и нормы прогнозов и планов, стандарты этики и т.д.

Структура МСА является единой. Она включает в себя:

-введение, где отражается цель стандарта и задачи, стоящие перед аудитором, а также даются определения важнейших используемых терминов;

-разделы, излагающие суть стандарта;

-приложения (для некоторых стандартов).

Международные стандарты аудита в настоящее время включают 46 стандартов. Они структурированы и сгруппированы по следующим темам:

1. Стандарты по вводным положениям (ISА 100–199) выполняют функцию по определению общих условий МСА или рамок аудиторской деятельности (рамочная концепция). Они определяют логику развития МСА, являются основой для разработки новых стандартов, содержат список терминов, общие указания, как по аудиторской деятельности, так и по другим услугам, связанным с аудитом.
2. Стандарты, распределяющие обязанности в рамках аудиторской деятельности (ISА 200–299), определяют условия заказа на аудит, примерное содержание договора на выполнение аудиторских услуг, а также условия, при которых аудиторский риск (риск положительного аудиторского заключения вопреки существенным ошибкам в отчетности) должен быть снижен до приемлемого минимума.
3. Стандарты по планированию аудиторской деятельности (ISА 300–399) требуют, что при планировании аудиторской проверки следует четко определить круг проверяемых вопросов, состав сотрудников, которые будут участвовать в проверке (имеется ли достаточное количество сотрудников, достаточно ли они компетентны в вопросах, связанных с заказом), необходимость привлечения внешних экспертов, специалистов других аудиторских фирм
4. Стандарты по использованию результатов внутреннего контроля (ISА 400–499) исходят из принципа необходимости оценки в рамках внешнего контроля эффективности внутреннего контроля. В ходе планирования аудиторской проверки обязательно следует изучить общее отношение, осведомленность и практические действия руководства предприятия по отношению к системе внутреннего контроля.
5. Стандарты, определяющие аудиторские доказательства (ISА 500–599), устанавливают, что аудитор должен получить достаточное количество соответствующих доказательств, позволяющих сделать обоснованное аудиторское заключение, при этом для получения аудиторских доказательств могут использоваться также внешние данные, подтверждающие те или иные элементы проверки. В этих стандартах приведены примеры процедур проверки.
6. Стандарты, предусматривающие работу аудитора с информацией третьих лиц (ISА 600–699), регулируют вопросы использования информации других аудиторов, взаимодействие со службой внутреннего аудита, использования работы экспертов.
7. Стандарты, посвященные итоговым аудиторским заключениям и отчетности (ISА 700–799), устанавливают, что заключения могут быть безусловно положительными, условно положительными и отрицательными. МСА также предусматривают возможность отказа от составления аудиторского заключения.
8. Стандарты, регулирующие специальные вопросы (ISА 800–899), определяют вопросы проверки информации, ориентированной на будущее (финансовой информации, служащей основой для прогнозирования возможных событий в будущем).
9. Стандарты, регулирующие сопутствующие аудиту услуги (18А 900–999).
10. Стандарты, дополняющие положения по вопросам международной практики аудита (IАРS 1000–1100).

В предисловии к МСА отмечается, что их следует применять только к существенным аспектам, что свидетельствует о возможности использования национальных нормативных актов, регулирующих аудит финансовой или иной информации в каждой отдельной стране. В этой связи целесообразно разрабатывать национальные стандарты аудита и сопутствующих услуг для более полного учета особенностей национальных систем законодательства, налогообложения, бухгалтерского учета и других аспектов финансово-хозяйственной деятельности организаций и предприятий.

Федеральные правила (стандарты) базируются на международных стандартах аудита.

Правила (стандарты) аудиторской деятельности — это, как отмечается в законе об аудиторской деятельности в Российской Федерации, единые требования к порядку осуществления аудиторской деятельности, оформлению и оценке качества аудита и сопутствующих ему услуг, а также к порядку подготовки аудиторов и оценке их квалификации.

Правила (стандарты) аудиторской деятельности подразделяются на:

* федеральные правила (стандарты) аудиторской деятельности;
* внутренние правила (стандарты) аудиторской деятельности, действующие в профессиональных аудиторских объединениях, а также правила (стандарты) аудиторских организаций (фирм) и индивидуальных аудиторов.

Федеральные правила (стандарты) аудиторской деятельности являются обязательными для аудиторских организаций, индивидуальных аудиторов, а также для аудируемых лиц, за исключением положений, в отношении которых указано, что они имеют рекомендательный характер.

Различаются не только подходы к аудиту, но и содержание аудиторских стандартов. Сравнение международных стандартов аудита и российских необходимо для:

• понимания существенных аспектов порядка проведения аудита и формирования профессионального мнения аудитора о достоверности финансовой отчетности;

• формулирования предложений по совершенствованию действующего российского законодательства по аудиту.

На основе действующих международных стандартов аудита разработан ряд отечественных аналогов. В целом стандарты можно подразделить на несколько групп: 1) российские правила (стандарты), имеющие аналоги среди международных стандартов аудита; 2) российские правила (стандарты), имеющие существенные отличия от международных стандартов аудита; 3) российские правила (стандарты), не имеющие аналогов в системе международных стандартов аудита; 4) международные стандарты, не имеющие аналогов в системе российских стандартов аудита. Значительная часть российских стандартов аудита тождественна или в существенных аспектах близка к международным стандартам аудита. Имеющиеся расхождения обусловлены:

1) различиями в подходах к аудиту;

2) формальными различиями - стиль и оформление документов, подробности изложения; практические примеры и т.п.;

3) реформой международных стандартов аудита.

Тринадцать документов из числа международных стандартов аудита и положений о международной аудиторской практике в настоящее время не имеют российских аналогов. Это связано с тем, что российские регламентирующие документы еще находятся в стадии разработки, и подготовка всего пакета стандартов еще не завершена.

**Комментарии к федеральному стандарту №6** **"Аудиторское заключение по финансовой (бухгалтерской) отчетности"**

Единые требования к форме и содержанию аудиторского заключения, которое составляется по итогам проведенного аудита финансовой (бухгалтерской) отчетности, установлены правилом (стандартом) аудиторской деятельности (далее - ПСАД) № 6 "Аудиторское заключение по финансовой (бухгалтерской) отчетности".

Аудиторское заключение является официальным документом, предназначенным для пользователей финансовой (бухгалтерской) отчетности аудируемых лиц, содержащим выраженное в установленной форме мнение аудиторской организации или индивидуального аудитора о достоверности во всех существенных отношениях этой отчетности и соответствии порядка ведения аудируемым лицом бухгалтерского учета законодательству Российской Федерации. Согласно стандарту № 6 аудиторское заключение должно быть составлено на русском языке и не содержать никаких исправлений, стоимостные показатели должны быть выражены в валюте Российской Федерации (рубли).

**4. Сравнительная характеристика федерального (правила) стандарта № 6 и МСА 700R**

С 31 декабря 2006 г. вступила в действие новая версия Международного стандарта аудита 700 (МСА 700) - МСА 700R "Независимый аудиторский отчет по проверке полного комплекта финансовой отчетности общего назначения".

Этот Стандарт содержит ряд принципиальных отличий от МСА 700 и соответствующего ему ПСАД N 6. Различия вызваны рядом внесенных положений, отражающих изменения МСА в связи с вводом в действие новых и пересмотром действующих стандартов в период 2004 - 2006 гг.

Стандарт МСА 700R, в отличие от МСА 700 и ПСАД N 6, посвящен исключительно формированию безоговорочно положительного аудиторского заключения. Все вопросы, связанные с модификацией аудиторского заключения, вынесены в новый Стандарт МСА 701 " Модификации заключения независимого аудитора", в котором содержатся положения по внесению модификаций в заключение в соответствии с результатами аудиторской проверки, а именно для выражения аудитором мнения с оговоркой или отрицательного мнения и для отказа от выражения мнения.

Поскольку требования ПСАД N 6 в отношении правил формирования и формы аудиторского заключения практически полностью соответствовали требованиям МСА 700, далее рассмотрим различия этих требований.

Наиболее существенные требования, сформулированные в МСА 700R, относятся к следующим элементам аудиторского заключения:

- названию;

- содержанию вводной части;

- формулированию ответственности руководства аудируемого лица и аудитора;

- указанию на применяемые стандарты и соблюдению этических принципов;

- описанию аудиторской проверки;

- датированию.

В соответствии с п. 17 МСА 700R к элементам аудиторского заключения относятся: наименование; адресат; вводный параграф; ответственность руководства за представленную финансовую отчетность; ответственность аудитора; мнение аудитора; прочая ответственность по подготовке отчетов; подпись аудитора; дата аудиторского заключения (отчета); адрес аудитора.

Данный перечень, по сути, отличается от требований п. 4 ПСАД N 6 к составу аудиторского заключения только требованием о включении (в случае применимости) указания на прочую ответственность аудитора по подготовке заключений. Под прочей ответственностью в соответствии с п. п. 46 - 48 МСА 700R понимается следующее: на аудитора может возлагаться дополнительная ответственность помимо выражения мнения по финансовой отчетности. Так, может потребоваться заключение по определенным вопросам, которые в ходе аудита оказались в фокусе внимания аудитора, в частности выражение мнения об адекватности учетных записей или эффективности системы внутреннего контроля аудируемого лица.

***Таблица сравнения международного стандарта аудита 700R и федерального правила стандарта № 6 «Аудиторское заключение по финансовой (бухгалтерской) отчетности»***

Таблица 1

|  |  |  |
| --- | --- | --- |
| **МСА 700R (п. 18)** | | **ПСАД N 6 (п. 5)** |
| ***Название аудиторского заключения*** | | |
| Аудиторский отчет должен иметь название с четким указанием того, что это отчет независимого аудитора | | Аудиторское заключение должно иметь наименование "Аудиторское заключение по финансовой (бухгалтерской) отчетности" для того, чтобы отличить аудиторское заключение от заключений, составленных другими лицами, например должностными лицами аудируемого лица, советом директоров. |
| **МСА 700R (п. 22)** | | **ПСАД N 6 (п. 7)** |
| ***Вводная часть*** | | |
| В вводном параграфе аудиторского отчета должны содержаться наименование субъекта, финансовая отчетность которого была проаудирована, и указание на проаудированную финансовую отчетность.  В водном параграфе должны также присутствовать название каждого финансового отчета, входящего в полный комплект финансовой отчетности ссылка на обзор учетной политики и прочих пояснительных записок; и указание даты и отчетного периода, за который представляется финансовая отчетность | Аудиторское заключение должно содержать перечень проверенной финансовой (бухгалтерской)отчетности аудируемого лица с оказанием отчетного периода и ее состава | |
| **МСА 700R (п. п. 28, 32)** | **ПСАД N 6 (п. 8)** | |
| ***Ответственность руководства и ответственность аудитора*** | | |
| В аудиторском отчете должно содержаться указание на то, что ответственность за подготовку и справедливое представление финансовой отчетности, в соответствии с применяемыми основными принципами формирования финансовой отчетности, лежит на руководстве субъекта и что эта ответственность подразумевает: разработку, внедрение и реализацию системы внутреннего контроля, отвечающей потребностям подготовки и справедливого представления финансовой отчетности, не содержащей в себе никаких существенных искажений вне зависимости от возможных причин их появления мошенничества либо ошибки; выбор и применение надлежащей учетной политики; и разработку оценочных значений, соответствующих конкретным условиям. | | Аудиторское заключение должно включать заявление о том, что ответственность за ведение бухгалтерского учета, подготовку и представление финансовой (бухгалтерской) отчетности возложена на аудируемое лицо, и заявление о том, что ответственность аудитора заключается только в выражении на основании проведенного аудита мнения о достоверности этой финансовой (бухгалтерской) отчетности во всех существенных отношениях и соответствии порядка ведения бухгалтерского учета законодательству Российской Федерации. |
| **МСА 700R (п. 34)** | | **ПСАД N 6 (п. п. 10, 11)** |
| ***Указание на применяемые стандарты***  ***и соблюдение этических принципов*** | | |
| Аудиторский отчет должен одержать указание на то, что аудиторская проверка была проведена в соответствии с Международными стандартами аудита. Также в нем должно быть пояснение того, что согласно этим Стандартам аудитор обязан соблюдать этические требования и что цель планирования и проведения аудиторской проверки заключается в получении достаточной степени уверенности относительно наличия либо отсутствия существенных искажений в финансовой отчетности | | Аудиторское заключение должно описывать объем аудита с указанием, что аудит был проведен в соответствии с федеральными законами, федеральными правилами (стандартами) аудиторской деятельности, внутренними правилами (стандартами) аудиторской деятельности, действующими в профессиональных аудиторских объединениях,членом которых является аудитор, либо в соответствии с иными документами |
| **МСА 700R (п. 37)** | | **ПСАД N 6 (п. 12)** |
| ***Описание аудиторской проверки*** | | |
| Аудиторский отчет должен описывать аудиторскую проверку следующим образом: в ходе проверки были проведены процедуры сбора аудиторских доказательств по суммам и раскрытиям, данным в финансовой отчетности; процедуры отбирались на основании аудиторского суждения, включающего оценку риска существенного искажения финансовой отчетности, возникающего в результате мошенничества либо ошибки. При оценке риска аудитором рассматривается действие системы внутреннего контроля при подготовке и объективном представлении финансовой отчетности с целью разработки аудиторских процедур, соответствующих конкретным условиям проверки, но не с целью выражения мнения относительно эффективности работы самой системы внутреннего контроля субъекта. Если аудитор обязан выразить мнение и по эффективности системы внутреннего контроля в связи с аудитом финансовой отчетности, тогда он опускает часть фразы о том, что изучение системы внутреннего контроля субъекта проводилось не с целью выражения мнения по эффективности работы самой системы внутреннего контроля; и также в ходе аудита была проведена оценка правомерности используемой учетной политики, обоснованности оценочных значений, сделанных руководством, и общего представления финансовой отчетности | | В аудиторском заключении должно быть указано, что аудит проводился на выборочной основе и включал в себя: изучение на основе тестирования доказательств, подтверждающих числовые показатели и раскрытие в финансовой (бухгалтерской) отчетности информации о финансово-хозяйственной деятельности аудируемого лица; оценку формы соблюдения принципов и правил бухгалтерского учета, применяемых при подготовке финансовой (бухгалтерской) отчетности; рассмотрение основных оценочных показателей, полученных руководством аудируемого лица при подготовке финансовой (бухгалтерской) отчетности; - оценку представления финансовой (бухгалтерской) отчетности |
| **МСА 700R (п. 52)** | | **ПСАД N 6 (п. п. 20, 21)** |
| ***Датирование аудиторского заключения*** | | |
| Аудитор должен датировать отчет по финансовой отчетности не ранее числа, когда аудитором были получены надлежащие аудиторские доказательства, достаточные для вынесения мнения по финансовой отчетности. Аудиторские доказательства являются достаточными и надлежащими, если в них содержится свидетельство того, что был подготовлен полный комплект финансовой отчетности субъекта, ответственность за предоставление которого была взята на себя соответствующими уполномоченными лицами | | Аудитор должен датировать аудиторское заключение числом, когда был завершен аудит, так как данное обстоятельство предоставляет пользователю основания полагать, что аудитору чел влияние, которое оказали на финансовую (бухгалтерскую) отчетность и аудиторское заключение события и операции, известные аудитору и возникшие до этой даты |
| Поскольку аудитор должен составить аудиторское заключение о финансовой (бухгалтерской) отчетности, подготовленной и представленной руководством аудируемого лица, аудитор не должен указывать в заключении дату, предшествующую дате подписания или утверждения финансовой (бухгалтерской) отчетности руководством аудируемого лица |
| **МСА 700R (п. п. 39, 40)** | | **ПСАД N 6 (п. п. 24, 25)** |
| ***Выражение мнения*** | | |
| Безоговорочно положительное мнение выдается, если аудитор приходит к выводу, что финансовая отчетность дает достоверный и справедливый взгляд либо справедливое представление во всех существенных отношениях в соответствии с установленными основными принципами формирования финансовой отчетности | | Безоговорочно положительное мнение должно быть выражено тогда, когда аудитор приходит к заключению о том, что финансовая (бухгалтерская) отчетность дает достоверное представление о финансовом положении и результатах финансово-хозяйственной деятельности аудируемого лица всоответствии с установленными принципами и методами ведения бухгалтерского учета и подготовки финансовой (бухгалтерской) отчетности в Российской Федерации. |
| При выражении безоговорочно положительного мнения параграф, содержащий аудиторское мнение, должен указывать, что, по мнению аудитора, финансовая отчетность дает достоверный и справедливый взгляд либо справедливо представляет во всех существенных отношениях положение дел в соответствии с установленными основными принципам формирования финансовой отчетности (если только в законодательном либо нормативном акте не предписана другая формулировка выражения аудиторского мнения, которую и надлежит использовать в подобном случае) | | Пример заключения: "По нашему мнению, финансовая (бухгалтерская) отчетность организации "YYY" отражает достоверно во всех существенных отношениях финансовое положение на 31 декабря 20(XX) г. и результаты ее финансово-хозяйственной деятельности за период с 1 января по 31 декабря20(ХХ) г. включительно в соответствии с требованиями законодательства Российской Федерации в части подготовки финансовой (бухгалтерской) отчетности (и (или) указать документы, определяющие требования, предъявляемые к порядку подготовки финансовой (бухгалтерской) отчетности)" |

МСА (ISA) 701 "Модификации заключения независимого аудитора"

Аудиторское заключение считается модифицированным в следующих ситуациях:

1) если существуют факторы, не оказывающие влияния на мнение аудитора (поясняющий параграф);

2) если существуют факторы, оказывающие влияние на мнение аудитора (мнение с оговорками, отказ от выражения мнения, отрицательное мнение).

Единообразие формы и содержания каждого вида модифицированного заключения будет способствовать пониманию пользователями таких заключений.

*Факторы, не оказывающие влияния на мнение аудитора*

В определенных обстоятельствах аудиторское заключение может быть модифицировано за счет включения поясняющего параграфа с объяснением фактора, влияющего на финансовую отчетность, который более подробно рассмотрен в примечаниях в финансовой отчетности. Включение такого поясняющего параграфа не влияет на мнение аудитора. Этот параграф включается после параграфа, содержащего мнение аудитора, но перед разделом, описывающим другие дополнительные обязанности аудитора по подготовке заключения. В нем делается ссылка на то, что этот фактор не является основанием для выражения мнения с оговоркой.

Аудитор должен модифицировать аудиторское заключение за счет включения параграфа, указывающего на существенный фактор, имеющий отношение к допущению о непрерывности деятельности предприятия. Аудитор должен рассмотреть возможность модифицирования аудиторского заключения посредством включения параграфа в случае значительной неопределенности, устранение которой зависит от будущих событий и которая может оказать влияние на финансовую отчетность.

*Факторы, оказывающие влияние на мнение аудитора*

К ним относятся следующие обстоятельства:

1) ограничение объема работы аудитора;

2) несогласие с руководством относительно допустимости выбранной учетной политики, метода ее применения или достаточности сведений, раскрываемых в финансовой отчетности.

Аудитор может не иметь возможности выразить безоговорочно положительное мнение, если существует одно из указанных обстоятельств, которые, по мнению аудитора, оказывают или могут оказать существенное влияние на финансовую отчетность.

Обстоятельства, описанные в первом случае, могут привести к выражению мнения с оговоркой или отказу от выражения мнения. Во втором - к выражению мнения с оговоркой или отрицательного мнения.

Мнение с оговоркой выражается в случае, если аудитор приходит к выводу о том, что невозможно выразить безоговорочно положительное мнение, однако степень несогласия с руководством или ограничение объема не настолько существенны и глубоки, чтобы выразить отрицательное мнение или отказаться от выражения мнения. Мнение с оговоркой должно содержать выражение "за исключением влияния событий" и ссылку на события, к которым относится оговорка.

Отказ от выражения мнения имеет место в тех случаях, когда ограничение объема настолько существенно и глубоко, что аудитор не может получить достаточные надлежащие аудиторские доказательства и, следовательно, выразить мнение о финансовой отчетности.

Отрицательное мнение выражается тогда, когда влияние какого-либо несогласия с руководством настолько существенно и глубоко, что, по мнению аудитора, недостаточно модифицировать заключение, чтобы раскрыть вводящий в заблуждение или неполный характер финансовой отчетности.

Если аудитор выражает мнение, отличное от безоговорочно положительного, он должен четко описать все существенные причины этого в заключении и, если возможно, дать количественное описание возможного влияния на финансовую отчетность. Обычно эта информация излагается в отдельном параграфе, предшествующем выражению мнения или отказу от выражения мнения, и может включать ссылку на более подробную информацию в примечаниях к финансовой отчетности.

*Случаи выражения мнения,*

*отличного от безоговорочно положительного*

Существуют два обстоятельства, которые могут привести к выражению мнения, отличного от безоговорочно положительного.

1. Ограничение объема. Ограничение объема работы аудитора может устанавливаться руководством организации (например, условия договоренности об аудите предусматривают, что аудитор не будет выполнять аудиторские процедуры, которые он считает необходимыми). Тем не менее, если ограничение, предусмотренное условиями договоренности, таково, что аудитор считает необходимым отказаться от выражения мнения, он обычно не соглашается выполнять такое ограниченное задание, если только это не требуется по закону. Кроме того, аудитор не соглашается на проведение аудиторской проверки, если ограничение нарушает установленные законодательством обязанности аудитора.

Ограничение объема может быть следствием обстоятельств (например, срок проведения аудиторских работ таков, что аудитор не в состоянии наблюдать за процессом инвентаризации товарно-материальных запасов). Ограничение объема также имеет место, если, по мнению аудитора, учетная документация предприятия не соответствует требованиям или если аудитор не может осуществить аудиторские процедуры, которые считает необходимыми. В этом случае аудитор пытается выполнить возможные альтернативные процедуры, чтобы получить достаточные надлежащие доказательства, подтверждающие безоговорочно положительное мнение.

Если ограничение объема работы аудитора требует выражения мнения с оговоркой или отказа от выражения мнения, аудиторское заключение должно включать описание ограничения и возможных корректировок финансовой отчетности, которые могли бы оказаться необходимыми, если бы не существовало данного ограничения.

2. Несогласие с руководством. Аудитор может не согласиться с руководством по таким вопросам, как допустимость выбранной учетной политики, метод ее применения или достаточность информации, раскрытой в финансовой отчетности. Если такое несогласие является существенным для финансовой отчетности, аудитор должен выразить мнение с оговоркой или отрицательное мнение.

Международные стандарты аудиторской деятельности получают все большее и большее распространение в России.

В настоящее время усилия регулирующих органов направлены на то, чтобы закончить формирование нормативной базы российского аудита и привести ее в соответствие с международными стандартами

**Список используемой литературы**

1. Федеральный закон от 30.12.2008 № 307-ФЗ «Об аудиторской деятельности».
2. Федеральные правила (стандарты) аудиторской деятельности утверждены ПП РФ от 23 сентября 2002 г. №696)
3. Международные стандарты аудита, Жарылгасова Б.Т. уч.пособие, 2007.
4. Аудиторские ведомости, 2008 № 12
5. Система Консультант плюс, Гарант.