

**ФЕДЕРАЛЬНОЕ АГЕНТСТВО ПО ОБРАЗОВАНИЮ РФ  
ИНСТИТУТ СОЦИАЛЬНЫХ И ГУМАНИТАРНЫХ ЗНАНИЙ  
КАФЕДРА БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА, АНАЛИЗА И АУДИТА**



**0084.01.01**

**Корабельникова Л.Л.**

**МЕЖДУНАРОДНЫЕ  
СТАНДАРТЫ АУДИТА**

**УЧЕБНОЕ ПОСОБИЕ  
для студентов экономического факультета**

*2-е издание*



**УДК 339**  
**ББК 65.268**  
**К66**

Рекомендовано к изданию учебно-методическим советом  
Института социальных и гуманитарных знаний

**Рецензенты:**

**Хасанов И.Ш.** – к.э.н, доцент кафедры бухгалтерского учета, анализа и аудита Института социальных и гуманитарных знаний,

**Белоглазова Л.П.** – к.э.н, доцент кафедры финансового учета Казанского Государственного финансово-экономического института

**Корабельникова Л.Л.**

**К66** Международные стандарты аудита: Учебное пособие для студентов экономического факультета / Корабельникова Л.Л. – 2-е изд. – Казань: Изд-во «Юниверсум», 2010. – 71 с.

**ISBN 978-5-9991-0134-1**

Учебное пособие составлено в соответствии с требованиями Государственного образовательного стандарта высшего профессионального образования по специальности 080109 «Бухгалтерский учет, анализ и аудит». Дисциплина входит в блок специальных дисциплин и является обязательной для изучения.

Предназначено для студентов и преподавателей экономических факультетов высших учебных заведений.

**УДК 339**  
**ББК 65.268**

© Корабельникова Л.Л., 2010  
© Институт социальных и гуманитарных знаний, 2010  
© Оформление. Издательство «Юниверсум», 2010

## СОДЕРЖАНИЕ

Введение.....	4
Объем дисциплины и виды учебной работы.....	5
Выписка из государственного образовательного стандарта высшего профессионального образования.....	6
Рабочая программа по дисциплине.....	7
Краткий курс лекций.....	11
Планы семинарских (практических) занятий.....	52
Контроль знаний студентов.....	60
Литература.....	71

## ВВЕДЕНИЕ

Международные стандарты аудита – одна из базовых дисциплин, в которой излагаются основополагающие принципы и теоретические основы международных стандартов аудита, раскрываются понятия и термины, используемые в международной практической работе аудиторских компаний.

В результате изучения данной дисциплины студент должен усвоить сущность, цели, задачи и принципы международных стандартов аудита, его место и роль в системе экономической информации и хозяйственного управления, взаимосвязь с другими научными дисциплинами (экономическими, юридическими и др.), основные термины и понятия, технику подготовки, проведения и оформления результатов аудиторской проверки.

В ходе изучения дисциплины «Международные стандарты аудита» **студенты должны знать:**

- международные организации, занимающиеся разработкой МСА;
- процесс формирования международной системы стандартизации аудита;
- структуру международных стандартов аудита;
- содержание международных стандартов аудита.

**Студенты должны уметь:**

- применять положения международных стандартов аудита при проверке отчетности;
- использовать положения международных стандартов аудита при оказании сопутствующих аудиту услуг;
- формировать рабочую документацию аудитора в соответствии с международными стандартами аудита;
- проводить аудиторские процедуры в соответствии с международными стандартами аудита.

Изучению дисциплины «Международные стандарты аудита» предшествует освоение знаний по дисциплинам «Бухгалтерский финансовый учет», «Бухгалтерская (финансовая) отчетность», «Комплексный экономический анализ», «Анализ финансовой отчетности», «Международные стандарты учета и финансовой отчетности», «Аудит».

## ОБЪЕМ ДИСЦИПЛИНЫ И ВИДЫ УЧЕБНОЙ РАБОТЫ

Вид учебной работы	Объем часов по формам обучения	
	Очная	Заочная
№№ семестров	9	10
Всего часов	40	40
Лекции	12	8
Практические и семинарские занятия	8	-
Самостоятельная работа	20	32
<b>Итоговая аттестация</b>	<b>зачет</b>	<b>зачет</b>

**ВЫПИСКА ИЗ ГОСУДАРСТВЕННОГО ОБРАЗОВАТЕЛЬНОГО  
СТАНДАРТА ВЫСШЕГО ПРОФЕССИОНАЛЬНОГО ОБРАЗОВАНИЯ  
СПЕЦИАЛЬНОСТЬ – 060500 «БУХГАЛТЕРСКИЙ УЧЕТ,  
АНАЛИЗ И АУДИТ»**

*Общепрофессиональные дисциплины  
Федеральный компонент*

**Международные стандарты аудита (ОПД.Ф.16)**

Содержание и порядок использования международных стандартов аудиторской деятельности за рубежом; соотношение международных стандартов финансовой отчетности и аудита; связь международных стандартов с национальными нормативными документами, регулирующими аудиторскую деятельность; классификация и особенность основных групп стандартов, включая стандарты получения информации о проверяемых объектах, организации аудита и оформления результатов аудиторских проверок; понятие качества аудиторских проверок, методы его обеспечения; влияние аудита на достоверность и надежность информационного обеспечения субъектов хозяйствования в рыночной экономике; соответствие состава и принципов разработки отечественных стандартов международным; особенности применения международных стандартов к подтверждающему, сопровождающему и целевому аудиту и другим видам аудиторских услуг.

## **РАБОЧАЯ ПРОГРАММА ПО ДИСЦИПЛИНЕ**

### **Тема 1. Международные стандарты аудита: их содержание, состав и порядок использования**

История возникновения и порядок разработки международных стандартов аудита и сопутствующих услуг. Статус Международных стандартов аудита (МСА) и Положений о международной аудиторской практике (ПМАП). Цели и задачи формирования международных стандартов аудита. МСА 100 «Предисловие к международным стандартам аудита и сопутствующих услуг». Внешние и внутренние факторы, влияющие на развитие стандартизации аудита на международном уровне. Порядок использования международных стандартов аудита за рубежом. Влияние аудита на достоверность и надежность информационного обеспечения субъектов хозяйствования в рыночной экономике.

Принципы построения и содержание перечня терминов и определений МСА. Требования, предъявляемые к подготовке финансовой отчетности с точки зрения ее аудита. Определение аудита и сопутствующих услуг.

Кодекс этики профессиональных бухгалтеров. Основные понятия и фундаментальные принципы Кодекса этики. Структура Кодекса этики и его применение на практике.

Структура международной системы стандартизации аудита. Характерные признаки групп международных стандартов аудита. Положения по международной аудиторской практике. Особенности стандартов получения информации о проверяемых объектах, об организации аудита и оформлении результатов аудиторских проверок.

### **Тема 2. Цели и общие принципы аудита финансовой отчетности**

Цель, объем и общие принципы аудита. Концепция достаточной (разумной) уверенности аудитора. Ответственность за подготовку и представление финансовой отчетности. МСА 200 «Цель и общие принципы аудита финансовой отчетности».

МСА 210 «Условия договоренности об аудите». Конфиденциальность, обеспечение сохранности, хранение рабочих документов и право собственности на них. МСА 230 «Документация».

Ответственность руководства экономического субъекта и аудитора в связи с вероятностью появления фактов мошенничества и ошибок. Процедуры, проводимые при наличии признаков мошенничества или ошибки. МСА 240 «Ответственность аудитора по рассмотрению мошенничества и ошибок в ходе аудита финансовой отчетности».

Ответственность руководства за соблюдение законов и нормативных актов.

### **Тема 3. Планирование аудита, аналитические процедуры и аудиторские доказательства**

Необходимость планирования работы. Общий план аудита. Программа аудита, определяющая характер, сроки и объем запланированных аудиторских процедур, необходимых для осуществления плана аудита. МСА 300 «Планирование».

Получение и применение знаний о деятельности клиента. МСА 310 «Знание бизнеса».

Понятие существенности. Взаимосвязь между существенностью и аудиторским риском. Применение понятия существенности для оценки последствий искажений финансовой отчетности. МСА 320 «Существенность в аудите».

Достаточные и уместные аудиторские доказательства. Процедуры получения аудиторских доказательств: инспектирование, наблюдение, запрос и подтверждение, подсчет, аналитические процедуры. МСА 500 «Аудиторские доказательства». МСА 501 «Аудиторские доказательства – дополнительное рассмотрение особых статей».

Аудиторские процедуры, которые аудитору необходимо получить в отношении начальных сальдо. МСА 510 «Первая аудиторская проверка – начальные сальдо».

Характер и цели аналитических процедур. Аналитические процедуры при планировании аудита. Аналитические процедуры как процедуры проверки по существу. Аналитические процедуры при проведении общего обзора на завершающей стадии аудита. Степень надежности аналитических процедур. МСА 520 «Аналитические процедуры».

Понятия аудиторской выборки, элемента выборки, генеральной совокупности, риска, связанного и не связанного с использованием выборочного метода. Риски, связанные с получением аудиторских доказательств. Отбор элементов для тестирования в целях получения аудиторских доказательств. Статистический и нестатистический подходы к выборкам. Проведение аудиторской процедуры. Анализ характера и причин ошибок. Прогнозирование ошибок. Оценка результатов выборки. МСА 530 «Аудиторская выборка и другие процедуры выборочной проверки».

Характер оценочных значений. Аудиторские процедуры в отношении проверки оценочных значений. Анализ и тестирование процедур, используемых руководством клиента. Использование независимой оценки. Обзор последующих событий. Оценка результатов аудиторских процедур. МСА 540 «Аудит оценочных значений».

События, происходящие до даты подписания аудиторского заключения. Факты, обнаруженные после даты аудиторского заключения, но до опубликования финансовой отчетности. Факты, обнаруженные после опубликования финансовой отчетности. МСА 560 «Последующие события».

Уместность допущения о непрерывности деятельности предприятия и признаки риска невыполнения такого допущения. Аудиторские выводы



и заключение. МСА 570 «Допущение о непрерывности деятельности предприятия».

Признание руководством ответственности за финансовую отчетность. Использование заявления руководства в качестве аудиторского доказательства. МСА 580 «Заявления руководства».

Понятие главного аудитора, другого аудитора, аудируемого компонента. Разделение ответственности между аудиторами. МСА 600 «Использование результатов работы другого аудитора».

Объем и цели внутреннего аудита. Взаимосвязь между внутренним аудитом и внешним аудитором. Оценка и проверка работы внутреннего аудита. МСА 610 «Рассмотрение работы внутреннего аудита».

Понятие «эксперта» для целей аудита. Определение необходимости использовать работу эксперта. Компетентность и объективность эксперта. Объем работы эксперта и ее оценка. Ссылка на эксперта в аудиторском заключении. МСА 620 «Использование работы эксперта».

#### **Тема 4. Аудиторские выводы и заключения**

Основные элементы аудиторского заключения. Типовое аудиторское заключение. Модифицированные заключения. Обстоятельства, которые могут привести к выражению мнения, отличного от безусловно-положительного. МСА 700 «Аудиторское заключение по финансовой отчетности».

Понятие соответствующих показателей и сопоставимой финансовой отчетности. МСА 710 «Сопоставления».

Понятие «прочей информации». Доступ к прочей информации и необходимость ее рассмотрения. Существенные несоответствия и существенное искажение фактов. МСА 720 «Прочая информация в документах, содержащих проверенную финансовую отчетность».

#### **Тема 5. Сопутствующие услуги**

Цель обзора финансовой отчетности. Общие принципы обзора, объем обзора. Средняя степень уверенности. Условия задания. Планирование. Работа, выполненная другими лицами. Документация. Процедуры и доказательства. Выводы и заключение. МСА 910 «Задания по обзору финансовой отчетности».

Цель задания по выполнению согласованных процедур. Общие принципы работы по выполнению согласованных процедур. Определение условия задания. Планирование. Документация. Процедуры и доказательства. Отчет. МСА 920 «Задания по выполнению согласованных процедур».

Цель задания по подготовке (компиляция) финансовой информации. Общие принципы задания по подготовке финансовой информации. Определение условий задания. Планирование. Документация. Процедуры. Отчет о выполнении задания по подготовке финансовой информации. МСА 930 «Задания по подготовке финансовой информации».

## **Тема 6. Сходства и различия российских ПСАД и МСА, регулирование аудиторской деятельности за рубежом**

Правила (стандарты) аудиторской деятельности, находящиеся в близком согласии с МСА. Правила (стандарты) аудиторской деятельности, имеющие существенные отличия от МСА; анализ причин таких различий. Правила (стандарты) аудиторской деятельности, не имеющие аналогов в системе документов МСА; причины появления таких правил (стандартов). Документы системы МСА, не имеющие пока своих аналогов среди правил (стандартов) аудиторской деятельности.

Тенденции дальнейшего развития и совершенствования МСА.

Международная теория и практика аудита как развитого института правовой экономики. Международная правовая основа аудита, основные понятия, термины, категории аудиторской деятельности.

Концепции регулирования аудиторской деятельности за рубежом.

## КРАТКИЙ КУРС ЛЕКЦИЙ

### **Тема 1. МЕЖДУНАРОДНЫЕ СТАНДАРТЫ АУДИТА: ИХ СОДЕРЖАНИЕ, СОСТАВ И ПОРЯДОК ИСПОЛЬЗОВАНИЯ**

1. Роль Международной федерации бухгалтеров (МФБ) в регулировании аудиторской деятельности.
2. Сущность международных стандартов аудита (МСА) и особенности их классификации.
3. Этика аудитора в международной практике.

#### *Литература:*

1. Международные стандарты аудита: Учебное пособие / Под ред. С.М. Бычковой. – М.: ТК Велби, Изд-во Проспект, 2008. – 432 с., С. 5-75.
2. Международные стандарты аудита: Учебное пособие / Б.Т. Жарылгасова, А.Е. Суглобов. – 4-е изд., стер. – М.: КНОРУС, 2008. – 400 с., С. 9-31.
3. Панкова С.В., Панкова Н.И. Международные стандарты аудита: учебник. – 2-е изд., перераб. и доп. – М.: Магистр, 2008. – 87 с., С. 13-48.
4. Суворова С.П., Парушина Н.В., Галкина Е.В. Международные стандарты аудита: Учебное пособие – М.: ИД «ФОРУМ»: ИНФРА-М, 2007. – 320 с., С. 5-32.

#### **1. Роль Международной федерации бухгалтеров (МФБ) в регулировании аудиторской деятельности**

Разработкой стандартов на международном уровне занимается международное профессиональное объединение аудиторов и бухгалтеров – Международная федерация бухгалтеров (МФБ) – International Federation of Accountants (IFAC), которая создана 7 октября 1977 года с целью координации на мировом уровне деятельности профессиональных организаций в области учета, финансовой отчетности и аудита. МФБ объединяет профессиональные организации многих стран мира, членами которых являются юридические лица – аудиторские, бухгалтерские и консалтинговые организации, а также физические лица – аудиторы, главные бухгалтера, консультанты.

Основные направления деятельности МФБ:

- разработка, продвижение и поддержание высокого качества мировых профессиональных стандартов и Кодекса этики МФБ;
- активная поддержка конвергенции профессиональных стандартов (по аудиту, обеспечению уверенности, этике, образованию и финансовой отчетности);
- поиск путей непрерывного совершенствования качества аудита и финансового менеджмента.

МФБ стремится создать глобальную систему стандартов, в которую входят:

- Кодекс этики профессиональных бухгалтеров МФБ;
- МСА;
- Международные стандарты образования;
- Международные аудиторские стандарты государственного сектора.

Россия в МФБ представлена:

- некоммерческое партнерство «Институт Профессиональных бухгалтеров и аудиторов России» – полноправный член федерации с 2001 года;
- общественная организация «Российская Коллегия Аудиторов» – ассоциированный член с 2000 года.

Совет МФБ основал Совет по международным стандартам аудита и уверенности МФБ – СМСАУ (International Auditing and Assurance Standards Board – IAASB). СМСАУ занимается независимой разработкой и опубликованием:

- Международных стандартов аудита, которые устанавливают требования по проведению аудита финансовой отчетности;
- Международных стандартов заданий по обзорным проверкам, которые устанавливают порядок проведения обзора финансовой отчетности;
- Международных стандартов по заданиям, обеспечивающим уверенность, которые устанавливают требования в отношении выполнения заданий, обеспечивающих уверенность, отличных от аудита или обзора отчетной финансовой информации;
- Международных стандартов по контролю качества, которые устанавливают стандарты и предоставляют рекомендации по разработке системы контроля качества на аудиторских фирмах;
- Международных стандартов по сопутствующим услугам, которые устанавливают требования в отношении порядка предоставления сопутствующих аудиту услуг.

Для предоставления практической помощи аудиторам в соблюдении стандартов и обеспечении надлежащей аудиторской практики Совет выпускает Положения о международной аудиторской практике.

## **2. Сущность международных стандартов аудита (МСА) и особенности их классификации**

Аудиторские стандарты формируют единые базовые нормативные требования к качеству и надежности аудита, которые обеспечивают определенный уровень гарантии результатов проверки. Стандарты определяют общий подход к проведению аудита, масштаб аудиторской проверки, виды отчетов аудиторов, вопросы методологии, базовые принципы, которым должны следовать все представители этой профессии, независимо от условий, в которых проводится аудит.

Значение стандартов:

- они обеспечивают приемлемое качество аудиторских услуг;

- способствуют внедрению в аудиторскую практику новых научных достижений;
- помогают пользователям понять процесс аудиторской проверки;
- повышают престиж профессии;
- облегчают аудиторам ведение переговоров с клиентами;
- обеспечивают взаимосвязь отдельных элементов аудиторского процесса.

Статус МСА определяется назначением, содержанием и порядком их применения.

Разработка международных стандартов и положений аудита осуществляется по следующим направлениям:

1. Аудит и обзорные проверки отчетной финансовой информации.

- Международные стандарты аудита (ISAs 100-999).
- Положения по международной практике аудита (IAPSs 1000-1100).
- Международные стандарты для заданий по обзорным проверкам (ISREs 2000-2699).
- Положения по международной практике для заданий по обзорным проверкам (IREPSs 2700-2999), не разработаны.

2. Задания, обеспечивающие уверенность, отличные от аудита или обзорных проверок отчетной финансовой информации.

- Международные стандарты по заданиям, обеспечивающим уверенность (ISAEs 3000-3699). Данные стандарты делятся на две группы:
  - \* стандарты, применимые ко всем заданиям, обеспечивающим уверенность (3000-3399);
  - \* стандарты по специальным заданиям (3400-3699).
- Положения по международной практике выполнения заданий, обеспечивающих уверенность (IAEPSs 3700-3999), не разработаны.

3. Сопутствующие услуги.

- Международные стандарты по сопутствующим услугам (ISRSs 4000-4699).
- Положения по международной практике оказания сопутствующих услуг (ISRPSs 4700-4999), не разработаны.

Таким образом, выделяют четыре группы стандартов и четыре группы практических положений по применению этих стандартов:

- Международные стандарты аудита (ISAs) – МСА;
- Международные стандарты заданий по обзорным проверкам (ISREs);
- Международные стандарты по заданиям, обеспечивающим уверенность (ISAEs);
- Международные стандарты по сопутствующим услугам (ISRSs), они обозначаются как Стандарты по аудиторским заданиям.

Все стандарты построены по единому принципу и включают в себя:

- введение (формулируются цель и задачи стандарта, даются определения терминов, применяемых в стандарте);
- параграфы, излагающие положения стандарта;
- практические приложения (для некоторых стандартов).

Международные стандарты по аудиторским заданиям делятся на пять групп:

1 группа – Международные стандарты по контролю качества (МСКК). Цель их разработки – установление требований в отношении обеспечения качества профессиональных услуг аудиторскими фирмами.

2 группа – МСА 100-999, в них входит 7 подгрупп аудиторских стандартов. Они устанавливают требования в отношении порядка проведения аудита финансовой отчетности.

3 группа – Международные стандарты для заданий по обзорным проверкам (2000-2699). Они предназначены для применения при проведении обзора отчетной и промежуточной финансовой информации.

4 группа – Международные стандарты по заданиям, обеспечивающим уверенность (3000-3699). Раскрывают порядок выполнения заданий по обеспечению уверенности, а также заданий по проверке прогнозной финансовой информации.

5 группа – Международные стандарты по сопутствующим услугам (4000-4699). Раскрывают цели, принципы, процедуры и порядок составления отчетности, которые следует соблюдать при выполнении аудитором заданий по проведению согласованных процедур и заданий по подготовке финансовой информации.

В отдельную группу выделены Положения по международной практике оказания сопутствующих услуг (ПМПСУ).

### **3. Этика аудитора в международной практике**

Этические принципы аудита разрабатываются МФБ, профессиональными объединениями, организациями аудиторов. Основой этики аудита является Кодекс этики профессиональных бухгалтеров, который принят в 1996 году и создан для профессиональных бухгалтеров, т.е. бухгалтеров, аудиторов, финансовых аналитиков. Непосредственно содержание Кодекса предваряет аннотация, включающая определения, введение, общественные интересы, цели, фундаментальные принципы.

Основные этические принципы, которыми аудиторы должны руководствоваться при проведении проверки:

– Аудитор должен быть прямолинеен, честен, объективен и не поддаваться возможному давлению со стороны кого бы то ни было, т.е. полностью быть независимым. Аудитор не должен проявлять предвзятого отношения или пытаться исказить объективную реальность.

– Аудитор должен соблюдать правило конфиденциальности информации, предоставляемой клиентом. Аудитор не имеет право раскрывать третьей стороне информацию, полученную в ходе проверки, без особого разрешения клиента или если на то нет специальных законодательных требований.

– Аудитор должен обладать необходимым уровнем компетентности, знаний, опыта. Аудитор не должен давать согласие на проведение аудита, если у него есть сомнения в достаточности уровня своей компетентности.

– Аудитор должен обеспечить соответствие своей работы техническим и профессиональным стандартам, а также и нормативам бухгалтерского учета и аудита. Кроме того, аудитор обязан внимательно и умело следовать инструкциям клиентов.

– Аудитор должен отказаться от оказания профессиональных услуг, если имеются объективные сомнения в их независимости от организации клиента и ее должностных лиц.

– Аудитор при оказании услуг по вопросам налогообложения имеет право отстаивать позицию клиента при условиях соблюдения требований законодательства и не в ущерб профессиональной объективности и порядочности.

– Аудитор не должен заниматься деятельностью, несовместимой с работой аудитора, например, одновременно принимать участие в каком-либо бизнесе или другой деятельности, которые наносят ущерб порядочности, объективности и деловой репутации профессии.

– Аудитор при отношениях с другими аудиторами должен соблюдать лояльность, доброжелательность и поддерживать деловые отношения, профессионально подходить к расхождениям во мнениях.

– Аудитор при предоставлении публичной информации и рекламы должен исключить всякую возможность обмана или введения в заблуждения либо создания необоснованных ожиданий и уверенности потенциальных клиентов. Информация должна быть честной, прямой, выдержанной и не содержать сравнений.

## **Тема 2. ЦЕЛИ И ОБЩИЕ ПРИНЦИПЫ АУДИТА ФИНАНСОВОЙ ОТЧЕТНОСТИ**

1. Цель, объем и общие принципы аудита.
2. Условия договоренности о проведении аудита.
3. Ответственность аудитора по рассмотрению мошенничества и ошибок.

### *Литература:*

1. Международные стандарты аудита: Учебное пособие / Под ред. С.М. Бычковой. – М.: ТК Велби, Изд-во Проспект, 2008. – 432 с., С. 118-142.
2. Международные стандарты аудита: Учебное пособие / Б.Т. Жарылгасова, А.Е. Суглобов. – 4-е изд., стер. – М.: КНОРУС, 2008. – 400 с., С. 32-82.
3. Панкова С.В., Панкова Н.И. Международные стандарты аудита: Учебник. – 2-е изд., перераб. и доп. – М.: Магистр, 2008. – 87 с., С. 50-63.
4. Суворова С.П., Парушина Н.В., Галкина Е.В. Международные стандарты аудита: Учебное пособие – М.: ИД «ФОРУМ»: ИНФРА-М, 2007. – 320 с., С. 34-57.

### **1. Цель, объем и общие принципы аудита**

Международный стандарт аудита (ISA) 200 «Цели и основные принципы аудита бухгалтерской отчетности» является ключевым стандартом, определяющим основные подходы к проведению аудита. Данный стандарт является руководством к действию при определении цели аудита и основных средств ее достижения.

В соответствии с данным стандартом целью аудита финансовой отчетности является предоставление аудитору возможности выразить мнение о достоверности финансовой отчетности, т.е. определить, составлена ли она во всех существенных отношениях в соответствии с принятыми стандартами подготовки финансовой отчетности.

Таким образом, аудитор подтверждает, что отчетность достоверна и не содержит существенных искажений, которые могли бы повлиять на мнение пользователя и на принятие им решений при использовании данной аудируемой финансовой отчетности.

Значительным фактом является повторение в данном стандарте принципов этики аудитора при выполнении им профессиональных обязанностей: независимость, порядочность, объективность, профессиональная компетентность и должная тщательность, профессиональное поведение и соблюдение принципов стандартов в профессиональной деятельности, в частности, принципов международных стандартов аудита.

Важным является также требование профессионального скептицизма при проведении аудиторской проверки, допускающее, что при составлении отчетности могут быть пропущены существенные искажения. Данные сомнения должны быть опровергнуты только достаточным количеством доказательств, на основании которых аудитор формирует свое



мнение, основанное на разумной уверенности. Разумная уверенность базируется на результатах аудита, а также на профессиональном суждении аудитора. Результаты аудита основаны на аудиторских доказательствах, которые аудитор обязан получить при проведении аудита в соответствии с используемыми им МСА. Необходимое количество доказательств определяет объем аудита в соответствии с международными стандартами аудита.

Объем аудита должен определяться также на основании разумной уверенности аудитора, что данная отчетность не содержит существенных искажений.

Принципиальными являются присущие аудиту ограничения, влияющие на возможность обнаружения существенных ошибок, в частности, на ограничения, присущие системам бухгалтерского учета и внутреннего контроля, например, на наличие сговора, предоставление аудитором руководством заведомо ложной информации или непредоставление руководством необходимой информации, например, информации о связанных сторонах. Риски подобных ограничений регулируются МСА (ISA) 580 «Заявления руководства». Аудитор обязан при выражении своего мнения использовать также ту официальную информацию, которую ему предоставило руководство организации.

Кроме того, существуют также другие обстоятельства, связанные с рисками.

Ответственность за подготовку и предоставление финансовой отчетности несет руководство организации. Проведенный аудит не освобождает руководство от ответственности. Аудитор несет ответственность за формулирование и выражение мнения о финансовой отчетности.

Международный стандарт аудита (ISA) 200 «Цели и основные принципы аудита бухгалтерской отчетности» применяется совместно с МСА (ISA) 120 «Основные принципы международных стандартов аудита», который дает определение аудита, а также сопутствующих услуг, предоставляемых аудиторами своим клиентам. В данном стандарте имеется разграничение по степени достигнутой убежденности, а, следовательно, и уровням уверенности в зависимости от аудита и вида услуг, которые оказывают аудиторы. Определенная степень убежденности зависит от процедур, выполняемых аудиторами. Например, при аудите налоговые риски оцениваются в зависимости от их существенности. Аудитор должен проверить в пределах существенности начисление и уплату налогов. Аудитор не проводит налоговый аудит в рамках аудита по МСА.

В стандарте отмечена возможность выражения мнения аудитором только на основе достаточности аудиторских доказательств и выполнения всех требуемых аудиторских процедур в соответствии с международными стандартами аудита. Аудитор имеет право высказывать профессиональные суждения, базируясь на полученных доказательствах.

В том случае, если аудитор не может подтвердить финансовую отчетность, он может выдать модифицированное аудиторское заключение.

Ограничение аудита может возникнуть вследствие:

- фундаментальных ошибок, заложенных в программу или бизнес-процессы;
- выборочного тестирования при аудите;
- необходимости проведения аудита в разумное время и по разумной стоимости.

Стандарт подчеркивает ответственность руководства не только за составление и представление финансовой отчетности, но и за организацию системы внутреннего контроля, позволяющую выявить и предотвратить возможность недобросовестных действий и появления существенных ошибок, и предоставление достоверной и полной информации аудиторам.

Стандарт предписывает аудиторам выражать мнение, основываясь на разумной уверенности, которая базируется на допустимом минимальном аудиторском риске.

Поэтому необходимо при планировании и проведении аудита, исходя из разумного скептицизма, определить существенность для обнаружения ошибок, которые могли бы повлиять на мнение пользователя отчетности, собрать необходимые аудиторские доказательства, минимизирующие аудиторские риски, и на основе полученных доказательств сформировать аудиторское мнение.

В стандарте указано, что возможный пропуск ошибок и недобросовестных действий может быть следствием внутренних ограничений аудита, возникших из-за ряда причин при определении следующих факторов:

- материальности;
- аудиторского риска;
- необходимости и достаточности аудиторских доказательств;
- профессионального суждения;
- профессионального скептицизма;
- внутренних ограничений.

В данном стандарте даны определения ключевых показателей.

Финансовая отчетность – подготовленные и предоставленные руководством все формы финансовой отчетности, составленные в соответствии с требованиями стандартов, а также все необходимые формы отчетности и пояснительных записок, которые требует законодательство.

Например, формы отчетности акционерных обществ будут существенно отличаться от форм паевых фондов или пенсионных фондов.

Также определяется как структурированная в соответствии со стандартами финансовая информация, полученная в результате событий, произошедших в прошлом за определенный период времени.

Аудиторские доказательства – необходимая информация, полученная аудитором для формирования и выражения мнения.

Аудиторский риск – допустимый риск пропуска или необнаружения ошибок при проведении аудита, которые могут быть допущены при аудите.

Риск необнаружения – риск пропуска ошибок при проведении всех необходимых процедур, которые необходимы для минимизации аудиторского риска.

Финансовая информация, полученная в результате событий или хозяйственных операций, произошедших в прошлом, – информация, выраженная в финансовых терминах, относящаяся к одной организации, полученная из регистров бухгалтерского учета или раскрывающая определенные экономические события, условия или обстоятельства.

Ошибка – разница между суммой, классификацией, представлением или раскрытием в предоставленной руководством финансовой отчетности и теми показателями, которые должны быть представлены в соответствии со стандартами и требованиями законодательства.

Ошибки, которые возникли в результате недобросовестных действий или ошибок исполнителей, являются следствием:

- небрежности при сборе и обработке информации, на основании которой составляется финансовая отчетность;
- пропуска суммы или раскрытия;
- ошибки в вычислениях;
- ошибочного профессионального суждения руководства или ошибочных положений в учетной политике.

При выдаче положительного аудиторского заключения в отчетности необходимо учесть все поправки аудитора, на основании чего аудитор выражает свое мнение во всех существенных отношениях.

Разумная уверенность – высокая вероятность уверенности, но не абсолютная уверенность.

Риск существенной ошибки – риск того, что финансовая отчетность может быть существенно искажена.

Риск может быть как внутренний, так и контрольный. Главное, что существующая система внутреннего контроля не позволяет предотвратить ошибки, вызванные данными рисками.

В стандарте представлены и обобщены требования к проведению аудита:

- требования соблюдения этики аудитора, в частности, независимость аудитора;
- профессиональный скептицизм (консерватизм);
- достаточность аудиторских доказательств;
- проведение аудита в соответствии с требованиями стандартов международного аудита.

Новый стандарт применяется при аудите финансовой отчетности за год, который начинается с 15 декабря 2008 года. Стандарт существенно расширил основные принципы аудита, что приведет к существенным изменениям в других стандартах.

## 2. Условия договоренности о проведении аудита

Специальный стандарт 210 «Условия договоренности об аудите» включает следующие параграфы: введение, письмо-обязательство о проведении аудита, повторные аудиторские проверки, понятие изменений в договоренности и приложение (пример письма-обязательства о проведении аудита). Стандарт регулирует вопросы согласования с клиентом условий проведения аудита, которые отражаются документально в письме-обязательстве и в другой форме договора. Письмо-обязательство составляется как при аудите финансовой отчетности, так и при сопутствующих аудиту услугах. Структура письма-обязательства:

- цель аудита финансовой отчетности;
- ответственность руководства за финансовую отчетность;
- объем аудита (ссылки на действующее законодательство, положения, нормы профессиональных организаций, соблюдаемые аудитором);
- формы отчетов (иной способ сообщения результатов договоренности);
- риск необнаружения существенных искажений в бухгалтерском учете и внутреннем контроле;
- требования свободного доступа ко всем бухгалтерским записям, документации и другой информации, запрашиваемой в процессе проведения аудита.

Кроме того, письмо-обязательство может содержать:

- мероприятия, связанные с планированием аудита;
- обязательства клиента о предоставлении письменных заявлений, связанных с аудитом;
- перечень дополнительных писем или отчетов, которые аудитор предполагает составить для клиента;
- основу исчисления гонорара, а также любые соглашения по поводу выставления счетов;
- договоренность о привлечении других аудиторов и экспертов;
- договоренность о привлечении внутренних аудиторов;
- порядок координирования работ с предшествующим аудитором в случае, если аудитор впервые работает с данным клиентом;
- любое ограничение ответственности аудитора там, где это возможно;
- ссылки на любые дополнительные соглашения между аудитором и клиентом.

В случае повторной аудиторской проверки деятельности клиента аудиторской фирме разрешается не составлять новое письмо-обязательство, однако, новое письмо-обязательство необходимо составлять при наличии следующих факторов и ситуаций:

- любой признак, указывающий на неправильное понимание клиентом цели и объема аудита;
- любые пересмотренные или особые условия договоренности;
- недавнее изменение в составе высшего руководства, совета директоров или в структуре собственности;

– значительное изменение характера или масштабов деятельности клиента;

– требования законодательства.

Международный стандарт аудита ISA 230 «Документирование аудита» и Международный стандарт по контролю качества ISQC 1 предъявляют требования к документированию аудита.

Стандарт 230 включает следующие разделы: введение, форма и содержание рабочих документов, конфиденциальность, обеспечение сохранности, хранение рабочих документов и право собственности на них. Стандарт устанавливает общие требования к ведению документации в процессе аудита финансовой отчетности.

Документация – это материалы (рабочие документы), составляемые аудитором и для аудитора или получаемые и хранимые аудитором в связи с проведением аудита. Рабочие документы могут быть представлены в виде данных, зафиксированных на бумаге, фотопленке, в электронном виде или в другой форме хранения информации.

Рабочие документы используются:

– при планировании и проведении аудита;

– при осуществлении надзора и проверки аудиторской работы;

– для фиксации аудиторских доказательств, получаемых в результате аудиторской работы, выполняемой с целью подтверждения мнения аудитора.

На форму и содержание рабочих документов оказывают влияние:

– характер задания;

– форма аудиторского заключения;

– характер, масштаб и сложность бизнеса клиента;

– характер и состояние внутреннего контроля субъекта;

– необходимость при определенных обстоятельствах направлять работу ассистентов аудитора, осуществлять надзор и проверять такую работу;

– конкретные метод и приемы, применяемые в процессе проведения аудита.

К обязательным элементам рабочих документов относятся:

1 – информация, полученная в результате рассмотрения деятельности предприятия и его среды, включая внутренний контроль. Данная информация включает:

– информацию, касающуюся юридической и организационной структуры объекта;

– выдержки или копии важных юридических документов, соглашений и протоколов;

– информацию об отрасли, экономической и правовой среде, в которой субъект осуществляет свою деятельность;

– выдержки из руководства по внутреннему контролю предприятия.

2 – документы, подтверждающие процесс планирования аудита;

3 – доказательства, подтверждающие факт анализа аудитором работы службы внутреннего аудита и сделанные на их основе выводы;

4 – информация о проведенном анализе операций и сальдо счетов;

5 – информация о проведенном анализе существенных коэффициентов и тенденций;

6 – информация о выявлении и оценке рисков существенного искажения на уровне финансовой отчетности и предпосылок, лежащих в основе финансовой отчетности;

7 – записи о характере, сроках и объемах выполненных аудиторских процедур исходя из оцененного уровня риска и предпосылок финансовой отчетности, а также из результатов таких процедур;

8 – доказательства того, что работа ассистентов была выполнена под соответствующим надзором и была проведена старшим аудитором;

9 – указания на то, кто и когда выполнял аудиторские процедуры;

10 – подробную информацию об аудиторских процедурах в отношении компонентов, финансовая отчетность которых была проверена другим аудитором;

11 – копии сообщений, направленных другим аудиторам и третьим лицам, и полученных от них;

12 – копии писем или протоколы встреч по вопросам аудита, доведенные до сведения руководства или лиц, отвечающих за управление, или вопросам, которые были обсуждены с этими лицами, включая условия договоренности о задании и существенные недостатки внутреннего контроля;

13 – письма-заявления, полученные от клиента;

14 – выводы, сделанные аудитором по важным аспектам аудита, включая то, каким образом исключения и необычные обстоятельства, раскрытые аудитором в ходе выполнения аудиторских процедур, разрешались или трактовались, если таковые имели место;

15 – копии финансовой отчетности и аудиторского заключения.

Содержание рабочих документов является конфиденциальным. Аудитор должен обеспечить сохранность рабочих документов, а также их хранение в течение определенного времени в соответствии с правовыми и профессиональными требованиями. Право собственности на рабочие документы принадлежит аудитору.

### **3. Ответственность аудитора по рассмотрению мошенничества и ошибок**

Обязанности и поведение аудитора по рассмотрению случая мошенничества в процессе аудита финансовой отчетности регулирует МСА 240 «Ответственность аудитора по рассмотрению мошенничества и ошибок в ходе аудита финансовой отчетности».

При планировании и выполнении аудита, для того чтобы снизить аудиторский риск до приемлемо низкого уровня, аудитор должен рассмотреть риск существенного искажения финансовой отчетности. Искажения финансовой отчетности могут являться следствием мошенничества или ошибок. Ошибка отличается от мошенничества отсутствием умысла, который лежит в основе действия и влечет за собой искажение финансовой отчетности.

Ошибки – это неумышленные искажения, допущенные в финансовой отчетности. К ним относятся:

– ошибки при сборе или обработке данных, на основании которых составлялась финансовая отчетность;

– неправильные оценочные значения, являющиеся результатом неверного учета или неверной интерпретации фактов;

– ошибки в применении принципов бухгалтерского учета, относящихся к измерению, классификации, представлению или раскрытию.

Мошенничество – это преднамеренное действие, совершенное одним или несколькими лицами из числа руководства, лиц, осуществляющих управление, служащих или третьих лиц с помощью обмана для извлечения незаконных или несправедливых выгод. Аудитор рассматривает только те факты мошенничества, которые являются причиной возникновения существенных искажений финансовой отчетности. Выделяют два типа преднамеренных искажений:

– искажения, возникающие в процессе недобросовестного составления финансовой отчетности;

– искажения, возникающие в результате незаконного присвоения активов.

### **Тема 3. ПЛАНИРОВАНИЕ АУДИТА, АНАЛИТИЧЕСКИЕ ПРОЦЕДУРЫ И АУДИТОРСКИЕ ДОКАЗАТЕЛЬСТВА**

1. Планирование аудита финансовой отчетности.
2. Существенность в аудите.
3. Аналитические процедуры.
4. Аудиторские доказательства.

#### *Литература:*

1. Международные стандарты аудита: Учебное пособие / Под ред. С.М. Бычковой. – М.: ТК Велби, Изд-во Проспект, 2008. – 432 с., С. 150-286.
2. Международные стандарты аудита: Учебное пособие / Б.Т. Жарылгасова, А.Е. Суглобов. – 4-е изд., стер. – М.: КНОРУС, 2008. – 400 с., С. 84-238.
3. Панкова С.В., Панкова Н.И. Международные стандарты аудита: Учебник. – 2-е изд., перераб. и доп. – М.: Магистр, 2008. – 87 с., С. 63-164.
4. Суворова С.П., Парушина Н.В., Галкина Е.В. Международные стандарты аудита: Учебное пособие – М.: ИД «ФОРУМ»: ИНФРА-М, 2007. – 320 с., С. 60-134.

#### **1. Планирование аудита финансовой отчетности**

Стандарт 300 «Планирование» включает следующие параграфы: введение, планирование аудита, общий план аудита, программа аудита, изменения в общем плане и программе аудита. Стандарт регулирует вопросы планирования аудита финансовой отчетности.

Планирование аудита означает разработку общей стратегии и детального подхода к ожидаемому характеру, срокам и масштабу аудиторской проверки. Аудиторская проверка должна быть проведена эффективно и своевременно. Планирование аудиторской проверки позволяет:

- обозначить наиболее важные области аудита;
- эффективно распределить объем работ среди аудиторов;
- определить размеры субъекта, сложность аудиторской проверки;
- приобрести знания о бизнесе клиента;
- обозначить существенные события, операции, влияющие на финансовую отчетность.

Форма и содержание общего плана аудита может меняться в зависимости от размеров бизнеса экономического субъекта, сложности аудиторской проверки, конкретных методик и технологий, применяемых в процессе аудита. Программа аудита включает характер, сроки и объем запланированных аудиторских процедур, задачи по каждой области аудита, бюджет времени на проверку каждого участка аудита, т.е. программа аудита – это набор инструкций для аудиторов, и их ассистентов, а также средство контроля за надлежащим качеством выполнения аудита. В процессе подготовки плана и программы необходимо принимать во внимание оценку риска организации учета, оценку риска системы контроля, требуемый уровень уверенности в достоверности финансовой отчетности, результаты тестирования систем учета и контроля.

Процесс планирования осуществляется непрерывно на протяжении всего срока выполнения аудиторской проверки с учетом меняющихся обстоятельств или неожиданных результатов, полученных в ходе выполнения аудиторских процедур.

## **2. Существенность в аудите**

Стандарт 320 «Существенность в аудите» включает следующие разделы: введение, существенность, взаимосвязь между существенностью и аудиторским риском, оценка последствий искажений. Стандарт устанавливает требования, касающиеся существенности, ее оценки и взаимосвязи с аудиторским риском.

Информация считается существенной, если ее пропуск или искажение могут повлиять на экономические решения пользователей, принятые на основе финансовой отчетности. Существенность зависит от размера статьи или ошибок, оцениваемых в конкретных условиях их пропуска или искажения.

Аудитор планирует и осуществляет аудиторскую проверку для того, чтобы получить достаточную степень уверенности в том, что финансовая отчетность во всех существенных аспектах соответствует установленному порядку подготовки финансовой отчетности.

Оценка существенности является предметом профессионального суждения. Существенность в аудите имеет качественную и количественную стороны. При разработке плана аудита устанавливается приемлемый уровень существенности с целью выявления существенных, с количественной точки зрения, искажений. Помимо количественной оценки искажений аудитор



рассматривает и принимает во внимание их характер (качество искажений). Примерами качественных искажений являются недостаточное или несоответствующее описание учетной политики, когда существует вероятность того, что пользователь финансовой отчетности будет введен в заблуждение таким описанием, а также непредоставление информации о нарушении нормативных требований, когда существует вероятность того, что последующее наложение нормативных ограничений в существенной степени снизит операционные возможности.

Аудитору необходимо рассмотреть возможность искажения в отношении сравнительно небольших сумм, которые в совокупности могут оказать существенное влияние на финансовую отчетность.

Существенность оценивается как на уровне финансовой отчетности в целом, так и в отношении классов операций, сальдо счетов и раскрываемых сведений. На существенность могут оказывать влияние такие факторы, как законодательные и нормативные требования, а также факторы, имеющие отношение к классам операций, сальдо счетов и раскрываемым сведениям, а также взаимосвязям между ними. В результате этого можно получить различные уровни существенности в зависимости от рассматриваемого аспекта финансовой отчетности.

Существенность следует оценивать при:

- определении характера, сроков и объема аудиторских процедур;
- оценке последствий искажений.

Оценка существенности и аудиторского риска после обобщения результатов проверки может отличаться от первоначально запланированных показателей при разработке общего плана аудита. Между существенностью и аудиторским риском существует обратная зависимость. Аудиторская оценка существенности позволяет аудитору определять, какие статьи отчетности исследовать, использовать ли выборку и какие процедуры применять, чтобы свести аудиторский риск до приемлемо низкого уровня.

При оценке последствий искажений аудитору необходимо установить, является ли существенной совокупность выявленных и неисправленных искажений. Совокупность неисправленных искажений включает:

- конкретные искажения, выявленные аудитором, включая и чистый эффект неисправленных искажений, установленных в предшествующую аудиторскую проверку;
- искажения, которые не могут быть конкретно определены, т.е. прогнозируемую ошибку.

Если аудитор признает выявленные искажения существенными, ему необходимо снизить аудиторский риск. Для этого он может:

- расширить круг аудиторских процедур, для того чтобы выяснить реальную величину искажений (она может оказаться меньше прогнозируемой величины);
- предложить руководству организации-клиента внести исправления в финансовую отчетность.

При отказе руководства клиента о внесении изменений в отчетность аудитор рассматривает вопрос о соответствующей модификации аудиторского заключения в соответствии с МСА 700 «Аудиторское заключение по финансовой отчетности».

Аудиторский риск означает, что аудитор выразит несоответствующее аудиторское мнение в случаях, когда в финансовой отчетности содержатся существенные искажения. Аудиторский риск включает следующие компоненты:

- необъемлемый риск;
- риск системы контроля;
- риск необнаружения.

Неотъемлемый риск представляет собой подверженность сальдо счета или класса операций искажениям, которые могут быть существенными по отдельности или в совокупности с искажениями других сальдо счетов или классов операций при условии отсутствия соответствующих средств внутреннего контроля.

Неотъемлемый риск оценивается при разработке программы аудита на уровне финансовой отчетности. При его оценке формируются суждения о следующих факторах:

Неотъемлемый риск	
Факторы	Содержание факторов
На уровне финансовой отчетности	Честность руководства
	Опыт и знания руководства
	Необычное давление на руководство
	Характер бизнеса
На уровне сальдо счета или класса операций	Счета финансовой отчетности
	Сложность основных операций
	Субъективность оценки сальдо счетов
	Подверженность активов потерям
	Специфика операций

Риск системы контроля – это риск того что искажения сальдо счета или класса операций, которые могут быть существенными по отдельности или в совокупности с искажениями других сальдо счетов или классов операций, не будут предотвращены, выявлены или своевременно исправлены с помощью систем бухгалтерского учета и внутреннего контроля.

Риск системы контроля позволяет оценить эффективность системы бухгалтерского учета и внутреннего контроля экономического субъекта. Этот вид риска оценивается аудитором как высокий в том случае, когда:

- системы бухгалтерского учета и внутреннего контроля субъекта не являются эффективными;
- оценка эффективности систем бухгалтерского учета и внутреннего контроля субъекта не является целесообразной.

Риск системы контроля оценивается с использованием таких методов как описание, вопросники, проверочные списки и блок-схемы, тестирование.

Оценка системы внутреннего контроля и аудиторского риска позволяет определить виды искажений в финансовой отчетности, учитывать факторы, которые влияют на риск появления существенных искажений, разрабатывать соответствующие аудиторские процедуры.

Риск необнаружения состоит в том, что аудиторские процедуры проверки по существу не позволяют обнаружить искажение сальдо счетов или класса операций, которое может быть существенным по отдельности или в совокупности с искажениями других сальдо счетов или классов операций.

Риск необнаружения связан с аудиторскими процедурами проверки по существу. При определении характера, сроков объема процедур проверки по существу, необходимых для снижения аудиторского риска до приемлемо низкого уровня, аудитор должен учитывать оцененные уровни неотъемлемого риска и риска систем контроля. В этой связи аудитор рассматривает:

- характер процедур проверки по существу, например, проведение тестов, ориентированных на независимые стороны за пределами субъекта, а не на сторону или документацию внутри него, либо проведение в дополнение к аналитическим процедурам детальных тестов, направленных на решение какой-либо конкретной цели аудита;

- сроки проведения процедур проверки по существу, например, проведение данных процедур в конце отчетного периода в более ранний срок;

- объем процедур проверки по существу, например использование большого объема выборки.

### **3. Аналитические процедуры**

Порядок применения аналитических процедур в ходе аудиторской проверки регулирует МСА 520 «Аналитические процедуры».

Аналитические процедуры представляют собой оценку взаимозависимостей, существующих и выявляемых в ходе аудита как для финансовой, так и для нефинансовой информации, а также включают в себя исследование выявленных отклонений и соотношений, которые не совместимы с другой рассматриваемой информацией или сильно отклоняются от прогнозных значений. Аналитические процедуры являются эффективным инструментом для выявления существенных искажений, применение которого более экономично по сравнению с проведением детальных аудиторских тестов.

Как правило, в ходе анализа аудитор должен определить:

- применяются ли аналитические процедуры в качестве основного или единственного источника доказательств либо в качестве дополняющих доказательств наряду с применением иных аудиторских процедур;

- сочетается ли уровень надежности получаемых с помощью аналитических процедур доказательств с целями этих процедур, поскольку, если аналитические процедуры используются как основной источник

доказательств, их результаты должны предоставлять более высокий уровень уверенности, чем анализ, используемый совместно с другими процедурами.

Аналитические процедуры могут применяться на различных стадиях аудита, а именно:

- на стадии планирования – чтобы оценить риски существенного искажения финансовой отчетности и определить характер, временные рамки и объем процедур, которые будут применяться в ходе аудита в соответствии с выявленными рисками;

- на стадии проведения проверки по существу – чтобы представить аудиторские доказательства в подтверждение конкретных предпосылок составления отчетности;

- в завершающей стадии – чтобы оценить общее представление финансовой отчетности.

Аналитические процедуры включают в себя рассмотрение и сравнение финансовой информации юридического лица с некоторыми данными или рассмотрение определенного вида зависимостей, выявленных для финансовой информации. К данным, сравниваемым с отчетными, обычно относят:

- сопоставимую информацию за предшествующие периоды;

- ожидаемые результаты деятельности клиента, такие как бюджеты или планы, либо ожидания аудитора относительно их значений, например, оценка величины амортизационных отчислений;

- аналогичную отраслевую информацию, например, сравнение коэффициента, равного отношению выручки к дебиторской задолженности, со среднеотраслевым значением этого коэффициента или с его значением для других предприятий сравнимого размера в данной отрасли.

Зависимости обычно рассматриваются для выявления функциональных связей в отношении:

- элементов финансовой информации, которые, как ожидается, должны соответствовать предсказуемым отраслевым показателям (например, доля прибыли от основной деятельности в выручке (валовая маржа прибыли) у нормально работающего предприятия не должна быть существенно ниже среднеотраслевого показателя);

- финансовых и нефинансовых данных, для которых проверяется некоторое предположение о наличии зависимости (например, между числом работающих, уровнем средней оплаты труда на одного работающего и затратами на оплату рабочей силы обычно существует прямая зависимость, а именно средние затраты на оплату рабочей силы в отчетном периоде равны среднему числу работающих за период, умноженному на величину средней оплаты труда на одного работающего).

## **Аналитические процедуры на стадии планирования аудита**

В соответствии с требованиями п. 8 МСА 520 аудитор обязан применять аналитические процедуры как процедуры оценки риска при получении понимания юридического лица и его среды.

Действительно, это требование соответствует п. 7 МСА 315, в котором указывается – чтобы достичь знания юридического лица и его среды, включая его внутренний контроль, аудитор должен выполнить следующие процедуры оценки риска:

- направить запросы менеджменту компании и другим должностным лицам в структуре юридического лица;
- провести аналитические процедуры, наблюдение и обследование.

В пункте 10 МСА 315 перечислены конкретные цели проведения аналитических процедур на данной стадии аудита. Эти процедуры следует применять для определения существования необычных сделок или событий либо необычных цифр, коэффициентов и тенденций, которые могут указывать на случаи, имеющие отношение к финансовой отчетности и аудиту.

Аналитические процедуры, используемые как процедуры оценки рисков, позволяют сформировать ожидания (оценки аудитора) в отношении существования определенных взаимосвязностей. Аудитор учитывает результаты таких процедур вместе с прочей собранной информацией при определении риска существенных искажений.

Оценку рисков существенных искажений аудитор проводит исходя из этих ожиданий и основываясь на их сравнении с зафиксированными цифрами и коэффициентами, с целью выявления необычных и неожиданных результатов. Однако, поскольку на стадии планирования в аналитических процедурах используются высокоагрегированные данные, результаты таких процедур дают только первоначальное представление о том, может ли иметь место существенное искажение.

Основные аналитические процедуры на стадии планирования аудита связаны с анализом собственно финансовой отчетности клиента за рассматриваемый период. К ним относятся:

- анализ изменений с течением времени показателей бухгалтерской отчетности и относительных коэффициентов, связанных с ними;
- перекрестная проверка корреспондирующих показателей отчетности.

В ходе анализа временных изменений в показателях и коэффициентах, как правило, используется упорядоченный подход к рассмотрению отчетности, выявляются и описываются соотношения для финансовых данных и в итоге формируется полученное аудитором понимание того, какие вопросы следует изучать с точки зрения выявленных закономерностей.

Под упорядоченным подходом обычно понимается сочетание применения аудитором методов горизонтального и вертикального анализа финансовой отчетности. Например, аудитор может расположить приведенную финансовую информацию (вертикальный анализ) в традиционном формате за предыдущий год (проаудированную) и за текущий год (непроаудированную) вместе

с расчетами, показывающими изменения, происходившие от года к году (горизонтальный анализ).

Приведенная финансовая отчетность – это отчетность, абсолютные числовые значения в которой заменены процентами, показывающими долю данной статьи отчетности в итоговом показателе. Например, бухгалтерский баланс в приведенном виде отражает статьи в процентной доле от величины валовых активов, отчет о прибылях и убытках – от величины выручки за отчетный период. Используя такой подход, аудитор может выявить соотношения между составными частями финансовой отчетности, чтобы описать финансовую деятельность клиента.

Наиболее часто на стадии планирования применяются расчеты коэффициентов ликвидности, платежеспособности, рентабельности и оборачиваемости, их сравнение со значениями за предыдущий период или среднеотраслевыми значениями. В последнее время, особенно при аудите отчетности по МСФО, используются также показатели, характеризующие покрытие затрат организации за счет прибыли и порождаемых ее денежных потоков, например:

– коэффициент покрытия процентов равен отношению прибыли до уплаты налогов к затратам на выплату процентов. Чем выше данный показатель, тем больше гарантия оплаты процентных платежей за счет прибыли, т.е. собственных средств организации;

– коэффициент покрытия постоянных затрат равен прибыли до выплаты процентов, налогов, амортизационных платежей (ЕБИТДА) к постоянным денежным затратам (на выплату процентов и обслуживание иных фиксированных обязательств). Чем выше данный показатель, тем больше гарантия оплаты постоянных денежных затрат за счет денежных потоков организации (выручки и иных доходов).

Перекрестная проверка корреспондирующих показателей отчетности обычно включает в себя процедуры проверки корректности представления информации в различных разделах и видах отчетности, а также выявление проблемных участков учета, нетипичных операций, критических периодов. Следует учитывать, что в ходе такой проверки аудитору необходимо рассматривать не только бухгалтерскую отчетность аудируемого лица, но и отчетность, подаваемую в регулирующие органы (например, в налоговые органы, органы статистики, а для отчетности эмитентов ценных бумаг – отчетность в ФСФР России).

Наличие ошибок, обнаруженных в ходе перекрестных проверок, свидетельствует как минимум об общей слабости клиента в области контроля подготовки финансовой отчетности, а выявление в ходе анализа направленного характера искажений может указывать на риск в отношении недобросовестного подхода к составлению финансовой отчетности.

После того как необходимые взаимосвязи и нарушения выявлены и описаны, аудитору следует оценить, насколько данные результаты соотносятся с целями конкретной проверки. Такая оценка связана

с выражением профессионального суждения, что во многом зависит от финансовой и бухгалтерской квалификации аудитора, его опыта и понимания деятельности клиента.

### **Аналитические процедуры в ходе проверки по существу**

Использование аналитических процедур при проведении проверок по существу регламентируется не только требованиями МСА 520. В первую очередь, здесь важны требования МСА 330. Данный стандарт рассматривает в числе прочего, в каких случаях аудитор обязан проводить проверку по существу и из каких процедур она состоит.

Поскольку аудитор определяет оценку риска на основе своего профессионального суждения и она не может быть достаточно точной с точки зрения полноты выявления всех рисков существенных искажений в отношении рассматриваемого раздела учета, аудитор должен в обязательном порядке спланировать и выполнить для всех существенных операций, сальдо счета и раскрытий информации проверки по существу, независимо от того, выявил ли он для этих операций, сальдо счета или раскрытий какой-либо конкретный риск существенного искажения (п. 49 МСА 330).

Таким образом, хотя аудитор и может определить, что риск существенных искажений для ряда операций может быть снижен до приемлемо низкого уровня путем проверки только эффективности внутреннего контроля в отношении определенных предпосылок подготовки финансовой отчетности, но и в отношении каждой существенной операции, сальдо по счету и раскрытия, аудитор не может ограничиться такой проверкой и обязан выполнить процедуры проверки по существу.

Процедуры проверки по существу согласно п. 50 МСА 330 включают в себя подтверждение статей финансовой отчетности записями бухгалтерского учета и рассмотрение существенных операций и корректировок, проведенных за период составления финансовой отчетности. Проверка может быть проведена с использованием как аналитических процедур, так и детальных тестов. Аудитор планирует и проводит эти процедуры или тесты при проверке той или иной предпосылки отчетности в соответствии с выявленными на стадии планирования рисками.

В соответствии с п. 51 МСА 330 аудитор, который определит, что оцененный риск существенного искажения на уровне предпосылок подготовки финансовой отчетности является важным (или значимым – *sufficient*), должен в отношении этого риска применять разработанные для него процедуры проверки по существу.

Если проверку значимого риска аудитор определит как проверку по существу, то проводить ее аудитор должен или путем детального тестирования, или используя сочетание детальных тестов и аналитических процедур проверки по существу (п. 52 МСА 330).

В соответствии с МСА 315 определение отнесения риска к категории значимых – это дело профессионального суждения аудитора. При формировании суждения рекомендуется учитывать следующее:

- является ли риск риском мошенничества;
- связан ли риск с недавними существенными изменениями экономической ситуации или изменениями порядка ведения бухгалтерского учета;
- насколько сложны операции аудируемого лица;
- имеет ли риск отношение к существенным операциям с аффилированными лицами;
- какова степень субъективности при формировании финансовой информации, относящейся к риску, особенно предполагающей большой объем неопределенности;
- связан ли риск со значительными объемами операций, выходящими за рамки обычного бизнеса аудируемого лица или кажущимися необычными.

Аналитические процедуры проверки по существу, как правило, применимы к большому объему операций, результаты которых можно спрогнозировать на будущее. В общем случае аудитор, предполагающий пользоваться аналитическими процедурами, должен учитывать общее руководство (п. 71 МСА 330), используемое для определения надлежащего характера любой применяемой процедуры проверки по существу с точки зрения выявления достаточности и точности аудиторских доказательств, получаемых в результате применяемой процедуры. Эти свойства получаемых доказательств аудитор оценивает также исходя из своего профессионального суждения, которое, в свою очередь, зависит от:

- существенности потенциальных искажений в предпосылке и вероятности их проявления;
- эффективности работы системы контроля и менеджмента при определении рисков;
- опыта, полученного в результате предыдущих аудиторских проверок в отношении схожих потенциальных искажений;
- результатов аудиторских процедур, включая факты выявления мошенничества или особых ошибок;
- источника и надежности информации;
- убедительности аудиторских доказательств;
- понимания компании и ее среды, включая систему внутреннего контроля.

При планировании применения аналитических процедур в ходе проверки по существу аудитору нужно оценить уместность использования этих процедур в отношении конкретных предпосылок подготовки финансовой отчетности, надежность полученных из внешних и внутренних источников данных, на основании которых вычисляются в ходе аналитических процедур суммы и коэффициенты, приемлемую величину расхождения между ожидаемыми и фактическими данными, а также установить, являются ли ожидаемые данные достаточно точными для определения существенного искажения.

Аудитору следует учитывать уместность применения аналитических процедур, их точность, надежность используемых в них данных и приемлемое расхождение с фактическими значениями анализируемых показателей.



Аудитору также следует принимать во внимание результаты тестирования системы контроля (если оно проводилось в ходе аудита), которые показывают уровень надежности контроля подготовки информации, использованной при выполнении аналитических процедур. Если такой контроль признан эффективным, аудитор может оценить степень доверия к надежности информации как надлежащую и тем самым считать результаты аналитических процедур надежным доказательством. В качестве альтернативы аудитор может рассмотреть, была ли эта информация проаудирована в текущем или предыдущем периоде. При прочих равных условиях проаудированная информация обычно считается более надежной, чем непроаудированная.

Типичные аналитические процедуры, проводимые в ходе проверки по существу, также относятся к анализу изменений с течением времени показателей бухгалтерской отчетности.

Наиболее часто используемые процедуры состоят:

- в изучении динамики оборотов по тем или иным счетам бухгалтерского учета с целью выявления критических периодов, требующих более пристального внимания при проверке, например, проведения детального тестирования;

- в выявлении наиболее существенных субсчетов или операций, аккумулируемых на том или ином счете или в разделе отчетности, в отношении которых также стоит провести детальное тестирование;

- в сравнении фактических показателей бухгалтерской отчетности с прогнозными показателями, самостоятельно определенными аудитором.

### **Аналитические процедуры при подготовке заключительного обзора по окончанию аудита**

Аудитор обязан применять аналитические процедуры в конце или близко к окончанию аудита при выработке общего заключения о том, соответствует ли финансовая отчетность пониманию аудитором аудируемого лица.

Если в ходе выполнения этих процедур аудитор приходит к выводу, что существуют ранее незамеченные им риски существенного искажения, то может оказаться необходимым пересмотреть характер процедур, исходя из пересмотренных оценок риска для определенных видов трансакций, балансовых счетов или раскрытий и связанных с ними предпосылок подготовки финансовой отчетности.

На стадии завершения аудита аналитические процедуры играют роль окончательной проверки наличия в отчетности существенных искажений или каких-либо финансовых проблем. В связи с этим наиболее целесообразно на этом этапе провести такие аналитические процедуры, как:

- расчет чистых активов;

- выявление признаков неплатежеспособности.

Расчет чистых активов обычно проводится для того, чтобы выявить, соблюдены ли аудируемым лицом требования в отношении формирования уставного капитала. Эти требования состоят в следующем:

– если по окончании второго и каждого последующего финансового года в соответствии с годовым бухгалтерским балансом, предложенным для утверждения акционерам общества, или результатами аудиторской проверки стоимость чистых активов общества оказывается меньше его уставного капитала, общество обязано объявить об уменьшении своего уставного капитала до величины, не превышающей стоимости чистых активов;

– если по окончании второго и каждого последующего финансового года в соответствии с годовым бухгалтерским балансом, предложенным для утверждения акционерам общества, или результатами аудиторской проверки стоимость чистых активов общества оказывается меньше величины минимального уставного капитала, общество обязано принять решение о своей ликвидации.

Очевидно, что несоблюдение аудируемым лицом указанных требований может служить как основанием для сомнений в непрерывности деятельности, так и причиной ликвидации организации. Таким образом, задача аудитора – определить степень соблюдения аудируемым лицом данных требований и при необходимости – учесть выявленные факты при формировании аудиторского заключения.

Выявление признаков неплатежеспособности включает в себя, во-первых, анализ условий, способствующих наступлению неплатежеспособности аудируемого лица в силу невозможности удовлетворить требования кредиторов или исполнить обязанность по уплате обязательных платежей, и, во-вторых, применение финансового анализа и расчета коэффициентов для целей выявления признаков неплатежеспособности.

Неплатежеспособность организации наступает в случае неспособности в течение определенного в законодательстве срока удовлетворить требования кредиторов по денежным обязательствам и (или) исполнить обязанность по уплате обязательных платежей.

Соответственно, аудитору необходимо проанализировать обстоятельства, связанные с оценкой возможностей организации выполнить существующие в отношении нее требования и обязанности. Как правило, в рамках такого анализа аудитор сопоставляет наличные требования и обязательства аудируемого лица, а также сроки уплаты по ним с возможными доходами аудируемого лица и сроками их поступления.

Вопросы, связанные с применением финансового анализа и расчета коэффициентов для целей выявления признаков неплатежеспособности, рассмотрены в целом ряде нормативных документов, связанных с выявлением преднамеренного и фиктивного характера банкротства организации.

Критерий существенного ухудшения при анализе признаков преднамеренного банкротства определен как такое снижение значений двух и более коэффициентов платежеспособности за какой-либо кварталный период, при котором темп их снижения превышает средний темп снижения значений данных показателей в исследуемый период. Под таким периодом понимается суммарный период, состоящий не менее чем из двух лет,

предшествующих возбуждению производства по делу о банкротстве, а также включающий период проведения процедур банкротства.

В ходе анализа признаков фиктивного банкротства рассматривается динамика всех показателей платежеспособности, рассчитанных за исследуемый период, с точки зрения определения наличия у должника возможности удовлетворить в полном объеме требования кредиторов по денежным обязательствам и (или) об уплате обязательных платежей без существенного осложнения или прекращения хозяйственной деятельности.

Если анализ значений и динамики соответствующих коэффициентов, характеризующих платежеспособность должника, указывает на отсутствие у него возможности рассчитаться по своим обязательствам, делается вывод об отсутствии признаков фиктивного банкротства должника.

#### **4. Аудиторские доказательства**

Порядок получения аудиторских доказательств при проведении аудита финансовой отчетности регулируется МСА 500 «Аудиторские доказательства».

Аудиторские доказательства – информация, полученная аудитором в процессе формулирования выводов, на которых основывается мнение аудитора. Они включают информацию, содержащуюся в бухгалтерских записях, которые являются основой финансовой отчетности и прочей информации.

Аудиторские доказательства должны быть достаточными и уместными. Достаточность представляет собой количественную меру аудиторских доказательств. Уместность является качественной мерой аудиторских доказательств, их релевантности и достоверности в отношении подтверждения класса операций, сальдо счетов, раскрываемых сведений и связанных с ними предпосылок подготовки финансовой отчетности, а также обнаружения в них искажений. На количество необходимых аудиторских доказательств влияет риск искажения финансовой отчетности (чем выше риск, тем больше потребуется доказательств), а также качество таких доказательств (чем выше качество, тем меньше потребуется доказательств).

Надежность аудиторских доказательств зависит от источника их получения (внутреннего или внешнего), а также их характера (визуального, документального или устного) и зависит от конкретных обстоятельств, при которых они были получены.

При оценке надежности аудиторских доказательств, которые зависят от конкретных обстоятельств, исходя из следующих правил:

- аудиторские доказательства являются более надежными, если они получены из независимых внешних источников;
- аудиторские доказательства, полученные из внутренних источников, являются более надежными, если эффективны средства контроля;
- аудиторские доказательства, собранные непосредственно аудитором (в ходе наблюдения за применением средств контроля), являются более надежными, чем доказательства, полученные косвенно или путем логических выводов (запросы о применении контроля);

– аудиторские доказательства являются более надежными, если они представлены в документальной форме – в бумажном, электронном виде или на других носителях информации;

– аудиторские доказательства, представленные оригиналами документов, являются более надежными, чем доказательства, представленные фотокопиями или факсимиле.

Руководство фирмы-клиента несет ответственность за справедливое представление финансовой отчетности, которая отражала бы характер деятельности фирмы-клиента и его операций. Для того чтобы финансовая отчетность была представлена достоверно и объективно, в соответствии с применимыми принципами подготовки финансовой отчетности, руководство в явной или неявной форме формулирует предпосылки, касающиеся признания, оценки, представления и раскрытия различных элементов финансовой отчетности и связанных с ними сведениями.

Предпосылки подготовки финансовой отчетности – это заявления руководства, сделанные в явной или неявной форме и содержащиеся в финансовой отчетности. Они подразделяются на три категории:

1. Предпосылки, относящиеся к классам операций и событиям, произошедшим в течение аудируемого периода:

– возникновение – все сделки и события фирмы-клиента имели место в течение отчетного периода;

– полнота – все сделки и события, которые должны быть учтены, были учтены;

– точность (измерение) – сделки и события учитываются по соответствующей сумме;

– существование – сделки и события были отнесены к соответствующему периоду;

– классификация – сделки и события были учтены по соответствующим счетам.

2. Предпосылки, относящиеся к сальдо счетов на конец отчетного периода:

– существование – права и обязательства фирмы-клиента существуют на определенную дату;

– права и обязанности – фирма-клиент осуществляет правление и обладает всем учтенным имуществом, и отвечает по обязательствам;

– полнота – все права и обязательства учтены в полном объеме;

– стоимостная оценка и распределение – права и обязательства включены в отчетность в соответствующей сумме, а любые корректировки соответствующим образом зарегистрированы.

3. Предпосылки, относящиеся к представлению и раскрытию финансовой отчетности:

– возникновение прав и обязанностей – подлежащие раскрытию сделки и события относятся к деятельности фирмы-клиента;

– полнота – все вопросы, подлежащие раскрытию в финансовой отчетности, раскрыты соответствующим образом;

- классификация и понятность – финансовая информация соответствующим образом представлена, охарактеризована и ясно раскрыта;
- точность и стоимостная оценка – финансовая и прочая информация раскрыта по справедливой стоимости.

Аудитор получает аудиторские доказательства за счет выполнения аудиторских процедур с тем, чтобы сделать выводы, на которых основывается аудиторское мнение, с целью:

- понимания деятельности предприятия, включая систему внутреннего контроля, и условий, в которых оно работает, с целью оценки рисков существенного искажения на уровне финансовой отчетности и на уровне предпосылок подготовки финансовой отчетности (процедуры оценки риска);

- тестирование операционной эффективности средств контроля на предмет предотвращения, обнаружения и исправления существенных искажений на уровне предпосылок подготовки финансовой отчетности проводится при необходимости или по решению аудитора (тесты средств контроля);

- обнаружение существенного искажения на уровне предпосылок подготовки финансовой отчетности (процедуры проверок по существу, которые включают детальные тесты классов операций, сальдо по счетам и раскрываемых сведений, а также аналитические процедуры).

Аудиторские доказательства получают при выполнении одной или нескольких следующих процедур:

- инспектирование бухгалтерских записей или документов;
- инспектирование материальных активов;
- наблюдение;
- запрос;
- подтверждение;
- пересчет;
- повторное проведение;
- аналитические процедуры.

В процессе сбора аудиторских доказательств дополнительному рассмотрению могут подлежать следующие вопросы (МСА 501 «Аудиторские доказательства дополнительное рассмотрение особых статей»):

- присутствие аудитора при инвентаризации материально-производственных запасов;
- запрос о судебных делах и претензиях;
- стоимостная оценка и раскрытие информации о долгосрочных инвестициях;
- информация по сегментам.

Порядок использования аудитором внешних подтверждений как источника получения аудиторских доказательств регламентируется МСА 505 «Внешние подтверждения».

Порядок получения аудиторских доказательств в отношении начальных сальдо регламентируется МСА 510 «Первая проверка – начальные сальдо». Стандарт применяется, если аудит проводится впервые или если аудит

за предыдущий период проводился другим аудитором, или если аудитор выявил условные факты и обязательства, существовавшие на начало периода.

Порядок применения аналитических процедур регулируется МСА 520 «Аналитические процедуры». Аналитические процедуры – это оценка финансовой информации, сделанная в процессе изучения вероятных взаимосвязей, как финансовых, так и нефинансовых данных. Аналитические процедуры также заключаются в исследовании выявленных отклонений и взаимосвязей, не согласующихся другой значимой информацией или существенно отклоняющихся от прогнозируемых сумм.

Аналитические процедуры включают:

1. Рассмотрение финансовой информации субъекта в сравнении с:

– сопоставимой информацией за предыдущие периоды;

– ожидаемыми результатами деятельности субъекта (сметами, прогнозами), а также ожиданиями аудитора (например, износа);

– аналогичной отраслевой информацией.

2. Рассмотрение взаимосвязей:

– между элементами финансовой информации, которые предположительно должны соответствовать прогнозируемому образцу, основанному на опыте субъекта;

– между финансовой информацией и соответствующей нефинансовой информацией.

Аналитические процедуры используются при:

– планировании характера, сроков и объема прочих аудиторских процедур;

– проверке по существу, когда их применение может быть более эффективным, чем проведение детальных тестов;

– проведении общего обзора финансовой отчетности на завершающем этапе аудита.

Степень доверия аудитора к результатам аналитических процедур зависит от:

– существенности рассматриваемых статей;

– других аудиторских процедур, направленных на достижение тех же целей;

– точности, с которой могут прогнозироваться ожидаемые результаты аналитических процедур;

– оценки риска существенного искажения.

## Тема 4. АУДИТОРСКИЕ ВЫВОДЫ И ЗАКЛЮЧЕНИЯ

1. Аудиторское заключение по финансовой отчетности.
2. Сопоставимые значения.
3. Прочая информация в документах, содержащих проверенную финансовую отчетность.

### *Литература:*

1. Международные стандарты аудита: Учебное пособие / Под ред. С.М. Бычковой. – М.: ТК Велби, Изд-во Проспект, 2008. – 432 с., С. 287-309.
2. Международные стандарты аудита: Учебное пособие / Б.Т. Жарылгасова, А.Е. Суглобов. – 4-е изд., стер. – М.: КНОРУС, 2008. – 400 с., С. 239-270.
3. Панкова С.В., Панкова Н.И. Международные стандарты аудита: Учебник. – 2-е изд., перераб. и доп. – М.: Магистр, 2008. – 87 с., С. 167-183.
4. Суворова С.П., Парушина Н.В., Галкина Е.В. Международные стандарты аудита: Учебное пособие – М.: ИД «ФОРУМ»: ИНФРА-М, 2007. – 320 с., С. 142-167.

### **1. Аудиторское заключение по финансовой отчетности**

Порядок оформления и содержание аудиторского заключения, выдаваемого в результате аудиторской проверки финансовой отчетности субъекта, регламентируется МСА 700 «Аудиторское заключение по финансовой отчетности».

Аудиторское заключение должно содержать четко сформулированное в письменном виде мнение о финансовой отчетности в целом.

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.

Вводный параграф должен содержать описание проверенной финансовой отчетности субъекта и констатировать, что финансовая отчетность была проверена. Вводный параграф должен также содержать:

– название каждого отчета, входящего в полный комплект финансовой отчетности;

– ссылку на существенные аспекты учетной политики и другие пояснительные примечания;

– указания на дату и отчетный период.

В заключении также должно указываться, что ответственность за подготовку и объективное представление финансовой отчетности в соответствии с применимыми принципами финансовой отчетности лежит на руководстве субъекта. Такая ответственность заключается:

– в разработке, внедрении и поддержании внутреннего контроля, связанного с подготовкой и объективным представлением финансовой

отчетности, не содержащей существенных искажений, являющихся результатом мошенничества и ошибок;

- в выборе и применении соответствующей учетной политики;
- в определении оценочных значений, соответствующих обстоятельствам договоренности.

В аудиторском заключении должно быть указано, что обязанность аудитора заключается только в выражении его мнения о финансовой отчетности на основании проведенной им аудиторской проверки. В заключении должно содержаться:

- указание на то, что аудит был проведен в соответствии с МСА;
- пояснение о том, что в соответствии с МСА аудитором были соблюдены этические требования, и аудиторская проверка была спланирована и проведена с тем, чтобы обеспечить разумную уверенность в том, что финансовая отчетность не содержит существенных искажений.

Аудиторское заключение должно описывать аудиторскую проверку с указанием, что:

- аудиторская проверка включала выполнение процедур с целью получения аудиторских доказательств, подтверждающих суммы в финансовой отчетности, и раскрываемые в ней сведения;
- при выборе процедур аудитор полагался на свое суждение, основанное на оценке риска существенного искажения финансовой отчетности, как результата мошенничества или ошибки;
- аудиторская проверка включала оценку адекватности применения учетной политики, разумности оценочных значений, сделанных руководством, а также общего представления о финансовой отчетности.

Аудиторское заключение должно содержать подтверждение аудитора относительно того, что полученные аудиторские доказательства являются достаточными и уместными для выражения аудиторского мнения.

Существуют следующие типы аудиторских заключений:

- аудиторское заключение, содержащее безусловно-положительное мнение;
- модифицированные заключения.

Аудиторское заключение считается модифицированным в следующих ситуациях:

- если существуют факторы, не оказывающие влияние на мнение аудитора;
- если существуют факторы, оказывающие влияние на мнение аудитора, к которым относятся:
  - ограничение объема работы аудитора;
  - несогласие с руководством относительно допустимости выбранной учетной политики, метода ее применения или достаточности сведений, раскрываемых в финансовой отчетности.

Порядок оформления и содержание независимого аудиторского заключения, выдаваемого в результате аудиторской проверки полного комплекта финансовой отчетности общего назначения субъекта в случае, когда



аудитор способен выразить безоговорочно положительное мнение и нет необходимости в модификации аудиторского заключения, регламентируется МСА 700R «Заключение независимого аудитора по полному комплексу финансовой отчетности общего назначения».

Аудиторское заключение должно содержать четко сформулированное мнение о финансовой отчетности в целом.

## **2. Сопоставимые значения**

Обязанности аудитора, касающиеся сопоставлений и заключений по ним, регламентирует МСА 710 «Сопоставления».

Сопоставления – это соответствующие суммы и иные раскрываемые сведения за предшествующий отчетный финансовый период или периоды, представленные для целей сопоставления.

Аудитор должен определить, соответствуют ли сопоставления во всех существенных аспектах принципам финансовой отчетности, применимым к проверяемой финансовой отчетности.

Показатели для сопоставления могут быть следующими:

- соответствующие показатели;
- сопоставимая финансовая отчетность.

## **3. Прочая информация в документах, содержащих проверенную финансовую отчетность**

Порядок рассмотрения прочей информации, по которой аудитор не обязан составлять аудиторское заключение и которая содержится в документах, включающих финансовую отчетность, регулируется МСА 720 «Прочая информация в документах, содержащих проверенную финансовую отчетность». Данный порядок применяется как в отношении годового отчета, так и в отношении других документов.

Аудитор должен ознакомиться с прочей информацией для выявления существенных несоответствий с проверенной финансовой отчетностью.

С целью выявления существенных несоответствий между проверенной финансовой отчетностью и прочей информацией необходимо:

- получить своевременный доступ к прочей информации, содержащейся в годовом отчете, до даты составления аудиторского заключения по договоренности с руководством субъекта;
- рассмотреть прочую информацию.

Если при ознакомлении с прочей информацией аудитор выявляет существенные несоответствия, он должен определить необходимость внесения поправок в проверенную финансовую отчетность или прочую информацию. Кроме того, он может выявить явное существенное искажение фактов.

## Тема 5. СОПУТСТВУЮЩИЕ УСЛУГИ

1. Обзор финансовой отчетности.
2. Задания по выполнению согласованных процедур.
3. Задания по подготовке финансовой информации.

### *Литература:*

1. Международные стандарты аудита: Учебное пособие / Под ред. С.М. Бычковой. – М.: ТК Велби, Изд-во Проспект, 2008. – 432 с.
2. Международные стандарты аудита: Учебное пособие / Б.Т. Жарылгасова, А.Е. Суглобов. – 4-е изд., стер. – М.: КНОРУС, 2008. – 400 с.
3. Панкова С.В., Панкова Н.И. Международные стандарты аудита: Учебник. – 2-е изд., перераб. и доп. – М.: Магистр, 2008. – 87 с.
4. Суворова С.П., Парушина Н.В., Галкина Е.В. Международные стандарты аудита: Учебное пособие – М.: ИД «ФОРУМ»: ИНФРА-М, 2007. – 320 с.

### **1. Обзор финансовой отчетности**

Профессиональные обязанности аудитора при проведении обзора финансовой отчетности, формы и содержания заключения регламентируются Международным стандартом заданий по обзорным проверкам 2400 «Задания по обзору финансовой отчетности».

Целью обзора финансовой отчетности является предоставление аудитору возможности констатировать, на основании процедур обзорной проверки, что финансовая отчетность не составлена во всех существенных аспектах в соответствии с применимыми принципами подготовки финансовой отчетности (ограниченная уверенность).

Аудитор должен планировать и проводить обзор с позиции профессионального скептицизма, признавая возможность наличия обстоятельств, вызывающих существенное искажение финансовой отчетности.

При обзоре обеспечивается ограниченная степень уверенности в отношении того, что информация, являющаяся предметом обзора, не содержит существенных искажений, в результате чего аудитор может вывести отрицательное заключение. С целью выражения ограниченной уверенности в заключении по обзору аудитор должен получить достаточные и уместные доказательства путем проведения опроса и аналитических процедур, которые позволяют сделать ему необходимые выводы.

Порядок проведения обзора включает:

1. Согласование условий задания.
2. Планирование обзора.
3. Использование работы, выполненной другими лицами.
4. Документирование процесса обзора.
5. Выполнение обзорных процедур с целью получения доказательств.
6. Формирование выводов и заключения.

## **2. Задания по выполнению согласованных процедур**

Действия аудитора при выполнении согласованных процедур в отношении финансовой информации, формы и содержания отчета регламентируются Международным стандартом по сопутствующим услугам 4400 «Задания по выполнению согласованных процедур в отношении финансовой информации».

Работа по выполнению согласованных процедур может включать выполнение аудитором определенных процедур в отношении отдельных статей финансовой информации, финансового отчета или полного комплекта финансовой отчетности.

Целью работы по проведению согласованных процедур является выполнение аудитором процедур аудиторского характера, которые были согласованы между аудитором, субъектом и любым соответствующим третьим лицом, а также предоставление отчета о фактических результатах проведенных процедур.

Поскольку аудитор предоставляет отчет о фактических результатах выполнения согласованных процедур, он не выражает своего мнения по существу фактических результатов. Вместо этого пользователи отчета сами дают оценку процедурам и результатам, представленным аудитором, и делают свои собственные заключения, основываясь на работе аудитора. Отчет представляется только тем сторонам, которые дают согласие на проведение таких процедур, так как другие стороны, не знающие цели проведения этих процедур, могут неверно истолковать результаты.

При выполнении задания по проведению согласованных процедур аудитор должен следовать этическим принципам.

Порядок проведения задания по выполнению согласованных процедур:

1. Определение условий задания.
2. Планирование.
3. Документирование.
4. Выполнение аудиторских процедур и сбор доказательств.
5. Составление отчета о выполнении согласованных процедур.

## **3. Задания по подготовке финансовой информации**

Действия аудитора при выполнении задания по подготовке финансовой информации и составлению отчета по результатам такого задания регламентируются Международным стандартом по сопутствующим услугам 4410 «Задания по подготовке финансовой информации».

Задание по подготовке финансовой информации обычно включает подготовку финансовой отчетности. Задание также может включать сбор, классификацию и оформление иной финансовой информации.

Цель задания по подготовке финансовой информации заключается в том, что аудитор должен использовать знания в области бухгалтерского учета с целью сбора, классификации и представления финансовой информации.

Выполняемые процедуры не предназначены и не позволяют аудитору выразить уверенность в достоверности финансовой информации.

Однако пользователи финансовой информации получают некоторую выгоду от привлечения аудитора, поскольку услуги предоставляются с профессиональной компетентностью и должной тщательностью.

Порядок выполнения задания по подготовке финансовой информации:

1. Определение условий задания.

2. Планирование.

3. Документирование.

4. Выполнение процедур.

5. Составление отчета о выполнении задания по подготовке финансовой информации.

Отчет должен содержать следующую информацию:

– название;

– адресат;

– заявление о том, что задание было выполнено в соответствии с международным стандартом по сопутствующим услугам, применяемым при выполнении заданий по подготовке финансовой информации, или в соответствии с национальными стандартами и практикой;

– заявление о том, что аудитор не является независимым по отношению к субъекту, если это уместно;

– описание финансовой информации с указанием на то, что она основана на информации, предоставленной руководством;

– заявление, что руководство несет ответственность за финансовую информацию, подготовленную аудитором;

– заявление о том, что не было проведено ни аудиторской проверки, ни обзора и что в связи с этим аудитор не выражает уверенности в достоверности финансовой информации;

– параграф с указанием существенных отступлений от применяемых принципов подготовки финансовой отчетности, если это уместно;

– дату отчета;

– адрес аудитора;

– подпись аудитора.

## **Тема 6. СХОДСТВА И РАЗЛИЧИЯ РОССИЙСКИХ ПСАД И МСА, РЕГУЛИРОВАНИЕ АУДИТОРСКОЙ ДЕЯТЕЛЬНОСТИ ЗА РУБЕЖОМ**

1. Сходства и различия российских ПСАД и МСА.
2. Регулирование аудиторской деятельности за рубежом.

### *Литература:*

1. Международные стандарты аудита: Учебное пособие / Под ред. С.М. Бычковой. – М.: ТК Велби, Изд-во Проспект, 2008. – 432 с., С. 83-117.
2. Международные стандарты аудита: Учебное пособие / Б.Т. Жарылгасова, А.Е. Суглобов. – 4-е изд., стер. – М.: КНОРУС, 2008. – 400 с., С. 12-20.
3. Панкова С.В., Панкова Н.И. Международные стандарты аудита: учебник. – 2-е изд., перераб. и доп. – М.: Магистр, 2008. – 87 с., С. 36-45.
4. Суворова С.П., Парушина Н.В., Галкина Е.В. Международные стандарты аудита: Учебное пособие – М.: ИД «ФОРУМ»: ИНФРА-М, 2007. – 320 с., С. 11-15.

### **1. Сходства и различия российских ПСАД и МСА**

Различают не только подходы к аудиту, но и содержание аудиторских стандартов. Сравнение МСА и Российских ПСАД 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 МСА разработан ряд отечественных аналогов. В целом стандарты можно разделить на несколько групп:

1. Правила (стандарты) аудиторской деятельности, находящиеся в близком согласии с МСА.

2. Правила (стандарты) аудиторской деятельности, имеющие существенные отличия от МСА.

3. Правила (стандарты) аудиторской деятельности, не имеющие аналогов в системе документов МСА.

4. Документы системы МСА, не имеющие аналогов среди правил (стандартов) аудиторской деятельности.

Значительная часть российских стандартов аудита тождественна или в существенных аспектах близка к МСА. Имеющиеся расхождения обусловлены:

- различиями в подходах к аудиту;
- формальными различиями;
- реформой МСА;

## 2. Регулирование аудиторской деятельности за рубежом

Международная теория и практика аудита как развитого института правовой экономики складывались в условиях серьезной конкурентной борьбы, сопровождавшейся множеством исследований и широких публичных обсуждений их результатов. В итоге к настоящему времени создана прочная международная правовая основа аудита, подробно разработаны формы его организации, издаются и постоянно пополняются обширные методические материалы для аудиторов. В них определены и классифицированы основные понятия, термины, категории аудиторской деятельности.

Современный аудит, особенно на Западе, – это аудит, основанный на риске. При этом используются положительные стороны не только подтверждающего, а также системно-ориентированного аудита, но и аудита, преимущественно основанного на статистических либо нестатистических выборочных исследованиях.

В мировой практике можно выделить две концепции регулирования аудиторской деятельности.

Одна из этих концепций развита в англоязычных странах (США, Великобритания), где аудиторская деятельность в некотором виде саморегулируется. Аудит в этих странах ориентирован в основном на потребности акционеров, инвесторов, кредиторов и других хозяйствующих субъектов и регулируется преимущественно общественными аудиторскими объединениями.

Вторая концепция получила распространение в таких европейских странах как Австрия, Испания, Франция, Германия. В них аудиторская деятельность строго регламентируется централизованными органами, на которые фактически возлагаются функции государственного контроля за аудиторской деятельностью.

В США аудиторское дело возникло под влиянием британской практики аудита. Главное отличие здесь состоит именно в присутствии негосударственного регулирования аудиторской деятельности. Когда английские железнодорожники, страховые компании и другие инвесторы отправились в Северную Америку, вместе с ними поехали и независимые аудиторы для защиты интересов крупных английских кредиторов. До начала XX века в США аудит основывался на английской модели, предусматривающей детальные исследования данных, относящихся к балансу.

В 1886 г. в США был принят первый закон о присяжных бухгалтерях, давший начало процессу образования аудиторских фирм. В 1887 г. была образована Ассоциация аудиторов Америки, а в 1896 г. в штате Нью-Йорк законодательным путем была регламентирована аудиторская деятельность. В частности, должность аудитора мог занимать дипломированный бухгалтер, успешно сдавший экзамен по специальности в Нью-Йоркском университете и получивший специальную лицензию на право заниматься аудиторской деятельностью.

Американский аудит в связи со сверхвысокими темпами развития американского бизнеса конца XIX – начала XX веков нуждался в быстрых

проверках, а, следовательно, в прогрессивных технологиях аудита. Американские аудиторы стали применять «тестовый аудит», сбор свидетельств о деятельности фирм-партнеров по бизнесу с целью проверки операций. Учитывая интересы инвесторов, они стали уделять больше внимания оценке актива и пассива. Все эти новшества отражали расширение задач аудита, который не ограничивался больше проверкой канцелярской точности. В США развивался независимый аудит в современном смысле слова, необходимость его диктовалась в значительной мере спросом кредиторов, особенно банков, на надежную финансовую информацию, на основе которой они могли принимать решения о предоставлении кредита. Спрос кредиторов, главным образом банков, привел к расширению задач аудита и разработке новых методов аудита и подходов к стандартизации.

В настоящее время в США функционируют профессиональные негосударственные аудиторские организации двух типов. Один из них представлен на общенациональном, федеральном уровне и называется Американским институтом дипломированных присяжных бухгалтеров (возник в 1887 г.). Существуют также профессиональные аудиторские организации на уровне отдельных штатов, которые называются обществами дипломированных общественных бухгалтеров.

С одной стороны, можно отметить, что саморегулирование способствует постоянному совершенствованию профессии, так как для того, чтобы привлечь в свои ряды как можно больше аудиторских фирм, необходимо повышать свою репутацию, что неизменно скажется на росте качества работы, развитии саморегулируемой организации и т.п. При этом важно, что стандарты аудиторской деятельности разрабатываются негосударственными органами, которые при всем желании не могут знать все тонкости работы аудитора и учесть их в стандартах и положениях.

С другой стороны, ряд скандалов, связанных с крупнейшими субъектами экономической сферы США, показал, что в системе абсолютного саморегулирования существуют явные недостатки. Проверка деятельности аудиторских фирм повлекла цепочку банкротств.

В целях оценки контроля качества работы аудиторов Департамент финансового консультирования аудиторской компании «Deloitte» (Deloitte Financial Advisory Service) провел онлайн-исследование методов, применяемых американскими компаниями для борьбы с финансовым мошенничеством. Согласно их выводам, несмотря на ужесточение регулирующего законодательства, последовавшего за чередой корпоративных скандалов, подход коммерческих организаций остается весьма формальным. 75% из них подтвердили наличие программ, позволяющих фиксировать и предотвращать факты корпоративного мошенничества, однако лишь 13% имеют полноценные группы реагирования, способные проводить внутрикорпоративные расследования всех таких случаев. Интернет-опрос проводился среди 500 представителей компаний, включая менеджеров высшего звена. Исследование затронуло преимущественно энергетические, производственные и финансовые фирмы.

Среди результатов опроса выделяются следующие:

– почти 60% отметили, что, по их данным, число внутренних и внешних расследований, связанных с финансовой отчетностью, возрастет на протяжении двух следующих лет;

– 46% признались, что им пришлось ответить на прямые запросы со стороны Комиссии по ценным бумагам и биржам (Securities and Exchange Commission, SEC) или Министерства юстиции США (Department of Justice, DOJ);

– практически 36% респондентов, которые осуществляли внутрикорпоративные расследования, сообщили, что эти расследования оказались безрезультатными: не было выявлено никаких аномалий с финансовой отчетностью.

Компании постепенно начинают осознавать всю важность этой стороны их профессиональной деятельности и уделяют ей все больше внимания. Для повышения качества предполагается проводить такие проверки регулярно и создать универсальные программы контроля. Однако до того немало времени должно быть затрачено на теоретические исследования и апробирования. Таким образом, очевидно, что абсолютное саморегулирование не является лучшим методом контроля качества аудиторской деятельности.

Недавно Американский институт сертифицированных общественных бухгалтеров (American Institute of Certified Public Accountants, AICPA) и еще 8 публичных аудиторских компаний объявили о создании новой организации – Центра качества аудита (the Center for Audit Quality, CAQ) с целью оказания помощи инвесторам в условиях глобализации финансовых рынков и усложнения финансовой системы. Общее направление работы Центра будет заключаться в повышении доверия аудиторской деятельности в США за счет повышения его качества. Это планируется осуществлять путем внесения конструктивных предложений, касающихся основополагающих ценностей аудиторской профессии, таких как честность, объективность, доверие. Центр качества аудита выступит связующим звеном между аудиторскими компаниями и ключевыми фигурами корпоративного сектора и инвесторами – целью «переговоров» станет обсуждение наиболее важных для функционирования рынков капитала вопросов. Подобные дискуссии планируется проводить на регулярной основе.

Членство в новой организации является открытым для всех аудиторских компаний, зарегистрированных в совете по надзору за учетом в публичных компаниях (Public Company Accounting Oversight Board, PCAOB).

Управление Центром будет осуществлять совет, в состав которого войдут исполнительный директор AICPA, исполнительные директора шести крупнейших аудиторских компаний и еще двух аудиторских фирм, не имеющих постоянного членства, а также наиболее значимые фигуры американской деловой общественности (инвесторы и главы коммерческих структур).



Таким образом, в США пришли к мнению о необходимости существования (функционирования) единого центра контроля качества за аудиторской деятельностью.

Система регулирования бухгалтерского учета и аудита во Франции существенно отличается от англосаксонской модели. Фундаментом системы учета и аудита во Франции служит Коммерческий кодекс, законодательно закрепляющий необходимость ведения бухгалтерского учета и представления отчетности. Ключевым звеном этой системы является Национальный бухгалтерский кодекс (аналог стандартов). Этот основополагающий документ содержит более 400 страниц и включает единый план счетов бухгалтерского учета.

Во Франции имеются две основные организации, занимающиеся аудиторской деятельностью в стране: Палата экспертов-бухгалтеров и Национальная компания комиссаров по счетам.

Палата бухгалтеров-экспертов была создана в 1942 г. Спустя три года деятельность палаты была регламентирована правительственным декретом. Сейчас палата находится под опекой министра экономики и финансов.

Национальная компания комиссаров по счетам регулирует аудиторскую деятельность и объединяет аудиторов и аудиторские фирмы в регионах. Аудиторы и аудиторские фирмы Франции свои членские взносы перечисляют региональным отделениям, а региональные отделения – Национальной компании комиссаров по счетам. Все эти и другие требования во Франции закреплены законодательно и являются обязательными к выполнению.

Основное отличие между бухгалтерами и комиссарами по счетам заключается в том, что первые приглашаются для проведения проверок бухгалтерского учета и отчетности в акционерных обществах, вторые назначаются в обязательном порядке согласно существующему законодательству об акционерных обществах. Комиссары по счетам осуществляют наиболее ответственные проверки, профессия эксперта-бухгалтера не столь строго регламентируется правительственными органами.

Кроме названных организаций с 1 августа 2003 г. действует Высший совет по аудиту. Он является независимым административным органом при министре юстиции и решает следующие задачи:

- определяет и пропагандирует принципы профессиональной практики и профессионального поведения аудитора;

- выдает заключения в отношении норм профессиональной деятельности, выработанных Национальной компанией аудиторов перед их утверждением министром юстиции;

- следит за тем, чтобы аудитор, которому поручена проверка той или иной компании, не выступал одновременно в качестве консультанта этой компании;

- определяет направления, рамки и формы периодических контрольных проверок работ аудиторов и следит за правильным осуществлением таких проверок;

– устанавливает и поддерживает хорошие отношения с другими государственными органами, которые выполняют аналогичные функции.

Программа проведения проверок качества аудита разработана наблюдательным органом Высшего совета аудиторов в лице комитета контроля качества.

При проведении проверки качества аудиторской деятельности во Франции применяются два подхода. В соответствии с «горизонтальным» подходом проверяются все профессиональные аудиторы и все виды аудиторских заданий. «Вертикальный» подход предусматривает аудиторские проверки общественно-значимых компаний, одновременно осуществляется проверка применяемых аудиторами процедур.

Контроль качества аудита (надзор, представление отчетности, инспектирование) осуществляется на национальном или региональном уровне. При этом действия Высшего совета аудиторов координируются с действиями региональных институтов, которые отвечают за следующие мероприятия в течение того же периода:

– проверку качества других обязательных аудиторских проверок, которые проводятся аудиторами компаний, зарегистрированных на бирже, или общественно значимых компаний;

– проверку правильности применения процедур и стандартов аудита другими дипломированными аудиторами, которые работают в проверяемой аудиторской организации (или ее подразделениях);

– организацию «горизонтальной» проверки других дипломированных аудиторов, которые работают в данной аудиторской организации.

Кроме того, на национальном уровне действуют комитет, занимающийся ведением списка лиц, допущенных к выполнению аудиторских обязанностей, дисциплинарная палата и контрольные органы, осуществляющие надзор над деятельностью Высшего совета. На региональном уровне создаются департаментские советы, департаментские дисциплинарные палаты и органы контроля за деятельностью департаментских советов. Следует отметить, что в состав контрольных органов входят правительственные комиссары, назначаемые Министерством экономики и финансов.

Усиление роли государства в регулировании аудиторской деятельности проявилось еще и в том, что был создан совет по финансовой безопасности в составе 12 человек: три представителя Министерства юстиции, один – Министерства экономики и финансов, один – президент фондовой биржи, один – профессор университета, три аудитора, в том числе два – с опытом аудита госкомпаний, три специалиста в сфере образовательной деятельности. Такой надзорный орган решает все проблемные вопросы, возникающие в развитии аудита, в отношениях между аудиторами и собственниками, а также осуществляет дисциплинарную функцию вплоть до отзыва лицензий.

Таким образом, систему контроля аудиторской деятельности можно охарактеризовать как довольно строгую и четкую именно со стороны государства. Французская модель, в частности, включает:

- определение целей и задач профессиональной организации, в том числе ее основных характеристик, начиная с правомочности аудиторской профессии и заканчивая внутренними правилами деятельности;
- разработку общих положений, норм и правил контроля качества, организационной структуры;
- создание региональных отделений;
- постановку задач в деятельности региональных и национальных советов с их полномочиями, комитетов и рабочих групп;
- определение источников финансирования;
- установление регламента страхования.

## **ПЛАНЫ СЕМИНАРСКИХ (ПРАКТИЧЕСКИХ) ЗАНЯТИЙ**

### **Тема 1. Международные стандарты аудита: их содержание, состав и порядок использования**

#### **Вопросы для обсуждения:**

1. Роль Международной федерации бухгалтеров (МФБ) в регулировании аудиторской деятельности.
2. Сущность международных стандартов аудита (МСА) и особенности их классификации.
3. Этика аудитора в международной практике (кодекс этики профессиональных бухгалтеров).

#### **Контрольные вопросы по теме:**

1. Каковы основные функции Международной федерации бухгалтеров (МФБ)?
2. Каковы основные направления деятельности МФБ?
3. В чем состоит роль и назначение аудиторских стандартов?
4. В каких случаях применяются международные стандарты аудита?
5. Охарактеризуйте порядок рассмотрения и утверждения Международных стандартов аудита (МСА).
6. Назовите основные группы МСА.
7. Охарактеризуйте статус МСА и положений по международной аудиторской практике.
8. Что понимается под уровнем уверенности аудитора?
9. Назовите общие принципы аудита.
10. Какую структуру имеет кодекс этики профессиональных бухгалтеров?
11. Перечислите основные этические принципы аудитора.

#### **Вопросы и задания для самостоятельной работы:**

1. Дайте определения следующим ключевым понятиям:
  - стандарт;
  - задание, обеспечивающее уверенность;
  - информация о предмете изучения;
  - предмет изучения;
  - критерии;
  - вывод по результатам оценки или измерения предмета изучения;
  - аудитор;
  - ответственная сторона;
  - предполагаемые пользователи;
  - аудит;
  - цель аудита;
  - объем аудита;
  - разумная уверенность;
  - профессиональный скептицизм;
  - финансовая отчетность;
  - риск существенного искажения;

– система контроля качества.

2. Является ли обязательным применение национальных стандартов аудита?
3. В чем выражается доверие к финансовой отчетности со стороны пользователей?
4. Существует ли взаимосвязь между международными стандартами аудита и международными стандартами финансовой отчетности, поясните свой отчет.
5. Какие основополагающие нормативные документы были приняты в целях перехода на МСА и МСФО?

#### **Литература:**

1. Международные стандарты аудита: Учебное пособие / Под ред. С.М. Бычковой. – М.: ТК Велби, Изд-во Проспект, 2008. – 432 с.
2. Международные стандарты аудита: Учебное пособие / Б.Т. Жарылгасова, А.Е. Суглобов. – 4-е изд., стер. – М.: КНОРУС, 2008. – 400 с.
3. Панкова С.В., Панкова Н.И. Международные стандарты аудита: Учебник. – 2-е изд., перераб. и доп. – М.: Магистр, 2008. – 87 с.
4. Суворова С.П., Парушина Н.В., Галкина Е.В. Международные стандарты аудита: Учебное пособие – М.: ИД «ФОРУМ»: ИНФРА-М, 2007. – 320 с.

## **Тема 2. Цели и общие принципы аудита финансовой отчетности**

### **Вопросы для обсуждения:**

1. Цель, объем и общие принципы аудита.
2. Условия договоренности о проведении аудита.
3. Ответственность аудитора по рассмотрению мошенничества и ошибок.

### **Контрольные вопросы по теме:**

1. Сформулируйте цель и общие принципы аудита финансовой отчетности в соответствии с МСА.
2. Что понимается под объемом аудита?
3. Сформулируйте цель составления письма-обязательства и охарактеризуйте его содержание.
4. С какой целью определяется существенность в аудите?
5. Назовите и охарактеризуйте основные компоненты аудиторского риска.

### **Вопросы и задания для самостоятельной работы:**

1. Дайте определения следующим ключевым понятиям:
  - письмо-обязательство;
  - документация;
  - рабочие документы;
  - искажение;
  - ошибка;
  - мошенничество;
  - мошенничество со стороны руководства;

- мошенничество со стороны сотрудников;
  - риск существенных искажений;
  - факторы риска мошенничества;
  - несоблюдение.
2. Охарактеризуйте порядок получения знаний о бизнесе клиента.
  3. Охарактеризуйте содержание системы внутреннего контроля.
  4. Охарактеризуйте взаимосвязь между существенностью аудиторским риском.

#### **Литература:**

1. Международные стандарты аудита: Учебное пособие / Под ред. С.М. Бычковой. – М.: ТК Велби, Изд-во Проспект, 2008. – 432 с.
2. Международные стандарты аудита: Учебное пособие / Б.Т. Жарылгасова, А.Е. Суглобов. – 4-е изд., стер. – М.: КНОРУС, 2008. – 400 с.
3. Панкова С.В., Панкова Н.И. Международные стандарты аудита: учебник. – 2-е изд., перераб. и доп. – М.: Магистр, 2008. – 87 с.
4. Суворова С.П., Парушина Н.В., Галкина Е.В. Международные стандарты аудита: Учебное пособие – М.: ИД «ФОРУМ»: ИНФРА-М, 2007. – 320 с.

### **Тема 3. Планирование аудита, аналитические процедуры и аудиторские доказательства**

#### **Вопросы для обсуждения:**

1. Планирование аудита финансовой отчетности.
2. Существенность в аудите.
3. Аудиторские процедуры.
4. Аудиторские доказательства.

#### **Контрольные вопросы по теме:**

1. Что понимается под процессом планирования аудита?
2. В чем заключаются цели и задачи планирования аудита?
3. В каких случаях оцененный уровень риска подвергается пересмотру?
4. Для чего применяется уровень существенности, определенный аудитором?
5. Определите взаимосвязь между существенностью и аудиторским риском.
6. Какими способами аудитор может снизить уровень аудиторского риска?
7. Назовите способы получения аудиторских доказательств для обеспечения более низкой оценки риска системы контроля.
8. С какой целью аудитор получает аудиторские доказательства?
9. Что понимается под достаточностью и уместностью аудиторских доказательств?
10. От чего зависит степень надежности аналитических процедур?
11. В каких случаях применение выборочного метода считается уместным?
12. Как определяется размер выборки?
13. Какие процедуры должен выполнить аудитор при оценке справедливой стоимости, степени ее раскрытия в финансовой отчетности?

### **Вопросы и задания для самостоятельной работы:**

1. Дайте определения следующим ключевым понятиям:
  - планирование;
  - общая стратегия аудита;
  - план аудита;
  - понимание бизнеса;
  - внутренний контроль;
  - существенность информации;
  - общие отчетные действия;
  - тесты контроля;
  - процедуры проверки по существу;
  - обслуживающая организация;
  - аудиторские доказательства;
  - утверждения, на основе которых подготовлена финансовая отчетность;
  - процедуры оценки уровня риска;
  - тесты средств контроля;
  - процедуры проверки по существу;
  - внешние подтверждения;
  - аналитические процедуры;
  - аудиторская выборка;
  - оценочные значения;
  - справедливая стоимость;
  - допущение о непрерывности деятельности предприятия.
2. Какие основные этапы включает разработка общей стратегии аудита?
3. Перечислите процедуры, которые необходимо выполнить с целью получения представления о бизнесе клиента, его среде и внутреннем контроле, и поясните их сущность.
4. Какие компоненты входят в систему внутреннего контроля?
5. Определите различия между общим планом и программой аудита.
6. Какие действия должен предпринять аудитор, если руководитель отказывается исправлять существенные искажения?
7. Разъясните цели тестов контроля и процедур проверок по существу.
8. Какое влияние оказывает оцененный уровень риска существенного искажения на характер, сроки и объем аудиторских процедур?
9. Какие факторы влияют на суждение аудитора о достаточности уместности аудиторских доказательств?
10. Приведите примеры статей, которые подлежат дополнительному рассмотрению в ходе аудита.
11. Какие факторы влияют на надежность внешних подтверждений?
12. Перечислите виды аналитических процедур, на каких этапах аудиторской проверки целесообразно их использовать?
13. Какова взаимосвязь между оценочными значениями и риском существенного искажения? Приведите примеры оценочных значений.

### **Литература:**

1. Международные стандарты аудита: Учебное пособие / Под ред. С.М. Бычковой. – М.: ТК Велби, Изд-во Проспект, 2008. – 432 с.
2. Международные стандарты аудита: Учебное пособие / Б.Т. Жарылгасова, А.Е. Суглобов. – 4-е изд., стер. – М.: КНОРУС, 2008. – 400 с.
3. Панкова С.В., Панкова Н.И. Международные стандарты аудита: Учебник. – 2-е изд., перераб. и доп. – М.: Магистр, 2008. – 87 с.
4. Суворова С.П., Парушина Н.В., Галкина Е.В. Международные стандарты аудита: Учебное пособие – М.: ИД «ФОРУМ»: ИНФРА-М, 2007. – 320 с.

### **Тема 4. Аудиторские выводы и заключения**

#### **Вопросы для обсуждения:**

1. Аудиторское заключение по финансовой отчетности.
2. Сопоставимые значения.
3. Прочая информация в документах, содержащих проверенную финансовую отчетность.

#### **Контрольные вопросы по теме:**

1. Перечислите основные элементы аудиторского заключения.
2. Перечислите факторы, влияющие и не влияющие на мнение аудитора.
3. В каких случаях аудитор должен модифицировать аудиторское заключение?
4. Дайте определение соответствующих показателей.
5. Что означает сопоставимая финансовая отчетность?
6. В чем состоит отличие существенного несоответствия от существенного искажения фактов?
7. Дайте определение понятия «прочая информация».

#### **Вопросы и задания для самостоятельной работы:**

1. Дайте определения следующим ключевым понятиям:
  - аудиторское заключение;
  - безусловно-положительное аудиторское заключение;
  - модифицированное аудиторское заключение;
  - дата аудиторского заключения;
  - сопоставления;
  - соответствующие показатели;
  - сопоставимая финансовая отчетность;
  - прочая информация;
  - существенное несоответствие;
  - существенное искажение фактов.
2. Перечислите и охарактеризуйте основные типы аудиторских заключений в зависимости от выражаемого в них мнения.
3. Перечислите обязанности аудитора при проверке:
  - соответствующих показателей;
  - сопоставимой финансовой отчетности.



4. Укажите особенности составления аудиторского заключения при проверке:
  - соответствующих показателей;
  - сопоставимой финансовой отчетности.
5. Укажите последовательность действий аудитора при выявлении существенного несоответствия.
6. Перечислите действия аудитора при выявлении существенного искажения фактов.
7. Приведите примеры прочей информации.
8. В каких случаях проверенная финансовая отчетность подлежит пересмотру?

#### **Литература:**

1. Международные стандарты аудита: Учебное пособие / Под ред. С.М. Бычковой. – М.: ТК Велби, Изд-во Проспект, 2008. – 432 с.
2. Международные стандарты аудита: Учебное пособие / Б.Т. Жарылгасова, А.Е. Суглобов. – 4-е изд., стер. – М.: КНОРУС, 2008. – 400 с.
3. Панкова С.В., Панкова Н.И. Международные стандарты аудита: учебник. – 2-е изд., перераб. и доп. – М.: Магистр, 2008. – 87 с.
4. Суворова С.П., Парушина Н.В., Галкина Е.В. Международные стандарты аудита: Учебное пособие – М.: ИД «ФОРУМ»: ИНФРА-М, 2007. – 320 с.

### **Тема 5. Сопутствующие услуги**

#### **Вопросы для обсуждения:**

1. Обзор финансовой отчетности.
2. Задания по выполнению согласованных процедур.
3. Задания по подготовке финансовой информации.

#### **Контрольные вопросы по теме:**

1. Какова основная цель обзора финансовой отчетности?
2. Какова цель работы по выполнению согласованных процедур?
3. Перечислите требования к независимости аудитора при выполнении согласованных процедур.
4. Назовите элементы отчета о выполнении согласованных процедур.
5. Назовите принципы, которые необходимо соблюдать аудитору при подготовке финансовой информации.

#### **Вопросы и задания для самостоятельной работы:**

1. Дайте определения следующим ключевым понятиям:
  - прогнозная финансовая информация;
  - перспективная оценка;
  - сопутствующие услуги;
  - задание по обзору;
  - объем обзора;
  - задание по выполнению согласованных процедур;
  - задание по подготовке информации;

– причастность аудитора к финансовой информации.

2. Какие процедуры должен выполнить аудитор при обзоре финансовой отчетности?
3. Какие основные элементы должно включать заключение по обзору финансовой отчетности?
4. Какие приемы и методы применяются при выполнении согласованных процедур?
5. Какова цель работы по выполнению согласованных процедур?
6. Каковы особенности отчета аудитора, составляемого по результатам выполнения согласованных процедур?
7. В каких случаях аудитор считается причастным к финансовой информации?

#### **Литература:**

1. Международные стандарты аудита: Учебное пособие / Под ред. С.М. Бычковой. – М.: ТК Велби, Изд-во Проспект, 2008. – 432 с.
2. Международные стандарты аудита: Учебное пособие / Б.Т. Жарылгасова, А.Е. Суглобов. – 4-е изд., стер. – М.: КНОРУС, 2008. – 400 с.
3. Панкова С.В., Панкова Н.И. Международные стандарты аудита: учебник. – 2-е изд., перераб. и доп. – М.: Магистр, 2008. – 87 с.
4. Суворова С.П., Парушина Н.В., Галкина Е.В. Международные стандарты аудита: учебное пособие – М.: ИД «ФОРУМ»: ИНФРА-М, 2007. – 320 с.

### **Тема 6. Сходства и различия российских ПСАД и МСА и регулирование аудиторской деятельности за рубежом**

#### **Вопросы для обсуждения:**

1. Сходства и различия российских ПСАД и МСА.
2. Регулирование аудиторской деятельности за рубежом.

#### **Контрольные вопросы по теме:**

1. Приведите Правила (стандарты) аудиторской деятельности, находящиеся в близком согласии с Международными стандартами аудита.
2. Определите основные тенденции развития аудита в зарубежных странах.

#### **Вопросы и задания для самостоятельной работы:**

1. Приведите Правила (стандарты) аудиторской деятельности, имеющие существенные отличия от Международных стандартов аудита. Проанализируйте причины таких различий.
2. Приведите Правила (стандарты) аудиторской деятельности, не имеющие аналогов в системе документов Международных стандартов аудита, объясните причины появления таких правил (стандартов).
3. Приведите документы системы Международных стандартов аудита, не имеющие пока своих аналогов среди правил (стандартов) аудиторской деятельности.

### **Литература:**

1. Международные стандарты аудита: Учебное пособие / Под ред. С.М. Бычковой. – М.: ТК Велби, Изд-во Проспект, 2008. – 432 с.
2. Международные стандарты аудита: Учебное пособие / Б.Т. Жарылгасова, А.Е. Суглобов. – 4-е изд., стер. – М.: КНОРУС, 2008. – 400 с.
3. Панкова С.В., Панкова Н.И. Международные стандарты аудита: учебник. – 2-е изд., перераб. и доп. – М.: Магистр, 2008. – 87 с.
4. Суворова С.П., Парушина Н.В., Галкина Е.В. Международные стандарты аудита: Учебное пособие – М.: ИД «ФОРУМ»: ИНФРА-М, 2007. – 320 с.

# КОНТРОЛЬ ЗНАНИЙ СТУДЕНТОВ

## Примерный перечень тестовых заданий

1. **Задача аудитора состоит в том, чтобы:**
  - 1) обнаружить и предотвратить ошибку
  - 2) проверить финансовую отчетность и выразить по ней мнение
  - 3) оказать помощь руководству в составлении финансовой отчетности.
2. **Определите порядок принятия решений Комитетом по международной аудиторской практике при утверждении Международных стандартов аудита:**
  - 1) простым большинством голосов от числа присутствующих на заседании
  - 2) при голосовании «за» более 50% членов комитета
  - 3)  $\frac{3}{4}$  числа голосующих, но не менее, чем девятью членами комитета, присутствующих на заседании.
3. **«Уровень уверенности» в соответствии с МСА 120 «Концептуальная основа Международных стандартов аудита»:**
  - 1) выражение мнения в отношении достоверности утверждений, представленных одной стороной и предназначенных для использования другой стороной
  - 2) убежденность аудитора, что проверенная информация не содержит существенных искажений
  - 3) убежденность аудитора, что проверенная информация содержит существенные искажения.
4. **Определите термин «согласованные процедуры» в соответствии с требованиями МСА:**
  - 1) аналитические процедуры в отношении отдельных статей финансовой отчетности
  - 2) процедуры, согласованные между аудиторами, клиентом и любыми третьими лицами
  - 3) процедуры тестирования сальдо счетов бухгалтерского учета.
5. **Определите адресность отчета аудитора по результатам согласованных процедур:**
  - 1) всем пользователям финансовой отчетности
  - 2) сторонам, договорившимся о проведении данных процедур
  - 3) государственным органам
6. **Определите, какое обстоятельство нарушает принцип независимости аудитора:**
  - 1) конфликт обязательств по соблюдению лояльности
  - 2) гонорары и комиссионное вознаграждение
  - 3) финансовая взаимосвязь с клиентами или их делами
7. **Внешний аудитор должен действовать в интересах:**
  - 1) экономического субъекта
  - 2) клиента

- 3) всех пользователей финансовой отчетности
- 4) государственных органов

**8. В процессе проверки аудитор должен установить достоверность финансовой отчетности:**

- 1) с абсолютной точностью
- 2) в тех аспектах, которые он считает необходимым установить с абсолютной точностью
- 3) во всех существенных отношениях.

**9. В ходе аудиторской проверки обеспечивается уровень уверенности:**

- 1) высокий, но не абсолютный
- 2) средний
- 3) уровень уверенности не обеспечивается.

**10. Положения по международной аудиторской практике имеет:**

- 1) обязательный характер к исполнению всеми странами-членами МФБ
- 2) обязательный характер к исполнению международными аудиторскими организациями
- 3) рекомендательный характер с целью предоставления практической помощи аудиторам в соблюдении стандартов.

**11. При оказании услуги по подготовке финансовой информации, аудитор гарантирует уровень уверенности:**

- 1) позитивный
- 2) никакой
- 3) средний
- 4) высокий.

**12. Концептуальная основа международных стандартов аудита (МСА 120) применяется:**

- 1) ко всем услугам, которые оказываются в аудиторской практике
- 2) к основам аудита и сопутствующих услуг
- 3) к услугам – обзор, согласованные процедуры, подготовка информации.

**13. Определите понятие «порядочность» в соответствии с Кодексом этики:**

- 1) честность в ведении дел
- 2) справедливое ведение дел
- 3) честное, справедливое и правдивое ведение дел.

**14. При каких условиях международные стандарты аудита вступают в силу:**

- 1) с момента опубликования стандарта на английском языке и указанной в нем даты
- 2) с даты перевода на национальный язык стран-членов МФБ
- 3) с даты разработки проекта стандарта.

**15. Цель составления Письма-обязательства аудиторской организации:**

- 1) исключительно для того, чтобы выразить согласие на приглашение провести аудит
- 2) для того, чтобы выразить согласие на приглашение провести аудит, а также определить условия аудиторской проверки, обязательства

аудиторской организации и обязательства проверяемого экономического субъекта

- 3) для того, чтобы выразить согласие на приглашение провести аудит и признательность за то, что предприятие предпочло данную аудиторскую организацию другим.

**16. Письмо-обязательство аудитора перед клиентом при первоначальном аудите:**

- 1) является обязательным для составления аудиторской организацией (аудитором) и направляется исполнительному органу до заключения договора на проведение аудита
- 2) является обязательным для составления аудиторской организацией (аудитором) и направляется исполнительному органу после заключения договора на проведение аудита
- 3) не является обязательным для составления аудиторской организацией (аудитором) и направляется исполнительному органу после заключения договора на проведение аудита.

**17. В международной аудиторской практике под неотъемлемым риском понимается:**

- 1) риск того, что аудиторские процедуры по существу не позволят обнаружить искажение, которое может быть существенным по отдельности или в совокупности с искажениями других сальдо счетов или классов операций
- 2) подверженность сальдо счетов или класса операций искажениям, которые могут быть существенными при условии отсутствия соответствующих средств внутреннего контроля
- 3) искажение, которое может иметь место в отношении сальдо счета или класса операций и не может быть своевременно предотвращено или выявлено с помощью систем бухгалтерского учета и внутреннего контроля.

**18. Согласно МСА «объем аудита» – это:**

- 1) перечень аудиторских процедур, необходимых для достижения цели аудита при данных обстоятельствах
- 2) перечень аудиторских доказательств, необходимых для проверки
- 3) перечень хозяйственных операций, подвергаемых проверке.

**19. Основные элементы системы внутреннего контроля – это:**

- 1) техника внутреннего контроля
- 2) контрольная среда, процедуры контроля
- 3) процедуры бухгалтерского учета клиентов

**20. Определите действия аудитора в условиях высокой оценки неотъемлемого риска и риска системы контроля:**

- 1) анализирует полученные аудиторские доказательства
- 2) уточняет неотъемлемый риск и риск системы контроля методом комбинированной оценки
- 3) увеличивает сроки и объем выполнения аудиторских процедур.

**21. Определите зависимость между высокой оценкой риска системы контроля объемом выборки:**

- 1) обратная зависимость
- 2) нет зависимости
- 3) прямая зависимость.

**22. Какая взаимосвязь между существенностью и аудиторским риском:**

- 1) обратная
- 2) нет взаимосвязи
- 3) прямая.

**23. В чем заключается основное назначение рабочих документов аудитора в соответствии со стандартом 230 «Документация»**

- 1) документально оформлять сведения, которые важны с точки зрения формирования доказательств, подтверждающих аудиторское мнение
- 2) отражают информацию, касающуюся экономического субъекта
- 3) определяют необходимость привлечения экспертов других аудиторов.

**24. Что понимается под риском необнаружения в международной аудиторской практике:**

- 1) подверженность сальдо счета или класса операции искажению
- 2) риск того, что аудиторские процедуры по существу не позволят обнаружить искажение, которое может быть существенным по отдельности или в совокупности с искажениями других сальдо счетов или классов операций
- 3) риск того, что искажение не будет своевременно предотвращено, выявлено с помощью систем бухгалтерского учета и внутреннего контроля.

**25. Под программой аудита понимают:**

- 1) направление и объекты аудиторской проверки
- 2) характер, временные рамки и объем аудиторских процедур, необходимых для выполнения общего плана аудиторской проверки
- 3) обзор необходимых аудиторских процедур.

**26. Аудиторский риск – это:**

- 1) выражение аудитором несоответствующего мнения в случаях, когда в финансовой отчетности содержатся существенные искажения
- 2) выражение мнения аудитора о наличии существенных искажений в проверяемой финансовой отчетности
- 3) риск неполучения гонорара за оказанные услуги при выражении отрицательного мнения о финансовой отчетности клиента.

**27. Под существенностью в аудите понимаются:**

- 1) недостатки в системе бухгалтерского учета клиента
- 2) пропуск, искажение информации, которое может повлиять на экономические решения пользователей, принятых на основе финансовой отчетности
- 3) непреднамеренная ошибка, искажение в финансовой отчетности.

- 28. В соответствии с МСА 320 «Существенность в аудите», аудитору следует оценивать существенность в следующих случаях:**
- 1) при определении характера, сроков и объема аудиторских процедур и оценке последствий искажений
  - 2) при аудиторской выборке
  - 3) при получении аудиторских доказательств.
- 29. Определение понятия «достаточность» в соответствии с требованиями МСА:**
- 1) количественная мера ошибки
  - 2) количественная мера аудиторских процедур
  - 3) количественная мера аудиторских доказательств
- 30. Какие аудиторские доказательства признаются убедительными и надежными в международной аудиторской практике:**
- 1) доказательства, полученные из внутренних источников
  - 2) доказательства, полученные в устной форме
  - 3) доказательства, собранные из различных источников и различного характера и не противоречащие друг другу
- 31. Сущность аудиторской процедуры «инспектирование» заключается в:**
- 1) арифметической проверке
  - 2) проверке статей финансовой отчетности субъекта
  - 3) проверке записей, документов и материальных активов.
- 32. К методам осуществления аналитических процедур относится:**
- 1) метод простых сравнений
  - 2) подтверждение информации
  - 3) метод тестирования оборотов и сальдо счетов
- 33. Цель применения аналитических процедур на этапе планирования аудита – это:**
- 1) оптимизация проверки по срокам и качеству
  - 2) получение информации о бизнесе клиента и выявление областей максимального риска
  - 3) составление общего плана и программы аудита.
- 34. Согласно МСА термин «степень надежности» при оценке применения аналитических процедур означает:**
- 1) степень, в которой следует полагаться на результаты аналитических процедур
  - 2) степень надежности аудиторских доказательств
  - 3) надежность выводов аудитора при использовании аналитических процедур.
- 35. Определите термин «аудиторская выборка» в соответствии с МСА 530 «Аудиторская выборка и другие процедуры выборочной проверки»:**
- 1) отбор статей финансовой отчетности для проверки
  - 2) применение аудиторских процедур в отношении менее, чем 100% статей, включенных в сальдо счета или класса операций
  - 3) определенный отбор статей, включенных в сальдо счета или класса операций.



- 36. Статистический метод аудиторской выборки предусматривает:**
- 1) случайный отбор элементов
  - 2) бессистемный отбор элементов
  - 3) случайный отбор элементов и использование теории вероятности.
- 37. Определите, что снижает степень надежности аудиторских доказательств, полученных от работы эксперта:**
- 1) зависимость эксперта от субъекта
  - 2) опыт и репутация эксперта
  - 3) круг вопросов, поставленных перед экспертом
- 38. В соответствии с МСА, внутренний аудит – это:**
- 1) проверка организации бухгалтерского учета и внутреннего контроля субъекта
  - 2) деятельность по оценке, осуществляемая внутренней службой субъекта
  - 3) деятельность внутренней службы субъекта, которая контролируется внешним аудитором.
- 39. Работа другого аудитора используется:**
- 1) при проверке финансовой информации дочерних фирм, подразделений и филиалов, включенной в финансовую отчетность экономического субъекта
  - 2) при проведении совместной аудиторской проверки, в которой участвуют два и более аудитора
  - 3) при использовании результатов работы предыдущих аудиторов экономического субъекта.
- 40. Объем и цели внутреннего аудита зависят от:**
- 1) организационной структуры экономического субъекта
  - 2) размера, структуры организации и требований ее руководства
  - 3) штатной численности персонала службы внутреннего аудита.
- 41. Руководство организации признает свою ответственность за достоверное представление финансовой отчетности:**
- 1) в устной форме
  - 2) при личных беседах с аудитором
  - 3) в письменной форме
- 42. Аудитор использует правила учета законов и нормативных актов:**
- 1) только при аудите финансовой отчетности
  - 2) при выполнении специального задания по проверке соблюдения законов и нормативных актов
  - 3) при подготовке отдельного аудиторского отчета.
- 43. В соответствии с МСА 240 «Ответственность аудитора по рассмотрению мошенничества и ошибок в ходе аудита финансовой отчетности» под мошенничеством понимается:**
- 1) преднамеренное действие, повлекшее неправильное представление финансовой отчетности
  - 2) сговор группы лиц из числа руководства или сотрудников организации
  - 3) незаконные действия руководства и других должностных лиц по управлению предприятием.

- 44. В соответствии с МСА 240 «Ответственность аудитора по рассмотрению мошенничества и ошибок в ходе аудита финансовой отчетности» под ошибкой понимается:**
- 1) изменение учетных записей или документов
  - 2) отражение в учете несуществующих операций
  - 3) непреднамеренные описки в бухгалтерском учете.
- 45. Для выявления фактов мошенничества и ошибок аудитор должен планировать и осуществлять аудит:**
- 1) на основе соблюдения этических принципов
  - 2) с позиции профессионального скептицизма
  - 3) согласно основной цели аудиторской проверки.
- 46. К последующим событиям относятся:**
- 1) события и факты, обнаруженные после отчетного периода, до даты и после даты подписания аудиторского заключения
  - 2) события и факты, произошедшие в деятельности организации после окончания отчетного года до даты утверждения отчетности
  - 3) события и факты, произошедшие в деятельности организации после 31 декабря отчетного года.
- 47. Какова согласно МСА 560 «Последующие события» ответственность аудитора относительно последующих событий после опубликования финансовой отчетности:**
- 1) вносит соответствующие изменения в аудиторское заключение
  - 2) не несет обязательств по направлению запросов по финансовой отчетности клиента
  - 3) сообщает третьим лицам, чтобы они не полагались на аудиторское заключение.
- 48. Допущение о непрерывности деятельности предприятия означает:**
- 1) предположение о том, что организация будет продолжать свою деятельность в обозримом будущем
  - 2) вероятность осуществления деятельности организации в течение ближайшего календарного года
  - 3) предположение о сохранении деятельности организации в соответствии с учредительными документами.
- 49. Аудиторское заключение включает следующие основные параграфы:**
- 1) вводный параграф, параграф, описывающий объем аудита, параграф, в котором выражено мнение аудитора
  - 2) структура аудиторского заключения произвольная
  - 3) вводный параграф, параграф, описывающий выявленные ошибки, параграф, в котором выражено мнение аудитора.
- 50. Может ли аудитор датировать аудиторское заключение числом, предшествующим дате или утверждению финансовой отчетности руководством:**
- 1) может, если это предусмотрено договором на проведение аудита
  - 2) может по собственному усмотрению
  - 3) не может.

**51. Сколько видов заключений предусмотрено МСА 700 «Аудиторское заключение по финансовой отчетности»:**

- 4) три
- 5) четыре
- 6) пять.

**52. Для каких видов аудиторской деятельности используется МСА 710 «Сопоставления»:**

- 1) для аудиторской проверки финансовой отчетности
- 2) для аудиторской проверки другой информации
- 3) для аудиторской проверки финансовой отчетности и по мере необходимости в адаптированном виде для проверки другой информации.

**53. Соответствующие показатели – это:**

- 1) когда суммы и прочие раскрываемые в финансовой отчетности сведения за предыдущий период включаются в финансовую отчетность за текущий период в качестве ее составной части
- 2) когда суммы и прочие раскрываемые в финансовой отчетности сведения за предыдущий период включаются для сравнения с финансовой отчетностью за текущий период, но не являются ее составной частью
- 3) такое понятие в МСА отсутствует.

**54. Сопоставимая финансовая отчетность:**

- 1) является частью финансовой отчетности за текущий период
- 2) не является частью финансовой отчетности за текущий период
- 3) может включаться или не включаться в финансовую отчетность за текущий период.

**55. В соответствии с МСА 720 «Прочая информация в документах, содержащих проверенную финансовую отчетность» понятие «существенное несоответствие» означает:**

- 1) если прочая информация противоречит сведениям, содержащимся в проверенной финансовой отчетности
- 2) когда прочая информация не имеет отношения к содержанию проверенной финансовой отчетности, но изложена или представлена неверно
- 3) это противоречие между одинаковыми показателями в разных формах финансовой отчетности.

**56. В соответствии с МСА 720 «Прочая информация в документах, содержащих проверенную финансовую отчетность» понятие «существенное искажение фактов» – это:**

- 1) если прочая информация противоречит сведениям, содержащимся в проверенной финансовой отчетности
- 2) когда прочая информация не имеет отношения к содержанию проверенной финансовой отчетности, но изложена или представлена неверно

3) это противоречие между одинаковыми показателями в разных формах финансовой отчетности.

**57. Должен ли аудитор после даты составления аудиторского заключения ознакомиться с прочей информацией, если до этого срока он не имел к ней доступа:**

- 1) должен, если это предусмотрено дополнительным договором с клиентом
- 2) должен
- 3) не должен.

**58. В соответствии с МСА 800 «Отчет аудитора по специальному аудиторскому заданию» отчет аудитора по специальному аудиторскому заданию, кроме отчета об общей финансовой отчетности включает следующие параграфы:**

- 1) вступительный параграф и параграф, в котором выражено мнение аудитора
- 2) вступительный параграф, параграф, описывающий характер аудиторской проверки, параграф, в котором выражено мнение аудитора
- 3) вступительный параграф, параграф, описывающий выявленные ошибки, параграф, в котором выражено мнение аудитора.

**59. В соответствии с МСА 800 «Отчет аудитора по специальному аудиторскому заданию» специальных аудиторских заданий может быть:**

- 1) три
- 2) четыре
- 3) пять.

**60. Какие формы может иметь прогнозная финансовая информация:**

- 1) прогноз, перспективная оценка
- 2) прогноз, перспективная оценка, допущения
- 3) прогноз, перспективная оценка или их комбинация.

**61. Является ли исчерпывающим перечень подробных процедур, выполняемых при обзоре финансовой отчетности, приведенный в приложении к МСА 910 «Задания по обзору финансовой отчетности»:**

- 1) да, является исчерпывающим, и должен обязательно выполняться при любом обзоре
- 2) да, является исчерпывающим, и может быть сокращен при выполнении конкретного обзора
- 3) нет, не является исчерпывающим.

**62. В какой форме обычно может готовиться финансовая информация в соответствии с МСА 930 «Задания по подготовке финансовой информации»:**

- 1) полный пакет финансовых отчетов
- 2) полный пакет финансовых отчетов, его часть, либо другая финансовая информация
- 3) полный пакет финансовых отчетов либо его часть.

- 63. Критерием качества аудита является:**
- 1) достоверность финансовой отчетности
  - 2) стандарты аудита
  - 3) мнение заинтересованных в нем пользователей.
- 64. При проведении проверки аудитор должен отдавать предпочтение:**
- 1) национальным стандартам
  - 2) международным стандартам
  - 3) каким-либо другим стандартам.
- 65. При проведении проверки аудиторы обязаны строго выполнять требования международных (национальных) стандартов:**
- 1) да
  - 2) нет
  - 3) не обязательно строго выполнять, достаточно придерживаться их рекомендаций.
- 66. Аудитор устанавливает приемлемый уровень существенности с целью выявления существенных (с количественной точки зрения) искажений при:**
- 1) разработке общей стратегии аудита
  - 2) составлении плана аудита
  - 3) оценке результатов аудита и составлению аудиторского заключения.
- 67. Характер аудиторских процедур включает:**
- 1) цели и вид процедур
  - 2) количество
  - 3) период проведения.
- 68. Какой из методов получения аудиторских доказательств позволяет изучить нетипичные статьи и события, отраженные в документах клиента:**
- 1) проверка документов
  - 2) прослеживание
  - 3) подтверждение.
- 69. Аналитические процедуры являются одной из форм:**
- 1) процедур проверки по существу
  - 2) тестов средств внутреннего контроля
  - 3) детальных тестов проверки сальдо счетов и классов операций.
- 70. Процедура разделения всей изучаемой совокупности на отдельные группы, элементы которой имеют сходные характеристики в процессе проведения выборки, называется:**
- 1) вариация
  - 2) стратификация
  - 3) экстраполяция.
- 71. Аудиторское заключение о финансовой отчетности клиента представляет собой:**
- 1) подтверждение аудиторской фирмой правильности и точности исчисления всех показателей финансовой отчетности
  - 2) акт проверки финансово-хозяйственной деятельности клиента

- 3) мнение аудиторской фирмы о достоверности финансовой отчетности
- 4) мнение аудиторской фирмы о достоверности бухгалтерской и статистической отчетности
- 5) рекомендации по устранению выявленных недостатков в ведении бухгалтерского учета.

**72. Работа по выполнению согласованных процедур может включать:**

- 1) выполнение аудиторских процедур в отношении отдельных статей финансовой информации
- 2) подготовку финансовой информации
- 3) обзор финансовой информации.

**Вопросы для подготовки к зачету**

1. Цели и задачи формирования международных стандартов аудита.
2. Внешние факторы, влияющие на развитие международной стандартизации аудита.
3. Внутренние факторы, влияющие на развитие международной стандартизации аудита.
4. Статус международных стандартов аудита.
5. Организации, занимающиеся развитием международной стандартизации аудита.
6. Влияние международных стандартов аудита на развитие отечественной системы стандартизации аудита.
7. Национальные особенности Российских стандартов аудита.
8. Соотношение международных стандартов финансовой отчетности и аудита.
9. Принцип построения структуры международных стандартов аудита.
10. Характерные признаки групп стандартов аудиторской деятельности.
11. Положения по международной аудиторской практике.
12. Оценка аудиторского риска и существенности в аудите.
13. Стандарты, устанавливающие ответственность аудитора.
14. Стандарты, устанавливающие методы получения аудиторских доказательств.
15. Стандарты, устанавливающие взаимоотношения различных субъектов в ходе аудита.
16. Аудиторское заключение по финансовой отчетности.
17. Стандарты, устанавливающие порядок выполнения специальных заданий и оказания сопутствующих услуг.
18. Ответственность руководства аудиторской фирмы за качество проверок.
19. Этические требования, разрабатываемые в аудиторской фирме, с целью обеспечения гарантии качества аудиторских проверок.
20. Роль и значение определения уровня уверенности для организации аудиторской проверки.
21. Обзорная проверка как сопутствующая аудиту услуга.
22. Согласованные процедуры как сопутствующая аудиту услуга.
23. Причастность аудитора к проведению проверки.
24. Зависимость уровня уверенности от вида сопутствующих аудиту услуг.

## РЕКОМЕНДУЕМАЯ ЛИТЕРАТУРА

### Основная:

1. Международные стандарты аудита: учебное пособие / Под ред. С.М. Бычковой. – М.: ТК Велби, Изд-во Проспект, 2008. – 432 с.
2. Международные стандарты аудита: учебное пособие/ Б.Т. Жарылгасова, А.Е. Суглобов. – 4-е изд., стер. – М.: КНОРУС, 2008. – 400 с.
3. Панкова С.В., Панкова Н.И. Международные стандарты аудита: учебник. – 2-е изд., перераб. и доп. – М.: Магистр, 2008. – 87 с.
4. Суворова С.П., Парушина Н.В., Галкина Е.В. Международные стандарты аудита: учебное пособие – М.: ИД «ФОРУМ»: ИНФРА-М, 2007. – 320 с.

### Дополнительная:

1. Ендовицкий Д.А., Панина И.В. Международные стандарты аудиторской деятельности: Стандартизация аудиторской деятельности на международном уровне; Аудит финансовой отчетности; Организация проведения аудита: Учеб. пособие. – М.: ЮНИТИ-ДАНА, 2006.
2. Жарылгасова Б.Т. Российские и международные стандарты аудиторской деятельности: Учеб. пособие. – М.: Кнорус, 2008.
3. Международные стандарты аудита и Кодекс этики профессиональных бухгалтеров (2001). – М.: МЦРСБУ, 2001.
4. Остапова В.В., Богинская З.В. Международные стандарты аудита: Учеб. пособие. – М.: Феникс, 2006.
5. Панкова С.В. Международные стандарты аудита: Учеб. пособие. – М.: Юристъ, 2007.

*Учебное издание*

КОРАБЕЛЬНИКОВА Лариса Леонидовна

## **МЕЖДУНАРОДНЫЕ СТАНДАРТЫ АУДИТА**

УЧЕБНОЕ ПОСОБИЕ  
для студентов экономического факультета

Корректор *Шамонова А.М.*  
Технический редактор, оформление *Александровой М.Н.*

---

Формат 60\*90 <sup>1/16</sup>. Бумага газетная. Гарнитура New Roman. Печать офсет.  
Усл. печ. л. 4,5. Уч.-изд. л. 3,63. Тираж 700 экз. Заказ №

Издательство «Юниверсум».  
420012, г. Казань, ул. Достоевского, д. 10.  
Отпечатано в полном соответствии с качеством предоставленных материалов  
в типографии ОАО «Щербинская типография».  
117623, г. Москва, ул. Типографская, д. 10. Тел. 659-2327