

**ФЕДЕРАЛЬНОЕ ГОСУДАРСТВЕННОЕ БЮДЖЕТНОЕ ОБРАЗОВАТЕЛЬНОЕ  
УЧРЕЖДЕНИЕ ВЫСШЕГО ОБРАЗОВАНИЯ  
«ОРЕНБУРГСКИЙ ГОСУДАРСТВЕННЫЙ АГРАРНЫЙ УНИВЕРСИТЕТ»**

**МЕТОДИЧЕСКИЕ УКАЗАНИЯ ДЛЯ ОБУЧАЮЩИХСЯ  
ПО ОСВОЕНИЮ ДИСЦИПЛИНЫ (по РУП 16г.)**

**Б1.Б.05 Международные стандарты финансовой отчетности и аудита**

**Направление подготовки 38.04.01 Экономика**

**Профиль подготовки Учет, анализ и аудит**

**Квалификация (степень) выпускника магистр**

**Форма обучения заочная**

## Содержание

1.	Конспект лекций.....	3
1.1	Лекция №1 Роль и значение международных стандартов финансовой отчетности.....	3
1.2	Лекция №2 Концептуальный уровень международных стандартов финансовой отчетности.....	6
1.3	Лекция №3 Структурный уровень международных стандартов финансовой отчетности .....	8
1.4	Лекция №4 Технологический уровень международных стандартов финансовой отчетности .....	13
1.5	Лекция №5 Международные стандарты, регламентирующие основные методы получения аудиторских доказательств .....	16
1.6	Лекция №6 Международные стандарты, регулирующие процессы сбора и обобщения информации в ходе аудиторской проверки.....	26
1.7	Лекция №7 Международные стандарты оформления результатов аудиторских проверок.....	42
1.8	Лекция №8 Особенности применения международных стандартов аудита при выполнении специальных заданий и оказании сопутствующих услуг.....	46
2.	Методические указания по выполнению лабораторных работ.....	55
3.	Методические указания по проведению практических занятий.....	56
3.1	Практическое занятие № 1 Роль и значение международных стандартов финансовой отчетности.....	56
3.2	Практическое занятие №2 Концептуальный уровень международных стандартов финансовой отчетности .....	56
3.3	Практическое занятие №3 Структурный уровень международных стандартов финансовой отчетности .....	57
3.4	Практическое занятие №4 Технологический уровень международных стандартов финансовой отчетности .....	57
3.5	Практическое занятие №5 Международные стандарты, регламентирующие основные методы получения аудиторских доказательств.....	58
3.6	Практическое занятие №6 Международные стандарты, регулирующие процессы сбора и обобщения информации в ходе аудиторской проверки .....	59
3.7	Практическое занятие №7 Международные стандарты оформления результатов аудиторских проверок .....	59
3.8	Практическое занятие №8 Особенности применения международных стандартов аудита при выполнении специальных заданий и оказании сопутствующих услуг.....	60
4.	Методические указания по проведению семинарских занятий.....	62

# **1. КОНСПЕКТ ЛЕКЦИЙ**

## **Лекция № 1 (1 час)**

**Тема: «Роль и значение международных стандартов финансовой отчетности»**

### **1.1.1 Вопросы лекции:**

1. Предпосылки создания международных стандартов финансовой отчетности
2. Понятие международных стандартов финансовой отчетности
3. Международные организации, занимающиеся унификацией учёта
4. Методы перехода российской отчетности на международные стандарты финансовой отчетности

### **1.1.2.Краткое содержание вопросов:**

#### **1. Предпосылки создания международных стандартов финансовой отчетности**

Система бухгалтерского учета, как элемент современной мировой экономики, характеризуется разнообразием способов подготовки и представления для внешних пользователей отчетности о финансовом положении организаций для принятия верных экономических решений. Формирование в разных странах отчетности различными способами не позволяло проводить сравнительный экономический анализ участников мирового рынка.

Предпосылками создания единых стандартов финансовой отчетности послужили:

1. Стремительное распространение современных технологий производства во всем мире;
2. Возникновение потребности в инвестициях для отраслей, использующие такие технологии;
3. Необходимость для инвестора получения достоверной информации о финансовом состоянии компаний
4. Крах фондового рынка США в 1929 году и годы великой депрессии, показали неадекватное отражение в отчетности финансового состояния компаний;
5. Выход крупнейших европейских и американских компаний на мировые рынки, потребовал разработки единых правил формирования отчетности, понятной инвесторам из разных стран.

Отчетность, содержащая информацию, ориентированную на потенциального инвестора, получила название финансовой.

В настоящее время существует три всемирно признанных системы подготовки и представления финансовой отчетности:

1. ГААП США – общепризнанные учетные принципы США;
2. МСФО;
3. система подготовки отчетности транснациональными корпорациями (ТНК), регулируемая центром ООН по ТНК.

В России в период Советской эпохи методология учета несколько отличалась от методологии учета капиталистических стран. Целью учета являлось организация контроля за сохранением социалистической собственности и выполнением плана. С развитием рыночных отношений в стране, созданием акционерных обществ, либерализацией внешней торговли возникла потребность в финансовой отчетности сформированной в соответствии с международными стандартами. В связи с этим Постановлением Правительства РФ от 6 марта 1998 года была утверждена Программа реформирования бухгалтерского учета, которая предусматривает приведение национальной системы учета в соответствие с требованиями

рыночной экономики и МСФО. В настоящее время в России разрабатываются национальные стандарты в виде положений по бухгалтерскому учету, которые формируются на основании МСФО.

## **2. Понятие международных стандартов финансовой отчетности**

МСФО – представляют собой систему положений о порядке подготовки и представления финансовой отчетности.

Главной целью МСФО является гармонизация национальных систем учета и отчетности для повышения потребительских качеств финансовой отчетности транснациональных корпораций и других участников международных рынков.

МСФО объединяет совокупность следующих документов:

1. Предисловие к Положениям МСФО, где кратко излагаются цели и порядок деятельности Комитета по МСФО, а также разъясняется порядок применения международных стандартов;

2. Принципы подготовки и представления финансовой отчетности для внешних пользователей. В них рассматриваются цели финансовой отчетности, качественные характеристики, определения, порядок признания и изменения финансовой отчетности;

3. МСФО;

4. Разъяснения к МСФО.

Для целей изучения международных стандартов выделяют три уровня:

1. Концептуальный уровень – должен обеспечивать подготовку финансовой отчетности для анализа финансового состояния предприятия внешними пользователями. На концептуальном уровне должны быть рассмотрены такие основные понятия, как: активы, обязательства, капитал, доходы, расходы.

2. Структурный уровень – обеспечивает систематизацию представления данных финансовой отчетности, создание форм, их заполнение показателями, установление связи между ними на основе концептуального уровня.

3. Технологический уровень рассматривает оценку материальных и нематериальных активов, методы начисления амортизации, отражение аренды, инвестиционной собственности.

В настоящее время комплект МСФО включает 42 стандарта. Но с момента первого издания стандарта произошло множество изменений в экономике. Поэтому из 42 стандарта 10, уже отменены. Сегодня комитетом по международным стандартам финансовой отчетности разрабатывается новый комплект стандартов, который включает уже 5 стандартов.

## **3. Международные организации, занимающиеся унификацией учёта**

В настоящее время мир учёта раскололся на две части. Одна из них – большинство стран, за исключением Северной Америки, поддерживает МСФО (IAS), другая, куда входят США и Канада, выступают против.

В США разработана концепция бухгалтерского учета, которая называется «Общепринятыми принципами бухгалтерского учета» (GAAP). Американская система учета сложная и для её внедрения участникам мирового рынка приходится идти на большие затраты, но они вынуждены идти на это, так как Американский рынок самый крупный и развитый в мире и предлагает самые выгодные условия привлечения капитала. Даже неамериканские компании, желающие размещать свои ценные бумаги на американском рынке, вынуждены трансформировать свою отчетность по правилам GAAP.

В США общепринятые принципы бухгалтерского учета разрабатываются Финансовым управлением стандартов бухгалтерского учета (FASB). Это независимая негосударственная организация, состоящая из семи членов – специалистов в области бухгалтерского учета,

представителей промышленности, правительства и образования. Им помогает консультативный совет и большой исследовательский штат. FASB издает «Положения о стандартах финансовой отчетности». В настоящее время издано свыше 100 таких изданий

До создания FASB ответственным за определение общепринятых принципов бухгалтерского учета был Комитет Американского института лицензирования аудиторов (AICPA). Сейчас он устанавливает профессиональные стандарты ревизий, обязательные для всех аудиторов и анализирует проблемы бухгалтерского учета.

Правительственной организацией, которая устанавливает принципы бухгалтерского учета и финансовой отчетности для государственных корпораций является Комиссия по ценным бумагам и обменным курсам (SEC).

Таким образом, принципы бухгалтерского учета разрабатываются негосударственной организацией FASB, но принимают они законную силу после одобрения SEC.

Большинство стран мира, в том числе и Россия, не придерживаются американских принципов бухгалтерского учета. Для успешного развития своей деятельности на мировом рынке предприятия этих формируют отчетность в соответствии с МСФО. Разработкой МСФО занимается Комитет по МСФО (IASC). Он был создан 29 июня 1973 года в результате соглашения между профессиональными бухгалтерскими организациями из Франции, Голландии, Германии, Ирландии, Великобритании, Австралии, Японии, Канады, США, Мексики. В настоящее время насчитывается около 140 членов комитета в 105 странах мира. Деятельность КМСФО осуществляется Правлением, состоящего из представителей бухгалтерских организаций из 13 стран, назначаемых Советом международной ассоциации бухгалтеров.

Комитет обеспечивает пригодность МСФО для пользователей и составителей финансовых отчетов во всем мире.

Целями КМСФО является:

1. Разработка и публикация МСФО, которые должны соблюдаться при составлении финансовых отчетов,

2. Работа по совершенствованию и гармонизации учетных правил, связанных с составлением финансовых отчетов.

Все разработанные Комитетом стандарты носят рекомендательный характер, и как правило, во всех странах используются при составлении национальных стандартов учета.

#### 4. Методы перехода российской отчетности на международные стандарты финансовой отчетности

Несмотря на процесс реформирования системы бухгалтерского учета в РФ, отчетность, сформированная в соответствии с российскими Положениями по бухгалтерскому учету, отличается от отчетности, сформированной в соответствии с МСФО. Поэтому российские участники мирового рынка, обязаны приводить свою отчетность в соответствие с международными стандартами.

Существует два метода перехода на МСФО:

1. Метод трансформации (корректировки),
2. Метод конверсии (параллельного учета).

Трансформация бухгалтерской отчетности – это составление отчетности по определенным стандартам на основании корректировки имеющейся отчетности.

К методам трансформации относятся:

1. детализация остатков,
2. реклассификация остатков,
3. переоценка остатков.

Расшифровка статей отчетности и выделении неоднородных по экономическому содержанию объектов учета, необходимых для счетов являются первичными методами раскрытия информации в международной отчетности; трансформации. Сначала, при детализации по видам, используется для детализации российской бухгалтерской раскрытия информации по объектам учета об их отчетности, каждая её статья движении в разрезе видов операций.

расшифровывается по остаткам Реклассификация остатков – способ устранения включаемых в них счетов. Если остатки различий в структуре и составе показателей российской по одному счету участвуют в отчетности и отчетности, составляемой по формировании нескольких статей, то международным стандартам.

остатки и обороты по данному счету Переоценка остатков прежде всего вызвана расшифровываются по субсчетам. необходимостью учета инфляции в отчетности. Влияние Детализация счетов может инфляционных процессов на сопоставимость отчетности можно устраниить двумя методами:

- метод пересчета статей отчетности в более стабильную валюту,
- метод представления статей отчетности с поправкой на инфляцию.

Метод параллельного учета предусматривает двойной учет информации, позволяющей формировать отчетность по российскому законодательству и МСФО.

## 1.2 Лекция № 2 (1 час)

### Тема: «Концептуальный уровень международных стандартов финансовой отчетности»

#### 1.2.1 Вопросы лекции:

1. Основные понятия концептуального уровня международных стандартов финансовой отчетности
2. Оценка элементов финансовой отчетности
3. Основополагающие принципы международных стандартов финансовой отчетности

#### 1.2.2 Краткое содержание вопросов

##### 1. Основные понятия концептуального уровня международных стандартов финансовой отчетности

Концептуальный уровень МСФО следует рассматривать с понятия **финансовое положение организации**. Финансовое положение характеризуется экономическими ресурсами, финансовой структурой, ликвидностью, прибыльностью, способностью компании адаптироваться к изменениям окружающей среды и т. д.

Финансовое положение организации отражается в финансовой отчетности. Элементами финансовой отчетности являются: активы, обязательства, капитал, доходы и расходы. Определение данных понятий построено на такой категории как экономическая выгода, юридические права, в том числе и право собственности, отходят на второй план.

Следовательно, под **активами** понимаются ресурсы, контролируемые компанией в результате событий прошлых периодов, и от которых ожидается экономическая выгода в будущем. Примером активов согласно МСФО являются арендованные основные средства арендатора, так как несмотря на отсутствие право собственности на них, арендатор получает от их использования экономическую выгоду.

Под **обязательствами** понимается задолженность компаний, возникающая из событий прошлых периодов, погашение которой приведет к оттоку ресурсов, содержащих экономическую выгоду.

**Капитал (чистые активы)** представляет собой разницу между активами и обязательствами организации.

Под **доходами** понимается увеличение экономической выгоды в результате поступления активов и (или) погашения обязательств, приводящие к увеличению капитала этой организации, за исключением вкладов.

**Расходы** – это уменьшение экономических выгод в результате выбытия активов и (или) возникновения обязательств, приводящие к уменьшению капитала, за исключением уменьшения вкладов.

Появление доходов или расходов может быть связано с изменением оценки активов и урегулированием обязательств.

Под **прибылью** понимается разность между доходами и расходами, в том числе доходами и расходами, связанными с корректировками капитала.

## 2. Оценка элементов финансовой отчетности

В финансовом учете все учетные объекты имеют стоимостное измерение. МСФО предлагают использовать следующие виды оценок, которые различаются особенностями оценки активов и обязательств:

**1.Фактическая стоимость приобретения.** При данном виде оценки стоимость активов равна сумме уплаченных денежных средств или их эквивалентов за активы на момент их приобретения. Обязательства соответствуют сумме выручки, полученной при их погашении или сумме денежных средств и их эквивалентов, уплата которых ожидается при нормальном ходе дел.

**2.Востановительная стоимость.** При данном виде оценки стоимость активов равна сумме денежных средств или их эквивалентов, которые могли бы быть уплачены за актив в настоящее время. Стоимость обязательств равна сумме денежных средств или их эквивалентов, которую нужно было бы направить для погашения обязательств в настоящее время.

**3.Возможная цена продажи (погашения).** При данном виде оценки стоимость активов равна сумме денежных средств или их эквивалентов, которые могут быть получены от продажи актива в нормальных условиях. Стоимость погашения обязательств равна сумме денежных средств или их эквивалентов, которые будут потрачены для погашения обязательств при нормальном ходе дел.

**4.Дисконтированная стоимость.** Дисконтированная стоимость активов - это величина будущего поступления денежных средств, которая будет создаваться данным активом. Дисконтированная стоимость обязательств – это величина будущего выбытия денежных средств, которые потребуются для погашения обязательств.

Также в МСФО используется понятие **«справедливая стоимость»** - это сумма денежных средств, на которые можно обменять актив при совершении сделки между хорошо осведомленными и независимыми друг от друга сторонами. Как правило, под справедливой стоимостью понимают рыночную цену.

В российской отчетности не используются справедливая и дисконтированная стоимость. Последняя, согласно ПБУ 19/02 может использоваться только для дополнительного раскрытия информации.

## 3. Основополагающие принципы международных стандартов финансовой отчетности

Методологическое единство стандартов обеспечивается следующими учетными принципами:

**1.Принцип начисления.** Сущность данного принципа заключается в том, что на дату составления финансовой отчетности производится начисление причитающихся доходов и расходов. Дата фактического получения доходов не является принципиальной.

**2.Принцип осмотрительности.** При составлении отчетности нужно принимать во внимание неопределенность, которая присуща будущим событиям. Поэтому необходимо правильно проводить переоценку балансовых статей и создавать резервы, которые либо вычитываются из балансовой стоимости активов, либо отражаются в качестве дополнительных обязательств.

**3.Принцип непрерывности деятельности.** Отчетность составляется исходя из того, что организация продолжит свою деятельность в будущем.

**4.Принцип постоянства (последовательности).** Учетный подход ко всем хозяйственным операциям должен быть одинаковым в течении отчетных периодов. Это позволяет получать сопоставимые данные для анализа.

**5.Принцип существенности.** В счета показывается только то, что имеет существенное значение для финансовой отчетности. Незначительными суммами можно пренебречь.

**6.Принцип превалирования экономического содержания над юридической формой.** Всегда хозяйственные операции отражаются исходя из их экономической сущности.

**7.Принцип исторической стоимости.** Все активы должны показываться в финансовой отчетности по стоимости их приобретения. При переоценке активов данный принцип нарушается.

**8.Принцип стабильности измерителей.** Этот принцип необходим для сопоставления цифр разных отчетных периодов.

**9.Принцип открытости.** Во всех счетах должны раскрываться детали происхождения материальных ценностей в дополнение к основным сведениям.

**10.Принцип целостности (имущественной обособленности).** Организацию следует рассматривать как нечто целое, отдельное от её владельцев.

**11.Принцип объективности.** Отчетность должна быть объективной, сформирована по законодательству и профессиональным правилам, не должна носить личного подхода.

**12.Принцип экономичности информации (рациональности).** Выводы извлекаемые из информации должны быть больше затрат на их получение.

**13. Принцип релевантности.** Одновременно выполнить все принципы часто не возможно. Поэтому выбираться наиболее важные принципы, которые дают возможность получать наиболее полезную информацию для потребителя.

В российских нормативных документах декларированы все принципы, кроме 7,8,9.

### **1.3 Лекция № 3 (1 час)**

**Тема: «Структурный уровень международных стандартов финансовой отчетности»**

#### **1.3.1 Вопросы лекции:**

1. МСФО 1 «Представление финансовой отчетности»
2. МСФО 7 «Отчет о движении денежных средств
3. МСФО 34 «Промежуточная отчетность»
4. МСФО 14 «Отчетность по сегментам»
5. МСФО 8 «Учетная политика, изменения в бухгалтерских расчетах и ошибки»

### 1.3.2 Краткое содержание вопросов

#### 1. МСФО 1 «Представление финансовой отчетности»

Цель стандарта – обеспечение основных требований к формированию финансовой отчетности общего назначения.

Стандарт устанавливает:

1. общие правила для представления финансовой отчетности;
2. рекомендации по её структуре;
3. требования по её содержанию;
4. рекомендации по её соответствуию МСФО;
5. рекомендации по её отклонениям от МСФО.

Руководство компании для составления финансовой отчетности должно соблюдать следующие правила:

1. Предоставлять достоверную информацию в соответствии с МСФО;
2. Финансовая отчетность составляется исходя из допущения непрерывности деятельности компании;
3. При подготовке всех видов финансовой отчетности используется метод начисления, за исключением отчета о движении денежных средств;
4. Финансовая отчетность должна предоставляться последовательно, то есть классификация её статей должна сохраняться от одного периода к другому;
5. Несущественные, аналогичные статьи допускается представлять агрегировано (агрегирование – соединение отдельных данных в единый показатель);
6. Активы и пассивы взаимозачитываются только в том случае, если это допускает МСФО;
7. Вся числовая информация текущего периода предоставляется в сравнении с предыдущим периодом.

Финансовая отчетность включает в себя: бухгалтерский баланс, отчет о прибылях и убытках, отчет об изменениях в капитале, отчет о движении денежных средств, учетную политику и примечания.

**Бухгалтерский баланс** содержит информацию о финансовом положении организации. Компания может разделять свои активы и обязательства на краткосрочные и долгосрочные, или предоставлять их в порядке ликвидности. МСФО рекомендует предоставлять баланс в горизонтальном или вертикальном виде.

В горизонтальном виде валюта баланса соответствует суммарным активам. Данные активы в балансе делятся на долгосрочные и краткосрочные.

Долгосрочные активы – это основные средства, деловая репутация (гудвил – превышение рыночной оценки совокупных активов компании над суммой индивидуальных рыночных цен этих же активов), производственные лицензии, инвестиции в компании, прочие финансовые активы.

Краткосрочные активы – запасы, задолженность покупателей и заказчиков, предоплаты, денежные средства и их эквиваленты.

Пассив горизонтального баланса включает в себя: капитал и резервы, долгосрочные и краткосрочные обязательства.

Капитал и резервы включает: выпущенный капитал, фонды (резервы), накопленную прибыль (убытки).

Долгосрочные обязательства – это долгосрочные займы, включающие выплату процентов, отложенные налоги, пенсионные обязательства.

Краткосрочные обязательств – это кредиторская задолженность, краткосрочные займы, резерв по гарантиям.

Бухгалтерский баланс в России предоставляется в горизонтальном виде.

В вертикальном виде валюта баланса соответствует чистым активам, которые также подразделяются на долгосрочные и краткосрочные. Пассив включает долгосрочные и краткосрочные обязательства, а также финансирование чистых активов.

В качестве дополнительной информации к бухгалтерскому балансу предоставляется: расшифровка дебиторской и кредиторской задолженности; параметры материнской, дочерних, ассоциированных компаний; характеристика акционерного капитала; количество выпущенных, оплаченных акций, их номинальная стоимость.

**Отчет о прибылях и убытках** предоставляет информацию о результатах деятельности компании. МСФО предлагают использовать один из двух видов отчетов.

Первый вид. Отчет, сформированный путем распределения расходов между функциональными направлениями компании (отражает функции затрат). Он включает в себя следующие статьи:

1. Выручка,
2. Себестоимость продаж,
3. Валовая прибыль,
4. Прочий операционный доход,
5. Затраты на распространение,
6. Административные расходы,
7. Прочие операционные расходы,
8. Прибыль (убыток) от операционной деятельности,
9. Затраты на финансирование,
10. Доля прибыли, убытка по методу долевого участия,
11. Прибыль, убыток до налогообложения,
12. Расходы по налогам,
13. Прибыль, убыток,
14. Доля меньшинства,
15. Доля материнской компании.

В таком виде отчет предоставляется в российских организациях.

Второй вид. Отчет отражает характер затрат. В данном случае меняются 1-8 статьи отчета.

1. Выручка,
2. Прочий операционный доход,
3. Изменение в запасах готовой продукции и незавершенного производства,
4. Работа, выполненная компанией,
5. Использованное сырье и материалы,
6. Заработная плата,
7. Расходы на амортизацию,
8. Прочие операционные расходы,
9. Прибыль, убыток от операционной деятельности.

В примечаниях к отчету, согласно МСФО указывается сумма дивидендов на одну акцию.

**В отчете об изменениях капитала** показываются изменения, произошедшие в капитале компании, её фондах (резервах), прибыли, эмиссионного дохода. Данные изменения могут происходить в результате корректировки учетной политики, переоценки имущества, курсовой разницы валют, операций с акционерами (эмиссия акций, выплата дивидендов), а также в результате полученной прибыли и убытка, не отраженных и отраженных в отчете о прибылях и убытках.

МСФО предлагает два варианта отчета об изменении капитала. В первом варианте даются изменения по каждому виду капитала, фонда (резерва), прибыли отдельно. Во втором

все изменения даются в общем, а расшифровка по видам дается в примечании к отчету. В России используется первый вариант.

## **2. Наименование вопроса №12. МСФО 7 «Отчет о движении денежных средств**

Согласно МСФО № 7, все компании обязаны отчитываться о движении денежных средств и их эквивалентов. Денежные средства включают в себя средства в кассе, вклады до востребования, овердрафты к получению до востребования. Денежные эквиваленты – краткосрочные, высоколиквидные инвестиции, легкообратимые в денежные средства.

В отчете о движении денежных средств, классифицируются денежные потоки по трем видам деятельности:

1. Операционная – основная деятельность, приносящая доход,
2. Инвестиционная – деятельность, связанная с приобретением и продажей долгосрочных активов и других инвестиций, которые не относятся к денежным эквивалентам.
3. Финансовая – деятельность, которая приводит к изменениям в составе капитала и заемных средств компании.

МСФО предлагает два метода отражения движения денежных средств от операционной деятельности: прямой и косвенный.

При первом методе чистый прирост денежных средств от операционной деятельности равняется разнице между денежными средствами, полученными от клиентов, и денежными средствами, выплаченными клиентам. Этот метод используется в российской отчетности.

При втором методе для расчета используется следующая формула:

Чистый прирост денежных средств от операционной деятельности = прибыль от операционной деятельности до налогообложения + амортизация – увеличение запасов + уменьшение дебиторской задолженности – уменьшение кредиторской задолженности.

## **3. МСФО 34 «Промежуточная отчетность»**

В соответствии с МСФО 34 промежуточная отчетность – это отчетность, составленная за более короткий период, чем год. Таким периодом может быть квартал, полгода. Согласно МСФО 34 промежуточная отчетность должна быть представлена в течение 60 дней после завершения периода. Российские правила учета сокращают данный срок до 30 дней, то есть они укладываются в МСФО.

Промежуточный финансовый отчет включает:

1. Сжатый бухгалтерский баланс на конец промежуточного периода и сравнительный бухгалтерский баланс на конец предшествующего года.
2. Сжатый отчет о прибылях и убытках за текущий промежуточный период и нарастающим итогом за текущий финансовый год, а также сравнительные отчеты за указанные периоды прошлого года.
3. Сжатые отчеты о движении денежных средств и отчеты о движении капитала нарастающим итогом за текущий финансовый год, а также сравнительные отчеты за аналогичный период прошлого года.
4. Пояснительные примечания, которые не должны повторять примечания к годовой отчетности.

В России с состав промежуточной отчетности включается только баланс и отчет о прибылях и убытках.

## **4. МСФО 14 «Отчетность по сегментам»**

Целью стандарта является установление основных принципов предоставления информации по сегментам, то есть данных о различных видах продукции и услуг, предоставляемых компанией в различных географических областях.

Информация может предоставляться по отраслевым и географическим сегментам.

Отраслевой сегмент – это локально выделенный компонент предприятия, занятый производством продукции и предоставлением услуг, риски и выгоды которых, отличаются от рисков и выгод других отраслевых сегментов: промышленных, сельскохозяйственных, финансовых.

Географический сегмент – локально-выделенный компонент предприятия, занятого производством продукции и предоставлением услуг в конкретной эколого-экономико-правовой среде, риски и выгоды которого отличаются от рисков и выгод компонентов, действующих в других средах.

Отраслевой или географический сегменты являются отчетным сегментом, если соблюдаются следующие условия:

1. Больше половины выручки получено за счет внешних продаж,
2. Выручка от продаж, или результаты от продаж, или активы сегмента больше 10% соответствующей общей величины всех сегментов.
3. Если вся выручка от внешних клиентов по всем отчетным сегментам в совокупности составляет менее 75% от общей выручки компании, то нужно выделять дополнительные сегменты.

Элементами сегментной отчетности являются: доходы, расходы, результаты сегмента, активы, обязательства.

Доходы сегмента – доходы предприятия, которые получены от операций с другими компаниями или с другими сегментами своей компании. Не включают в доходы: проценты, дивиденды, прибыль от продажи инвестиций или погашения долгов.

Расходы сегмента – это расходы, связанные с операционной деятельностью сегмента, а также расходы по продажам за пределы компании или другим сегментам.

Результат сегмента – это доходы за вычетом расходов.

Активы сегмента – это активы, используемые в операционной деятельности сегмента; сюда не относят активы, используемые для общих целей компании.

Обязательства сегмента – это обязательства, возникающие в результате операционной деятельности сегмента.

Аналогом МСФО 14 в российском учете выступает ПБУ 12/2000 «Информация по сегментам».

## **5. МСФО 8 «Учетная политика, изменения в бухгалтерских расчетах и ошибки»**

Согласно МСФО 8 под учетной политикой понимаются конкретные принципы, основы, условия, правила и практика, принятые компанией для подготовки и представления финансовой отчетности. Эти основы должны применяться последовательно от одного учетного периода к другому. Осуществлять изменения в учетной политике разрешается если:

1. Это требуется по законодательству,
2. Требуется по распоряжению органа стандартизации финансовой отчетности,
3. Изменения приведут к улучшению отражения операций в финансовой отчетности.

Изменение учетной политики может производиться перспективно или ретроспективно. Первый подход предполагает применение учетной политики к событиям, произошедшим после даты ее изменения. Второй – к уже прошедшим событиям. Согласно новым положениям МСФО 8 для отражения добровольных изменений в учетной политике применяется ретроспективный метод.

В России порядок формирования учетной политики отражен в ПБУ 1/2008.

Все ошибки в учете прошлых отчетных периодов, выявленные в текущем отчетном периоде исправляются также ретроспективно, то есть результаты исправления ошибок включаются в сальдо нераспределенной прибыли на начало самого раннего из представлено в отчетности периодов.

Раньше МСФО 8 допускал альтернативный метод исправления ошибок, когда корректировки включались в чистую прибыль или убыток текущего периода.

## **1.4 Лекция № 4 (1 час)**

**Тема: «Технологический уровень международных стандартов финансовой отчетности»**

### **1.4.1 Вопросы лекции:**

1. МСФО 2 «Запасы»
2. МСФО 38 «Нематериальные активы»
3. МСФО 16 «Учет основных средств»
4. МСФО 17 «Аренда»
5. МСФО 36 «Обесценение активов»
6. МСФО 40 «Инвестиционная собственность»

### **1.4.2 Краткое содержание вопросов**

#### **1. МСФО 2 «Запасы»**

Запасы относятся к краткосрочным активам организации, от которых ожидается получение экономической выгоды.

Запасами могут быть:

1. Товары для перепродажи, в том числе: земля, оборудование, прочие товары,
2. Сырье и материалы для процесса производства,
3. Незавершенное производство,
4. Готовая продукция.

Аналогом МСФО 2 в нашей стране является ПБУ 5/01 «Учет материально-производственных запасов».

Согласно МСФО 2, себестоимость товарно-материальных запасов включает в себя:

1. Затраты на приобретение. Они включают цену покупки, пошлины, налоги, транспортно-заготовительные расходы.
2. Затраты на переработку включают прямые затраты труда, производственные накладные расходы, постоянные и переменные накладные расходы.
3. Прочие расходы. Например, затраты на разработку продукта для конкретного клиента, затраты по займам.

Оценка запасов в финансовой отчетности на отчетную дату производится по наименьшей из двух величин: себестоимости или стоимости реализации.

Для оценки товарно-материальных запасов при их движении используют согласно МСФО 2 следующие методы оценки:

1. Для запасов, не являющихся взаимозаменяемыми и выполненных по специальным заказам - по себестоимости каждой единицы.
2. Для остальных запасов – по средней себестоимости или метод ФИФО (по себестоимости первых по времени приобретения запасов).

Использование того или иного метода оказывает значительное влияние на прибыль организаций.

## **2. МСФО 38 «Нематериальные активы»**

Согласно МСФО 38 Нематериальные активы – не денежные активы, не имеющие материально-вещественную форму, от использования которых организация ожидает в будущем экономическую выгоду. Нематериальные активы используются для производства и предложения товаров и услуг.

Если произведенные затраты не соответствуют нематериальным активам, то они рассматриваются как расходы периода.

Запрещается признание следующих объектов в качестве нематериальных активов:

1. деловой репутации (гудвил);
2. торговых марок;
3. прав на публикацию;
4. прочих похожих объектов.

Затраты на НИР отражаются как расходы периода, а затраты на разработки НИОКР, признаются нематериальным активом.

Существует два подхода оценки нематериальных активов:

1. Основной подход – по исторической стоимости;
2. Допустимый альтернативный подход – по переоценочной стоимости.

Нематериальные активы амортизируются. Максимальный срок их использования 20 лет. Для начисления амортизации могут применяться следующие методы:

1. Прямолинейный,
2. Уменьшаемого остатка,
3. Пропорционально произведенной продукции.

Организации в отчетности обязаны раскрывать информацию, позволяющую пользователям определить виды нематериальных активов, движение их балансовой стоимости в течении года.

В российском учете аналогом МСФО 38 выступает ПБУ 14/2007.

## **3. МСФО 16 «Учет основных средств»**

Согласно МСФО 16, основные средства – это материальные активы, используемые для производства товаров и услуг, сдачу в аренду, административных целях в течение длительного времени (более одного отчетного периода). К основным средствам относятся: земля, здания, техника, корабли, самолеты, транспортные средства, мебель, оборудование. МСФО 16 не рассматривает порядок учета инвестиционной собственности. Она предназначена для получения арендной платы и доходов от прироста стоимости капитала.

В России учет основных средств, регламентируется ПБУ 6/01.

В отличие от Российского учета, МСФО относит к компетенции бухгалтера, что считать основными средствами, а что запасами.

Первоначальная стоимость основных средств, согласно МСФО 16 равна сумме покупной цены, затратам, связанных с приведением объекта в надлежащее состояние. Затраты по займам в отличии от российского ПБУ не включаются в стоимость основных средств.

Амортизация основных средств – это распределение стоимости актива, между учетными периодами, в течение срока его полезного экономического использования. Срок полезного использования по МСФО бухгалтером определяется самостоятельно.

МСФО выделяет следующие методы начисления амортизации:

1. равномерное начисление (линейный способ),

2. метод уменьшаемого остатка,
3. метод списания стоимости пропорционально объёму выполненных работ, произведенной продукции.

4. в России существует ещё способ списания стоимости по сумме чисел лет срока полезного использования.

Так как основные средства используются в течение длительного периода, МСФО допускает их переоценку не чаще одного раза в год.

Существует два метода.

Первый - коэффициентный метод, когда первоначальную стоимость и амортизацию увеличивают на один коэффициент. Данный метод используется в России.

Второй – метод, когда амортизация сворачивается, а остаточная стоимость увеличивается до рыночной. При этом амортизация начисляется заново.

Ставки амортизации устанавливаются с учетом срока полезного экономического использования, стоимости после переоценки и ликвидационной стоимости.

Под возмещаемой стоимостью основных средств подразумевается наибольшее из двух значений: чистой цены реализации, ценность использования. Если возмещаемая стоимость ниже балансовой, то балансовую стоимость нужно переоценивать. В российском ПБУ понятие возмещаемой стоимости не рассматривается.

#### **4. МСФО 17 «Аренда»**

Согласно МСФО 17 под арендой понимается передача арендодателем арендатору определенного имущества принадлежащего арендодателю на определенное время, при этом арендодатель получает определенную плату.

Выделяют два вида аренды: финансовая и операционная аренда.

Аренда считается финансовой, если: право владения активом по окончанию срока аренды передается арендатору, срок аренды составляет большую часть срока службы актива. В остальных случаях аренда считается операционной.

При финансовой аренде арендованное имущество учитывается на балансе арендатора, при операционной на балансе арендодателя. Кроме того, финансовая аренда оценивается как обязательство арендополучателя в сумме равной стоимости арендуемого имущества. Актив, сдаваемый в финансовую аренду, отражается на балансе арендодателя как дебиторская задолженность.

Арендатор выплачивает арендодателю на протяжении срока финансовой аренды сумму равную справедливой стоимости актива и финансовую плату. Арендодатель, получая арендные платежи, часть их рассматривает как погашение основного долга, а часть как финансовый доход. При операционной аренде, арендатор показывает арендные платежи в своем отчете о прибылях и убытках как расходы, арендодатель как доходы.

МСФО 17 не применяется в отношении инвестиционной собственности.

#### **5. МСФО 36 «Обесценение активов»**

На дату составления баланса организация должна оценивать свои активы с точки зрения соответствия балансовой стоимости возмещаемой.

Возмещаемая сумма – это наибольшая из двух величин:

1. чистая продажная цена,
2. ценность использования данного актива (дисконтированная стоимость будущих денежных потоков от использования и последующей реализации данного актива)

В случае превышения балансовой стоимости над возмещаемой, первая подлежит корректировке. Разница относится на расходы данного периода и показывается в отчете о

прибылях и убытках, за исключением случаев, когда данный актив был переоценен ранее (тогда корректировка производится за счет фонда переоценки). Нормы амортизации в этом случае подлежат корректировке.

Списанная на убытки разница между балансовой и возмещаемой стоимостью подлежит восстановлению при повышении возмещаемой стоимости в пределах ранее списанной суммы.

МСФО 36 не применяется для учета обесценения активов, отраженных по справедливой стоимости.

## **6. МСФО 40 «Инвестиционная собственность»**

Согласно МСФО 40, инвестиционная собственность – это собственность, находящаяся в распоряжении собственника и предназначенная для получения арендных платежей, доходов от прироста стоимости капитала.

МСФО 40 устанавливает два критерия для признания собственности инвестиционной:

1. Компания в будущем должна получить экономическую выгоду, связанную с этой собственностью;

2. Возможна достоверная оценка стоимости этой собственности.

Первоначально, инвестиционная собственность должна оцениваться по себестоимости. Себестоимость определяется как цена приобретения плюс все прямые затраты.

После первоначальной оценки, необходимо выбрать и отразить в учетной политике один из возможных вариантов учета инвестиционной собственности:

1. по справедливой стоимости,
2. по первоначальной стоимости.

Под справедливой стоимостью понимается сумма денежных средств, на которую независимые друг от друга стороны согласны обменять актив. В качестве такой стоимости обычно выступает рыночная стоимость.

Прибыль или убыток, возникающий в случае изменения справедливой стоимости, относится на чистую прибыль или убыток за период возникновения изменения.

### **1.5 Лекция № 5 (1 час)**

**Тема: «Международные стандарты, регламентирующие основные методы получения аудиторских доказательств»**

#### **1.5.1 Вопросы лекции:**

1. Понятие и виды аудиторских доказательств
2. Особенности получения аудиторских доказательств в отношении отдельных статей отчетности
3. Применение аналитических процедур для получения аудиторских доказательств
4. Процедуры выборочной проверки
5. Использование результатов работы третьих лиц при проведении аудита

#### **1.5.2 Краткое содержание вопросов**

##### **1. Понятие и виды аудиторских доказательств**

*Аудиторские доказательства* — это информация, полученная аудитором в ходе формулирования выводов, на которых основывается его мнение. К аудиторским доказательствам относятся:

- первичные документы;
- бухгалтерские записи;
- информация, полученная из других источников.

Аудиторские доказательства получают в результате проведения тестов контроля и процедур проверки по существу.

**Тесты контроля** — тесты, проводимые с целью получения аудиторских доказательств в отношении надлежащей организации и эффективности систем бухгалтерского учета и внутреннего контроля.

**Процедуры проверки по существу** — это тесты, которые проводятся с целью получения доказательств для обнаружения существенных искажений в финансовой отчетности. Процедуры проверки по существу бывают двух видов:

- детальные тесты операций и сальдо счетов;
- аналитические процедуры.

При получении аудиторских доказательств аудитор должен оценить их достаточность и уместность.

**Достаточность** — количественная мера аудиторских доказательств.

**Уместность** — качественная мера релевантности (смысловой нагрузки) доказательств по отношению к конкретным утверждениям и их достоверности.

Тестирование средств контроля проводится для подтверждения оценки риска системы внутреннего контроля, а процедуры по существу — для проверки утверждений, на основе которых подготовлена финансовая отчетность, т.е. утверждений руководства, выраженных в явном или неявном виде и содержащихся в финансовой отчетности. Они разделяются на следующие категории:

- 1) существование: актив или обязательство существуют на определенную дату;
- 2) права и обязательства: актив или обязательство относятся к данному субъекту по состоянию на определенную дату;
- 3) возникновение: в течение отчетного периода были осуществлены операции или произошли события, имеющие отношение к субъекту;
- 4) полнота: не имеется неучтенных активов, обязательств, операций, нераскрытых статей;
- 5) стоимостная оценка: актив или обязательство отражаются по соответствующей балансовой стоимости;
- 6) измерение: операция или событие учитываются по соответствующей сумме, а доход или расход относится к соответствующему периоду;
- 7) представление и раскрытие: статья раскрывается, классифицируется и характеризуется в соответствии с применимыми основами финансовой отчетности.

Доказательства собираются по каждому утверждению, нередко одно доказательство может подтвердить несколько утверждений (например, с помощью получения ответа на запрос подтверждается существование и стоимостная оценка дебиторской или кредиторской задолженности).

По источникам доказательства делятся на полученные:

- от аудируемого лица — внутренние;
- из других источников — внешние.

По характеру различают следующие аудиторские доказательства:

- визуальные — результаты осмотра, наблюдения;
- документальные — информация, полученная из бумажных, электронных и других носителей;
- устные — полученные при опросах персонала или в форме за явлений руководства.

При оценке надежности доказательств следует учитывать четыре правила:

1) доказательства, полученные из внешних источников, надежнее полученных из внутренних источников;

2) доказательства, полученные из внутренних источников, более надежны, если системы бухгалтерского учета и внутреннего контроля эффективны;

3) доказательства, собранные аудитором, надежнее доказательств, предоставленных субъектом;

4) доказательства в форме документов и письменных заявлений надежнее заявлений, представленных в устной форме.

Если доказательства, полученные из разных источников, противоречат друг другу, аудитор должен провести дополнительные процедуры с целью выяснения реального состояния дел.

Если имеются серьезные сомнения по поводу существенного утверждения, аудитор должен получить достаточные и уместные доказательства для устранения таких сомнений. Если это не удается, то он должен выразить условно-положительное мнение или отказаться от выражения мнения.

МСА 500 «Аудиторские доказательства» устанавливает следующие процедуры получения доказательств:

1. Инспектирование — проверка записей, документов или материальных активов. В ходе инспектирования можно получить аудиторские документальные доказательства разной степени надежности:

- созданные третьими сторонами и находящиеся у них;
- созданные третьими сторонами, но находящиеся у субъекта;
- созданные субъектом и находящиеся у него.

2. Наблюдение — изучение процессов или процедур, выполняемых другими лицами.

3. Запрос и подтверждение — поиск и получение информации у осведомленных лиц в пределах или за пределами субъекта. Запросы могут быть письменными или устными.

4. Подсчет — проверка точности арифметических расчетов либо выполнение самостоятельных расчетов.

5. Аналитические процедуры — анализ значимых показателей и тенденций.

## **2. Особенности получения аудиторских доказательств в отношении отдельных статей отчетности**

В МСА 501 «Аудиторские доказательства — дополнительное рассмотрение особых статей» приводится более подробное описание порядка получения аудиторских доказательств для некоторых статей финансовой отчетности.

*Присутствие при инвентаризации товарно-материальных запасов:* если величина запасов существенна для финансовой отчетности, аудитор должен по возможности присутствовать при их инвентаризации. Если это невозможно, аудитор должен провести инвентарный подсчет и при необходимости проверить промежуточные операции.

Если характер и местонахождение товарно-материальных запасов не позволяют аудитору присутствовать при вышеописанных процедурах, то он должен получить доказательства альтернативными способами (например, по объему расхода материалов или суммам расчетов с поставщиками подсчитать возможное количество поступивших к клиенту запасов). В зависимости от результатов проведенных процедур аудитор принимает решение о необходимости (или отсутствии такой) приведения оговорки об ограничении объема аудита. Планируя процедуры, аудитор определяет по отношению к товарно-материальным запасам следующее:

- особенности систем бухгалтерского учета и внутреннего контроля;
- риски и уровень существенности;

- адекватность утвержденного порядка и инструкции по проведению инвентаризации;
- сроки проведения инвентарного подсчета;
- необходимость привлечения экспертов.

Аудитор должен ознакомиться с политикой руководства клиента относительно:

- процедур контроля;

— порядка определения объема незавершенного производства:

- изделий, подлежащих списанию или реализации;
- запасов, принадлежащих третьей стороне;

— наличия указаний, регламентирующих внутреннее и внешнее движение запасов до и после даты окончания отчетного периода.

Если риск системы контроля ниже высокого, то аудитор может воспользоваться результатами инвентаризации, проведенной ранее даты окончания отчетного периода, и проверить правильность отражения в учете изменений запасов, произошедших между датой подсчета и датой окончания отчетного периода.

Если запасы находятся на хранении у третьей стороны, то аудитор должен получить от нее подтверждение относительно утверждений, касающихся этих запасов. При этом необходимо учитывать степень независимости третьей стороны и целесообразность:

- личного наблюдения или назначения другого аудитора для этой цели;
- получения заключения аудитора относительно адекватности систем бухгалтерского учета и внутреннего контроля третьей стороны;
- проверки документации, находящейся на хранении у третьих сторон.

*Подтверждение дебиторской задолженности:* получение прямого подтверждения планируется, если величина дебиторской задолженности существенна и есть основания рассчитывать на получение ответа от дебиторов.

Если аудитор полагает, что на ответ от дебиторов рассчитывать нельзя, то нужно выполнить альтернативные процедуры (например, последующие поступления денежных средств, отраженных в записях по счетам). Запросы о подтверждении направляются дебиторам от имени аудитора вместе с разрешением руководства субъекта на раскрытие дебиторами необходимой информации.

Форма запроса может быть положительной (требуется подтвердить или выразить несогласие с сальдо счета) либо отрицательной (ответ требуется только в случае несогласия с сальдо). Первая форма позволяет получить более надежные аудиторские доказательства. Можно использовать комбинации этих форм. Если ответы не получены, следует выполнить альтернативные процедуры или рассматривать статью как искажение отчетности.

Если руководство обращается к аудитору с просьбой не направлять запросов дебиторам, необходимо проанализировать причины этой просьбы и, если они веские (например, напряженные отношения с дебитором), выполнить альтернативные процедуры.

*Запрос о судебных делах и претензиях:* процедуры, позволяющие выявить сведения о судебных и претензионных делах, следующие:

- направление запросов руководству;

— ознакомление с протоколами заседаний совета директоров и перепиской с юристами субъекта;

- проверка счетов судебных издержек;

— использование другой информации (например, беседы с юридической службой субъекта).

Если потенциально существенные судебные или претензионные дела выявлены, аудитор должен письменно обратиться к юристам субъекта, с тем чтобы определить степень осведомленности руководства субъекта об этих делах, а также оценить надежность проведенной им оценки финансовых последствий.

Личные встречи аудитора с юристом, если это требуется, должны происходить с разрешения руководства, желательно в присутствии представителя клиента.

Если руководство не дает разрешения аудитору на обращение к юристам субъекта, то такой отказ интерпретируется как ограничение объема аудита с возможными последствиями в виде выражения условно-положительного мнения или отказа от выражения мнения. Если юрист не отвечает надлежащим образом аудитору, то последний должен определить, не ограничивается ли тем самым объем аудита, что может привести к аналогичным последствиям.

*Стоимостная оценка и раскрытие информации о долгосрочных инвестициях:* если величина долгосрочных инвестиций существенна, аудитор должен:

- рассмотреть доказательства способности субъекта в дальнейшем учитывать эти инвестиции в составе долгосрочных активов;
- обсудить с клиентом его намерения по данному вопросу и получить от руководства письменные заявления;
- рассмотреть отчетность и другую информацию (биржевые котировки, стоимость в последующие за отчетные периоды);
- обсудить вопрос о необходимости корректировки стоимости инвестиций и ее отражении в учете.

*Информация по сегментам:* это информация, относящаяся к различным подразделениям, отраслевым или географическим аспектам деятельности субъекта. Если она существенна, то аудитор должен получить доказательства относительно ее раскрытия в соответствии с установленными основами финансовой отчетности.

Аудитору надо обсудить с руководством методы, используемые для составления этой информации, и определить, обеспечивают ли они ее необходимое раскрытие. Аудитор должен также проанализировать операции между сегментами для установления соответствия данным предшествующих периодов и определения адекватности раскрытия информации о несоответствиях.

### **3. Применение аналитических процедур для получения аудиторских доказательств**

*Аналитические процедуры* — анализ существенных показателей и тенденций, включая итоговое исследование взаимодействий и взаимосвязей, не соответствующих прочей информации и прогнозным значениям. При проведении аналитических процедур используются различные методы — от сравнений до комплексного анализа с применением статистических методов.

Аналитические процедуры применяются:

- при планировании аудита (для получения представления о бизнесе и выявления зон риска);
- в качестве процедур проверки по существу (с учетом их целей и степени надежности, возможности дезагрегирования информации, ее наличия, значимости, достоверности, сопоставимости и источников, а также знаний, полученных во время предыдущих проверок);
- при проведении общего обзора финансовой отчетности на последнем этапе аудита (при формулировании общего вывода о том, соответствует ли финансовая отчетность в целом представлению аудитора о бизнесе клиента).

Данные процедуры могут быть применены к сводной финансовой отчетности, отчетности компонентов, отдельным элементам финансовой информации.

Аналитические процедуры согласно одноименному МСА 520 включают рассмотрение финансовой информации субъекта в сравнении с:

- сопоставимой информацией за предыдущие периоды (например, сравнение суммы выручки за текущий период с суммой выручки в сопоставимых ценах за прошлый год);
- ожидаемыми результатами (сметными, прогнозными показателями или показателями, рассчитанными аудитором — таким образом, определяется, к примеру, обоснованность

расхода материалов на фактический выпуск продукции);

— аналогичной отраслевой информацией (так, для доказательства реальности начисленной оплаты труда можно привлечь среднеотраслевой показатель по заработной плате за тот же период времени).

При осуществлении аналитических процедур также рассматриваются взаимосвязи:

— между различными элементами финансовой информации (на пример, сумма начисленной амортизации по имеющимся объектам основных средств не может превышать их первоначальной или восстановительной стоимости);

— между финансовой и нефинансовой информацией (так, при подтверждении стоимости собственных основных средств необходимо сравнить результаты инвентаризации с учетными данными и принять во внимание наличие договоров аренды).

Степень доверия аудитора к результатам аналитических процедур зависит от следующих факторов:

- существенности анализируемых статей;
- объема других процедур, направленных на эти же цели;
- точности прогнозирования ожидаемых результатов аналитических процедур;
- оценки риска системы контроля и неотъемлемого риска.

Аудитор должен исследовать обнаруженные в результате проведения аналитических процедур значительные изменения или взаимосвязи, противоречащие другой информации или отличающиеся от прогнозируемых сумм. Исследование проводится в виде составления запросов руководству, получения подтверждения его ответов и рассмотрения необходимости применения прочих аудиторских процедур в случае неудовлетворительности информации, полученной в результате вышеописанных процедур. При проведении аудита в госсекторе следует иметь в виду, что в этих учреждениях могут отсутствовать взаимосвязи, имеющие место в коммерческих организациях (между доходами и расходами и др.).

#### **4. Процедуры выборочной проверки**

*Аудиторская выборка* — применение аудиторских процедур в отношении менее чем 100% статей, включенных в сальдо счета, или операций, составляющих обороты по счетам таким образом, чтобы на все элементы совокупности распространялась возможность быть отобранными. Вся совокупность данных, из которых делается выборка, именуется *генеральной совокупностью*.

Стандарты и рекомендации аудитору при построении выборки приведены в МСА 530 «Аудиторская выборка и другие процедуры выборочной проверки».

При аудиторской выборке может использоваться как статистический, так и нестатистический подход. Статистическая выборка характеризуется случайным отбором элементов и использованием теории вероятности для оценки результатов; выборки, не имеющие этих характеристик, относятся к нестатистическим.

Аудиторская выборка в отношении тестов контроля строится на основе представления аудитора о возможных отклонениях от адекватных процедур и является уместной, если тестируемые контрольные действия имеют доказательства их существования (подписи, визы и др.).

При проведении процедур проверки по существу аудиторская выборка и иные средства отбора проверяемых элементов могут использоваться для проверки как одного, так и нескольких утверждений, отражаемых в финансовой отчетности. Существует риск того, что выводы аудитора могут отличаться от выводов, которые были бы сделаны, если бы применяемым процедурам была подвергнута вся генеральная совокупность. Это — риск выборочного метода. Существует два его вида.

При разработке выборки аудитор должен принять во внимание:

- цели теста;

- характеристики генеральной совокупности (она должна быть уместной и полной);
- необходимость (или отсутствие таковой) стратификации, т.е. разделения генеральной совокупности на идентифицируемые подсовокупности элементов;
- объем выборки (он должен быть достаточным для того, чтобы снизить риск выборочного метода до приемлемого уровня);
- степень репрезентативности выборки (единицы генеральной совокупности должны иметь одинаковую вероятность попадания в выборку);
- условия, определяющие, какие отклонения будут представлять собой ошибки;
- предполагаемый уровень ошибки (если он неприемлемо высок, нет смысла тестиировать средства контроля, целесообразнее увеличить объем выборки для проведения процедур проверки по существу).

Если при проведении тестов контроля выявлены ошибки, аудитор должен проанализировать их прямое воздействие на финансовую отчетность и уточнить предварительную оценку эффективности систем бухгалтерского учета и внутреннего контроля.

Если обнаруженные ошибки обладают общими характеристиками, то аудитор может попытаться выявить все статьи генеральной совокупности с такими характеристиками и провести процедуры применительно к этим статьям. В ходе проверки могут быть обнаружены нетипичные ошибки, обусловленные какими-либо исключительными обстоятельствами (например, при применении компьютерных информационных систем произошли сбои в программе, обрабатывающей данные).

Применительно к процедурам проверки по существу аудитор должен распространить выявленные ошибки (кроме нетипичных) на генеральную совокупность. Затем оценивается их совокупное влияние

(с учетом обнаруженных нетипичных ошибок) на финансовую отчетность. Для этого полученные результаты сравниваются с допустимой ошибкой, меньшей или равной предварительной оценке существенности, определенной аудитором для исследуемой совокупности.

Если общая величина ошибок выше допустимой и нет дополнительных доказательств отсутствия существенных отклонений, то аудитор может заключить, что в отчетности имеются существенные искажения. Если найденная величина меньше допустимого уровня, но близка к нему, то аудитор, скорее всего, сочтет целесообразным получить дополнительные аудиторские доказательства для оценки реальной ошибки.

Если оценка результатов выборки показывает, что необходимо пересмотреть предварительную оценку исследуемой характеристики генеральной совокупности, то аудитор может:

- обратиться к руководству с просьбой проанализировать выявленные ошибки и возможность их допущения в дальнейшем, а также сделать необходимые корректировки;
- увеличить объем выборки, модифицировать аудиторские процедуры;
- учесть результаты предпринятых действий при составлении аудиторского заключения.

Помимо выборки аудитор может использовать следующие методы отбора элементов для проверки:

- 1) отбор всех элементов — применяется в случае проведения процедур проверки по существу, если генеральная совокупность состоит из небольшого числа существенных статей и если неотъемлемый риск и риск системы контроля высоки. Применение стопроцентной проверки возможно также при использовании аудитором компьютерных информационных систем;
- 2) отбор специфических статей — в соответствии с предварительной оценкой неотъемлемого риска и риска системы контроля, характеристикой генеральной совокупности и представления о бизнесе

клиента могут быть отобраны статьи:

- превышающие определенную сумму;
- обладающие повышенным риском и необычные;
- значимые для получения информации о бизнесе клиента, системах бухгалтерского учета и внутреннего контроля, а также о выполнении клиентом конкретных процедур.

Результаты, полученные с помощью применения вышеописанных методов отбора, не могут проецироваться на всю генеральную совокупность вследствие того, что данные процедуры не являются статистической выборкой.

##### 5. Использование результатов работы третьих лиц при проведении аудита

В МСА шестой группы предоставлены рекомендации для случаев, когда аудитор использует работу третьих лиц, а именно:

- других аудиторов, проверяющих финансовую информацию компонентов;
- внутренних аудиторов клиента;
- экспертов.

##### Применение результатов работы другого аудитора

В МСА 600 «Использование результатов работы другого аудитора» приводятся необходимые понятия и рекомендации по использованию работы аудиторов компонентов (подразделений, филиалов и др.).

**Главный аудитор** — это аудитор, отвечающий за подготовку заключения по финансовой отчетности субъекта в случае, когда такая отчетность включает информацию по компонентам, проверяемым другим аудитором.

**Другой аудитор** — это лицо, проверяющее финансовую информацию, предоставленную компонентами и включенную в финансовую отчетность субъекта. Этот аудитор несет ответственность за подготовку заключения по финансовой информации компонента, включенной в отчетность, проверяемую главным аудитором.

Аудитор должен определить, может ли он действовать в качестве главного аудитора. Для этого рассматриваются:

- значимость проверяемой им части финансовой отчетности;
- его знания о деятельности компонентов;
- риск искажений в отчетности компонентов, проверяемых другим аудитором;
- объем дополнительных процедур, предписанных МСА в отношении компонентов.

Главный аудитор должен проанализировать профессиональную компетентность другого аудитора в контексте конкретного задания следующим путем:

- использовать знания, приобретенные в процессе совместного с другим аудитором членства в профессиональных организациях;
- использовать опыт совместной работы с другим аудитором;
- обратиться в профессиональную организацию, членом которой является другой аудитор;
- опросить лиц, имеющих опыт работы с другим аудитором;
- лично пообщаться с другим аудитором.

Главный аудитор должен проинформировать другого аудитора:

- о требованиях независимости в отношении субъекта и компонента;
- о требованиях учета, аудита и отчетности;
- об использовании результатов его работы и координации их совместной деятельности на начальном этапе аудита.

По поводу первых двух требований необходимо получить от другого аудитора письменные заявления, подтверждающие их соблюдение.

Главный аудитор может обсудить с другим аудитором применяемые обеими сторонами процедуры и ознакомиться с его рабочими документами. Без этих действий можно обойтись, если у главного аудитора будут доказательства того, что другой аудитор в своей работе придерживается приемлемой политики и процедур контроля качества работы.

Главный аудитор должен принять во внимание значимые результаты работы другого аудитора. Аспекты, влияющие на финансовую информацию компонента, можно обсудить с другим аудитором и руководством компонента. Главный аудитор может принять решение о проведении дополнительной проверки информации подразделения; при этом он решает, выполнит ли проверку самостоятельно или поручит ее аудитору компонента.

В рабочих документах главный аудитор указывает компоненты, информация которых была проверена другими аудиторами, имена других аудиторов, проведенные процедуры по отношению к их работе и выводы. Если аудитор компонента модифицирует заключение, то главный аудитор должен решить, значимы ли оговорки другого аудитора для отчетности субъекта. Другой аудитор должен сотрудничать с главным аудитором.

Если главный аудитор приходит к выводу о том, что работу другого аудитора нельзя использовать, а сам не может выполнить достаточные процедуры в отношении информации компонентов, то он должен выразить условно-положительное мнение или отказаться от выражения мнения.

Национальные правила некоторых стран позволяют главному аудитору, не проводя дополнительных процедур, формировать мнение исключительно на основе отчетов других аудиторов по компонентам; тогда в заключении главного аудитора этот факт должен быть указан.

### **Использование работы внутреннего аудита**

Процедуры, изложенные в МСА 610 «Рассмотрение работы внутреннего аудита», применяются в зависимости от важности внутреннего аудита для внешнего аудита финансовой отчетности.

*Внутренний аудит* — деятельность внутреннего подразделения клиента по оценке работы субъекта, проверке и мониторингу адекватности и эффективности систем бухгалтерского учета и внутреннего контроля.

Обычно внутренний аудит включает следующие элементы:

- обзор систем бухгалтерского учета и внутреннего контроля;
- проверка финансовой и хозяйственной информации;
- анализ эффективности деятельности;
- проверка соблюдения внешних и внутренних нормативных актов.

Роль и цели внутреннего аудита определяются руководством. Внутренний аудит не может быть таким же независимым, как внешний, но ответственность внешнего аудитора не уменьшается при использовании результатов работы внутреннего аудита.

При предварительной оценке функций внутреннего аудитора нужно учитывать следующие факторы:

- организационный статус;
- объем функций;
- техническую компетентность;
- профессиональную тщательность.

Если внешний аудитор намеревается использовать результаты работы внутреннего аудита, он должен рассмотреть планируемые виды деятельности данного подразделения на период проверки и по возможности согласовать их сроки, объем и процедуры. В течение периода

проверки внешний и внутренний аудиторы должны информировать друг друга о фактах, которые могут повлиять на их работу.

При намерении использовать результаты работы внутреннего аудита внешний аудитор должен оценить ее для того, чтобы убедиться в ее соответствии целям внешнего аудита со следующих позиций:

- профессионализм работников внутреннего аудита;
- достаточность и уместность полученных ими доказательств;
- соответствие подготовленных отчетов результатам работы;
- тщательность рассмотрения необычных вопросов.

Для этого внешний аудитор может изучить уже проверенные при внутреннем аудите показатели, рассмотреть другие подобные статьи финансовой отчетности и понаблюдать за выполнением внутренних аудиторских процедур.

### **Привлечение эксперта**

Эксперт — физическое лицо или фирма, обладающие специальными навыками, знаниями и опытом в какой-либо конкретной области, отличной от бухгалтерского учета и аудита. Аудитор не обязан обладать знаниями эксперта. Эксперт может являться штатным работником субъекта или аудитора либо привлекаться к работе одним из них на договорной основе. Работа эксперта может быть использована для:

— оценки отдельных видов активов, определения их количества или физического состояния;  
— определения объема выполненных и незавершенных работ;  
— юридического толкования договоров и нормативных актов и др.

Аудитор должен учитывать существенность рассматриваемой экспертом статьи отчетности, риск искажений, количество и качество прочих имеющихся доказательств.

Аудитор оценивает компетентность эксперта на основании его профессиональной аттестации или лицензирования, членства в соответствующей профессиональной организации, опыта и репутации в интересующей аудитора сфере. Кроме этого, аудитор должен оценить объективность эксперта, особенно если эксперт нанят проверяемым субъектом или связан с клиентом иным образом. Если аудитор не уверен в компетентности и независимости эксперта, он должен обсудить свои сомнения с руководством клиента и при необходимости выполнить дополнительные процедуры или обратиться к другому эксперту.

Аудиторские доказательства могут быть получены при исследовании круга полномочий эксперта, обычно излагаемых в виде инструкций, подготовленных субъектом. Объем работы эксперта должен отвечать целям аудиторской проверки.

При оценке работы эксперта аудитор рассматривает:

— использованные первичные данные, допущения и методы, последовательность их применения;  
— итоги работы эксперта в свете результатов, полученных аудитором при оценке бизнеса клиента и проведении дополнительных процедур.

Ответственность за уместность и приемлемость использованных допущений и методов несет эксперт. Если результаты его работы не предоставляют достаточных и уместных доказательств или противоречат другим аудиторским доказательствам, аудитор должен провести беседы с представителем субъекта и экспертом, выполнить дополнительные процедуры, привлечь другого эксперта или модифицировать

заключение, сославшись на работу эксперта (обычно с разрешения эксперта). Если аудитор составляет безусловно-положительное заключение, то он не должен ссылаться на работу эксперта, так как это может расцениваться как разделение ответственности аудитора с лицом, проводившим экспертизу, и, следовательно, как неуверенность аудитора в определении достоверности финансовой отчетности проверяемого субъекта.

## 1.6 Лекция №6 (1 час).

### **Тема: «Международные стандарты, регулирующие процессы сбора и обобщения информации в ходе аудиторской проверки»**

#### **1.6.1 Вопросы лекции:**

1. Получение аудиторских доказательств относительно начальных сальдо
2. Подтверждение оценочных значений в ходе аудиторской проверки
3. Исследование операций со связанными сторонами
4. Выявление и оценка влияния последующих событий на финансовую отчетность проверяемого субъекта
5. Проверка уместности допущения о непрерывности деятельности субъекта
6. Рассмотрение аудитором случаев мошенничества и ошибок
7. Проверка соблюдения клиентом требований законов и нормативных актов
8. Использование заявлений руководства клиента в качестве аудиторских доказательств
9. Порядок сообщения информации по вопросам аудита лицам, отвечающим за управление.

#### **1.6.2 Краткое содержание вопросов:**

##### **1. Получение аудиторских доказательств относительно начальных сальдо**

**Начальные сальдо** — это остатки на счетах, имеющиеся на начало периода. Они основываются на сальдо счетов на конец предыдущего периода и отражают влияние операций и учетной политики предыдущего периода. Согласно МСА 510 «Первая аудиторская проверка — начальные сальдо» начальные сальдо проверяются, если аудит проводится впервые, или предыдущий аудит проводился другим аудитором, или выявлены условные факты и обязательства, существовавшие на начало периода.

При первой проверке аудитор должен получить доказательства того, что:

- начальные сальдо не содержат искажений, которые могут существенно повлиять на отчетность проверяемого периода;
- остатки были правильно перенесены на начало текущего периода;
- учетная политика применяется последовательно, изменения в ней были учтены и надлежащим образом раскрыты.

Объем и характер информации, которую необходимо собрать в отношении начальных сальдо, зависят от следующих факторов:

- учетной политики субъекта (в частности, в отношении оценки активов и пассивов, особенностей применяемого организацией плана счетов);
- фактов проведения аудита в предыдущих периодах и модификаций аудиторских заключений об отчетности, относящейся к этим периодам;
- неотъемлемого риска искажений, присущего отдельным статьям финансовой отчетности;
- существенности начальных сальдо для отчетности текущего периода.

Если предыдущая проверка проводилась другим аудитором, то действующий аудитор может ознакомиться с рабочими документами предшественника, принимая во внимание его профессиональную компетентность и независимость. Если заключение предыдущего аудитора было отличным от безусловно положительного, то в текущем периоде надо уделить внимание тем проблемам, которые к этому привели. При личном обращении к предшественнику аудитор должен соблюдать профессиональные этические нормы.

Если описанные выше процедуры не привели к желаемым результатам, аудитор прибегает к альтернативным процедурам (рассмотрению операций, произошедших в текущем периоде и подтверждающих остатки на начало периода; инвентаризации, проверке стоимостной оценки на начало периода и др.). Для подтверждения долгосрочных активов и обязательств аудитор проверяет учетные записи, на основе которых сформированы начальные сальдо, получает подтверждения от третьих сторон или проводит дополнительные аудиторские процедуры.

В зависимости от результатов выполненных процедур аудитор предпринимает следующие действия, описанные в табл. 1.

Таблица 1 - Действия аудитора при получении доказательств, касающихся начальных сальдо

Результаты процедур	Действия аудитора
Не получены доказательства относительно начальных сальдо	Выразить условно-положительное мнение или отказ от выражения мнения
Не получены доказательства относительно начальных сальдо, но аудитор уверен в значении конечных сальдо	Если это допустимо, то в отношении результатов деятельности выразить условно-положительное мнение или отказ от выражения мнения, а в отношении финансового положения — безусловно-положительное мнение
Начальные сальдо содержат искажения, существенно влияющие на финансовую отчетность текущего периода. Результаты искажений не учтены и не раскрыты	Проинформировать руководство субъекта; получив его разрешение, проинформировать предшествующего аудитора. Выразить условно-положительное или отрицательное мнение
Учетная политика текущего периода не применялась в отношении начальных сальдо, последствия изменений учетной политики не были учтены и раскрыты	Выразить условно-положительное или отрицательное мнение
Аудиторское заключение по финансовой отчетности за предыдущий период модифицировано (отлично от безусловно-положительного или включает в себя пояснительный параграф)	Рассмотреть влияние вызвавшего модификацию факта на финансовую отчетность текущего периода. Если модификация все еще уместна и существенна, то модифицировать аудиторское заключение за текущий период

## 2. Подтверждение оценочных значений в ходе аудиторской проверки

**Оценочное значение** — приблизительная сумма статьи при отсутствии точных способов измерения (резервы на покрытие убытков по различным причинам и т.п.). Нельзя смешивать понятия «оценочное значение» и «прогнозная информация», так как в первом случае речь идет об оценке статей, находящих отражение в отчетности, а во втором — о возможных событиях и предполагаемых в связи с их наступлением действиях клиента.

Оценочные значения часто формируются в условиях неопределенности относительно исхода событий, на основе суждений. За подготовку оценочных значений, отраженных в отчетности, ответственность несет руководство клиента. Процесс определения оценочного значения может быть простым или сложным. Во многих случаях эти значения выводятся с помощью формул, основанных на определенном опыте. В российской практике, например, в

роли оценочных значений выступают суммы резервов на капитальный ремонт, которые могут определяться на основе соответствующих отраслевых норм.

Согласно МСА 540 «Аудит оценочных значений» аудитор должен определить, обосновано ли оценочное значение, раскрыта ли необходимая информация о нем. При этом выбираются необходимые подходы из нижеследующих:

1. Обзор и тестирование процесса выведения клиентом оценочных значений.
2. Использование независимой оценки и сравнение полученных результатов с данными клиента.
3. Обзор последующих событий, подтверждающих или опровергающих сделанные оценки.

При первом подходе аудитор выполняет следующие процедуры:

- оценка данных и анализ допущений, на которых основано оценочное значение;
- проверка вычислений, выполняемых при оценке;
- сравнение оценочных значений и фактических результатов предыдущих периодов;
- рассмотрение процедуры утверждения оценочных значений руководством.

В качестве доказательств обоснованности оценки руководства могут выступать:

— данные, обрабатываемые в системе бухгалтерского учета субъекта (в МСА 540 «Аудит оценочных значений» приводится пример о подтверждении сумм резерва по гарантии с помощью сведений о реализации товаров, в том числе тех, гарантийный срок по которым не истек);

— доказательства, полученные из внешних источников (например, при проверке обоснованности создания резервов под обесценение активов привлекаются данные из прайс-листов фирм, реализующих аналогичные товары; при определении оценки руководством возможных финансовых последствий удовлетворения исков, поданных в отношении клиента, аудитор должен обратиться за разъяснением к юристам субъекта);

— прогнозные данные для определения оценочных значений (примером может служить сопоставление расчетов возможных сроков оплаты дебиторской задолженности с данными прошлых периодов);

— государственные и отраслевые статистические данные (будущий уровень инфляции, процентные ставки, уровень занятости населения и др.).

При оценке допущений аудитор должен рассмотреть:

- их обоснованность в свете фактических результатов предыдущих периодов;
- согласованность с допущениями, используемыми для получения других оценочных значений;
- согласованность с соответствующими планами руководства.

Аудитор проверяет уместность формул, используемых руководством, правильность процедур вычисления (объем тестов зависит от существенности оценочных значений). При проверке рассмотрения процедур утверждения оценочных значений руководством аудитор должен определить, было ли значение утверждено руководством, имеющим соответствующие полномочия, и отражены ли процедуры рассмотрения и утверждения в документации клиента.

При использовании независимой экспертизы оценочных значений аудитор сравнивает полученные данные с проверяемыми.

Аудиторские доказательства относительно оценочных значений могут быть получены при обзоре последующих событий, имевших место по окончании отчетного периода, но до завершения аудита; при этом может отпасть необходимость в детальной проверке обоснованности определения этих значений руководством.

Окончательная оценка обоснованности исследуемых значений проводится на основании знания бизнеса клиента и анализа согласованности оценки с другими доказательствами, полученными в ходе аудита. Если имеется значительная разница между

оценкой, подтвержденной доказательствами аудитора, и значением, определенным руководством, то клиенту необходимо ее обосновать. Если руководство не предоставит веского обоснования оценки, аудитор должен просить руководство пересмотреть оценочные значения, а в случае отказа считать обнаруженную разницу искажением.

Если расхождения обоснованы, но имеется общая тенденция к завышению или занижению оценочных значений, то аудитор должен определить, не окажет ли это обстоятельство в совокупности существенного воздействия на финансовую отчетность.

### **3. Исследование операций со связанными сторонами**

Независимо от того, требуют ли основы финансовой отчетности клиента раскрытия информации о связанных сторонах, аудитор должен собрать информацию об операциях, касающихся взаимоотношений субъекта и связанных сторон.

Определение связанной стороны дано в МСФО 24 «Раскрытие информации о связанных сторонах»: стороны считаются связанными, если при принятии финансовых и производственных решений одна сторона может контролировать другую или оказывает значительное влияние на другую сторону.

**Операции между связанными сторонами** — передача ресурсов или обязательств между связанными сторонами вне зависимости от того, взимается ли за такую передачу плата.

Согласно требованиям МСА 550 «Связанные стороны» необходимость сбора информации о связанных сторонах и операциях с ними обусловлена тем, что:

- раскрытия этой информации могут требовать основы финансовой отчетности;
- существование связанных сторон может повлиять на финансовую отчетность клиента;
- следует оценить убедительность полученных доказательств. Если они получены от связанной стороны, то их надежность оценивается ниже, чем полученных от несвязанных третьих сторон;
- операции со связанными сторонами могут мотивироваться необычными деловыми отношениями, в том числе корыстными соображениями участников сделок.

С целью обнаружения связанных сторон аудитор должен:

- запросить у руководства информацию об их наличии;
- изучить порядок их определения субъектом;
- изучить рабочие документы за предыдущий год с целью уточнения списка известных связанных сторон или направить с этой целью запрос предыдущему аудитору;
- изучить состав акционеров, протоколы их собраний;
- изучить налоговые декларации клиента.

Для исследования операций со связанными сторонами аудитор должен проанализировать информацию, предоставленную руководством клиента, а также адекватность процедур контроля этих операций.

На существование ранее невыявленных связанных сторон могут указывать:

- операции с нетипичными условиями (например, реализация продукции по существенно заниженным или завышенным ценам);
- операции, осуществленные без видимой логической причины (например, получение займа от какого-либо субъекта при наличии достаточной суммы собственных оборотных средств);
- операции, форма которых не соответствует содержанию (так, операции по финансовой аренде могут быть проведены в учете как сделки по текущей аренде);
- необычно обработанные операции (например, заполненные вручную сводные документы при ведении автоматизированного учета);

— операции необычно большого объема (особенно превышающего разрешенную нормативными актами сумму сделок, которые руководитель может заключать без согласования с собственниками);

— неучтенные операции (например, безвозмездное оказание или получение услуг).

Процедуры выявления операций со связанными сторонами следующие:

— получение письменных заявлений от руководства относительно полноты представленной информации о наличии связанных сторон и адекватности раскрытия соответствующих данных в финансовой отчетности;

— проведение процедур по существу, изучение учетных записей с целью выявления крупных или нетипичных операций;

— изучение протоколов собраний акционеров и заседаний совета директоров;

— изучение подтверждений по выданным или полученным кредитам;

— рассмотрение инвестиционных сделок;

— получение подтверждений и изучение доказательств, имеющихся у связанный стороны.

Анализируя выявленные операции, аудитор должен убедиться, что они были надлежащим образом учтены и раскрыты. Если аудитор не может получить достаточных и уместных доказательств относительно операций со связанными сторонами или приходит к выводу о том, что информация о них в отчетности раскрыта неадекватно, он должен модифицировать аудиторское заключение.

При проведении аудита государственного сектора следует иметь в виду, что законодательные акты могут либо запрещать предприятиям и работникам заключать сделки со связанными сторонами, либо требовать декларировать свою долю участия в других предприятиях. Аудитор должен расширить круг процедур, с тем, чтобы выявить несоблюдение этих требований. Кроме того, надо иметь в виду, что **МСФО 24** не требует раскрытия информации об операциях между предприятиями, контролируемыми государством.

#### **4. Выявление и оценка влияния последующих событий на финансовую отчетность проверяемого субъекта**

**Последующие события** — это события, происходящие с момента окончания отчетного периода до и после даты подписания аудиторского заключения.

МСФО 10 «Условные события и события, произошедшие после отчетной даты» рассматривает отражение в финансовой отчетности благоприятных и неблагоприятных событий, происходящих после окончания периода. **МСФО 10** определяет два типа событий:

— предоставляющие дополнительные доказательства относительно условий, существующих на конец периода;

— указывающие на условия, возникшие после окончания периода.

Например, к первому типу относится такое событие, как получение подтверждения от дебитора относительно суммы, имеющейся на конец периода задолженности, ко второму — поступление после даты составления отчетности просроченной дебиторской задолженности, списанной на убытки в течение отчетного периода.

МСА 560 «Последующие события» требует от аудитора получения доказательств того, что все последующие события, которые требуют внесения корректировок в финансовую отчетность или раскрытия в ней информации, были выявлены. Процедуры, которые для этого необходимы, выполняются как можно ближе к дате подписания аудиторского заключения. Это могут быть:

— запросы руководству (о текущем состоянии статей, учтенных на основе предварительных или неокончательных данных; о принятых новых обязательствах, полученных займах, заключенных договорах поручительства, продаже активов, выпуске

новых акций или долговых обязательств, слиянии и ликвидации; конфискации активов или их гибели, реализации условных событий, нетипичных бухгалтерских корректировках, соблюдении допущения непрерывности деятельности и др.);

- ознакомление с протоколами собраний акционеров и исполнительных органов;
- рассмотрение промежуточной финансовой отчетности, смет, прогнозов;
- запросы юристам относительно судебных разбирательств и претензий.

Если такие события выявлены, то аудитор должен проанализировать правильность их учета и адекватность раскрытия информации о них в отчетности.

После подписания аудиторского заключения аудитор не несет ответственности за исследования последующих событий. Тем не менее, если аудитору становится известно о событиях, которые могут оказать существенное влияние на финансовую отчетность, произошедших после подписания аудиторского заключения, он должен обсудить вопрос о внесении изменений в отчетность с руководством клиента. Возможно следующее развитие событий (табл.2).

**Таблица 2 - Действия аудитора при выявлении последующих событий**

Состояние отчетности	Поведение руководства	Действия аудитора
Финансовая отчетность не опубликована	Руководство вносит требуемые изменения в отчетность	Подготовить новое заключение по измененной финансовой отчетности, которое будет датировано не ранее даты ее утверждения; при этом провести процедуры по выявлению последующих событий вплоть до новой даты заключения
	Руководство не вносит требуемых аудитором изменений в отчетность	1. Если заключение еще не представлено, следует выразить условно-положительное или отрицательное мнение 2. Если заключение выдано субъекту, то уведомить руководство о том, что оно не должно предоставлять отчетность и заключение третьим лицам, а если эти документы все-таки будут представлены, то предупредить пользователей отчетности о том, что им не следует полагаться на аудиторское заключение; при необходимости получить рекомендации юристов
Финансовая отчетность опубликована	Руководство пересматривает отчетность и информирует об этом пользователей	Подготовить новое заключение по пересмотренной отчетности с поясняющим параграфом, указывающим на примечания к отчетности, в которых подробно излагаются основания для пересмотра ранее представленных отчетности и заключения

Уведомить руководство субъекта о том, что аудитор предпримет меры для того, чтобы третьи лица не полагались на аудиторское заключение. Эти меры будут зависеть от юридических прав и обязанностей аудитора, а также от рекомендаций юристов

## **5. Проверка уместности допущения о непрерывности деятельности субъекта**

**Допущение о непрерывности деятельности** — допущение о том, что предприятие будет продолжать вести хозяйственную деятельность в обозримом будущем и что оно не

имеет ни намерения, ни необходимости ликвидироваться или существенно сократить масштаб деятельности.

МСФО 1 «Представление финансовой отчетности» требует, чтобы руководство оценивало способность предприятия продолжать свою деятельность и составляло отчетность на основе допущения о непрерывности деятельности предприятия, за исключением случаев, когда имеются намерения или необходимость ликвидировать предприятие. При этом учитывается информация, относящаяся к периоду 12 или более месяцев после даты подписания отчетности. Особое внимание уделяется будущим результатам неопределенных обстоятельств.

Доказательствами уместности допущения о непрерывности деятельности предприятия являются прибыльность операций и доступ организации к финансовым ресурсам, как к собственным и приравненным к ним, так и к заемным.

Следующие события или условия согласно новой редакции МСА 570 «Допущение о непрерывности деятельности предприятия» могут служить причиной возникновения у аудитора серьезных сомнений в соблюдении клиентом допущения о непрерывности деятельности:

- нетто-позиция по чистым обязательствам;
- отсутствие перспективы погашения займов и другой кредиторской задолженности;
- нарушение условий договоров с кредиторами;
- привлечение краткосрочных займов для финансирования долгосрочных активов;
- отрицательные операционные денежные потоки;
- ненадлежащие значения ключевых финансовых коэффициентов;
- значительные операционные убытки;
- существенное снижение стоимости активов, используемых в качестве основы получения поступлений денежных средств;
- задержки или прекращение выплаты дивидендов;
- неспособность обеспечить финансирование для осуществления инвестиций;
- уход ключевого управленческого персонала без замены; проблемы текучести кадров;
- утрата основного рынка, лицензии, основных поставщиков;
- невыполнение законодательных требований в отношении капитала;
- рассматриваемые судебные иски в отношении субъекта, которые в случае своего удовлетворения существенно ухудшат его финансовое положение;
- другие события (например, изменения в законодательстве, которые могут оказать негативное влияние на деятельность субъекта, а также задержка даты подписания руководством финансовой отчетности).

Обязанность аудитора состоит в том, чтобы проанализировать уместность использования руководством допущения о непрерывности деятельности. Однако не следует рассматривать отсутствие в аудиторском заключении каких-либо упоминаний о неопределенности как гарантию способности предприятия продолжать свою деятельность.

При планировании аудита обращается внимание на признаки наличия условий или событий, вызывающих сомнения в способности предприятия продолжать свою деятельность непрерывно. Аудитор рассматривает оценку руководства в отношении соблюдения допущения или о непрерывности работы с предприятием и обращается к руководству с просьбой начать ее проводить. Последствия выявленных условий и событий учитываются при проведении оценки риска, следовательно, и при определении характера, сроков и объема аудиторских процедур.

Аудитор анализирует информацию, относящуюся к тому же периоду, который использовался руководством при проведении оценки. Если этот период был менее 12 месяцев после даты составления баланса, то аудитор должен попросить клиента о проведении оценки за установленный период, а также сделать запрос об интересующих событиях или условиях,

выходящих за рамки периода, охватываемого оценкой руководства. Кроме того, аудитор вправе просить клиента оценить потенциальную значимость таких событий для определения уместности допущения о непрерывности деятельности.

Если руководство не желает давать оценку или увеличивать период, охватываемый такой оценкой, то аудитор должен рассмотреть вопрос о модификации аудиторского заключения вследствие ограничения объема работы аудитора.

Аудитор оценивает выводы руководства по следующим критериям:

- полнота учета информации о событиях и условиях;
- уместность процедур и допущений, принятых при оценке руководством;
- обоснованность планов руководства относительно будущих действий (определяется с помощью полученных от руководства клиента письменных заявлений).

Для проведения оценки аудитор осуществляет следующие процедуры:

- анализ и обсуждение с руководством прогнозов и промежуточной финансовой отчетности;
- анализ условий кредитных соглашений и договоров;
- опрос юристов предприятия;
- ознакомление с протоколами собраний акционеров и заседаний органов управления;
- анализ договоренностей о финансовой поддержке со стороны связанных сторон и третьих лиц;
- рассмотрение планов, касающихся невыполненных заказов. На основе полученных доказательств аудитор должен определить, существует ли неопределенность, требующая четкого раскрытия сведений о ней и ее последствиях в финансовой отчетности. Под *неопределенностью* понимается ситуация, результат которой зависит от будущих действий или событий, находящихся вне прямого контроля субъекта, но может повлиять на финансовую отчетность (например, решение суда по предъявленному клиенту иску, удовлетворение которого потребует значительных расходов).

Если исследуемое допущение уместно, но имеется вышеуказанная неопределенность, то аудитор должен проверить, раскрыты ли необходимые сведения о ней в отчетности. Если это требование соблюдено, аудитор выражает безусловно-положительное мнение с поясняющим параграфом, указывающим на наличие неопределенности и содержащим ссылку на соответствующие примечания к отчетности. Если требуемая информация не была полностью раскрыта в финансовой отчетности, то аудитор должен выразить условно-положительное или отрицательное мнение, сославшись на наличие существенной неопределенности.

Если аудитор пришел к выводу о неуместности допущения о непрерывности деятельности проверяемого предприятия, то он должен выразить отрицательное мнение (за исключением тех случаев, когда субъект готовит отчетность, не декларируя соблюдения данного допущения).

Изучение зарубежной практики аудита и опыта работы иностранных аудиторских фирм в России позволяет сделать вывод о том, что требования МСА 570 «Допущение о непрерывности деятельности предприятия» очень часто игнорируются даже крупнейшими аудиторскими компаниями, из-за чего возникают финансовые скандалы. Так, в январе 2002 г. более 400 сотрудников и бывших служащих компаний Enron подали в суд на нескольких руководителей компаний и аудиторскую фирму Arthur Andersen, требуя вернуть средства пенсионных фондов, потерянные в результате банкротства предприятия. В иске говорилось, что руководство компаний предлагало персоналу покупать акции фирмы, не объясняя финансовые трудности, которые переживал Enron. Положение усугублялось тем, что один из аудиторов уничтожил необходимые документы проверяемой компании. Упомянутая аудиторская фирма оказывала компании услуги по консалтингу и аудиту. Следствием скандала явилось разделение бизнеса фирм «большой пятерки» по отдельным направлениям: консультационные услуги и аудиторские проверки. Аудиторам, которые не будут

предпринимать мер, описанных в МСА 570, следует опасаться судебных разбирательств с пострадавшими пользователями информации, содержащейся в финансовой отчетности и аудиторском заключении. При аудите организаций и учреждений государственного сектора вопрос об уместности использования допущения о непрерывности деятельности обычно не возникает, но в отдельных случаях (прекращение финансирования проверяемого субъекта и др.) аудитор может почерпнуть из МСА полезные рекомендации.

## **6. Рассмотрение аудитором случаев мошенничества и ошибок**

**Мошенничество** — преднамеренное действие, совершенное одним или несколькими лицами из числа руководителей или сотрудников субъекта или третьими лицами и повлекшее за собой неправильное представление финансовой отчетности.

Согласно МСА 240 «Мошенничество и ошибки» мошенничество может выражаться в следующих действиях:

- манипуляция, фальсификация, изменение учетных записей или документов;
- незаконное присвоение активов;
- сокрытие или пропуск информации об операциях в учетных записях или документах;
- отражение в учете несуществующих операций;
- неправильное применение учетной политики.

**Ошибки** — непреднамеренные погрешности, допущенные в финансовой отчетности, например математические просчеты, описки, упущение фактов или их неверная интерпретация, неправильное применение учетной политики.

Руководство проверяемого субъекта несет ответственность за предотвращение и обнаружение фактов мошенничества или ошибок с помощью эффективных систем бухгалтерского учета и внутреннего контроля, а также проведения ежегодного аудита. При этом на аудитора не переносится ответственность за предотвращение ошибок или мошенничества.

В процессе планирования аудитор должен:

- 1) запросить у руководства данные о ранее обнаруженных фактах мошенничества и ошибок;
- 2) оценить зависящий от них риск существенного искажения финансовой отчетности, которую предстоит проверить;
- 3) разработать процедуры, с помощью которых возможно обнаружить эти существенные искажения.

Условия, которые могут увеличить риск появления мошенничества и ошибок:

1. Предпосылки для возникновения сомнения в честности и компетентности руководства:

- осуществление единоличного руководства, отсутствие надзора со стороны соответствующего комитета или совета директоров;
- неоправданная сложность структуры субъекта, что может затруднить контроль, сделать его многоступенчатым и неэффективным;
- отсутствие работы по устранению недостатков в системе внутреннего контроля;
- высокая текучесть кадров и недоукомплектованность среди ведущих бухгалтеров и финансистов;
- частая смена юрисконсультов и аудиторов.

2. Неблагоприятные внешние и внутренние условия:

- спад в отрасли, рост числа банкротств;
- недостаточность оборотного капитала;
- ухудшение качественного состава доходов;

— необходимость сохранять рост прибыли для поддержания рыночной стоимости своих акций;

— значительные инвестиции в нестабильно развивающуюся отрасль или в расширение ассортимента продукции;

— зависимость от одного или нескольких видов продукции или заказчиков;

— финансовое давление на руководство субъекта;

— давление на персонал субъекта с целью сокращения сроков подготовки отчетности.

### 3. Необычные операции:

— операции, проведенные в конце года, оказывающие существенное влияние на доходы;

— сложность операций или применяемых методов учета;

— операции со связанными сторонами (зависимыми и дочерними обществами);

— чрезмерно высокая оплата отдельных видов услуг.

### 4. Проблемы с получением достаточных и уместных аудиторских доказательств:

— неадекватные учетные записи;

— чрезмерное количество поправок;

— операции, не отраженные в соответствии со стандартными процедурами;

— ведение забалансовых контрольных счетов;

— недостаточное документальное подтверждение операций;

— различия между бухгалтерскими записями и подтверждениями третьих лиц;

— необъяснимые изменения в коэффициентах, характеризующих работу субъекта;

— неаргументированные или неясные ответы руководства на вопросы аудиторов.

При проведении аудита субъектов, использующих компьютерные информационные системы, дополнительно обращается внимание на: невозможность получить информацию, записанную в компьютерных файлах; изменения в программах, не отраженные документально; общее несоответствие компьютерных данных и показателей финансовой отчетности.

Несмотря на правильное планирование, стандартное проведение аудиторских процедур, наличие эффективных систем бухгалтерского учета и внутреннего контроля, существует неизбежный риск необнаружения существенных искажений, причем этот риск выше в отношении искажений, возникших в результате мошенничества, так как оно подразумевает действия, направленные на его скрытие и предоставление аудитору недостоверной информации.

Если результаты аудиторских процедур указывают на возможное наличие искажений, аудитор должен оценить существенность отклонений. Если оценка размера возможных искажений превышает уровень существенности, аудитор должен провести соответствующие модифицированные или дополнительные процедуры. Если результаты этих процедур не рассеяли подозрения аудитора, то он должен обсудить ситуацию с руководством субъекта, обратить внимание на надлежащее отражение операций в финансовой отчетности, проанализировать возможные последствия для аудиторского заключения.

При обнаружении мошенничества или ошибки аудитору следует пересмотреть оценку рисков и подвергнуть сомнению достоверность заявлений руководства аудируемого лица.

Аудитор должен сообщить руководителям субъекта о своих подозрениях по поводу мошенничества, даже если оно не влечет существенных последствий для финансовой отчетности. Если в совершении мошенничества подозреваются руководители высшего ранга, то аудитор может обратиться за юридической консультацией. Необходимо также информировать руководство о существенных ошибках.

Если аудитор приходит к выводу, что искажения оказали существенное влияние на финансовую отчетность, не были надлежащим образом исправлены и отражены в отчетности, то он выражает условно-положительное или отрицательное мнение.

Если по вине клиента не удалось получить достаточные и уместные аудиторские доказательства в пользу наличия или отсутствия искажений, то аудитор выражает условно-положительное мнение или отказывается от выражения мнения о финансовой отчетности ввиду ограничения объема аудита.

В некоторых случаях согласно законодательству аудитор должен уведомить контрольные органы о фактах мошенничества или ошибках, совершенных финансовыми организациями. При необходимости аудитору рекомендуется получить юридическую консультацию.

Если субъект не принимает действий по исправлению ситуации в связи с мошенничеством, аудитор может отказаться от проведения аудита, а также от продолжения сотрудничества с данным субъектом (например, если имеются подозрения о причастности руководства к совершенным мошенничествам). При получении запроса от нового аудитора, которого пригласили провести проверку, действующий аудитор может с разрешения клиента проинформировать коллегу о причинах отказа от проведения аудита. Если клиент не разрешает действующему аудитору обсуждать его дела, то об этом последний сообщает аудитору, получившему предложение о проведении аудита.

При проведении аудита государственного сектора требования нормативных актов могут ограничить возможность аудитора выносить собственные суждения, а условия аудиторского задания могут устанавливать обязанность по доведению до сведения соответствующих лиц фактов мошенничества.

Для аудита финансовой отчетности за периоды, начинаяющиеся с 30 июня 2002 г., будет применяться новая редакция МСА 240 «Обязанности аудитора по рассмотрению случаев мошенничества и ошибок в процессе аудита финансовой отчетности». В тексте нового стандарта отмечено, что аудитор в процессе планирования и выполнения аудиторских процедур должен будет рассмотреть риск существенного искажения отчетности, которое может возникнуть в результате мошенничества и ошибок. Стандарт проводит разграничение между фактами мошенничества со стороны руководства и случаями злоупотреблений со стороны другого персонала. Более подробно рассмотрены вопросы, связанные с мошенничеством при составлении финансовой отчетности. Аудитору рекомендуется получать информацию о размере риска мошенничества, который должно рассчитывать руководство субъекта. Кроме того, в новой редакции более четко описаны факторы, ограничивающие способность аудитора выявлять факты мошенничества<sup>1</sup>.

## **7. Проверка соблюдения клиентом требований законов и нормативных актов**

При проведении проверок аудиторы обязаны учитывать требования законов и нормативных актов согласно МСА 250 «Учет законов и нормативных актов при аудите финансовой отчетности». Данный стандарт применим только к аудиту финансовой отчетности и неприменим к заданиям, касающимся специальной правовой экспертизы действий субъекта.

Аудитор должен иметь в виду, что несоблюдение субъектом законов и нормативных актов может оказать существенное влияние на финансовую отчетность.

*Несоблюдение* — действия или бездействие проверяемого субъекта в финансово-хозяйственной сфере, противоречащие действующему законодательству. Определение того, в каких ситуациях проявляется несоблюдение нормативных актов; обычно основывается на консультации юриста, окончательное решение может приниматься только судом.

Законы и нормативные акты могут:

- определять форму и содержание финансовой отчетности;
- устанавливать общие или специальные условия ведения деятельности предприятия;
- предусматривать финансовые последствия за несоблюдение установленных требований.

<sup>1</sup> По материалам «Новые рекомендации МФБ по выявлению фактов мошенничества и аудиту производных инструментов» // Accounting Report. 2001. Выпуск 4.3. С. 12—13.

Руководство клиента несет ответственность за осуществление деятельности в соответствии с законами и нормативными актами, а также за предотвращение и выявление фактов несоблюдения требований законодательства. Примерные процедуры, направленные на выполнение этих обязанностей:

1. Ведение реестра основных законов, регулирующих деятельность субъекта, и контроль за изменениями требований законодательства (в том числе с помощью юридических консультантов).

2. Организация и функционирование систем внутреннего контроля, формирование отдела внутреннего аудита и (или) ревизионной комиссии.

3. Разработка, опубликование и контроль за соблюдением Правил внутреннего распорядка.

4. Проведение ежегодного аудита.

Аудитор не несет ответственность за предотвращение несоблюдения законодательства. Следующие факторы увеличивают риск необнаружения существенных искажений, являющихся результатами несоблюдения законов и нормативных актов:

— наличие ряда законов и нормативных актов, не оказывающих существенного влияния на финансовую отчетность и не учитываемых системами бухгалтерского учета и внутреннего контроля;

— использование тестирования, т.е. выборочного характера проверки и формирования доказательств;

— несовершенство систем бухгалтерского учета и внутреннего контроля субъекта.

При планировании аудита необходимо:

— исходить из принципа профессионального скептицизма;

— обладать представлением о требованиях законодательства, применимых к данному субъекту и отрасли.

Для этого необходимо:

• использовать имеющуюся информацию о деятельности субъекта и интересующей отрасли;

• запрашивать руководство о политике и процедурах, направленных на соблюдение законодательства;

• обсуждать с руководством политику или процедуры выявления, оценки и отражения в учете судебных исков и санкций;

• обсуждать требования законодательства с аудиторами дочерних предприятий в других странах.

После этого следует запросить руководство о соблюдении применимого законодательства и проверить переписку с соответствующими регулирующими и лицензирующими органами.

Далее проводятся процедуры с целью получения достаточных доказательств соблюдения законов и нормативных актов, регулирующих состав, содержание и раскрытие финансовой отчетности:

— ознакомление с протоколами собраний учредителей;

— составление запросов, адресованных руководству и юрисконсульту о судебных разбирательствах, исках и санкциях;

— выполнение процедур проверки по существу (тестирование операций и сальдо счетов);

— получение от руководства субъекта подтверждения того, что аудитору сообщены все возможные факты несоблюдения законодательства, влияние которых должно учитываться при подготовке финансовой отчетности.

Обстоятельства, которые могут привлечь внимание аудитора и указывать на факт несоблюдения законодательства:

- 1) расследование, проводимое государственными департаментами;
- 2) факт наложения штрафов и пеней;
- 3) оплата услуг, не определенных в договорах;
- 4) выдача ссуд консультантам, связанным сторонам, их работникам, государственным служащим;
- 5) закупки по ценам, существенно отличающимся от рыночных;
- 6) необычные наличные платежи, выплаты на предъявителя или перечисления не в ту страну, из которой поставлялись товары или услуги;
- 7) необычные операции с компаниями, зарегистрированными в налоговых оффшорных зонах;
- 8) недостаточное документальное оформление операций;
- 9) неадекватная система бухгалтерского учета;
- 10) негативные комментарии в средствах информации.

Если аудитору становятся известны факты, касающиеся возможного несоблюдения законодательства, то необходимо оценить влияние их последствий на финансовую отчетность. При этом принимаются во внимание: возможные финансовые последствия (пени, штрафы, санкции, ущерб, угроза конфискации активов, вынужденное прекращение деятельности, судебные разбирательства); их раскрытие и влияние на достоверность финансовой отчетности.

Выявленные обстоятельства подлежат документальному оформлению и обсуждению с руководством субъекта. Необходимо учесть последствия несоблюдения законодательства с точки зрения других аспектов аудита и пересмотреть оценку системы внутреннего контроля, достоверности заявлений руководства.

О выявленных фактах несоблюдения законодательства аудитор сообщает ревизионной комиссии, совету директоров и высшему руководству, если они об этом еще не информированы. Если аудитор имеет основания полагать, что высшее руководство причастно к факту несоблюдения законодательства, то он должен сообщить об этом вышестоящему органу субъекта (при его наличии) или проконсультироваться с юристом. Если аудитор приходит к выводу, что факты несоблюдения законодательства оказали существенное влияние на финансовую отчетность, не были надлежащим образом отражены в ней, то он выражает условно-положительное или отрицательное мнение.

Если по вине клиента не удалось получить достаточные и уместные аудиторские доказательства в пользу наличия или отсутствия фактов нарушения законодательства, то аудитор выражает условно-положительное мнение или отказывается от выражения мнения о финансовой отчетности ввиду ограничения объема аудита.

При определенных обстоятельствах, согласно законодательству, аудитор должен уведомить контрольные органы о несоблюдении законодательства, допущенном финансовыми организациями. При необходимости аудитору рекомендуется получить юридическую консультацию.

Если субъект не предпринимает действий по исправлению ситуации в связи с несоблюдением законодательства, аудитор может принять решение об отказе от проведения аудита, а также от продолжения сотрудничества с данным субъектом (например, если имеются подозрения о причастности руководства к фактам нарушения законодательства). При получении запроса от нового аудитора, которого пригласили провести проверку, действующий аудитор должен поступать так же, как описано в МСА 240, т.е. он может с разрешения клиента проинформировать коллегу о причинах отказа от проведения аудита. Если клиент не разрешает действующему аудитору обсуждать его дела, то об этом последний сообщает аудитору, получившему предложение о проведении аудита.

Комитет государственного сектора дополнил МСА 250 Исследованием 3 «Проверка соблюдения требований органов власти — ОАГС», так как обязанности аудитора государственного сектора не совпадают с таковыми в частном секторе.

## **8. Использование заявлений руководства клиента в качестве аудиторских доказательств**

**Заявления руководства** — это сведения, предоставляемые руководством аудитору в ходе проверки по собственной инициативе или в ответ на конкретные запросы.

Согласно МСА 580 «Заявления руководства» аудитор может попросить руководство заявить:

- о признании своей ответственности за составление и представление финансовой отчетности;
- об отсутствии нарушений в учете и искажений в отчетности;
- о полноте предоставленной аудитору документации и информации;
- о существовании связанных сторон;
- об убытках по различным операциям;
- о планах и намерениях относительно активов;
- о праве собственности на активы;
- о порядке определения оценочных значений;
- об оценке уместности допущения непрерывности деятельности;
- о раскрытии условных обязательств и гарантий;
- о последующих событиях и др.

Аудитор должен получить письменные заявления от руководства, если предполагается, что получить аудиторские доказательства другим путем невозможно. Если же другие доказательства могут быть доступны аудитору, то заявления руководства не могут их заменить. В случаях, когда аудитор считает, что другие доказательства существуют и доступны, но он не может их получить, это расценивается как ограничение объема аудита, несмотря на информацию, предоставленную в заявлениях руководства. Однако в некоторых ситуациях доказательства могут быть получены исключительно на основе заявлений руководства (например, информация о намерениях исполнительного органа относительно сохранения на балансе каких-либо активов).

При получении заявлений руководства аудитор должен: получить внешние и внутренние аудиторские доказательства, подтверждающие заявления руководства; оценить объективность заявлений и степень информированности лиц, их предоставивших.

Если заявления руководства противоречат другим аудиторским доказательствам, аудитор должен изучить обстоятельства и заново проанализировать вопрос о достоверности прочих заявлений руководства.

Если заявления от руководства поступили в устной форме, то аудитор должен включить их в рабочие документы в виде краткого изложения беседы; однако лучшим доказательством будут являться письменные заявления. Они могут быть оформлены в виде:

- письма-заявления от руководства;
- письма аудитора с изложением его понимания заявлений руководства, подтвержденного руководством;
- протоколов заседаний органов управления или подписанного руководством экземпляра финансовой отчетности.

Письмо-заявление должно быть адресовано аудитору, датировано и подписано полномочными лицами (как правило, генеральным и (или) финансовым директором).

Примерная форма и содержание письма-заявления следующие:

*Аудиторской компании XYZ*

Настоящее письмо-заявление направляется в связи с проводимой Вами аудиторской проверкой финансовой отчетности компании АВС за 20\_г. с целью выражения мнения о том, обеспечивает ли финансовая отчетность достоверное и объективное отражение финансового положения компании АВС на последний день отчетного года, финансовых результатов ее деятельности и движения денежных средств за 20\_г., в соответствии с Международными стандартами финансовой отчетности.

Руководство компании АВС признает свою ответственность за объективное представление финансовой отчетности в соответствии с МСФО.

Мы подтверждаем следующие заявления:

— нами и персоналом, ответственным за ведение бухгалтерского учета и составление финансовой отчетности, не было допущено нарушений, существенно влияющих на финансовую отчетность; составленная нашей компанией финансовая отчетность не содержит существенных искажений и упущений;

— мы предоставили всю необходимую первичную и бухгалтерскую документацию, а также протоколы общих собраний акционеров и заседаний совета директоров, проведенных 01.07.20\_г. и 01.11.20\_г., и подтверждаем, что других собраний этих органов управления в отчетный период не проводилось;

— нами предоставлен список всех связанных сторон и полностью раскрыта информация об операциях с ними; других организаций, являющихся связанными с АВС сторонами, не имеется;

— сделок по обратной покупке ранее реализованных активов не проводилось;

— компания АВС имеет право собственности на все свои активы, причем никакое имущество не передано в залог;

— не имеется планов, касающихся прекращения или сокращения деятельности;

— не имеется намерений, выполнение которых могло бы значительно изменить стоимость имущества или обязательств, а также привести к образованию избытков или устареванию товарно-материальных запасов;

— в учете отражены фактические и условные обязательства, последние перечислены в пояснительной записке;

— по решению суда в пользу компании Х перечислена сумма, указанная в пояснительной записке; других судебных разбирательств не ведется и не предвидится.

Генеральный директор

компании АВС

(подпись)

Финансовый директор

компании АВС

(подпись)

Дата

Если руководство отказывается предоставить необходимые заявления, то это рассматривается как ограничение объема аудиторской проверки, в этом случае аудитор выражает условно-положительное мнение или отказывается от выражения мнения.

## **9. Порядок сообщения информации по вопросам аудита лицам, отвечающим за управление**

Если вопросы, возникающие в ходе аудита, имеют значение для управления, то аудитор должен сообщать о них лицам, отвечающим за управление предприятием. К этой категории согласно МСА «Сообщение информации по вопросам аудита лицам, отвечающим за управление» относятся должностные лица, которым поручено осуществлять наблюдение, контроль и руководство в отношении предприятия и на которых возложена ответственность за обеспечение эффективного хозяйствования и представление финансовой отчетности заинтересованным сторонам.

Поскольку управленческие структуры разных стран имеют отличия, аудитор должен руководствоваться собственным суждением в, вопросах определения лиц, отвечающих за управление. К этим лицам могут относиться:

- наблюдательный совет;
- исполнительный совет;
- правление;
- аудиторский комитет;
- управляющие подразделениями;
- директора;
- собственники, выполняющие функции управляющих, и другие лица.

МСА «Сообщение информации по вопросам аудита лицам, отвечающим за управление» рекомендует аудитору раскрыть в письме-обязательстве следующие вопросы:

- какая именно информация, имеющая значение для управления, будет доводиться до сведения лиц, отвечающих за управление;
- кому конкретно будет сообщена информация, в какие сроки и в какой форме.

Кроме этого, в письме необходимо указать, что аудиторская проверка не направлена на выявление всех вопросов, которые могут интересовать лиц, отвечающих за управление предприятием.

Содержание информации, имеющей отношение к управлению и возникающей в ходе аудита, обычно касается:

- общего подхода к проверке и ее объема, ожидаемых ограничений или дополнительных требований;
- выбора или изменения существенных принципов и методов бухгалтерского учета, оказывающих существенное воздействие на финансовую отчетность клиента;
- возможного влияния на отчетность неопределенных обстоятельств, которые должны быть раскрыты;
- аудиторских корректировок;
- существенных обстоятельств, которые могут вызвать сомнения в соблюдении субъектом допущения о непрерывности деятельности;
- разногласий с руководством клиента по вопросам, являющимся существенными для отчетности предприятия или заключения аудитора;
- ожидаемых модификаций заключения;
- существенных недостатков в области системы внутреннего контроля;
- сомнений в честности и объективности руководства;
- других вопросов, согласованных в условиях договоренности об аудите.

Предварительно информация обсуждается с руководством организации, которое может дать дополнительные разъяснения и сообщить необходимые сведения лицам, отвечающим за управление; в случае если аудитора удовлетворяет эффективность действий руководства в этом направлении, он может не доводить повторно информацию до сведения лиц, отвечающих за управление.

Аудитор должен проанализировать действия лиц, отвечающих за управление, предпринятые по вопросам аудита, изложенным в ходе предыдущих проверок. Если ситуация не изменилась, то аудитор рассматривает целесообразность повторного сообщения о данных вопросах должностным лицам. При изложении информации следует руководствоваться требованиями конфиденциальности, профессиональной независимости и объективности.

Информация должна сообщаться в установленные договоренностями сторон сроки. В отдельных случаях можно довести необходимые сведения ранее согласованных дат; это даст возможность должностным лицам своевременно принять соответствующие меры.

Форма изложения информации (аудитор может довести информацию в письменном виде или сделать доклад во время совещания) зависит от следующих факторов:

- размера, операционной структуры, организационно-правовой формы предприятия;
  - значимости аудиторских вопросов;
  - договоренности в отношении регулярных встреч или отчетности по вопросам аудита.
- В аудиторскую документацию включаются:

- вопросы, изложенные в устной форме, и содержание полученных ответов (в виде конспекта или личного письменного заявления должностного лица);
- копии протоколов совещаний или обсуждений;
- копии информационных писем аудитора лицам, отвечающим за управление.

При аудите в госсекторе круг вопросов, имеющих отношение к управлению, может быть шире (например, соблюдение законодательных или нормативных требований, эффективность программ и видов деятельности и др.). Кроме того, аудитор должен учитывать то, что его письменная информация в адрес лиц, отвечающих за управление, может быть распространена среди широкой аудитории.

## **1.7 Лекция №7 (1 час).**

### **Тема: «Международные стандарты оформления результатов аудиторских проверок»**

#### **1.7.1 Вопросы лекции:**

- Требования МСА, предъявляемые к составлению аудиторского заключения по финансовой отчетности.
- Выводы аудитора о сопоставлениях, включенных в проверяемую отчетность.
- Отражение в аудиторском заключении результатов проверки прочей информации, имеющей отношение к финансовой отчетности.

#### **1.7.2 Краткое содержание вопросов:**

##### **1. Требования МСА, предъявляемые к составлению аудиторского заключения по финансовой отчетности**

После изучения и оценки выводов, сделанных на основании полученных доказательств, аудитор определяет, подготовлена ли информация в соответствии с установленными основами финансовой отчетности, и формулирует мнение о финансовой отчетности в целом.

Согласно МСА 700 «Аудиторское заключение по финансовой отчетности» основными элементами аудиторского заключения являются:

- Название.
- Адресат.
- Вводный параграф (введение).
- Параграф, описывающий объем проверки.
- Параграф, в котором выражено мнение аудитора о финансовой отчетности.
- Дата выдачи аудиторского заключения.
- Адрес аудитора.
- Подпись аудитора.

В *названии* стандарта рекомендуется использовать слова «независимый аудитор», чтобы отличить аудиторское заключение от отчетов других лиц.

*Адресат* определяется в соответствии с условиями договоренности об аудите и местными нормативными актами. Как правило, заключение адресуется акционерам или совету директоров аудируемого лица.

*Введение* содержит перечень проверенной отчетности с указанием даты и отчетного периода, упоминание об ответственности руководства за финансовую отчетность и содержащиеся в ней утверждения и обязанности аудитора, заключающейся только в выражении его мнения об этой отчетности на основе проведенной проверки.

*В параграфе, описывающем объем проверки*, должна быть ссылка на МСА или соответствующие стандарты и нормы и указание на то, что проверка планировалась и проводилась с целью обеспечения достаточной уверенности в том, что финансовая отчетность не содержит

существенных искажений. Помимо этого, указывается, что проверка включала:

- анализ доказательств, подтверждающих суммы и сведения, содержащиеся в отчетности;
- определение применяемых принципов учета;
- исследование существенных учетных оценок, сделанных руководством;
- оценку общего представления отчетности.

Заключение также должно содержать подтверждение аудитора относительно того, что проверка предоставляет достаточные основания для выражения мнения.

В параграфе, выражающем *мнение аудитора*, указывается, дает ли финансовая отчетность во всех существенных аспектах достоверное и объективное представление (допускается формулировка «представлена объективно») финансового положения и результатов деятельности проверяемого субъекта в соответствии с установленными основами финансовой отчетности.

*Безусловно-положительное мнение* выражается тогда, когда аудитор считает, что финансовая отчетность представлена объективно во всех существенных аспектах в соответствии с установленными основами финансовой отчетности.

Заключение считается *модифицированным*, если оно содержит поясняющий параграф или мнение, отличное от безусловно-положительного. Аудитор должен модифицировать заключение путем включения дополнительного параграфа, если имеется фактор, указывающий на неуместность допущения непрерывности деятельности, или значительная неопределенность, способная в будущем повлиять на финансовую отчетность. Эти факторы не оказывают влияния на мнение аудитора, что должно быть отражено в заключении.

Аудитор не имеет возможности выразить безусловно-положительное мнение, если существует одно из нижеследующих обстоятельств:

- 1) ограничение объема аудита;
- 2) несогласие с руководством относительно допустимости вы бранной учетной политики, методов ее применения или достаточности раскрытия финансовой информации в отчетности.

Если влияние этих обстоятельств существенно для финансовой отчетности, то аудитор выражает *отрицательное мнение*. Если влияние этих факторов не настолько существенно и глубоко, но безусловно-положительное мнение выразить нельзя, то аудитор выражает *условно-положительное мнение*.

При существенном ограничении объема, из-за чего аудитор не может получить достаточные и уместные аудиторские доказательства, должен быть составлен *отказ от выражения мнения*.

Если заключение отлично от содержащего безусловно-положительное мнение, то аудитор должен описать все существенные причины этого и по возможности дать количественную оценку возможного влияния на финансовую отчетность.

Заключение датируется числом, соответствующим дате завершения аудиторской проверки, и не ранее даты подписания или утверждения финансовой отчетности. Аудиторское заключение обычно подписывается от имени аудиторской фирмы и лично от имени аудитора. В адресе указываются город и место, где находится офис аудитора, ответственного за проведение проверки.

## **2. Выводы аудитора о сопоставлениях, включенных в проверяемую отчетность**

**Сопоставления** — это соответствующие суммы и иные раскрываемые сведения за предшествующий отчетный финансовый период или другие периоды, представленные для целей сопоставления. В МСА 710 «Сопоставления» изложены стандарты и рекомендации в отношении обязанностей аудитора, касающихся сопоставлений.

Показатели для сопоставления могут быть следующими:

- соответствующие показатели — включаются как часть финансовой отчетности за текущий период. Рассматриваются только в связи с показателями за этот период (например, суммы доходов и расходов за текущий и прошлый периоды, приведенные в отчете о прибылях и убытках за отчетный период);
- сопоставимая финансовая отчетность — финансовая отчетность за предшествующий период, приведенная для целей сопоставления с финансовой отчетностью текущего периода.

Аудитор должен определить, соответствуют ли сопоставления основам финансовой отчетности, относящимся к проверяемой отчетности. В отношении сопоставлений аудитор определяет:

- соответствие учетной политики текущего и предыдущего периодов, наличие необходимых корректировок и раскрытие сведений;
- согласование показателей с суммами и раскрываемыми сведениями, представленными за предыдущий период.

При составлении аудиторского заключения аудитор не указывает отдельно на соответствующие показатели, поскольку выражает мнение об отчетности в целом. Исключение составляют следующие случаи:

1. Ранее выданное аудиторское заключение за предыдущий период содержит мнение, отличное от безусловно-положительного, и вопрос, вызвавший модификацию заключения, не решен. В этом случае аудитор модифицирует заключение об отчетности текущего года в отношении соответствующих показателей.
2. Ранее выданное аудиторское заключение содержит безусловно-положительное мнение, но аудитор узнал о существенных искажениях, влияющих на отчетность за предыдущий период. В этом случае если отчетность не пересмотрена и сведения не были раскрыты должным образом, то заключение по отчетности за текущий период модифицируется в отношении соответствующих показателей, а если соответствующие показатели представлены в отчетности за текущий период надлежащим образом, то в заключение можно включить поясняющий параграф по поводу соответствующих показателей.

Если финансовая отчетность, содержащая соответствующие показатели, проверяется новым аудитором, то заключение должно содержать либо ссылку на то, что финансовая отчетность за предыдущий период проверялась другим аудитором, либо указание на то, что отчетность за предыдущий период не проверялась. Если при проверке новый аудитор обнаружит, что соответствующие показатели искажены, он должен потребовать от руководства их пересмотра и в случае отказа модифицировать аудиторское заключение.

В заключении по сопоставимой финансовой отчетности аудитор конкретно указывает на сопоставления. Заключение применяется к каждому отдельно представленному финансовому отчету, и аудитор в случае необходимости может выразить мнение, отличное от безусловно-положительного, за отдельные периоды и в то же время выдать отдельное заключение по остальной отчетности. Если мнение об отчетности за предыдущий период, сложившееся в ходе текущей проверки, отличается от ранее выраженного, то аудитор раскрывает существенные причины этого различия в поясняющем параграфе.

Если отчетность за предыдущий период была проверена другим аудитором, то возможно развитие событий по одному из следующих вариантов:

1. Предшествующий аудитор может повторно составить аудиторское заключение по проверенной им отчетности, а новый составляет заключение только за текущий период.

2. Новый аудитор составляет заключение, в котором содержится информация о том, что отчетность за предыдущий период проверена другим аудитором, и о типе и дате заключения, выданного предшественником.

При проверке отчетности новый аудитор может обнаружить не замеченное предыдущим аудитором существенное искажение, влияющее на финансовую отчетность за предыдущий период. В этом случае новый аудитор должен обсудить данный вопрос с руководством и после получения согласия обратиться к предшественнику с предложением о повторном составлении заключения за предыдущий период. Если предшественник соглашается выдать заключение, то новый аудитор составляет заключение за текущий период. Если предыдущий аудитор отказывается выполнить указанные требования, то новый аудитор может в своем заключении отметить, что предшествующее заключение по отчетности было составлено до ее переиздания и что при переиздании были сделаны необходимые корректировки.

Если отчетность за предыдущий период не проверялась, новый аудитор должен указать на этот факт в заключении и проверить начальные сальдо текущего периода. Если при проверке обнаружится, что показатели за предыдущий период искажены, аудитор должен потребовать от руководства их пересмотра, а в случае отказа — модифицировать аудиторское заключение.

### **3. Отражение в аудиторском заключении результатов проверки прочей информации, имеющей отношение к финансовой отчетности**

**Прочая информация** — это информация финансового и нефинансового характера, содержащаяся вместе с финансовой отчетностью в публикуемом документе (например, включенные в годовой отчет данные о должностных лицах, занятости, планируемых капитальных расходах, аналитические коэффициенты и другая информация). Согласно МСА 720 «Прочая информация в документах, содержащих проверенную финансовую отчетность» аудитор не обязан составлять заключение по этой информации, но должен ознакомиться с ней для выявления существенных несоответствий с проверенной отчетностью, так как такие противоречия могут поставить под сомнение выводы, содержащиеся в аудиторском заключении. Прочая информация должна быть получена аудитором до даты составления аудиторского заключения. Аудитор не несет ответственности за выяснение того, надлежащим ли образом изложена прочая информация.

При обнаружении несоответствий аудитор должен определить необходимость внесения поправок в проверенную отчетность или прочую информацию. Если требуется внести поправки в отчетность, но субъект не выполняет эти требования, то аудитор должен выразить условно-положительное или отрицательное мнение. Если требуются поправки к прочей информации, но субъект отказывается их вносить, то аудитор включает в заключение поясняющий параграф, описывающий несоответствие, или предпринимает другие меры (отказывается от выдачи заключения или продолжения проверки).

В случае обнаружения аудитором в прочей информации искажения фактов, не имеющих отношения к содержанию проверенной отчетности, он должен обсудить данный вопрос с руководством субъекта и в зависимости от результатов обсуждения попросить руководство:

- проконсультироваться с компетентной третьей стороной;
- устранить искажение фактов.

Если руководство отказывается устранять искажения фактов, то аудитор должен принять меры по уведомлению лиц, ответственных за общее руководство субъектом, о своих сомнениях, при необходимости получив юридическую консультацию.

Если аудитор не получил доступа к прочей информации до даты составления заключения, то он должен ознакомиться с ней при первой возможности. В случае обнаружения несоответствий или искажений фактов аудитор должен определить необходимость пересмотра проверенной отчетности или прочей информации. Если необходим пересмотр отчетности, то аудитор следует рекомендациям МСА 560 «Последующие события», а если требуется пересмотр прочей информации, то аудитор обращается к руководству с предложением проинформировать ее пользователей о проведении пересмотра. В случае отказа руководства аудитор предпринимает меры по информированию лиц, ответственных за общее руководство субъектом, о своих сомнениях по поводу прочей информации.

В государственном секторе аудитор может иметь дополнительные обязанности по проверке прочей информации, в таком случае применение вышеописанных положений неуместно.

## **1.8 Лекция №8 (1 час.).**

### **Тема: «Особенности применения международных стандартов аудита при выполнении специальных заданий и оказании сопутствующих услуг»**

#### **1.8.1 Вопросы лекции:**

1. Выполнение специального аудиторского задания
2. Проверка прогнозной финансовой информации
3. Применение МСА при оказании сопутствующих услуг.

#### **1.8.2 Краткое содержание вопросов:**

##### **1. Выполнение специального аудиторского задания**

Стандарты и рекомендации аудитору в связи со специальными аудиторскими заданиями установлены МСА 800 «Отчет аудитора по специальному аудиторскому заданию». Положения стандарта касаются следующих видов услуг:

1. Проверка финансовой отчетности, подготовленной в соответствии с основами учета, отличными от МСА или национальных стандартов.
2. Проверка отчетов по компонентам финансовой отчетности (определенных счетов, их элементов или деталей финансовой отчетности).
3. Проверка на соответствие условиям договора.
4. Проверка обобщенной финансовой отчетности.

МСА 800 не применяется для проведения обзора, согласованных процедур или подготовки финансовой информации.

До начала выполнения задания аудитор должен уточнить у клиента его характер, формы и содержание своего предполагаемого отчета. Чтобы избежать неправильного толкования отчета,

аудитор может указать в нем, для какой цели подготовлен отчет, и изложить любые ограничения относительно его распространения и использования.

Отчет по всем заданиям, кроме проверки обобщенной отчетности, должен содержать следующие основные элементы:

- 1) название;
- 2) адресат;
- 3) вступительный параграф (введение), где описывается проверенная информация и разграничение ответственности руководства субъекта и аудитора;
- 4) параграф, описывающий объем (со ссылкой на МСА или другие стандарты и описанием выполненной работы);
- 5) параграф, выражающий мнение по поводу финансовой информации;
- 6) дата отчета;
- 7) адрес аудитора;
- 8) подпись аудитора.

Предписанные формы отчета в случае, если субъект представляет информацию правительенным органам, доверительным управляющим и другим субъектам, могут не соответствовать данным требованиям. В этом случае аудитор в случае необходимости может:

- внести поправки в соответствии с МСА;
- изменить формулировки;
- приложить отдельный отчет.

*В аудиторском отчете о финансовой отчетности, подготовленной в соответствии с основами учета, отличными от МСА или национальных стандартов, должно быть заявление, указывающее на применяемые основы, или ссылка на пояснения к отчетности, содержащие такую информацию. Аудитору следует помнить, что совокупность бухгалтерских условий, принятых для удовлетворения индивидуальных предпочтений, не является основой бухгалтерского учета.*

Во мнении должно быть указано, подготовлена ли отчетность во всех существенных аспектах в соответствии с этими основами. Если отчетность не имеет адекватного названия или основы неверно указаны, аудитор должен модифицировать отчет.

*Проверка по компоненту финансовой отчетности* может осуществляться самостоятельно или быть частью задания по проверке отчетности в целом; уровень существенности в первом случае должен быть ниже, чем во втором. Аудиторская проверка при выполнении такого специального задания должна носить более масштабный характер, чем проверка того же компонента при аудите финансовой отчетности в целом. Это следует учитывать в тех случаях, когда данное специальное задание выполняется одновременно с аудитом финансовой отчетности. Во мнении аудитора должно быть указано, подготовлен ли проверяемый компонент финансовой отчетности в соответствии с основами учета. При выражении отрицательного мнения или при отказе от выражения мнения по поводу финансовой отчетности в целом аудитор готовит отдельный отчет по ее компонентам только в том случае, если они не составляют большую часть всей отчетности.

*При проверке соответствия условиям договора* обычно рассматриваются:

- выплата процентов;
- обеспечение финансовых коэффициентов;
- ограничения на выплату дивидендов;
- использование доходов от продажи имущества.

Специальные задания, целью которых является выражение мнения по поводу соответствия субъекта определенным условиям договора, выполняются в том случае, если аспекты соответствия имеют отношение к вопросам, не выходящим за рамки профессиональной

компетенции аудитора. Если в задании затрагиваются особые вопросы, находящиеся вне области финансовых и бухгалтерских знаний, аудитор должен рассмотреть необходимость

использования работы эксперта. В отчете указывается мнение аудитора по поводу выполнения субъектом конкретных условий договора.

**Обобщенная финансовая отчетность** — это подготовленная субъектом финансовая отчетность в сводной форме, в которой изложены проверенные аудитором годовые финансовые отчеты с тем, чтобы информировать заинтересованные группы пользователей только об основных результатах финансовой деятельности и финансовом положении субъекта. Заключение о сокращенной отчетностидается только в том случае, когда аудитор выразил мнение о финансовой отчетности, на основании которой составлена исследуемая обобщенная отчетность. Сокращенную отчетность следует сопроводить четким указанием на ее характер, а также предупреждением, что для лучшего понимания информации о субъекте обобщенную отчетность следует читать вместе с последней проверенной финансовой отчетностью.

Аудиторский отчет об обобщенной финансовой информации должен содержать, помимо типовых элементов:

— ссылку на дату аудиторского заключения по несокращенной отчетности и тип аудиторского мнения о ней;

— мнение о соответствии информации обобщенной отчетности введенным несокращенной отчетности.

Если мнение аудитора по несокращенной отчетности модифицировано, но он удовлетворен обобщенной отчетностью, то в отчете указывается, что хотя обобщенная отчетность не противоречит несокращенной, но она подготовлена на основании отчетности, которую нельзя признать достоверной во всех существенных отношениях.

## 2. Проверка прогнозной финансовой информации

Стандарты и рекомендации в отношении заданий, связанных с проверкой и составлением отчетов о прогнозной финансовой информации, описаны в МСА 810 «Проверка прогнозной финансовой информации».

**Прогнозная финансовая информация** — это финансовая информация, основанная на допущениях относительно событий, которые могут произойти в будущем, и возможных действий субъекта. Эта информация может быть в форме прогноза, перспективной оценки или их комбинации.

**Прогноз** — это прогнозная финансовая информация, подготовленная на основании допущений относительно будущих событий и действий, которые руководство предполагает предпринять (наилучшие оценки). Например, в качестве прогноза выступают данные бизнес-плана по проекту, который руководство клиента намеревается воплотить или уже воплощает (планируемые показатели денежных потоков, прибылей и убытков и др.).

**Перспективная оценка** — это прогнозная информация, подготовленная на основании гипотетических допущений относительно будущих событий и действий, которые необязательно будут иметь место, или сочетания наилучших оценок и гипотетических допущений. К примеру, в качестве перспективной оценки могут выступать суммы предполагаемых расходов (высвобождаемых средств) в случае введения (отмены) каких-либо видов обязательных платежей.

МСА 810 не применяется для проверки информации, выраженной в общей или повествовательной форме.

Аудитор не в состоянии выразить мнение по поводу того, сможет ли проверяемая организация достичь результатов, указанных в прогнозной информации. Его задача — получить доказательства того, что:

- наилучшие оценки руководства являются обоснованными, а гипотетические допущения согласуются с назначением информации;
- прогнозная информация надлежащим образом подготовлена на основании той же информации, допущений и принципов, что и финансовая отчетность за предыдущие годы;

— все существенные допущения раскрыты в надлежащей мере с указанием того, являются ли они наилучшими оценками или гипотетическими допущениями.

Аудитор не должен выполнять задание, если допущения нереалистичны или если он считает, что прогнозная финансовая информация не будет соответствовать предназначенной цели. Рекомендуется составить письмо-обязательство с разъяснением условий задания и предполагаемых результатов работы аудитора.

Представление о процессе подготовки прогнозной финансовой информации может быть получено на основе анализа:

- опыта и компетентности лиц, готовящих информацию;
- характера документации, подтверждающей допущения руководства;
- степени использования статистических, математических методов и компьютерной техники;
- точности прогнозной информации, подготовленной в предыдущие периоды.

Аудитор должен иметь достаточные знания о бизнесе и определить степень достоверности исторической финансовой информации субъекта.

Надежность допущений находится в обратной зависимости от продолжительности периода, охватываемого прогнозной информацией. При анализе этого периода принимаются во внимание: особенности операционного цикла, а также потребности пользователей, для которых готовится информация.

### **3. Применение МСА при оказании сопутствующих услуг**

В стандарте МСА 120 «Концептуальная основа Международных стандартов аудита» определяются уровни уверенности и виды отчетности аудитора по отдельным видам услуг:

- обзору;
- согласованным процедурам;
- подготовке финансовой информации.

Помимо этого, профессиональные обязанности аудиторов при оказании упомянутых услуг раскрываются в МСА 910 «Задания по обзору финансовой отчетности», МСА 920 «Задания по выполнению согласованных процедур», МСА 930 «Задания по подготовке финансовой информации».

Согласно МСА 120 использование термина «аудитор» при описании сопутствующих услуг не подразумевает, что лицо, оказывающее эти услуги, является аудитором, проверяющим финансовую отчетность субъекта.

При проведении сопутствующих услуг аудитор должен:

- планировать свою работу;
- направить клиенту письмо-обязательство;
- документировать необходимую информацию для того, чтобы подтвердить выполнение работы в соответствии с МСА.

#### **Проведение обзора финансовой отчетности**

*Обзор финансовой отчетности* — услуга, при проведении которой аудитор должен определить наличие обстоятельств, указывающих на то, что финансовая отчетность не была составлена во всех существенных аспектах в соответствии с основами финансовой отчетности. Проведение обзора, в отличие от аудита, не предполагает:

- оценки систем бухгалтерского учета и внутреннего контроля;
- проверки бухгалтерских записей;
- получения ответов на запросы;
- полного набора доказательств, получаемых в ходе проверки, наблюдения, подтверждений и расчетов.

Согласно МСА 910 «Задания по обзору финансовой информации» доказательства, необходимые для достижения цели обзора,

аудитор получает в первую очередь посредством проведения опроса и аналитических процедур.

Примерные процедуры, выполняемые при обзоре финансовой отчетности, следующие:

1) общего характера:

- выяснение полноты и правильности отражения финансовой информации;
- сопоставление данных пробного баланса с показателями главной книги и финансовой отчетности;
- рассмотрение результатов предыдущих аудиторских проверок и обзоров;
- выяснение наличия существенных изменений в деятельности клиента за отчетный период;
- получение сведений о раскрытии и соблюдении учетной политики;
- ознакомление с протоколами собраний акционеров, заседаний совета директоров и другими документами с целью выявления важных для обзора вопросов;
- получение информации о:
  - наличии операций со связанными сторонами;
  - непредвиденных обстоятельствах и обязательствах;
  - планах по сокращению активов или деятельности;
  - вовлечении субъекта в судебные процессы;
- сравнение показателей финансовой отчетности за отчетный и предыдущие годы, сопоставление их с бюджетами и прогнозами;
- обсуждение финансовой отчетности с руководством, получение разъяснений по поводу несоответствий или необычных изменений;
- оценка последствий всех обнаруженных ошибок и информирование о них руководства клиента;

2) в отношении денежных средств:

- получение информации о сверке банковских выписок с учетными данными клиента, переводах между счетами субъекта, существующих ограничениях;

3) в отношении дебиторской задолженности:

- получение информации об учетной политике в части формирования резервов;
- получение реестра задолженности и сопоставление данных с пробным балансом;
- анализ задолженности по срокам погашения и суммам;
- обсуждение с руководством клиента классификации задолженности и причин возникновения просроченных долгов дебиторов;

4) в отношении товарно-материальных запасов:

- ознакомление с перечнем запасов, сопоставление итога с остатком пробного баланса;
- уточнение периодичности и результатов проведения инвентаризаций;
- получение информации о контрольных процедурах;
- выяснение обоснованности оценки;
- сравнение количественных данных за отчетный период с показателями предыдущих периодов, анализ существенных расхождений;
- определение правильности учета запасов, переданных в залог на консигнацию;

5) в отношении инвестиций:

- ознакомление с классификацией долгосрочных и краткосрочных инвестиций;
- сверка перечня инвестиций с пробным балансом;
- получение информации об учетной политике;
- запрос руководству о текущей балансовой стоимости инвестиций и проблемах, связанных с их реализацией;
- выяснение правильности учета дохода от инвестиций;

6) в отношении амортизируемого имущества:

— сверка стоимости имущества и начисленной по нему амортизации с данными пробного баланса;

— получение информации о применяемой учетной политике в отношении амортизации и разделения ее на затраты капитального и текущего характера;

— обсуждение с руководством клиента поступления и списания по счетам учета имущества и правильности учета результатов от продажи и иного выбытия имущества;

— сравнение способов и сумм начисленной амортизации за отчетный и прошлые периоды;

— выявление фактов передачи имущества в залог;

— выяснение правильности отражения в учете и отчетности арендных отношений;

7) в отношении расходов будущих периодов:

— обсуждение с руководством клиента характера этих расходов и перспектив их возмещения;

— сравнение остатков по соответствующим счетам с аналогичными данными предыдущего периода, обсуждение с руководством причин выявленных существенных различий;

8) в отношении ссудной задолженности, подлежащей погашению:

— получение от руководства данных и определение их соответствия пробному балансу;

— отнесение задолженности подразделения по срокам погашения на долгосрочную и краткосрочную;

— выяснение фактов и причин невыполнения руководством клиента условий ссудных договоров;

— рассмотрение обоснованности расходов по выплате процентов по отношению к остатку задолженности;

— определение видов предоставленного обеспечения;

9) в отношении кредиторской задолженности поставщикам:

— выяснение наличия прав на льготы по расчетам с поставщиками;

— анализ объяснений по поводу значительных изменений сальдо счетов в динамике;

— сверка реестра задолженности с данными пробного баланса;

— выяснение фактов проведения сверки остатков;

— определение наличия существенных неучтенных обязательств;

— ознакомление с раскрытием данных по задолженности перед поставщиками, которые являются акционерами, директорами и прочими связанными сторонами;

10) в отношении начисленных и условных обязательств:

— получение реестра обязательств и сверка его с пробным балансом;

— сравнение остатков по соответствующим счетам с сальдо за предыдущие периоды;

— ознакомление с методом определения начисленных обязательств;

— получение сведений о суммах, включенных в условные, в том числе внебалансовые, обязательства;

— выяснение фактов наличия неучтенных обязательств, обсуждение с руководством необходимости создания резервов и раскрытия информации в примечаниях к финансовой отчетности;

11) в отношении налогов:

— выяснение наличия спорных ситуаций с налоговыми органами, которые могут оказать значительное влияние на налоги клиента;

— анализ соотношения расходов по выплате налогов и доходов за отчетный период;

— получение информации об адекватности учтенных отсроченных и текущих налоговых обязательств;

12) в отношении последующих событий:

— получение промежуточной отчетности и сравнение ее с отчетностью, по которой проводится обзор;

— получение информации о событиях, произошедших после даты составления

баланса: о существенных изменениях в структуре акционерного и оборотного капитала, долгосрочной задолженности, произведенных корректировках;

— определение необходимости корректировки или раскрытия информации в финансовой отчетности;

— ознакомление с протоколами собраний акционеров или заседаний совета директоров, состоявшихся после даты составления баланса;

13) в отношении собственного капитала:

— получение и анализ перечня операций, отраженных на счетах капитала, включая новые выпуски, выбытие и дивиденды;

— выяснение фактов наличия каких-либо ограничений;

14) в отношении деятельности клиента в целом:

— сравнение фактических или ожидаемых результатов текущего периода с результатами предыдущих периодов;

— обсуждение правильности временного периода признания доходов и расходов;

— рассмотрение непредвиденных и необычных статей;

— рассмотрение и обсуждение взаимосвязи между соответствующими статьями доходов.

В ходе обзора аудитор может допустить средний (более низкий по сравнению с аудитом финансовой отчетности) уровень уверенности в том, что проверяемая информация не содержит существенных искажений. По результатам обзора в аудиторском отчете формулируется мнение в виде негативной уверенности (например: «В результате проведенных процедур не обнаружены обстоятельства, свидетельствующие о наличии существенных искажений в отчетности»). Следовательно, негативная уверенность — это отрицание факта обнаружения каких-либо значительных искажений, выраженное по результатам проведенных работ.

Аудитор должен обратить внимание клиента на то, что обзор не является аудиторской проверкой, а составленное по результатам обзора заключение не выражает аудиторского мнения о достоверности финансовой отчетности. Кроме того, необходимо разъяснить клиенту, что на обзор нельзя полагаться как на средство выявления ошибок, незаконных действий или других нарушений.

Тем не менее при проведении обзора аудитор руководствуется теми же общими профессиональными принципами и соображениями в отношении существенности, целесообразности использования работы других лиц, рассмотрения последующих событий, что и при выражении аудиторского мнения о финансовой отчетности.

### **Выполнение согласованных процедур**

**Согласованные процедуры** — действия аудиторского характера, по которым было достигнуто согласие между аудитором, субъектом и любыми соответствующими третьими сторонами. Например, между аудитором, клиентом и его поставщиком заключается соглашение в целях определения действительных размеров задолженности по расчетам за поставленные материалы. Помимо этого, работа по выполнению согласованных процедур может касаться таких статей отчетности, как дебиторская задолженность, операции со связанными сторонами, объем продаж и прибыли подразделений, а также финансовых отчетов. Стандарты и рекомендации по данному виду услуг установлены МСА 930 «Задания по выполнению согласованных процедур».

При выполнении согласованных процедур аудитор должен обязательно следовать всем этическим принципам, определяющим профессиональную ответственность аудитора, за исключением принципа независимости. Тем не менее, если аудитор не является независимым, то этот факт отражается в его отчете.

При определении условий задания аудитор должен обратить внимание руководства клиента на то, что выполняемые процедуры не будут являться аудиторской проверкой или обзором и что аудиторское мнение по результатам такой работы не выражается. Кроме того, аудитор устанавливает ограничения в отношении распространения информации отчета о фактических результатах.

Аудитору рекомендуется использовать следующие методы получения информации, касающейся условий задания:

- опрос;
- анализ, сравнение;
- проверку расчетов;
- сквозную проверку;
- наблюдение;
- осмотр;
- запрос и подтверждение.

В случае проведения согласованных процедур аудитор представляет в виде отчета сторонам, участвующим в договоренности, только фактические выводы без выражения уверенности. Пользователи отчета самостоятельно оценивают объем проведенных процедур и предложенные выводы и составляют собственные заключения на основе данных работы аудитора. Аудитор должен представить выводы по поводу задолженности клиента поставщику, подтвержденной проверенными документами. Как у клиента, так и у поставщика могут быть свои соображения по поводу реальности размера этой задолженности. Предположим, новый управляющий поставщика считал, что часть долга покупателя на определенную дату не погашена, а в результате выполнения согласованных процедур аудитором обнаружены документы, свидетельствующие о взаимозачете задолженностей, проведенном прежней дирекцией поставщика и не отраженном в бухгалтерском учете. Таким образом, поставщик может изменить свое мнение, полагаясь на отчет аудитора.

В отчете, помимо обычных реквизитов и параграфов, должны быть отражены следующие принципиальные моменты:

- заявление о согласовании выполненных процедур с получателем отчета;
- перечень конкретных выполненных процедур;
- заявление о том, что процедуры не являются аудиторской проверкой или обзором;
- указание на ограниченность объема процедур целью договоренности и упоминание о том, что при проведении дополнительных процедур, проверки или обзора могли быть обнаружены и другие проблемы, требующие отражения в отчете. Данная информация включается для того, чтобы не вызывать неоправданных ожиданий в отношении выявления всех обстоятельств, интересующих получателей отчета.

### **Подготовка финансовой информации**

*Подготовка финансовой информации* — это сбор, классификация, обобщение и представление финансовой информации с применением знаний аудитора в области бухгалтерского учета (например, составление бухгалтерского баланса и других форм финансовой отчетности на основе предоставленных клиентом данных бухгалтерского учета). При оказании данной услуги аудитор выступает в роли бухгалтера, поэтому в тексте МСА 930 «Задания по подготовке финансовой информации» используется именно этот термин. При подготовке финансовой информации так же, как и проведении согласованных процедур, бухгалтер должен соблюдать все профессиональные этические принципы, за исключением требования независимости (однако если бухгалтер не является независимым, это обстоятельство должно быть отражено в отчете). Уверенность в отношении обрабатываемой информации не выражается.

При определении условий задания бухгалтер должен проинформировать руководство клиента о следующем:

— выполнение задания не предусматривает проведение аудиторской проверки или обзора, не предполагает выражения уверенности в достоверности информации, не гарантирует выявления ошибок или нарушений;

— ответственность за полноту и точность предоставляемой бухгалтеру информации несет руководство клиента;

— финансовая информация будет подготовлена с соблюдением перечисленных в отчете принципов бухгалтерского учета, кроме того, будут раскрыты все известные отступления от этих принципов (количественную оценку таких отступлений приводить необязательно).

Для подготовки финансовой информации бухгалтер получает общее представление о характере финансово-хозяйственной деятельности клиента, формах его бухгалтерских записей и основах финансовой отчетности, в соответствии с которыми должна быть представлена требуемая информация. В обязанности бухгалтера не входит:

- оценка достоверности и полноты предоставленной информации;
- оценка системы внутреннего контроля;
- получение подтверждений или проверка разъяснений.

Если бухгалтеру становится известно, что предоставленная ему информация не удовлетворяет предъявляемым требованиям, то он должен запросить у руководства клиента дополнительные сведения, а в случае невыполнения этой просьбы — отказаться от подготовки финансовой информации/

В отчете о выполнении задания по подготовке финансовой информации помещается заявление о том, что аудиторская проверка или обзор не проводились и что в связи с этим уверенность в достоверности информации не выражается. На каждой странице подготовленной отчетности либо на титульном листе должны содержаться ссылки на то, что данные собраны и представлены без проведения аудита и обзора.

Аудитор считается причастным к финансовой информации, если:

— к ней прилагается его отчет;

— им выражается согласие на использование его имени в связи с профессиональной деятельностью (т.е. если выполнялись сопутствующие услуги).

Ответственность аудитора за содержание финансовой информации ограничивается уровнем уверенности, обеспечиваемым при оказании услуг. Если аудитору становится известно, что на него безосновательно ссылаются, то он может проинформировать об этом заинтересованные стороны или пойти по пути юридических разбирательств. Так, если аудитор проводил обзор финансовой отчетности, а клиент представляет заинтересованным пользователям его мнение как утверждение абсолютной достоверности проверенной информации, то аудитор, узнав об этом, должен предпринять указанные выше меры.

**2. МЕТОДИЧЕСКИЕ УКАЗАНИЯ ПО ВЫПОЛНЕНИЮ  
ЛАБОРАТОРНЫХ РАБОТ**  
*Не предусмотрены РУП*

### **3. МЕТОДИЧЕСКИЕ УКАЗАНИЯ ПО ПРОВЕДЕНИЮ ПРАКТИЧЕСКИХ ЗАНЯТИЙ**

#### **3.1 Практическое занятие №1 (1 час).**

**Тема: Роль и назначение международных стандартов финансовой отчетности.**

##### **3.1.1 Задание для работы:**

1. Разобрать со студентами следующие вопросы:

Что является предпосылками создания международных стандартов финансовой отчетности?

Что явилось основой МСФО?

Какие функции выполняют международные стандарты финансовой отчетности?

Какие цели поставлены разработчиками международных стандартов финансовой отчетности?

##### **2. Решение задачи:**

Покупная стоимость товаров составила **2 000\$** за **100** ед. по цене **20\$** за **1** ед. Затраты на доставку партии товаров в организацию составили **500\$**. Затраты на снабжение товарами еще **500\$**.

На предприятии с товаром производится операция фасовки - **1\$** на **1** ед. Причем фасовке подлежит все **100%** приобретенного товара.

В прайс-листе компании указано, что при покупке товара в розницу цена на него составляет **33\$** за **1** ед., при покупке товара мелким оптом (более **5** ед.) цена составляет **31\$** за **1** ед., при покупке товара крупным оптом (более **10** ед.) цена составляет **28\$**.

Статистика компании свидетельствует о том:

- **40%** товара продается в розницу;
- **40%** мелким оптом;
- **20%** крупным оптом.

Укажите оценку **1** ед. товара в бухгалтерском балансе.

##### **3.1.2 Краткое описание проводимого занятия:**

Устный опрос по теме практического занятия. Письменное решение задач.

##### **3.1.3 Результаты и выводы:**

Усвоение студентами знаний по теме практического занятия.

#### **3.2 Практическое занятие №2 (1 час).**

**Тема: Концептуальный уровень международных стандартов финансовой отчетности**

##### **3.2.1 Задание для работы:**

1. Разобрать со студентами следующие вопросы:

Что представляет собой концепция в учетной сфере?

Какие имеются общие и отличительные черты у различных концепций в учетной сфере?

Кто является пользователями концепции МСФО?

Какие основные положения содержит концепция МСФО?

В чем суть отдельных положений концепции МСФО?

Что понимается под финансовым положением организации?

Что понимается под активами?

2. Решение задач:

Организация приобретает **100** баррелей нефти по цене **\$30** за баррель.

На момент окончания отчетного периода у организации заключен договор на продажу **90** баррелей по цене **\$29** за баррель через 1 месяц.

Рыночная цена нефти на момент окончания отчетного периода составляет **\$27** за баррель.

Определить оценку приобретенной нефти по состоянию на конец отчетного периода.

### **3.2.2 Краткое описание проводимого занятия:**

Устный опрос по теме практического занятия. Письменное решение задач.

### **3.2.3 Результаты и выводы:**

Усвоение студентами знаний по теме практического занятия

## **3.3 Практическое занятие №3 (1 час).**

**Тема: Структурный уровень международных стандартов финансовой отчетности**

### **3.3.1 Задание для работы:**

1. Разобрать со студентами следующие вопросы:

В чем состоит назначение и сущность финансовой отчетности?

Какие компоненты составляют финансовую отчетность?

Чем отличается годовая финансовая отчетность от промежуточной?

Каким образом определяется форма финансовой отчетности?

Какие правила должно соблюдать руководство компании для составления финансовой отчетности?

Чем обусловлена классификация активов и обязательств применяемая в целях составления баланса?

2. Решение задачи:

Организация приобретает **100** баррелей нефти по цене **\$30** за баррель.

На момент окончания отчетного периода у организации заключен договор на продажу **90** баррелей по цене **\$29** за баррель через 1 месяц.

Рыночная цена нефти на момент окончания отчетного периода составляет **\$33** за баррель.

Определить оценку приобретенной нефти по состоянию на конец отчетного периода.

### **3.3.2 Краткое описание проводимого занятия:**

Устный опрос по теме практического занятия. Письменное решение задач.

### **3.3.3 Результаты и выводы:**

Усвоение студентами знаний по теме практического занятия

## **3.4 Практическое занятие №4 (1 час).**

**Тема: Технологический уровень международных стандартов финансовой отчетности**

### **3.4.1 Задание для работы:**

1. Разобрать со студентами следующие вопросы:

В чем состоит сущность понятий: основные средства, нематериальные активы, запасы, аренда?

Каким образом классифицируются: основные средства, нематериальные активы, запасы, аренда?

Кто и как устанавливает срок полезной службы основных средств, нематериальных активов?

Какие методы амортизации разрешены к использованию для основных средств и нематериальных активов?

От чего зависит выбор метода амортизации?

## 2. Решение задачи:

Компания приобрела **100** ед. товара по цене **25\$** за **1** ед. При этом рыночная цена товара на сегодняшний день составляет **28\$** за **1** ед. По состоянию на отчетную дату организация имеет:

- договор на поставку **40** ед. по цене **27\$** за **1** ед.;

- договор на поставку **40** ед. по цене **24\$** за **1** ед.

- На оставшиеся **20** ед. договора нет.

- Определить оценку запасов в бухгалтерском балансе, учитывая, что до конца отчетного периода поставка так и не была осуществлена.

### **3.4.2 Краткое описание проводимого занятия:**

Устный опрос по теме практического занятия. Письменное решение задач.

### **3.4.3 Результаты и выводы:**

Усвоение студентами знаний по теме практического занятия

## **3.5 Практическое занятие №5 (2 часа).**

**Тема: «Международные стандарты, регламентирующие основные методы получения аудиторских доказательств».**

### **3.5.1 Задание для работы:**

1. Разобрать со студентами следующие вопросы:

Изучить применение результатов работы другого аудитора, а также привлечение эксперта. Рассмотреть использование работы внутреннего аудита.

## 2. Решение задач:

### **Исходные данные:**

Вы организовали аудиторскую организацию.

### **Требуется:**

- разработать шаблоны рабочих документов, учитывающих требования Международных стандартов аудита и российских правил (стандартов) аудиторской деятельности, по всем сегментам, охватывающим бухгалтерскую (финансовую) отчетность.

Проанализируйте достоинства и недостатки унификации рабочих аудиторских документов. Они должны быть полными и детальными для того, чтобы любой квалифицированный аудитор мог судить по ним о проведенном аудите и сделанных выводах.

### **3.5.2 Краткое описание проводимого занятия:**

Устный опрос по теме практического занятия. Письменное решение задач.

### **3.5.3 Результаты и выводы:**

Усвоение студентами знаний по теме практического занятия

## **3.6 Практическое занятие №6 (1 час).**

**Тема: «Международные стандарты, регулирующие процессы сбора и обобщения информации в ходе аудиторской проверки»**

### **3.6.1 Задание для работы:**

1. Разобрать со студентами следующие вопросы:

Изучить отличие оценочных значений от прогнозной информации. Рассмотреть обстоятельства, касающихся связанных сторон, аудитор должен модифицировать заключение.

2. Решение задачи:

#### **Исходные данные:**

Вашу аудиторскую организацию пригласили провести аудиторскую проверку бухгалтерской (финансовой) отчетности экономического субъекта, являющегося обществом с ограниченной ответственностью и осуществляющего строительство различных объектов как на территории России, так и на территории стран СНГ.

Вы должны определить возможность принятия этого предложения. Следует учесть, что экономический субъект использует для ведения бухгалтерского учета программный продукт «Инфо-Бухгалтер».

Кроме того, у субъекта организована служба внутреннего аудита, состоящая из трех человек и занимающаяся главным образом мониторингом финансового состояния субъекта и контролем за ведением бухгалтерского учета.

#### **Требуется:**

- определить, какие аспекты необходимо рассмотреть перед принятием предложения;
- в случае положительного ответа подготовить перечень контрольных вопросов, которые необходимо учесть при подписании договора;
- определить основные направления, требующие особого внимания во время аудиторской проверки нового экономического субъекта - клиента;
- объяснить, почему письмо о задании является необходимым атрибутом проводимого аудита данного экономического субъекта;
- какие пункты особо следует выделить в письме о задании для вышеуказанного клиента;
- сделать предложение наиболее эффективной структуры внутреннего аудита на данном предприятии с учетом его производственной деятельности;
- определить перечень работ, которые необходимо выполнить перед использованием информации, полученной от внутренних аудиторов.

### **3.6.2 Краткое описание проводимого занятия:**

Устный опрос по теме практического занятия. Письменное решение задач.

### **3.6.3 Результаты и выводы:**

### **3.7 Практическое занятие №7 (2 часа).**

**Тема: «Международные стандарты оформления результатов аудиторских проверок».**

#### **3.7.1 Задание для работы:**

1. Разобрать со студентами следующие вопросы:

Изучить основные элементы аудиторского заключения о финансовой отчетности, а также информацию, включаемую в параграф, описывающий объем проверки. Рассмотреть в каких случаях формулируется условно-положительное мнение аудитора.

2. Решение задачи:

#### **Исходные данные:**

Три работника экономического субъекта в течение нескольких лет занимались мошенничеством, которое оставалось незамеченным.

Так, начальник склада материалов и полуфабрикатов был обязан контролировать соответствие количества и качества поступающих ценностей. Однако, договорившись с экспедитором, доставляющим полуфабрикаты, он оприходовал на склад лишь часть заказанных материальных ценностей. После поставки грузов им делалась запись о поступлении на склад материальных ценностей в количестве, предусмотренном договором поставки. Часть полуфабрикатов реализовывалась, а доходы от такой реализации делились между водителем, экспедитором и начальником склада.

#### **Требуется:**

- определить, какие подходы необходимо осуществить для повышения эффективности системы внутреннего контроля экономического субъекта в целях устранения вышеуказанных злоупотреблений. Дайте обоснование Ваших предложений;
- составить программу аудита, охватывающую вышеуказанные операции;
- дать предложения по раскрытию и дальнейшему предотвращению возможных злоупотреблений.

#### **3.7.2 Краткое описание проводимого занятия:**

Устный опрос по теме практического занятия. Письменное решение задач.

#### **3.7.3 Результаты и выводы:**

Усвоение студентами знаний по теме практического занятия

### **3.8 Практическое занятие №8 (1 час).**

**Тема: «Особенности применения международных стандартов аудита при выполнении специальных заданий и оказании сопутствующих услуг»**

### **3.8.1 Задание для работы:**

1. Разобрать со студентами следующие вопросы:

Изучить отличие проведения обзора финансовой отчетности от ее аудита, а также приемы и методы осуществления согласованных процедур. Рассмотреть распределение обязанностей и ответственности между аудитором и клиентом при подготовке финансовой информации.

2. Решение задачи:

#### **Исходные данные:**

К Вашей аудиторской организации впервые обратилась строительная компания, функционирующая на строительном рынке пять лет, которая построила ряд объектов, необходимых для ее собственного производства (административное здание, цех производства оконных блоков и два складских помещения).

Вы получили некоторую документацию, отражающую произведенные компанией затраты, связанные со строительством этих объектов.

#### **Требуется:**

- определить достаточные и уместные доказательства, подтверждающие или опровергающие правильность исчисления экономическим субъектом вышеуказанных затрат;
- распределить собранные доказательства по степени их значимости;
- установить, какие доказательства необходимо получить при подтверждении статьи «Капитальные вложения» в части строительства вышеуказанных объектов;
- определить, какие аудиторские процедуры необходимо провести при оценке эффективности систем бухгалтерского учета и внутреннего контроля аудируемой компании;
- определить, какие аудиторские процедуры необходимо провести при проверке по существу различных статей затрат, произведенных компанией.

### **3.8.2 Краткое описание проводимого занятия:**

Устный опрос по теме практического занятия. Письменное решение задач.

### **3.8.3 Результаты и выводы:**

Усвоение студентами знаний по теме практического занятия

**4. МЕТОДИЧЕСКИЕ УКАЗАНИЯ  
ПО ПРОВЕДЕНИЮ СЕМИНАРСКИХ ЗАНЯТИЙ**  
Не предусмотрены РУП