



DOI: <http://dx.doi.org/10.15688/jvolsu3.2015.3.13>

УДК 657.6

ББК 65.052.8

## ИСПОЛЬЗОВАНИЕ ПРЕДПОСЫЛОК СОСТАВЛЕНИЯ БУХГАЛТЕРСКОЙ ОТЧЕТНОСТИ НА РАЗЛИЧНЫХ ЭТАПАХ АУДИТА

Алла Александровна Василенко

Кандидат экономических наук,  
доцент кафедры аудита,  
Ростовский государственный экономический университет  
allvasilenko@yandex.ru  
ул. Большая Садовая, 69, 344002 г. Ростов-на-Дону, Российская Федерация

**Аннотация.** В условиях неустойчивого развития экономики предъявляются повышенные требования к достоверности финансовой отчетности. С позиции аудитора это означает актуализацию проблем методологии проведения аудита, которые могут быть решены как на уровне финансовой отчетности, так и на уровне предпосылок ее составления.

В статье рассмотрены вопросы соотношения этапов аудита и применения аудитором предпосылок составления бухгалтерской отчетности в контексте последовательного проведения аудиторской проверки. Приведены результаты обобщения подходов исследователей к выделению и обоснованию этапов аудита. Процесс аудита структурирован по двум направлениям: для достижения общих целей аудита и для достижения целей на уровне отдельных сегментов.

В соответствии с международными стандартами аудита предложено рассматривать четыре этапа аудиторской проверки: 1) планирование аудита; 2) аудиторские процедуры и аудиторские доказательства; 3) оценка искажений, выявленных в ходе аудита; 4) формирование мнения в аудиторском заключении. Установлено, что на трех из четырех этапах аудита применяются предпосылки составления бухгалтерской отчетности.

Анализ стандартов аудита выявил наличие устойчивой взаимосвязи аудиторских процедур и предпосылок составления бухгалтерской отчетности. В практической деятельности аудиторских организаций описанные в статье взаимосвязи реализуются при разработке комплекса рабочей документации аудита для различных этапов аудита. Это позволяет на основе требований международных стандартов аудита структурировать процесс планирования и проведения аудиторских процедур. В результате создаются оптимальные условия для выражения аудитором мнения в аудиторском заключении о достоверности бухгалтерской (финансовой) отчетности.

**Ключевые слова:** аудит, предпосылки составления бухгалтерской отчетности, сегменты аудита, цели аудита, этапы аудита.

### Введение

Современные методологические подходы к оптимальному выбору и проведению аудитор-

ских процедур и представлению их результатов предполагают использование предпосылок составления бухгалтерской отчетности. Начиная с 90-х гг. прошлого века значительная часть

исследований аудиторов-методологов содержит описания этапов аудиторской проверки. Однако вопросы применения аудитором предпосылок составления бухгалтерской отчетности в контексте последовательного проведения аудита остаются недостаточно изученными.

Цель исследования – на основе изучения развития представлений об этапах аудита определить роль предпосылок составления бухгалтерской отчетности в достижении целей аудита на его различных стадиях. Структурирование процесса аудита производится по двум направлениям:

- 1) для достижения общих целей аудита;
- 2) для достижения целей на уровне отдельных сегментов аудита.

**Подходы к выделению этапов аудита**

Согласно международным стандартам аудита к общим целям аудитора при проведении аудита финансовой отчетности относятся:

- а) «получение разумного подтверждения того, что финансовая отчетность в целом не содержит существенных искажений, что позволяет аудитору составить заключение о соответ-

стви или несоответствию финансовой отчетности во всех существенных аспектах применяемым принципам финансовой отчетности, а также

- б) составление и представление заключения по финансовой отчетности на основе результатов аудита» [16, с. 165].

Для реализации общих целей аудита необходимо смоделировать последовательность проведения аудитором процедур проверки на каждом этапе аудита. Воззрения различных экономистов на количество и содержание этапов (стадий, фаз) аудита обобщены в табличной форме. Как показало исследование, среди российских авторов наиболее распространена точка зрения о трех этапах аудиторской проверки (см. табл. 1).

Из данных таблицы 1 видно, что шесть из восьми исследователей к первому этапу относят планирование аудита. В.И. Подольский [3, с. 137] дополняет содержание первого этапа подготовительными работами, Г.А. Юдина и М.Н. Черных – организационными [23, с. 117]. Суть второго этапа аудита, по мнению авторов, заключается либо в проведении аудиторских процедур [5, с. 46; 6, с. 39; 15, с. 319], либо в сборе аудиторских доказательств [9,

*Таблица 1*

**Обзор мнений авторов, выделяющих три этапа аудита**

Авторы	Первый этап (стадия, фаза) аудита	Второй этап (стадия, фаза) аудита	Третий этап (стадия, фаза) аудита
1. О.В. Ахалкаци [5, с. 46]	планирование	проверка (аналитический обзор и детальная проверка)	итог (обобщение результатов аудита)
2. А.В. Бахтеев [6, с. 31–33]	планирование аудита	аудиторские процедуры по существу	завершение аудита
3. Ю.А. Данилевский и соавторы [4, с. 116]	планирование	сбор аудиторских доказательств	завершение аудита
4. В.А. Ерофеева, В.А. Пискунов, Т.А. Битюкова [11, с. 41]	планирование (предварительный этап)	сбор аудиторских доказательств (рабочий этап)	завершение аудита (завершающий этап)
5. С.В. Козменкова [14, с. 42]	планирование	сбор аудиторских доказательств	обобщение результатов проверки и формирование аудиторского заключения
6. В.Б. Малицкая, М.Б. Чиркова [15, с. 319]	планирование аудита	проведение комплекса тестов средств внутреннего контроля и проверок по существу	завершение аудита
7. В.И. Подольский и соавторы [3, с. 137, 193, 214].	подготовка и планирование проверки	проведение аудита	завершение аудита
8. Г.А. Юдина, М.Н. Черных [23, с. 117]	организация и планирование	сбор аудиторских доказательств	завершение аудита

*Примечание.* Составлено автором по: [3–6; 11; 14; 15; 23].

с. 116; 10, с. 41; 13, с. 42; 23, с. 117], либо в первом и втором [13, с. 193]. Третий этап аудиторской проверки связан с завершением аудита. Так, авторы учебника «Аудит», созданного под редакцией В.И. Подольского, описывают следующие этапы аудита: подготовка и планирование проверки; проведение аудита; завершение аудита [3, с. 137, 193, 214]. На первом этапе аудиторская организация: формирует представление об объеме аудита; оценивает системы бухгалтерского учета и внутреннего контроля аудируемого лица; рассчитывает уровень существенности; оценивает аудиторский риск; составляет общий план и программу аудита. На втором этапе аудитор, проводя процедуры, осуществляет сбор аудиторских доказательств. На завершающем этапе проверки аудитор оценивает влияние выявленных искажений на мнение аудитора о достоверности аудируемой бухгалтерской отчетности, составляет письменную информацию и аудиторское заключение.

Ряд экономистов, исследующих вопросы методологии и организации аудита, детализируют отдельные виды работ в процессе аудита, в результате чего выделяют более трех этапов (см. табл. 2).

В начале 90-х гг. с развитием элементов аудиторской деятельности в России и опубликованием первых в стране переводных учебников Р. Доджа, Дж. Робертсона, А. Аренса и Дж. Лоббека сложилось представление о четырех [1, с. 165] – пяти [10, с. 21] этапах аудита. В частности, А. Аренсом и Дж. Лоббеком в контексте достижения аудита целей описаны следующие четыре фазы:

- планирование и разработка аудиторского подхода;
- тестирование контрольных моментов и проверка хозяйственных операций;
- проверка статей Бухгалтерского баланса;
- завершение аудита и составление аудиторского заключения [1, с. 165].

Суть первой фазы проверки заключается в выборе аудитором методов сбора аудиторских доказательств. На второй фазе осуществляется тестирование системы контроля для оценки риска контроля, а также проверка хозяйственных операций. Результаты проведенной на предыдущем этапе оценки надежности системы внутреннего контроля

учитываются при аудите статей отчетности на третьей фазе аудита. На заключительном этапе аудитор обобщает результаты проверки и формулирует мнение в аудиторском заключении.

О.В. Ковалева, Ю.П. Константинов [13, с. 51], Е.Л. Сквирская [20, с. 4] предлагают рассматривать аудит как процесс, состоящий из четырех этапов; И.Н. Белый [7, с. 43], Л.И. Воронина [9, с. 47], О.А. Миронова, М.А. Азарская [17, с. 123] – из пяти этапов.

Стадии аудиторской проверки, названные также основными мероприятиями, проводимыми в ходе аудита, впервые представлены в 1999 г. в российской нормативной правовой базе в п. 4.4 правила (стандарта) аудиторской деятельности «Цели и основные принципы, связанные с аудитом бухгалтерской отчетности», не действующего в настоящее время. Эти стадии включали:

- а) планирование аудита;
- б) получение аудиторских доказательств;
- в) использование работы других лиц и контакты с руководством экономического субъекта третьими сторонами;
- г) документирование аудита;
- д) обобщение выводов, формирование и выражение мнения о бухгалтерской отчетности экономического субъекта» [18].

Аналогичные этапы аудита рассмотрел в 2007 г. В.П. Суйц [22, с. 20]. По нашему мнению, достаточно спорным является утверждение о том, что «контакты с руководством аудируемого лица и с третьими лицами», а также «документирование аудита» являются отдельными этапами аудита. Указанные аспекты деятельности аудитора осуществляются на протяжении всей аудиторской проверки.

Для достижения целей на уровне отдельных сегментов аудита авторы предлагают систематизацию работ по проведению проверки, как правило, в рамках трех и более этапов. В.В. Скобара [21, с. 263], С.М. Бычкова и Т.Ю. Фомина [8, с. 92–98] аудит разделов учета и отчетности структурируют по следующим этапам: ознакомительный этап; основной этап; заключительный этап. При этом на заключительном этапе проверки отдельных разделов формируется мнение аудитора по результатам проверки конкретного сегмента.

Обзор мнений авторов, выделяющих более трех этапов аудита

Авторы	Количество этапов (стадий, фаз) аудита	Наименование этапов (стадий, фаз) аудита
1. А. Аренс, Дж. Лоббек [1, с. 165]	4 фазы аудита	– планирование и разработка аудиторского подхода; – тестирование контрольных моментов и проверка хозяйственных операций; – проверка статей Бухгалтерского баланса; – завершение аудита и составление аудиторского заключения
2. И.Н. Белый [7, с. 43]	5 основных этапов аудита	– подготовительные работы по проведению аудиторской проверки; – оценка системы бухгалтерского учета и внутреннего контроля; – планирование аудита; – организация и непосредственное проведение аудиторской проверки на предприятии; – составление аудиторского заключения (отчета)
3. Л.И. Воронина [9, с. 47]	5 основных этапов проведения аудита	– предварительная деятельность (подготовительный этап); – планирование аудита; – процедуры аудита; – независимые процедуры; – формулировка мнения и составление отчета (завершающий этап)
4. Р. Додж [10, с. 21]	5 стадий аудита	– планирование; – оценка учетных систем и системы внутреннего контроля; – получение аудиторских свидетельств; – проверка финансовой отчетности; – составление отчета
5. О.В. Ковалева, Ю.П. Константинов [13, с. 51]	4 основных этапа аудита	– подготовительный этап; – планирование аудита; – выполнение аудиторских процедур; – оформление результатов аудита
6. О.А. Миронова, М.А. Азарская [17, с. 123]	5 этапов аудита	– подготовительный; – планирование; – исследовательский; – обобщение и контроль качества аудита; – реализация результатов аудита и завершение договорных отношений с клиентом
7. В.П. Суйц [22, с. 20]	6 основных этапов аудиторской проверки	– проведение аудита; – получение аудиторских доказательств; – использование работы других лиц; – контакты с руководством аудируемого лица и с третьими лицами; – документирование аудита; – обобщение выводов, формирование и выражение мнения о бухгалтерской отчетности экономического субъекта
8. Е.Л. Сквирская [20, с. 4]	4 стадии аудита	– планирование; – проведение аудита; – оценка выявленных искажений и неисправленных искажений на финансовую отчетность; – формирование аудиторского мнения по проверенной отчетности

Примечание. Составлено автором по: [1; 7; 9; 10; 13; 17; 20; 22].

Аудиторскую «проверку на практике» (то есть проверку отдельных разделов) В.П. Суйц условно разделяет на девять этапов:

– оценка потребностей аудируемого лица, формирование группы по проведению аудита и определение ее задач;

– совещание по планированию проекта аудиторской проверки;  
– получение представлений по конъюнктуре рынка, деловой среде;  
– оценка существенных процедур внутреннего контроля;

- оценка риска;
- существенные и общие аудиторские процедуры;
- создание сводного отчета по аудиту (проведение анализа достоинств и недостатков организации, возможностей и рисков);
- проведение заключительного совещания;
- оценка результатов работы и разработка плана усовершенствований [22, с. 223–226].

А.Н. Кизиллов и И.Н. Богатая предлагают проводить систематизацию работ по аудиту сегментов в рамках четырех этапов. На первом этапе, по мнению авторов, аудитор оценивает системы бухгалтерского учета и внутреннего контроля. Содержание второго этапа заключается в процедурах, связанных с планированием проверки. Следует согласиться с тем, что на третьем этапе «аудитор подтверждает предпосылки подготовки финансовой (бухгалтерской) отчетности путем проведения различных процедур получения аудиторских доказательств отчетности» [12, с. 47–78]. На заключительном этапе производится обобщение результатов проверки.

Декомпозиция этапов аудита может осуществляться также в другом контексте, в зависимости от задач, поставленных исследователями в области методологии аудита. Например, С.В. Арженковский и А.В. Бахтеев с позиции оценки аудиторского риска исследуют четыре этапа:

- оценка приемлемости отношений с клиентом;
- планирование аудита;
- проведение тестирования системы внутреннего контроля и аудиторских процедур по существу;
- достижение допустимого уровня риска после процедур корректировки [2, с. 59].

В международных стандартах аудита четко не обозначен перечень этапов аудита. Вместе с тем из требований международных стандартов аудита следует, что аудитор должен планировать и проводить аудит таким образом, чтобы снизить аудиторский риск до приемлемо низкого уровня, соответствующего целям аудита. Исходя из этого, по нашему мнению, в условиях применения риск-ориентированного подхода и в соответствии с меж-

дународными стандартами аудита аудиторская проверка состоит из следующих четырех этапов:

- 1) планирование аудита;
- 2) проведение аудиторских процедур и сбор аудиторских доказательств;
- 3) оценка влияния искажений на бухгалтерскую (финансовую) отчетность;
- 4) формирование мнения в аудиторском заключении.

Этапу планирования предшествуют организационно-подготовительные действия аудиторской организации (изучение рынка аудиторских услуг, диагностика бизнеса потенциального клиента, согласование условий проведения аудита). На этапе планирования аудитор должен изучить деятельность аудируемого лица и среду, в которой она ведется, в том числе систему внутреннего контроля; предварительно оценить риски существенных искажений, а также разработать аудиторские процедуры в ответ на оцененные риски.

На втором этапе – при непосредственном проведении аудита – аудитор выполняет запланированные на первом этапе процедуры для сбора достаточных и надлежащих аудиторских доказательств. Действия аудитора призваны сократить риски существенных искажений в бухгалтерской (финансовой) отчетности до приемлемо низкого уровня. Аудиторские процедуры являются реакцией на оцененные риски существенных искажений.

На третьем этапе аудита мероприятия по снижению аудиторского риска вытекают из оценки искажений, не исправленных в ходе аудита. При этом аудитор обобщает и анализирует все обнаруженные искажения, информирует руководство аудируемого лица о существенных искажениях, контролирует их исправление, пересматривает существенность в случае необходимости, получает необходимые заявления от аудируемого лица. В результате создаются предпосылки для определения влияния выявленных искажений на бухгалтерскую (финансовую) отчетность и перехода к следующему этапу аудита.

На четвертом, заключительном, этапе аудиторской проверки аудитор формулирует мнение в аудиторском заключении.

**Предпосылки составления бухгалтерской отчетности и этапы аудита**

Исследуя роль предпосылок составления бухгалтерской отчетности на различных этапах аудита, обратимся к Дж. Робертсону, который подчеркивал сложность и большое значение предпосылок финансовой отчетности: «они... являются объектами аудиторской проверки и основными элементами при проведении аудиторских процедур» [19, с. 118]. По нашему убеждению, применение аудиторских процедур на уровне предпосылок позволяет аудитору эффективнее обнаруживать недобросовестные действия и ошибки персонала аудируемого лица, которые влияют на достоверность информации, наличие устойчивой взаимосвязи аудиторских процедур и предпосылок составления бухгалтерской отчетности. Анализ международных и российских стандартов аудита выявил наличие устойчивой взаимосвязи аудиторских процедур и предпосылок составления бухгалтерской отчетности. Исходя из этого, представляется целесообразным встроить в процесс аудиторской проверки на первых трех этапах процедуры, проводимые с учетом и на уровне предпосылок составления бухгалтерской отчетности. Заметим, что большинство процедур для целей снижения риска существенного искажения осуществляется как на уровне предпосылок составления бухгалтерской отчетности, так и на уровне отчетности в целом.

Далее рассмотрим, каким образом аудитор применяет предпосылки составления бухгалтерской отчетности на различных этапах аудита. На первом этапе аудита происходит разработка стратегии и тактики аудиторской проверки. Это выражается в предварительной оценке рисков существенного искажения финансовой отчетности на уровне предпосылок составления бухгалтерской отчетности, а также в планировании аудиторских процедур в ответ на оцененные риски. Роль предпосылок на этапе планирования проявляется в том, что программа аудита по всем сегментам составляется в разрезе проверяемых предпосылок составления бухгалтерской отчетности.

Сутью второго этапа в нашей интерпретации является проведение аудиторских процедур и сбор аудиторских доказательств.

Аудиторские процедуры позволяют получить информацию, которая подтверждает или не подтверждает предпосылки составления бухгалтерской отчетности. На втором этапе окончательно оценивается риск существенного искажения бухгалтерской (финансовой) отчетности с применением аудиторских процедур по оценке рисков и, как следствие, проводятся последующие аудиторские процедуры на основе полученной оценки риска. При этом предпосылки составления бухгалтерской отчетности используются следующим образом:

- при проведении аудиторских процедур проверки по существу в целях снижения риска необнаружения в отношении конкретных предпосылок составления бухгалтерской отчетности;

- при получении аудиторских доказательств в отношении предпосылок составления бухгалтерской отчетности при выполнении процедур оценки рисков с целью приобретения знаний о деятельности аудируемого лица;

- при тестировании конкретных средств контроля и контрольных действий для установления их эффективности с позиции предотвращения, выявления и устранения существенных искажений на уровне предпосылок составления бухгалтерской отчетности;

- при установлении соответствия между выявленными рисками и тем, какая информация может быть искажена на уровне предпосылок составления бухгалтерской отчетности;

- при изменении в ходе аудита (по мере сбора дополнительных аудиторских доказательств) оценки рисков существенного искажения на уровне предпосылок составления бухгалтерской отчетности;

- при выявлении и оценке рисков существенного искажения в результате недобросовестных действий на уровне предпосылок составления бухгалтерской отчетности в отношении групп однотипных операций, остатков по счетам бухгалтерского учета и раскрытий информации;

- при рассмотрении недобросовестных действий на уровне предпосылок составления бухгалтерской отчетности;

- при разработке конкретных действий, выполняемых в ответ на оцененные аудитором риски существенного искажения, возникающие в результате недобросовестных дей-

ствий в зависимости от предпосылок составления бухгалтерской отчетности;

- при использовании аудиторской выборки при проведении процедур по существу для получения аудиторских доказательств верности одной или нескольких предпосылок составления бухгалтерской отчетности по конкретному числовому показателю;

- при выборе метода отбора элементов для тестирования в зависимости от рисков существенного искажения в отношении предпосылок составления бухгалтерской отчетности;

- при оценке того, насколько результаты полученных внешних подтверждений с учетом результатов других проведенных аудиторских процедур обеспечивают достаточные надлежащие аудиторские доказательства в отношении проверяемой предпосылки составления бухгалтерской отчетности;

- при оценке результатов работы эксперта с позиции получения аудиторских доказательств в отношении того, насколько верно суть выводов эксперта подтверждает предпосылки составления бухгалтерской отчетности;

- при документировании выявленных и оцененных рисков существенного искажения, в том числе на уровне конкретных предпосылок составления бухгалтерской отчетности.

На третьем этапе аудита производится оценка влияния искажений на бухгалтерскую (финансовую) отчетность. Эта задача решается на уровне предпосылок составления бухгалтерской отчетности путем осуществления аудитором последовательных действий, а именно:

- обобщения аудитором всех выявленных в ходе аудита искажений;

- анализа данных об искажениях с точки зрения необходимости пересмотра программы аудита;

- информирования руководства о выявленных существенных искажениях;

- сообщение о неисправленных искажениях представителям собственника.

Ряд действий аудитора, характерных для третьего этапа, проводится на уровне бухгалтерской (финансовой) отчетности. В частности, к ним относятся: анализ необходимости пересмотра существенности в связи с неисправленными искажениями; оценка существенности неисправленных искажений для бухгалтерской (финансовой) отчетности; получение

заявления руководства и представителей собственника о незначительности воздействия неисправленных искажений на бухгалтерскую (финансовую) отчетность в целом.

На четвертом, заключительном, этапе проверки аудитор осуществляет выбор варианта аудиторского мнения о достоверности бухгалтерской (финансовой) отчетности. В основе выбора лежат результаты проведенных аудиторских процедур в ответ на оцененный риск, с учетом существенности и степени всеобъемлемости выявленных искажений. При этом итоговая оценка соблюдения всех предпосылок составления бухгалтерской отчетности непосредственно концентрируется в категории «достоверность», которая и подтверждается в аудиторском заключении.

### Выводы

Декомпозицию процесса аудита на различные процедуры, последовательно проводимые в рамках этапов, целесообразно осуществлять исходя из общих целей аудита и целей на уровне отдельных сегментов. Основываясь на данном положении, на трех из четырех этапах аудита установлено соответствие между задачами по выбору аудиторских процедур и предпосылками составления бухгалтерской отчетности. При этом значимые аспекты проведения проверки на всех этапах аудита необходимо рассматривать не только на уровне бухгалтерской (финансовой) отчетности, но и на уровне предпосылок ее составления.

Практическая интерпретация методологических положений аудита означает, что проведенное исследование может послужить основой для развития методического инструментария применения в аудите предпосылок составления бухгалтерской отчетности на различных этапах аудита (в виде рабочих документов по стандартизации аудиторских процедур и сбора аудиторских доказательств на уровне предпосылок составления бухгалтерской отчетности).

Таким образом, рассмотренный в статье методический инструментарий поэтапного проведения аудита, базирующийся на предпосылках составления бухгалтерской отчетности, позволяет создать оптимальные условия для выражения обоснованного и объективно-

го мнения в аудиторском заключении о достоверности бухгалтерской (финансовой) отчетности.

**СПИСОК ЛИТЕРАТУРЫ**

1. Аренс, А. Аудит : пер. с англ. / А. Аренс, Дж. Лоббек. – М. : Финансы и статистика, 1995. – 560 с.
2. Арженовский, С. В. Методологический подход к комбинированной оценке риска искажений вследствие недобросовестных действий при аудите бухгалтерской отчетности / С. В. Арженовский, А. В. Бахтеев // *Terra Economicus*. – 2013. – № 11, ч. 3. – С. 57–62.
3. Аудит : учебник для студентов вузов, обучающихся по экономическим специальностям / под ред. В. И. Подольского. – 4-е изд., перераб. и доп. – М. : ЮНИТИ-ДАНА : Аудит, 2008. – 744 с.
4. Аудит : учеб. пособие / Ю. А. Данилевский, С. М. Шапигузов, Н. А. Ремизов, Е. В. Старовойтова. – М. : ИД ФБК-ПРЕСС, 1999. – 544 с.
5. Ахалкаци, О. В. Аудит учета расчетов по оплате труда : практ. пособие / О. В. Ахалкаци ; под ред. проф. В. И. Подольского. – М. : ЮНИТИ-ДАНА, 2004. – 108 с.
6. Бахтеев, А. В. Применение метода анализа – синтеза при проведении аналитических процедур в ходе аудита / А. В. Бахтеев // *Учет и статистика*. – 2013. – № 4. – С. 25–36.
7. Белый, И. Н. Аудит / И. Н. Белый. – Минск : Выш. шк., 1996. – 80 с.
8. Бычкова, С. М. Практический аудит / С. М. Бычкова, Т. Ю. Фомина ; под ред. С. М. Бычковой. – 3-е изд., перераб. и доп. – М. : Эксмо, 2009. – 176 с.
9. Воронина, Л. И. Основы бухгалтерского учета и аудита : учеб. пособие : в 2 ч. Ч. 1. Основы бухгалтерского учета / Л. И. Воронина. – М. : ПРИОР, 1997. – 256 с.
10. Додж, Р. Краткое руководство по стандартам и нормам аудита : пер. с англ. / Р. Додж. – М. : Финансы и статистика : ЮНИТИ, 1992. – 240 с.
11. Ерофеева, В. А. Аудит : конспект лекций / В. А. Ерофеева, В. А. Пискунов, Т. А. Битюкова. – 2-е изд., перераб. и доп. – М. : Юрайт-Издат, 2008. – 191 с.
12. Кизилов, А. Н. Методология и методика практического аудита : учеб. для магистров / А. Н. Кизилов, И. Н. Богатая. – Ростов н/Д, 2012. – 312 с.
13. Ковалева, О. В. Аудит : учеб. пособие / О. В. Ковалева, Ю. П. Константинов ; под ред. О. В. Ковалевой. – М. : Приориздат, 2003. – 320 с.
14. Козменкова, С. В. Конкретизация планирования проверки с учетом особенностей объек-

тов аудита / С. В. Козменкова // *Международный бухгалтерский учет*. – 2012. – № 45. – С. 42–48.

15. Малицкая, В. Б. Современное понимание аудита и его концептуальное содержание / В. Б. Малицкая, М. Б. Чиркова // *Вестник Воронежского государственного аграрного университета*. – 2013. – № 2 (37). – С. 313–319.

16. Международные стандарты аудита и контроля качества. Ч. 1 [сборник] : в 3 т. Т. 1 / Международная Федерация Бухгалтеров (МФБ). – Киров : ООО «Кировская областная типография», 2012. – 528 с.

17. Миронова, О. А. Аудит: теория и методология : учеб. пособие / О. А. Миронова, М. А. Азарская. – 2-е изд., испр. – М. : Омега-Л, 2006. – 176 с.

18. Правило (стандарт) аудиторской деятельности «Цели и основные принципы, связанные с аудитом бухгалтерской отчетности» : одобрено Комиссией по аудиторской деятельности при Президенте Российской Федерации 20 авг. 1999 г. (протокол № 5). – Электрон. текстовые дан. – Режим доступа: [http://www.consultant.ru/document/cons\\_doc\\_LAW\\_6133](http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_6133) (дата обращения: 17.05.2015). – Загл. с экрана.

19. Робертсон, Дж. Аудит : пер. с англ. / Дж. Робертсон. – М. : KPMG : Аудиторская фирма «Контакт», 1993. – 496 с.

20. Сквирская, Е. Л. Риск-ориентированный аудит: новое в концепции существенности / Е. Л. Сквирская // *Финансовые и бухгалтерские консультации*. – 2009. – № 2. – С. 3–8.

21. Скобара, В. В. Аудит: методология и организация / В. В. Скобара. – М. : Дело и сервис, 1998. – 576 с.

22. Суйц, В. П. Аудит: учебник / В. П. Суйц. – М. : Высшее образование, 2007. – 398 с.

23. Юдина, Г. А. Основы аудита : учеб. пособие / Г. А. Юдина, М. Н. Черных. – 5-е изд., перераб. и доп. – М. : КНОРУС, 2012. – 384 с.

**REFERENCES**

1. Ahrens A., Lobbek G. *Audit* [Audit]. Moscow, Finansy i statistika Publ., 1995. 560 p.
2. Arzhenovskiy S.V., Bakhteev A.V. Metodologicheskij podkhod k kombinirovannoy otsenke riska iskazheniy vsledstvie nedobrosovestnykh deystviy pri audite bukhgalterskoy otchetnosti [Methodological Approach to the Complex Assessment of Misstatement Risk as a Result of Fraud in the Audit of Financial Statements]. *Terra economicus*, 2013, no. 11, part 3, pp. 57-62.
3. Podolskiy V.I., ed. *Audit: uchebnik dlya studentov vuzov, obuchayushchikhsya po ekonomicheskim spetsialnostyam* [Audit: Coursebook

for Students Studying Economics]. 4<sup>th</sup> ed., rev. and add. Moscow, YUNITI-DANA Publ.; Audit Publ., 2008. 744 p.

4. Danilevskiy Yu.A., Shapiguzov S.M., Remizov N.A., Starovoytova E.V. *Audit: uchebnoe posobie* [Audit: Teaching Guide]. Moscow, ID FBK-PRESS, 1999. 544 p.

5. Akhalkatsi O.V. *Audit ucheta raschetov po oplate truda: prakticheskoe posobie* [Audit of Accounting Calculations on Labour Payment]. Moscow, YUNITI-DANA Publ., 2004. 108 p.

6. Bakhteev A.V. *Primenenie metoda analiza-sinteza pri provedenii analiticheskikh protsedur v khode audita* [Application of the Method of Analysis-Synthesis at Carrying Out the Analytical Procedures in an Audit]. *Uchet i statistika*, 2013, no. 4, pp. 25-36.

7. Belyi I.N. *Audit* [Audit]. Minsk, Vysshaya shkola Publ., 1996. 80 p.

8. Bychkova S.M., Fomina T.Yu. *Prakticheskii audit* [Practical Audit]. Moscow, Eksmo Publ., 2009. 176 p.

9. Voronina L.I. *Osnovy bukhgalterskogo ucheta i audita: uchebnoe posobie: v 2 ch. Ch. 1* [Basics of Accounting and Auditing: Teaching Guide. In 2 Parts. Part 1]. Moscow, PRIOR Publ., 1997. 256 p.

10. Dodge R. *Kratkoe rukovodstvo po standartam i normam audita* [Brief Guide to the Standards and Norms of the Audit]. Moscow, Finansy i statistika Publ.; YUNITI Publ., 1992. 240 p.

11. Erofeeva V.A., Piskunov V.A., Bityukova T.A. *Audit: konspekt lektsiy* [Audit: Lecture Notes]. Moscow, Yurayt-Izdat Publ., 2008. 191 p.

12. Kizilov A.N., Bogataya I.N. *Metodologiya i metodika prakticheskogo audita* [Methodology and Technique of Practical Audit]. Rostov-on-Don, 2012. 312 p.

13. Kovaleva O.V., Konstantinov Yu.P. *Audit: uchebnoe posobie* [Audit: Teaching Guide]. Moscow, Priorizdat Publ., 2003. 320 p.

14. Kozmenkova S.V. *Konkretizatsiya planirovaniya proverki s uchetom osobennostey obyektov audita* [Specification of Test Planning, Taking Into Account the Features of Audit Objects].

*Mezhdunarodnyy bukhgalterskiy uchet*, 2012, no. 45, pp. 42-48.

15. Malitskaya V.B., Chirkova M.B. *Sovremennoe ponimanie audita i ego kontseptualnoe sodержanie* [Modern Understanding of the Audit and Its Conceptual Content]. *Vestnik Voronezhskogo gosudarstvennogo agrarnogo universiteta*, 2013, no. 2 (37), pp. 313-319.

16. *Mezhdunarodnye standarty audita i kontrolya kachestva. Ch. 1 (sbornik). V 3 t. T. 1* [International Standards of Audit and Quality Control. Part 1. In 3 vols. Vol. 1]. *Mezhdunarodnaya Federatsiya Bukhgalterov (MFB)* [International Federation of Accountant]. Kirov, Kirovskaya oblastnaya tipografiya, 2012. 528 p.

17. Mironova O.A. *Audit: teoriya i metodologiya* [Audit: Theory and Methodology]. Moscow, Omega-L Publ., 2006. 176 p.

18. *Pravilo (standart) auditorskoy deyatel'nosti "Tseli i osnovnye printsipy, svyazannye s auditom bukhgalterskoy otchetnosti": odobreno Komissiyey po auditorskoy deyatel'nosti pri Prezidente Rossiyskoy Federatsii 20 avgusta 1999 g. (protokol № 5)* [Rule (Standard) of Auditing "Objectives and Basic Principles Relating to the Audit of Financial Statements": Approved by the Commission on Auditing at the President of the Russian Federation on August 20, 1999 (Protocol no. 5)]. Available at: [http://www.consultant.ru/document/cons\\_doc\\_LAW\\_6133/](http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_6133/). (accessed May 17, 2015).

19. Robertson G. *Audit* [Audit]. Moscow, KPMG Publ.; Audit Firm "Kontakt", 1993. 496 p.

20. Skvirskaya E.L. *Risk-orientirovanny audit: novoe v kontseptsii sushchestvennosti* [Risk-Oriented Auditing: the New in the Conception of Materiality]. *Finansovye i bukhgalterskie konsultatsii*, 2009, no. 2, pp. 3-8.

21. Skobara V.V. *Audit: metodologiya i organizatsiya* [Audit: Methodology and Organization]. Moscow, Delo i servis Publ., 1998. 576 p.

22. Suyts V.P. *Audit: uchebnik* [Audit: Coursebook]. Moscow, Vysshee obrazovanie Publ., 2007. 398 p.

23. Yudina G.A., Chernykh M.N. *Osnovy audita* [Basics of Audit]. Moscow, KNORUS Publ., 2012. 384 p.

## THE USE OF FINANCIAL REPORTING ASSERTIONS AT THE VARIOUS STAGES OF AUDIT

Alla Aleksandrovna Vasilenko

Candidate of Economic Sciences, Associate Professor, Department of Audit,  
Rostov State Economic University  
allvasilenko@yandex.ru  
Bolshaya Sadovaya St., 69, 344002 Rostov-on-Don, Russian Federation

**Abstract.** In the context of unsustainable economic development, the requirements that apply to reliability of financial reporting are growing steadily. From the auditor's perspective it means actualization of the audit methodology problems which can be solved both at the level of financial reporting and the level of its assertions.

The article examines the correlation between the audit stages and the usage of financial reporting assertions by auditor in the context of progressive audit. The author provides the results of the synthesis approaches of researchers to allocation and justification of the audit stages. The audit process consists of two directions: achieving the overall audit objectives and achieving the objectives at the level of individual segments.

It is proposed to consider the four audit stages in accordance with International Standards on Auditing: 1) planning an audit; 2) audit procedures and audit evidence; 3) evaluation of misstatements identified during the audit; 4) forming an opinion in the audit report. It is established that financial reporting assertions are applied at the three of four audit stages.

The analysis of standards on auditing has revealed strong relationship between the audit procedures and the financial reporting assertions. The links which are described in the article are implemented in the practice of auditing organizations by the development of audit documentation set for the various stages of audit. It allows to structure process of planning and performing audit procedures basing on the requirements of the international standards on auditing. As a result, the optimal conditions are created for expressing the opinion by auditor in his report regarding the reliability of the financial statements.

**Key words:** audit, financial reporting assertions, audit segments, audit objectives, audit stages.