
ДЕКОМПОЗИЦИЯ ДЕЯТЕЛЬНОСТИ АУДИРУЕМОГО ЛИЦА ДО УРОВНЯ ПРЕДПОСЫЛОК

Панина Ирина Викторовна, канд. экон. наук, доц.

Воронежский государственный университет, Университетская пл., 1, Воронеж, Россия, 394018; e-mail: panina@econ.vsu.ru

Предмет: исходя из требований Международных стандартов аудита 315 (пересмотренного, 2019 г.) «Выявление и оценка рисков существенного искажения» и 330 «Аудиторские процедуры в ответ на оцененные риски», аудитор должен оценивать риски существенного искажения финансовой отчетности клиента и выполнять дальнейшие процедуры проверки, сообразные выявленным рискам, на уровне финансовой отчетности в целом и на уровне предпосылок – аспектов исследования сальдо, оборотов по счетам и раскрытий в отчетности. В силу разнообразия концепций подготовки финансовой отчетности и функционирования различных экономических субъектов Международные стандарты аудита не содержат указаний по декомпозиции деятельности аудируемого лица до уровня предпосылок. Кроме того, в стандартах предложены перечни предпосылок для сальдо и операций, но нет такого перечня для раскрытий в финансовой отчетности, непосредственно не связанных с остатками и оборотами по счетам. Предметом исследования является возможность рекомендации универсального подхода к фрагментации деятельности аудируемых лиц разных масштабов деятельности и отраслевой принадлежности до уровня предпосылок. *Цель:* предложить перечень предпосылок для раскрытий в финансовой отчетности, непосредственно не связанных с оборотами и сальдо по счетам; рекомендовать подход к детализации деятельности экономического субъекта до уровня предпосылок в целях аудита полного его финансовой отчетности общего назначения. *Дизайн исследования:* исследование проводилось на основе принципов системности, комплексности, рациональности, методов анализа, синтеза, моделирования, дедукции и индукции путем систематизации требований Международных стандартов аудита, анализа и развития имеющихся научно-практических отечественных и зарубежных разработок в области планирования аудита. *Результаты:* на основе комплексного анализа достоинств и недостатков существующих разработок по выделению сегментов аудита, а также дополнения принятых

в Международных стандартах аудита переченей предпосылок рекомендован комплексный подход к декомпозиции деятельности экономического субъекта до уровня предпосылок в целях аудита полного комплекта его финансовой отчетности общего назначения.

Ключевые слова: финансовая отчетность, сегменты аудита, планирование аудита, оценка рисков, Международные стандарты аудита.

DOI: 10.17308/meps/2078-9017/2024/5/116-131

Введение

В Международных стандартах аудита (МСА), на основе которых работают российские аудиторы, начиная с 2017 года, принят риск-ориентированный подход к аудиту финансовой отчетности. Тем самым максимизируется эффект от аудиторской проверки при ограниченности времени, человеческих, финансовых и других ресурсов. Процесс риск-ориентированного аудита включает следующие основные этапы: оценка рисков существенного искажения финансовой отчетности, ответная реакция на риски и составление аудиторских отчетов. Таким образом, выявление и оценка рисков существенного искажения отчетности является базисом для планирования и реализации ответной реакции на них, в результате которой аудитор обеспечивает разумную уверенность в том, что в отчетности не осталось невыявленных существенных искажений¹.

Общие требования к аудиторской оценке риска существенных искажений установлены в МСА 315 (пересмотренным, 2019 г.) «Выявление и оценка рисков существенного искажения». Требования к аудитору в части ответной реакции на риск содержатся в МСА 330 «Аудиторские процедуры в ответ на оцененные риски». Кроме того, эти требования уточняются и детализируются для разных обстоятельств аудиторской проверки в других МСА.

МСА 315 (пересмотренный, 2019 г.) и МСА 330 предписывают оценивать риски существенных искажений финансовой отчетности и реализовывать ответную аудиторскую реакцию на них на следующих уровнях (табл. 1).

Таблица 1

Уровни оценки рисков и реализации ответной аудиторской реакции

Этапы аудита	Уровни
1. Оценка рисков существенных искажений финансовой отчетности	Уровень финансовой отчетности в целом
	Уровень предпосылок
2. Ответная реакция на риски	Уровень аудиторской проверки в целом
	Уровень предпосылок

Риск существенных искажений на уровне финансовой отчетности в целом возникает, как правило, из-за недостатков контрольной среды, которая

¹ В случае существенного дефицита аудиторских доказательств аудитор делает соответствующую оговорку, если он не всеобъемлющ. Иначе он отказывается от выражения мнения об отчетности.

в первую очередь формируется отношением руководства и лиц, отвечающих за корпоративное управление, к внутреннему контролю, риск-менеджменту, необходимости соблюдать обязательные требования² и нормы этики, практики обхода руководством средств контроля, влияния внешних факторов. Такой риск всеобъемлющим образом распространяется на отчетность, он может реализоваться в любой ее части с примерно равной вероятностью.

Ответная реакция на риски на уровне аудиторского проекта в целом может включать ориентирование участников рабочей группы на постоянное поддержание профессионального скептицизма, привлечение к участию в проекте более опытных специалистов, усиление надзора за качеством аудита, внезапность проверок, увеличение объемов выборок.

В МСА 315 (пересмотренном, 2019 г.) предпосылки определены как заявления, сделанные в явной или неявной форме в отношении признания, оценки, представления и раскрытия информации в отчетности, которые являются неотъемлемой частью заявления руководства о том, что отчетность составлена в соответствии с применимой концепцией ее подготовки.

Предпосылки – это аспекты создаваемой в учете и раскрываемой в отчетности информации, оценка которых дает возможность сформировать комплексное представление о риске существенных искажений этой информации и в ответ на него спланировать и выполнить аудиторские процедуры.

В п. А190 МСА 315 (пересмотренного, 2019 г.) выделены следующие предпосылки (табл. 2).

В зависимости от анализируемых сальдо, операций эти предпосылки может быть целесообразно объединять в подгруппы: например, в отношении наличных денег в кассе совместно оценивается риск существенных искажений в аспектах существования, прав и полноты. Аудитор может формулировать предпосылки иначе, чем представлено в таблице 2; при этом все эти аспекты должны быть охвачены.

Выполнив проверку сальдо, операций по предпосылкам, аудитор, если только не столкнется с существенным дефицитом аудиторских доказательств, может с разумной уверенностью констатировать, достоверно их представление в отчетности или нет. Подробно порядок использования предпосылок в аудите раскрыт в работах А.А. Василенко [4, 5].

В процитированных требованиях МСА 315 (пересмотренного, 2019 г.) и МСА 330, а также в МСА 300 «Планирование аудита финансовой отчетности» есть, как минимум, два момента, не конкретизированных до практических положений и отданных на профессиональное суждение аудитора: во-первых, это подходы к выделению разделов (сегментов) аудита для пла-

² В нормативных правовых актах в сфере аудиторской деятельности *обязательными требованиями* называются требования Федерального закона «Об аудиторской деятельности», других федеральных законов и принятых в соответствии с ними нормативных правовых актов и нормативных актов Банка России, стандартов аудиторской деятельности, Правил независимости аудиторов и аудиторских организаций, Кодекса профессиональной этики аудиторов.

нирования и проведения процедур на уровне предпосылок³ (рис. 1); вторых, это набор предпосылок для раскрытий, не связанных с конкретными сальдо или операциями (например, раскрытие в отчетности основных положений учетной политики организации). Таким образом, цель исследования – предложить комплексный подход к декомпозиции деятельности экономического субъекта в целях аудита его финансовой отчетности до уровня предпосылок. Задачи исследования состоят в раскрытии сильных и слабых сторон имеющихся подходов к выделению сегментов аудита; дополнении классификаций предпосылок, предусмотренных МСА 315 (пересмотренным, 2019 г.) для сальдо и операций классификацией предпосылок для раскрытий в отчетности, не связанных с конкретными сальдо и (или) корреспонденциями счетов.

Таблица 2

Виды предпосылок в соответствии с МСА 315 (пересмотренным, 2019 г.)

В отношении операций, событий и соответствующих раскрытий в отчетности	В отношении сальдо по счетам и соответствующих раскрытий в отчетности
<p><i>Наличие</i> – операции и события, отраженные в учете и раскрытые в отчетности, имели место и имеют отношение к экономическому субъекту</p> <p><i>Полнота</i> – все операции и события, которые должны быть учтены, были отражены в учете и отчетности</p> <p><i>Точность</i> – суммы и прочие данные об операциях и событиях, которые должны быть отражены в аналитическом учете, учтены надлежащим образом</p> <p><i>Своевременность признания</i> – операции и события отражены в надлежащем отчетном периоде</p> <p><i>Классификация</i> – операции и события отражены на надлежащих счетах</p> <p><i>Представление</i> – операции и события должным образом сгруппированы, ясно описаны в отчетности</p>	<p><i>Существование</i> – активы, обязательства и доли участия в капитале действительно существуют</p> <p><i>Права и обязанности</i> – экономический субъект владеет и контролирует активы, а обязательства представляют собой его законные обязательства</p> <p><i>Полнота</i> – все активы, обязательства и доли участия в капитале, которые необходимо было учесть, учтены</p> <p><i>Точность, оценка и распределение</i> – активы, обязательства и доли участия в капитале учтены в верных суммах, правильно описаны</p> <p><i>Классификация</i> – активы, обязательства и доли участия в капитале отражены на правильных счетах</p> <p><i>Представление</i> – активы, обязательства и доли участия в капитале должным образом сгруппированы или разгруппированы и ясно описаны в отчетности</p>

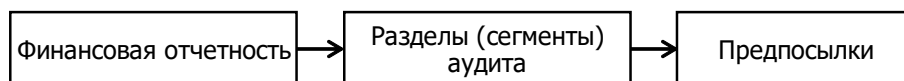


Рис. 1. Этапы декомпозиции отражения деятельности аудируемого лица в бухгалтерском учете и финансовой отчетности

³ В части подходов к сегментированию аудита такое решение видится объективно обусловленным тем, что деятельность экономических субъектов и ее бухгалтерский учет непрерывно развиваются, равно как появляются новые идеи относительно оснований выделения сегментов аудита.

Методы и результаты исследования

С точки зрения аудитора деятельность клиента, смоделированная в бухгалтерском учете и финансовой отчетности, выглядит следующим образом (рис. 2).

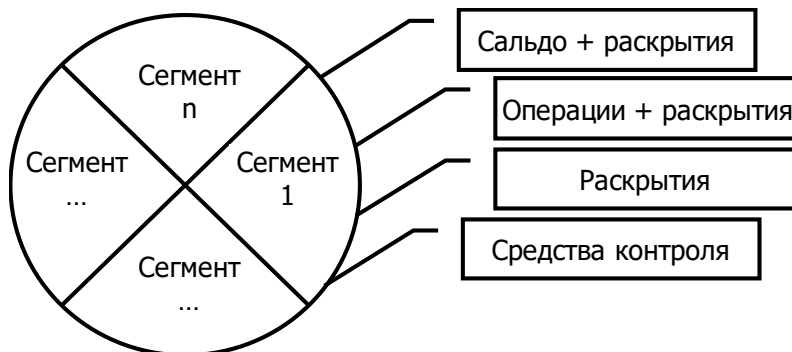


Рис. 2. Модель деятельности аудируемого лица

Сегменты представляют собой совокупность:

- сальдо и операций по счетам бухгалтерского учета с соответствующими раскрытиями в отчетности;
- раскрытий, не связанных непосредственно с сальдо и корреспонденциями счетов (например, информация в пояснениях о рисках хозяйственной деятельности);
- средств внутреннего контроля, связанных с предпосылками по сальдо и операциям (например, инвентаризации).

Аудитор выделяет сегменты так, чтобы вся существенная по отдельности и в совокупности информация в финансовой отчетности клиента была отнесена к тому или иному сегменту. Основными рекомендуемыми в научной литературе подходами к выделению сегментов аудита являются:

- пообъектный;
- дезагрегация показателей финансовой отчетности;
- на основе существенности счетов и раскрытий;
- циклический (попроцессный).

В рамках пообъектного подхода сегменты аудита определяются группировкой объектов со схожим порядком бухгалтерского учета. Этот подход с разной степенью детализации раскрыт в работах С.М. Бычковой^{4,6}, Т.Ю. Фоминой⁴, Е.Б. Герасимовой⁵, М.В. Мельник^{5,8}, Е.Н. Варламовой [2, 3], Е.Ю. Итыгиловой⁶, С.Н. Коменденко [8], Ж.А. Кеворковой⁷, В.И. Бережной⁷,

⁴ Бычкова С.М., Фомина Т.Ю. Практический аудит. Москва, Эксмо, 2009. 176 с.

⁵ Герасимова Е.Б., Мельник М.В. Основы банковского аудита. Москва, ФОРУМ, 2008. 224 с.

⁶ Бычкова С.М., Итыгилова Е.Ю. Аудит. Москва, Магистр, 2009. 463 с.

⁷ Кеворкова Ж.А., Бережная В.И., Мамаева Г.Н. Практический аудит (таблицы, схемы, комментарии). Москва, проспект, 2015. 432 с.

Г.Н. Мамаевой⁷, Ю.Ю. Кочинева⁸, М.В. Макальской⁸, Н.А. Пирожковой⁸, Э.А. Сиротенко^{9,10}, А.В. Петуха¹⁰, И.Н. Калининой¹⁰, Д.С. Резниченко¹¹, М.Ф. Сафоновой^{10,11}, С.И. Жминько¹² и ряда других исследователей.

Например, при пообъектном подходе могут быть выделены следующие сегменты: основные средства, нематериальные активы, финансовые вложения, запасы и затраты; расчеты с поставщиками и подрядчиками; расчеты с покупателями и заказчиками; расчеты с бюджетом и внебюджетными фондами; расчеты по заемным средствам; расчеты с персоналом; расчеты с собственниками; прочие расчеты (при необходимости¹³); денежные средства и их эквиваленты; уставный капитал; финансовые результаты. Для определения перечня сегментов целесообразно воспользоваться оборотно-сальдовой ведомостью по всем счетам и субсчетам бухгалтерского учета и бухгалтерским балансом. Сегменты выделяются в зависимости от имеющихся на конец аудируемого года, а также периодов, представленных в бухгалтерском балансе для сравнения, сальдо по счетам и оборотов по счетам (табл. 3).

Таблица 3

Пример выделения сегментов аудита на основе пообъектного подхода с использованием оборотно-сальдовой ведомости

Счет	Сегмент(-ы)	Счет	Сегмент
01	Основные средства	58	Финансовые вложения, денежные средства и эквиваленты*
02	Основные средства	59	Финансовые вложения
03	Основные средства	60	Расчеты с поставщиками и подрядчиками
04	Нематериальные активы	62	Расчеты с покупателями и заказчиками
05	Нематериальные активы	63	Расчеты с покупателями и заказчиками
07	Основные средства	66	Расчеты по заемным средствам
08	Основные средства, нематериальные активы*	67	Расчеты по заемным средствам
09	Проверяется в сегментах операций, в связи с которыми признаются отложенные налоговые активы	68	Расчеты с бюджетом и внебюджетными фондами
10	Запасы и затраты	69	Расчеты с бюджетом и внебюджетными фондами

⁸ Кочинев Ю.Ю. Аудит: теория и практика. Санкт-Петербург, Питер, 2010. 448 с.

⁹ Мельник М.В., Макальская М.Л., Пирожкова Н.А., Сиротенко Э.А. Аудит. Москва, ФОРУМ, 2008. 208 с.

¹⁰ Сиротенко Э.А. Внутрифирменные стандарты аудита. Москва, КНОРУС, 2007. 240 с.

¹¹ Петух А.В., Сафонова М.Ф., Калинина И.Н., Резниченко Д.С. Налоговый аудит (продвинутый уровень). Краснодар, КубГАУ, 2018. 208 с.

¹² Сафонова М.Ф., Жминько С.И. Практический аудит. Ростов-на Дону, Феникс, 2011. 509 с.

¹³ При осуществлении клиентом расчетных операций, не относящихся к другим расчетным сегментам: например, расчеты с правопреемником, расчеты по выплатам материальной помощи лицам, не состоящим с клиентом в трудовых отношениях.

Счет	Сегмент(-ы)	Счет	Сегмент
11	Запасы и затраты	70	Расчеты с персоналом, расчеты с собственниками
14	Запасы и затраты	71	Расчеты с персоналом
15	Запасы и затраты	73	Расчеты с персоналом, финансовые вложения
16	Запасы и затраты	75	Расчеты с собственниками
19	Основные средства, нематериальные активы, запасы и затраты*	76	Расчеты с поставщиками и подрядчиками, расчеты с покупателями и заказчиками, финансовые вложения, прочие расчеты*
20	Запасы и затраты	77	Проверяется в сегментах операций, в связи с которыми признаются отложенные налоговые обязательства
23	Запасы и затраты	79	Прочие расчеты
25	Запасы и затраты	80	Уставный капитал
26	Запасы и затраты	81	Уставный капитал
28	Запасы и затраты	82	Финансовые результаты
29	Запасы и затраты	83	Основные средства (могут быть нематериальные активы), уставный капитал*
40	Запасы и затраты	84	Финансовые результаты
41	Запасы и затраты	86	Основные средства, нематериальные активы, запасы и затраты*
42	Запасы и затраты	90	Финансовые результаты
43	Запасы и затраты	91	Финансовые результаты
44	Запасы и затраты	96	Проверяется в сегментах операций, в связи с которыми признаются оценочные обязательства
50	Денежные средства и эквиваленты	97	Запасы и затраты
51	Денежные средства и эквиваленты	98	Проверяется в сегментах операций, в связи с которыми признаются доходы будущих периодов
52	Денежные средства и эквиваленты	99	Финансовые результаты
55	Денежные средства и эквиваленты		
57	Денежные средства и эквиваленты		

* На основе сальдо и оборотов по счетам аналитического учета из оборотно-сальдовой ведомости, не приведенных в таблице.

Исходя из двойной записи фактов хозяйственной жизни могут быть разные варианты отнесения сальдо и оборотов к сегментам. В любом случае целесообразно минимизировать дублирование работы при распределении сегментов между исполнителями. Положительной стороной этого подхода

является его относительная простота. Он привычен для профессиональных бухгалтеров, поскольку и стандарты бухгалтерского учета, и бухгалтерский баланс сформированы на его основе. Недостатками этого подхода помимо уже указанного дублирования работы в разных сегментах являются:

- возможное упущение неучтенных объектов при планировании аудита;
- ориентирование при выделении значимых сегментов в том числе на величины сальдо и оборотов по счетам в оборотно-сальдовой ведомости, в то время как они могут быть существенно искажены.

Определение перечня сегментов аудита на основе дезагрегации показателей финансовой отчетности, в частности, критически оценено С.Н. Коменденко в работе [8] и рекомендовано к использованию М.А. Штефан, О.А. Замотаевой, Н.В. Максимовой¹⁴. Дезагрегация предполагает разукрупнение каждой статьи отчетности на составляющие вплоть до отдельных остатков или оборотов по счетам, ее формирование прослеживается вплоть до первичных документов и хозяйственных операций [8].

Достоинством этого подхода является высокая точность результатов проверки конкретных статей. Однако он имеет следующие основные недостатки, делающие его недостаточно точным и удобным для проверки отчетности в целом:

- объем работ больше, чем при применении других подходов к сегментации;
- уже упомянутое для пообъектного подхода возможное упущение неучтенных объектов.

Таким образом, дезагрегация в большей степени уместна при выполнении заданий по аудированию отдельных статей финансовой отчетности, чем входящих в нее отчетов или ее полного комплекта.

Подход к сегментированию на основе существенных счетов и раскрытий предполагает их выделение на основе оборотно-сальдовой ведомости и отчетности, оценку связанных с ними рисков и соответствующую ответную реакцию. Данный подход упомянут Ю.Н. Гузовым и О.В. Стрельниковой в работе [7], более подробно описан Ю.Ю. Кочиневым в статье [9] (табл. 4).

Несмотря на простоту и наглядность, у этого подхода, равно как и у двух предыдущих, есть основной, на взгляд автора, недостаток: на начальном этапе выделения сегментов они предполагают, что аудитор ориентируется на то, как деятельность аудируемого лица представлена в его оборотно-сальдовой ведомости и непроаудированной финансовой отчетности. В то же время картина финансового положения, денежных потоков и финансовых результатов экономического субъекта в них может быть существенно искажена.

¹⁴ Штефан М.А., Замотаева О.А., Максимова Н.В. Основы аудита. Москва, Издательство Юрайт, 2024. 313 с.

Таблица 4

Выделение сегментов аудита на основе существенных сальдо, оборотов по счетам и раскрытий по Ю.Ю. Кочинева [9]

N	Раздел плана		Планируемые процедуры			Ссылка на рабочий документ
			Характер	Объем	Сроки проверки	
1.	Существенные виды операций:	Предпосылки:				
1.1.	Формирование выручки	Существование; полнота; точность, оценка и раскрытие; своевременность признания; классификация				
1.2	...					
2.	Существенные сальдо счетов:	Предпосылки:				
2.1	Запасы	Наличие; полнота; точность, оценка и раскрытие; права и обязательства				
2.2	...					
3.	Существенные раскрытия информации:	Предпосылки:				
3.1	Информация о связанных сторонах и операциях с ними	Существование; полнота; точность, оценка и раскрытие; классификация				
3.2	...					

От этого важнейшего недостатка свободно сегментирование на основе циклического подхода, когда разделы аудита выделяются, исходя из циклов (основных групп хозяйственных операций) экономического субъекта. Этот подход известен по классическим работам по аудиту: в частности, он представлен в книге А. Аренса и Дж. Лоббека¹⁵, хрестоматийном «Аудите Монтгомери»¹⁶. Сущность циклического подхода, в частности, раскрыта в работах С.П. Горячих, А.Н. Чикишевой [6], С.Н. Коменденко [8], Ю.Ю. Кочинева, Л.А. Юдинцевой [12].

В «Аудите Монтгомери» в качестве сегментов аудита выделены закупочный цикл, цикл производства, цикл получения доходов, цикл инвестирования. А. Аренс и Дж. Лоббек предложили проводить аудит по циклам

¹⁵ Аренс А., Лоббек Дж. Аудит. Москва, Финансы и статистика, 2001. 560 с.

¹⁶ Аудит Монтгомери / Ф.Л. Дефлиз, Г.Р. Дженик, В.М. Рейли, М.Б. Хирш. Москва, Аудит, ЮНИТИ, 1997. 542 с.

реализации и получения выручки, товарных и расчетных операций, организации и оплаты труда, операций с товарно-материальными ценностями, циклу доходов и финансов-инвестиционных операций.

С.Н. Коменденко в статье [8] рекомендовал первичное разделение деятельности экономического субъекта в целях аудита на операционную, инвестиционную и финансовую, в рамках которых выделяются подциклы первого, второго и третьего уровней (рис. 3, табл. 5). Его идея позже была поддержана О.В. Барановой [1], Е.Н. Варламовой [2], Г.В. Денисенко [10].



Рис. 3. Сегментирование деятельности аудируемого лица на основе циклического подхода по С.Н. Коменденко

Сегментами аудита будут, как правило, циклы первого уровня. Выделение сегментов на основе циклов второго уровня может быть целесообразным для крупных экономических субъектов либо для заданий по аудиту финансовой информации именно об этих циклах.

При циклическом подходе в варианте, предложенном С.Н. Коменденко, первичное представление аудитора о деятельности клиента базируется не на его оборотно-сальдовой ведомости и непроаудированной финансовой отчетности, а на типовом разделении деятельности любого экономического субъекта. Несмотря на кажущуюся трудоемкость этого подхода, отметим, что исходная информация, необходимая для его применения, должна быть у аудитора в результате предаудитного обследования и процедур оценки рисков, предусмотренных пп. (а) и (б) п. 19 МСА 315 (пересмотренным, 2019 г.)¹⁷. Кроме того, трудоемким этот подход будет только при первичном

¹⁷ Согласно п. 19 МСА 315 (пересмотренного, 2019 г.), аудитор, в частности, должен понимать:

- (а) такие аспекты деятельности организации и ее окружения, как:
- (i) организационная структура, структура собственности, система корпоративного управле-

аудите либо существенной перестройке бизнеса. По совокупности указанных выше положительных и отрицательных сторон этот подход к сегментированию видится автору оптимальным.

Таблица 5

Типовые циклы первого, второго и третьего уровней для производственных предприятий¹⁸

Вид деятельности	Циклы 1 уровня	Циклы 2 уровня	Циклы 3 уровня	
Операционная	Закупки	Закупка материалов, работ, услуг, аренда и проч. Наем персонала, привлечение самозанятых и др. в зависимости от специфики деятельности	По группам материалов, товаров, работ, услуг, поставщиков и т.д. в зависимости от существенности и организации учета	
	Использование ресурсов (производство)	Использование сырья, материалов, электроэнергии, топлива, труда. В некоторых случаях закупки и использование могут совпадать: например, для услуг	По производственным процессам (переделам и др.), видам продукции, подразделениям (цехам) и т.д.	
	Продажи	По видам основной деятельности	По видам продукции, рынкам сбыта (основным покупателям) и проч.	
	Расчеты			
Инвестиционная	Получение активов	Получение, создание основных средств, нематериальных активов, осуществление долгосрочных финансовых вложений и др.	По группам активов, местам и порядку их использования в зависимости от существенности и организации учета	
	Использование активов			Амортизация, затраты на эксплуатацию, восстановление, модернизацию, переоценка, обесценение
	Выбытие активов			
	Расчеты	Расчеты по формированию, использованию, выбытию активов	По группам активов, местам их использования, группам контрагентов	
Финансовая	Формирование капитала	Привлечение (формирование) собственного капитала, заемного капитала	По видам акций, иных ценных бумаг, по видам кредитов и займов, краудсорсинговым проектам, по срокам привлечения, по целям привлечения и т.д. в зависимости от существенности	
	Использование капитала	Начисление доходов собственников, инвесторов, кредиторов; использование целевого финансирования		
	Возврат капитала	Расчеты с собственниками; расчеты с кредиторами		

ния, бизнес-модель организации, в том числе то, насколько ее бизнес-модель предусматривает использование информационных технологий;

(ii) отраслевые, регуляторные и иные внешние факторы;

(iii) показатели, используемые при оценке финансовых результатов организации для внутренних и внешних целей;

(b) применимую концепцию подготовки финансовой отчетности и учетную политику организации, а также любые причины ее изменения.

¹⁸ Предлагаемое деление не является полностью идентичным делению деятельности экономического субъекта на текущую, инвестиционную и финансовую для составления отчета о движении денежных средств. Например, проценты по заемным средствам рассматриваются в составе финансовой, а не текущей (операционной) деятельности как в отчете о движении денежных средств.

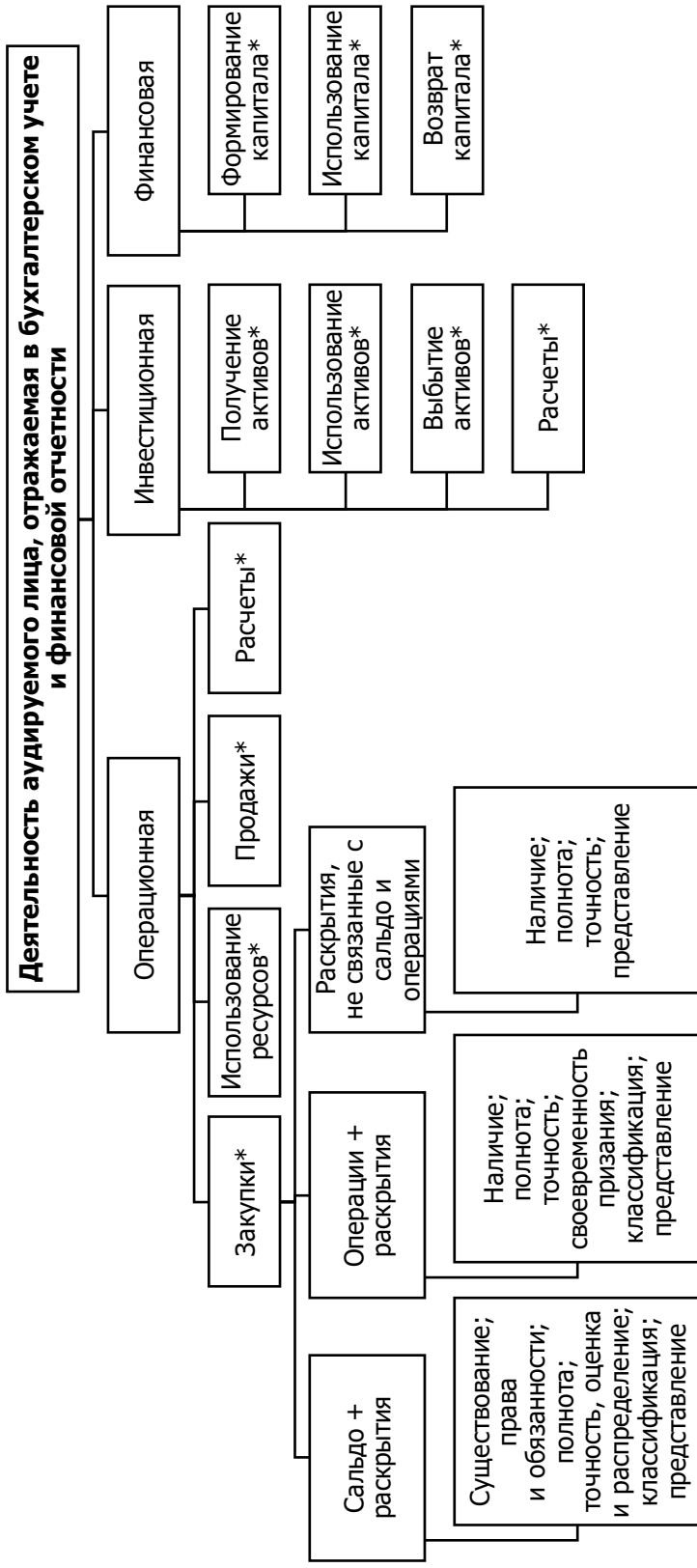


Рис. 4. Декомпозиция деятельности аудируемого лица до уровня предпосылок при аудите полного комплекта финансовой отчетности

* Сегменты аудита (либо при необходимости сегментами будут циклы второго уровня из таблицы 5); декомпозиция каждого сегмента производится по аналогии с сегментом «Закупки»

Еще одним нерешенным в МСА вопросом является состав предпосылок, относимых к раскрытиям в финансовой отчетности, не являющимися непосредственными раскрытиями сальдо и оборотов по счетам, например:

- раскрытие основных положений учетной политики экономического субъекта в соответствии с п. 17 ПБУ 1/2008 «Учетная политика организации»;
- информация о существенной неопределенности в отношении непрерывности деятельности согласно п. 20 ПБУ 1/2008;
- описание прекращаемой деятельности согласно пп. (а) п. 11 ПБУ 16/02 «Информация по прекращаемой деятельности»;
- информация о рисках хозяйственной деятельности в соответствии с п. 6 ПБУ 4/99 «Бухгалтерская отчетность организации» и с учетом информации Минфина России от 14 сентября 2012 года «О раскрытии информации о рисках хозяйственной деятельности организации в годовой бухгалтерской отчетности (ПЗ-9/2012)».

По мнению автора, такими предпосылками, обеспечивающими комплексность аудиторской оценки раскрытий, не связанных с сальдо и корреспонденциями счетов, являются наличие, полнота, точность и представление.

Заключение

Таким образом, рекомендуемый подход к декомпозиции деятельности экономического субъекта до уровня предпосылок в целях аудита полного комплекта его финансовой отчетности схематично можно представить следующим образом (рис. 4). В данном подходе:

- учтены требования МСА 315 (пересмотренного, 2019 г.) и МСА 330 к оценке рисков и ответной реакции на них на уровне предпосылок;
- основой сегментирования является универсальное деление деятельности экономического субъекта на операционную, инвестиционную и финансовую и понимание аудитором деятельности аудируемого лица и среды ее ведения, требуемое пп. (а) и (б) п. 19 МСА 315 (пересмотренным, 2019 г.), а не оборотно-сальдовая ведомость и непроаудированная финансовая отчетность клиента, которые могут содержать существенные искажения.

Список источников

1. Баранова О.В. Циклический подход к аудиту финансовой отчетности в условиях компьютерной обработки данных // *Аудит и финансовый анализ*, 2011, no. 5, с. 195-202.
2. Варламова Е.Н. Комбинированный подход к сегментированию бухгалтерской информации при проведении аудита организаций оптовой торговли // *Международный бухгалтерский учет*, 2012, no. 9(207), с. 55-59.
3. Варламова Е.Н. Сегментирование бухгалтерской информации: пообъектный и циклический подходы // *Аудиторские ведомости*, 2011, no. 12, с. 27-32.
4. Василенко А.А. Использование предпосылок составления бухгалтерской отчетности на различных этапах аудита // *Вестник Волгоградского госу-*

дарственного университета. Серия 3: Экономика. Экология, 2015, no. 3(32), с. 125-134.

5. Василенко А.А. Роль категории «предпосылки подготовки финансовой информации» в системе концепций и постулатов аудита // *Вестник Ростовского государственного экономического университета (РИНХ)*, 2011, no. 4(36), с. 111-116.

6. Горячих С.П., Чикишева А.Н. Программа аудита экспортных операций // *Бухгалтер и закон*, 2008, no. 4(112), с. 26-29.

7. Гузов Ю.Н., Стрельникова О.В. Практика планирования в риск-ориентированном аудите // *Аудиторские ведомости*, 2015, no. 1, с. 29-41.

8. Коменденко С.Н. Подходы к формированию программы аудиторской про-

верки // *Аудитор*, 2006, no. 1(131), с. 37-47.

9. Кочинев Ю.Ю. Документирование аудита финансовой отчетности в соответствии с требованиями международных стандартов // *Аудитор*, 2017, т. 3, no. 7, с. 28-36.

10. Панасюк Ю.В., Денисенко Г.В. Циклический подход при аудиторской проверке // *Учет, анализ и аудит: проблемы теории и практики*, 2011, no. 7, с. 145-148.

11. Панина И.В. Стандартизация аудиторской деятельности на международном, национальном и корпоративном уровнях // *Современная экономика: проблемы и решения*, 2015, no. 5, с. 89-99.

12. Юдинцева Л.А. *Циклический подход к аудиту: сущность, значение, проблемы*. Киров, Аверс, 2020. 94 с.

DECOMPOSITION OF THE OF THE AUDITED ORGANIZATION'S ACTIVITY TO THE ASSERTION LEVEL

Panina Irina Viktorovna, Cand. Sci. (Econ.), Assoc. Prof.

Voronezh State University, Universitetskaya pl., 1, Voronezh, Russia, 394018; e-mail: panina@econ.vsu.ru

Importance: based on the requirements of International Standard on Auditing (ISA) 315 (Revised 2019), Identifying and Assessing the Risks of Material Misstatement, and ISA 330, The Auditor's Responses to Assessed Risks, the auditors should assess the risks of material misstatements in the client's financial statements. They should then perform further procedures that are consistent with the identified risks, at the financial statements level and at the assertion level. Due to the variety of applicable financial reporting frameworks and the unique characteristics of different entities, International Standards on Auditing do not provide specific guidance on how to decompose an audited entity's operations into the components. In addition, the standards provide lists of assertions for balances and transactions, but there is no similar list for disclosures in financial statements that are not directly linked to account balances or operations. The subject of the study is to investigate the possibility of proposing a universal approach for addressing the fragmentation of activities of audited entities with different scales of operation and industry affiliations at the assertion level. *Purpose:* to propose a list of assertions for disclosures in financial statements that are not directly related to operations or account balances; to recommend a method for detailing the activities of an entity to the extent required for the purpose of auditing their complete general-purpose financial reports. *Research design:* the research was conducted based on the principles of consistency, complexity, and rationality. We used methods of analysis and synthesis, as well as modeling and deduction, to develop an approach to audit planning that took into account both International Standards on Auditing and existing scientific and practical developments in the domestic and foreign fields. *Results:* based on a comprehensive analysis of the advantages and disadvantages of existing approaches to segmenting audit, as well as taking into account the requirements of International Standards on Auditing, an integrated approach is recommended for decomposing an entity's operations into assertion level for the purpose of auditing its complete set of general-purpose financial statements

Keywords: financial statements, audit segments, audit planning, risk assessment, International Standards on Auditing.

References

1. Baranova O.V. Ciklicheskiy podhod k auditu finansovoy otchetnosti v usloviyah komp'yuternoy obrabotki dannyh [A cyclical approach to the audit of financial statements in the context of computer data processing]. *Audit i finansovyy analiz*, 2011, no. 5, pp. 195-202. (In Russ.)
2. Varlamova E.N. Kombinirovannyj podhod k segmentirovaniyu buhgalterskoj informacii pri provedenii audita organizacij optovoj trgovli [A combined approach to segmentation of accounting information during the audit of wholesale trade organizations]. *Mezhdunarodnyj buhgalterskiy uchet*, 2012, no. 9(207), pp. 55-59. (In Russ.)
3. Varlamova E.N. Segmentirovanie buhgalterskoj informacii: poob'ektnyj i ciklicheskiy podhody [Segmentation of accounting information: object-based and cyclical approaches]. *Auditorskie vedomosti*, 2011, no. 12, pp. 27-32. (In Russ.)
4. Vasilenko A.A. Ispol'zovanie predposylok sostavleniya buhgalterskoj otchetnosti na razlichnyh jetapah audita [Using the assertions at various stages of the audit]. *Vestnik Volgogradskogo gosudarstvennogo universiteta. Serija 3: Ekonomika. Ekologija*, 2015, no. 3 (32), pp. 125-134. (In Russ.)
5. Vasilenko A.A. Rol' kategorii "predposylki podgotovki finansovoy informacii" v sisteme koncepcij i postulatov audita [The role of the category "assertions" in the system of audit concepts and postulates]. *Vestnik Rostovskogo gosudarstvennogo ekonomicheskogo universiteta (RINH)*, 2011, no. 4 (36), pp. 111-116. (In Russ.)
6. Gorjachih S.P., Chikisheva A.N. Programma audita eksportnyh operacij [Export Operations Audit program]. *Buhgalter i zakon*, 2008, no. 4(112), pp. 26-29. (In Russ.)
7. Guzov Ju.N., Strel'nikova O.V. Praktika planirovaniya v risk-orientirovannom audite [Planning in risk-based audit]. *Auditorskie vedomosti*, 2015, no. 1, pp. 29-41. (In Russ.)
8. Komendenko S.N. Podhody k formirovaniyu programmy auditorskoj proverki [Approaches to the formation of an audit program]. *Auditor*, 2006, no. 1(131), pp. 37-47. (In Russ.)
9. Kochinev Yu.Yu. Dokumentirovanie audita finansovoy otchetnosti v sootvetstvii s trebovanijami mezhdunarodnyh standartov [Documenting the audit of financial statements in accordance with the requirements of international standards]. *Auditor*, 2017, vol. 3, no. 7, pp. 28-36. (In Russ.)
10. Panasjuk Ju.V., Denisenko G.V. Ciklicheskiy podhod pri auditorskoj proverke [A cyclical approach to auditing]. *Uchet, analiz i audit: problemy teorii i praktiki*, 2011, no. 7, pp. 145-148. (In Russ.)
11. Panina I.V. Standartizacija auditorskoj dejatel'nosti na mezhdunarodnom, nacional'nom i korporativnom urovnjah [Standardization of auditing activities at the international, national and corporate levels]. *Sovremennaja jekonomika: problemy i reshenija*, 2015, no. 5, pp. 89-99. (In Russ.)
12. Yudinceva L.A. *Ciklicheskiy podhod k auditu: sushhnost', znachenie, problemy* [A cyclical approach to auditing: essence, meaning, problems]. Kirov, Avers, 2020. 94 p. (In Russ.)