

АУДИТОРСКАЯ ДЕЯТЕЛЬНОСТЬ

УДК 657.6

**ПРОЦЕДУРЫ АУДИТОРСКОГО ХАРАКТЕРА
ПРИ ОКАЗАНИИ СОПУТСТВУЮЩИХ
АУДИТУ УСЛУГ****А. А. ВАСИЛЕНКО,***кандидат экономических наук, доцент кафедры аудита**E-mail: allvasilenko@yandex.ru**Ростовский государственный
экономический университет (РИНХ)*

В статье исследованы содержание и порядок проведения процедур аудиторского характера, используемых при оказании сопутствующих аудиту услуг: обзорной проверки, согласованных процедур, компиляции финансовой информации. Установлено, что специфика таких процедур обусловлена целями оказываемых услуг и принципами выражения уверенности в отношении исследуемой финансовой информации.

***Ключевые слова:** аудиторские процедуры, компиляция финансовой информации, обзорная проверка, согласованные процедуры, сопутствующие аудиту процедуры.*

В исследованиях по методологии аудита, посвященных сопутствующим аудиту услугам, представлены в основном описания базовых различий аудита и сопутствующих аудиту услуг. Авторы лишь упоминают о процедурах, проводимых при оказании различных услуг, без рассмотрения их сущности, а также соотношения отдельных аспектов оказания сопутствующих аудиту услуг и специфики используемых методов получения аудиторских доказательств. В условиях сокращения доли аудиторских проверок в структуре услуг, оказываемых аудиторскими организация-

ми, становится актуальным исследование влияния особенностей сопутствующих аудиту услуг на природу процедур аудиторского характера.

В условиях трансформации рынка аудиторских услуг в Российской Федерации, происходящей в последние годы, чрезвычайно важным является использование сопутствующих аудиту услуг для решения проблемы оптимизации структуры услуг, оказываемых аудиторскими организациями. Это находит отражение в изменении структуры доходов российских аудиторских организаций (табл. 1).

Из данных табл. 1 видно, что удельный вес доходов от оказания прочих услуг в общей сумме доходов аудиторских организаций Москвы и Санкт-Петербурга превышает или приближается к аналогичной доле в доходах от проведения аудита (в 2011 г. в Санкт-Петербурге — 61,2%, в Москве — на 44,6%). Во всех регионах доля доходов, полученных от аудиторских проверок, снизилась по сравнению с 2010 г. Оказание сопутствующих аудиту услуг в регионах, помимо Москвы, не получило должного развития, о чем свидетельствует их низкий удельный вес в доходах аудиторских ор-

Таблица 1

Структура доходов аудиторских организаций в России в 2010—2011 гг., % [5]

Показатель	Москва		Санкт-Петербург		Другие регионы	
	2010 г.	2011 г.	2010 г.	2011 г.	2010 г.	2011 г.
Доля доходов от проведения аудита в общих доходах за год	47,1	44,9	40,2	37,6	58,8	54,9
Доля доходов от оказания сопутствующих аудиту услуг в общих доходах за год	12,6	10,5	3,8	1,2	8,3	3,1
Доля доходов от оказания прочих услуг в общих доходах за год	40,3	44,6	56,0	61,2	32,9	42,0

ганизаций в 2011 г. (в Санкт-Петербурге — 1,2%, в других регионах — 3,1%). Это свидетельствует о недооценке роли сопутствующих аудиту услуг и отчасти о недостаточной проработке методологии данного аспекта аудиторской деятельности.

В соответствии со ст. 1 Федерального закона от 30.12.2008 № 307-ФЗ «Об аудиторской деятельности» под аудиторской деятельностью понимается деятельность по проведению аудита и оказанию сопутствующих аудиту услуг. Аудит, в свою очередь, — это независимая проверка бухгалтерской (финансовой) отчетности аудируемого лица в целях выражения мнения о достоверности такой отчетности [3]. Бухгалтерская (финансовая) отчетность формируется для удовлетворения информационных нужд внешних и внутренних пользователей данной отчетности. Исходя из этого, Е. М. Гутцайт, рассматривая любую организацию с позиций экономической кибернетики, утверждает, что аудиторская проверка реализует функцию блока информационного звена «Оценка достоверности бухгалтерской отчетности», «...а разнообразные сопутствующие аудиту услуги могут способствовать улучшению выполнения своих функций остальными блоками...», т. е. блоками «Первичный учет», «Бухгалтерский учет», «Анализ отчетности», «Поддержка принятия решений» [2]. Это свидетельствует о важной роли сопутствующих услуг в поддержке принятия решений и информационной поддержке руководства и собственников заказчиков таких услуг. Данная точка зрения была высказана до вступления в силу Федерального закона от 30.12.2008 № 307-ФЗ «Об аудиторской деятельности», когда сопутствующие аудиту услуги в понимании того периода (постановка, восстановление и ведение бухгалтерского учета; бухгалтерское, налоговое, управленческое, правовое консультирование, оце-

ночные услуги, анализ финансово-хозяйственной деятельности и др.) не относились к аудиторской деятельности. Однако позиция Е. М. Гутцайта представляет интерес для исследования особенностей сопутствующих аудиту услуг и прочих услуг после изменений в структуре аудиторских услуг, произошедших в 2008 г.

В соответствии с п. 4 ст. 1 Федерального закона от 30.12.2008 № 307-ФЗ «Об аудиторской деятельности» перечень сопутствующих аудиту услуг устанавливается федеральными стандартами аудиторской деятельности [3]. В п. 4 федерального правила (стандарта) аудиторской деятельности (ФПСАД) № 24 «Основные принципы федеральных правил (стандартов) аудиторской деятельности, имеющих отношение к услугам, которые могут предоставляться аудиторскими организациями и аудиторами» перечислены сопутствующие аудиту услуги, оказание которых регулируется федеральными правилами (стандартами) аудиторской деятельности:

- а) обзорные проверки;
- б) согласованные процедуры;
- в) компиляция финансовой информации [4].

Каждая из сопутствующих аудиту услуг регламентируется соответствующим ФПСАД: № 33 «Обзорная проверка финансовой (бухгалтерской) отчетности», № 30 «Выполнение согласованных процедур в отношении финансовой информации» и № 31 «Компиляция финансовой информации» [4].

Влияние особенностей сопутствующих аудиту услуг на состав и содержание проводимых аудитором процедур можно выявить в процессе разграничения в составе аудиторских услуг и в составе самих сопутствующих аудиту услуг. В п. 4 ФПСАД № 24 содержится требование четкого разграничения аудита и сопутствующих аудиту услуг

[4]. Основным критерием такого разграничения является уровень уверенности, который должен обеспечить аудитор при оказании различных аудиторских услуг.

В п. 7 ФПСАД № 24 под уверенностью понимается «...убежденность аудитора в отношении надежности предпосылок составления финансовой (бухгалтерской) отчетности, представленной стороной, составляющей отчетность, и предназначенной для использования предполагаемыми пользователями... Степень достигнутой убежденности и, следовательно, уровень уверенности, который может быть предоставлен, определяются на основе результатов выполненных процедур» [4].

Проведение аудита и обзорных проверок позволяет аудитору обеспечить потенциальным пользователям бухгалтерской (финансовой) отчетности соответственно разумный и ограниченный уровни уверенности в достоверности финансовой информации. Проведение согласованных процедур и компиляции не предусматривает обеспечения такой уверенности.

М. А. Городилов провел сравнительный анализ аудита и сопутствующих аудиту услуг по следующим критериям:

- цель;
- объект исследования;
- уверенность в полученных результатах;
- результат оказания услуг;
- затраты (цель заказчика в заключении таких договоров) [1].

И. А. Роженцова осуществила сравнительный анализ аудита и обзорной проверки как одной из

сопутствующих аудиту услуг, используя другой набор критериев:

- цель;
- возможность обнаружения существенных нарушений;
- аудиторский риск;
- уровень уверенности, обеспечиваемый проверкой;
- вид представляемого отчета (заключения);
- проверяющий;
- методы сбора аудиторских доказательств;
- образец выражения мнения (безоговорочно положительного) [6].

Для целей нашего исследования в качестве критериев для сравнения различных сопутствующих аудиту услуг выбраны следующие (табл. 2):

- цель оказания услуги;
- степень обязательности проведения процедур;
- перечень применяемых процедур;
- оценка системы внутреннего контроля;
- уровень уверенности, обеспечиваемой аудитором;
- оформление результатов оказания услуги;
- содержание заключения (отчета).

Информация, обобщенная в табл. 2, позволяет сделать следующие выводы. Исходя из цели сопутствующей аудиту услуги, при проведении обзорной проверки аудитор обязан обеспечить ограниченный уровень уверенности в том, что информация, подлежащая обзорной проверке, не содержит существенных искажений. В заключении по результатам обзорной проверки это

Таблица 2

Сравнительная характеристика сопутствующих аудиту услуг с позиции проведения аудитором процедур

Критерий сравнения	Обзорная проверка	Согласованные процедуры	Компиляция финансовой информации
1. Цель оказания услуги	Предоставление аудитору возможности определить на основе процедур, которые предоставляют не все доказательства, требующиеся для аудита, не привлекло ли внимания аудитора что-либо, что заставило бы его предположить, что финансовая (бухгалтерская) отчетность не была составлена во всех существенных отношениях в соответствии с установленными требованиями к ее составлению	Проведение процедур аудиторского характера, по которым было достигнуто согласие между аудитором, хозяйствующим субъектом и третьими сторонами, а также для подготовки отчета об отмеченных фактах	Сбор, классификация и обобщение финансовой информации, а также возможная ее трансформация

Окончание табл. 2

Критерий сравнения	Обзорная проверка	Согласованные процедуры	Компиляция финансовой информации
2. Уровень уверенности, обеспечиваемой аудитором	Ограниченная уверенность, так как аудитор выражает мнение	Уверенность не обеспечивается, так как аудитор не выражает мнения	Уверенность не обеспечивается, так как аудитор не выражает мнения
3. Степень обязательности проведения процедур	Процедуры <i>могут</i> включать указанный в ФПСАД № 33 перечень	Процедуры <i>могут</i> включать указанный в ФПСАД № 30 перечень	Аудитор <i>рассматривает вопрос о выполнении процедур</i> , если ему становится известно, что информация, предоставленная руководством лица, заключившего договор оказания сопутствующих аудиту услуг, неверна, неполна или не удовлетворяет иным требованиям
4. Перечень применяемых процедур	В основном запросы и аналитические процедуры: а) получение представления о деятельности хозяйствующего субъекта и вида экономической деятельности; б) запросы в отношении учетной политики; в) запросы в отношении учета, классификации и обобщения операций и ее раскрытия в финансовой (бухгалтерской) отчетности; г) запросы в отношении всех существенных предпосылок подготовки финансовой (бухгалтерской) отчетности; д) аналитические процедуры; е) запросы в отношении решений собственника хозяйствующего субъекта; ж) изучение финансовой (бухгалтерской) отчетности на ее соответствие правилам ведения бухгалтерского учета и составления отчетности; з) получение заключений других аудиторов и др.	Применяемые процедуры: а) запросы и анализ; б) пересчет, сравнение и другие действия по проверке точности записей; в) наблюдение; г) инспектирование; д) получение подтверждений	Применяемые процедуры: а) направление запросов руководству лица, заключившего договор оказания сопутствующих аудиту услуг, в целях оценки надежности и полноты предоставленной информации; б) проведение оценки средств и системы внутреннего контроля; в) проверка полученных разъяснений и иная проверка
5. Оценка системы внутреннего контроля	Как правило, не предусматривается	Не проводится	Выполняется, если аудитору становится известно, что информация, предоставленная руководством лица, заключившего договор оказания сопутствующих аудиту услуг, неверна, неполна или не удовлетворяет иным требованиям
6. Оформление результатов оказания услуги	Заключение по результатам обзорной проверки финансовой (бухгалтерской) отчетности	Отчет	Отчет
7. Содержание заключения (отчета)	Мнение аудитора с негативной уверенностью по предпосылкам	Факты, отмеченные в результате проведения процедур	Указание на компилированную информацию

выражается в форме негативной уверенности. При проведении согласованных процедур аудитор предоставляет только отчет об отмеченных фактах без обеспечения уверенности. Компиляция финансовой информации предполагает, что аудитор обладает должной (более высокой, чем у заказчика) квалификацией в области обработки финансовой информации, в том числе составления отчетности. Следовательно, пользователи компилированной информации получают определенные преимущества от участия аудитора в работе, однако в отчете аудитор не выражает никакой уверенности, лишь указывая на компилированную информацию. Таким образом, уровень уверенности, который обеспечивает аудитор при оказании различных сопутствующих аудиту услуг, не может выступать в качестве единственного критерия четкого разграничения таких услуг.

Следующим критерием в нашем исследовании является степень обязательности выполнения процедур аудиторского характера. В отличие от аудита, требующего выполнения всего спектра аудиторских процедур, при проведении обзорной проверки и согласованных процедур аудиторы *могут* выполнять процедуры, указанные соответственно в ФПСАД № 33 и 30. Осуществляя компиляцию финансовой информации, аудитор *рассматривает вопрос о выполнении процедур*, только если ему становится известно, что информация, предоставленная руководством лица, заключившего договор оказания сопутствующих аудиту услуг, неверна, неполна или не удовлетворяет иным требованиям. Таким образом, при компиляции финансовой информации наблюдается наименьшая среди сопутствующих услуг степень обязательности в отношении выполнения процедур аудиторского характера.

Значительный вклад в процесс разграничения различных сопутствующих аудиту услуг вносят взаимообусловленные критерии «перечень применяемых процедур» и «содержание заключения (отчета)».

В п. 16 ФПСАД № 24 в качестве процедур получения аудиторских доказательств при обзорной проверке обозначены «...в основном запросы и аналитические процедуры, направленные на общую проверку надежности предпосылок составления финансовой (бухгалтерской) отчетности,

за которые отвечает сторона, составляющая отчетность, и предназначенные для использования предполагаемыми пользователями» [4]. Проведение других аудиторских процедур по существу (инспектирование, наблюдение, подтверждение, пересчет, повторная проверка) при обзорной проверке не предусмотрено. Также, как правило, не осуществляются процедуры по оценке системы внутреннего контроля (тесты средств контроля).

На этапе заключения договора на выполнение согласованных процедур в соответствии с п. 18 ФПСАД № 30 [4] требуют согласования следующие вопросы, касающиеся содержания процедур:

- характер задания на выполнение согласованных процедур в отношении финансовой информации, включая тот факт, что выполняемые согласованные процедуры не будут являться аудитом или обзорной проверкой и что, следовательно, не будет выражено мнение о достоверности финансовой (бухгалтерской) отчетности и финансовой информации;

- цель выполнения согласованных процедур в отношении финансовой информации;

- определение финансовой информации, в отношении которой будут выполняться согласованные процедуры;

- характер, временные рамки и объем подлежащих выполнению согласованных процедур в отношении финансовой информации.

В п. 18 ФПСАД № 24 [4] указано, что в случае выполнения согласованных процедур клиент ожидает от аудитора квалифицированного проведения процедур аудиторского характера, по которым было достигнуто согласие между аудитором, хозяйствующим субъектом и третьими сторонами. К ним относятся запросы и анализ, пересчет, сравнение и другие действия по проверке точности записей, наблюдение, инспектирование, получение подтверждений. Согласованные процедуры могут выполняться аудитором в отношении отдельных показателей финансовой информации (например, дебиторской или кредиторской задолженности, покупок у аффилированных лиц, объема продаж и прибыли подразделений лица, заключившего договор оказания сопутствующих аудиту услуг), одного из элементов финансовой (бухгалтерской) отчетности (например, бухгалтерского баланса).

Исходя из перечня возможных согласованных процедур, становится понятным, что в их состав не входят процедуры по оценке системы внутреннего контроля — тесты средств контроля. Это связано с тем, что подтверждение финансовой (бухгалтерской) отчетности либо иной финансовой информации при выполнении согласованных процедур не осуществляется, аудитор представляет только отчет о фактах, отмеченных в результате проведения процедур, предоставляя право делать выводы заказчику данной услуги.

В договоре на оказание услуг по компиляции определяется характер задания на компиляцию финансовой информации, включая тот факт, что не будут проведены ни аудит, ни обзорная проверка этой финансовой информации и что, следовательно, аудитор не будет выражать уверенности в достоверности финансовой информации и финансовой (бухгалтерской) отчетности. Поскольку

компиляция финансовой информации не является проверкой со всеми присущими ей функциями, то аудитор не гарантирует выявления ошибок и недобросовестных действий. Руководство лица, заключившего договор оказания сопутствующих аудиту услуг, является ответственным за точность и полноту предоставляемой аудитору информации для обеспечения точности и полноты компилированной финансовой информации.

Исходя из перечисленных особенностей компиляции финансовой информации, можно на основании описания процедур, представленных в ФПСАД № 31 [4], определить характер выполняемых аудитором процедур при оказании данной услуги (табл. 3).

Перечисленные в табл. 3 процедуры нельзя назвать в полной мере аудиторскими, так как они проводятся аудитором не для целей аудита и не для выражения им мнения в аудиторском заклю-

Таблица 3

Характеристика процедур аудиторского характера, проводимых при компиляции финансовой информации

Описание процедуры аудиторского характера	Аналог среди аудиторских процедур	Примечание
1. Получение общих знаний о деятельности лица, заключившего договор оказания сопутствующих аудиту услуг, применяемых принципах и практике бухгалтерского учета в сфере деятельности этого лица, а также о форме и содержании финансовой информации	Запрос. Аналитические процедуры	Из предыдущего опыта работы с лицом, заключившим договор оказания сопутствующих аудиту услуг, и от его сотрудников
2. Направление запросов руководству лица, заключившего договор оказания сопутствующих аудиту услуг, в целях оценки надежности и полноты предоставленной информации	Запрос	Если аудитору становится известно, что информация, предоставленная руководством лица, заключившего договор оказания сопутствующих аудиту услуг, неверна, неполна или не удовлетворяет иным требованиям
3. Проведение оценки средств и системы внутреннего контроля	Тесты средств контроля	
4. Проверка полученных разъяснений и иная проверка	Инспектирование. Пересчет. Наблюдение. Подтверждение. Аналитические процедуры. Повторная проверка	
5. Запрос у руководства лица, заключившего договор оказания сопутствующих аудиту услуг, дополнительной информации	Запрос	
6. Получение от руководства лица, заключившего договор оказания сопутствующих аудиту услуг, подтверждения его ответственности за ненадлежащие подготовку и составление финансовой информации	Подтверждение	В форме заявления руководства, касающегося точности и полноты исходных бухгалтерских данных, а также полноты раскрытия всей существенной и уместной информации, предоставленных аудитору

чении. Поэтому точнее такие действия называть процедурами аудиторского характера. Вместе с тем, исходя из характера последних, можно найти аналоги среди перечня аудиторских процедур (тестов средств контроля и аудиторских процедур по существу). Так, при компиляции финансовой информации аудитор получает общие знания о деятельности лица, заключившего договор оказания сопутствующих аудиту услуг, применяемых принципах и практике бухгалтерского учета в сфере деятельности этого лица. Получение общих знаний о деятельности клиента возможно путем осуществления запросов и проведения аналитических процедур.

В обязанности аудитора при проведении компиляции финансовой информации, как правило, не входит выполнение следующих процедур:

а) направление запросов руководству лица, заключившего договор оказания сопутствующих аудиту услуг, в целях оценки надежности и полноты предоставленной информации;

б) проведение оценки средств и системы внутреннего контроля;

в) проверка полученных разъяснений и иная проверка.

Однако, если аудитору становится известно, что информация, предоставленная руководством лица, заключившего договор оказания сопутствующих аудиту услуг, неверна, неполна или не удовлетворяет иным требованиям, аудитор рассматривает вопрос о выполнении данных процедур, запрашивает у руководства лица, заключившего договор оказания сопутствующих аудиту услуг, дополнительную информацию. Если руководство отказывается предоставить дополнительную информацию, аудитор отказывается от выполнения задания, проинформировав при этом лицо, заключившее договор оказания сопутствующих аудиту услуг, о причинах своего отказа (ФСАД № 31, п. 15) [4].

Исходя из требований договора на проведение компиляции финансовой информации, аудитор должен получить от руководства лица, заключившего договор на оказание услуги, подтверждение его ответственности за ненадлежащие подготовку и составление финансовой информации. ФПСАД

№ 31 (п. 19) [4] рекомендует такое подтверждение получить в форме заявления руководства, касающегося точности и полноты исходных бухгалтерских данных, а также полноты раскрытия всей существенной и уместной информации, предоставленных аудитору. Аналогом такой процедуры среди аудиторских процедур выступает подтверждение.

Таким образом, действия аудитора при оказании сопутствующих аудиту услуг имеют специфику, обусловленную целями оказываемых услуг, набором, содержанием и степенью обязательности процедур аудиторского характера, а также принципами выражения аудитором уверенности в отношении исследуемой финансовой информации.

Список литературы

1. *Городилов М.А.* Сопутствующие аудиту услуги: практика применения стандартов // Налоговая политика и практика. 2009. № 7. URL: <http://www.lawmix.ru/bux/25810> (дата обращения: 28.01.2013).

2. *Гутцайт Е.М.* Альтернативы современной аудиторской проверке // Аудиторские ведомости. 2008. № 7. URL: <http://www.lawmix.ru/bux/46211> (дата обращения: 28.01.2013).

3. Об аудиторской деятельности: Федеральный закон от 30.12.2008 № 307-ФЗ. URL: <http://www.minfin.ru/ru/accounting/audit> (дата обращения: 21.02.2009).

4. Об утверждении федеральных правил (стандартов) аудиторской деятельности: постановление Правительства РФ от 23.09.2002 № 696. URL: http://www.minfin.ru/ru/accounting/audit/standards/standards_audit (дата обращения: 28.05.2012).

5. Основные показатели рынка аудиторских услуг в Российской Федерации в 2011 г. URL: <http://www1.minfin.ru/ru/accounting/audit/basics/programs/> (дата обращения: 25.03.2013).

6. *Роженцова И.А.* Обзорная проверка и комплексный аудит: сравнительные характеристики // Аудиторские ведомости. 2009. № 9. URL: <http://www.base.consultant.ru/cons/cgi/online> (дата обращения: 28.01.2013).