

УДК 657

*Шатских Е.С.
студент магистратуры
3 курс, факультет «Экономический»
ФГБОУ ВО Воронежский ГАУ
Россия, г. Воронеж*

АУДИТОРСКИЕ ПРОЦЕДУРЫ ПРИ ОКАЗАНИИ СОПУТСТВУЮЩИХ АУДИТУ УСЛУГ

В статье исследованы порядок и содержание выполнения процедур аудиторского характера, таких как услуги, обеспечивающие разумную уверенность, услуги, обеспечивающие ограниченную уверенность и услуги, не обеспечивающие уверенность. Выявлено, что специфика таких процедур определена целями оказываемых услуг и принципами выражения уверенности в отношении исследуемой финансовой информации.

Ключевые слова: Аудит, аудиторские услуги, аудиторские процедуры, услуги сопутствующие аудиту

*E. S. Shatskih
master's student
3 course, faculty of Economics»
Doctor of Voronezh sau
Russia, Voronezh*

AUDIT PROCEDURES WHEN PROVIDING CO-OCCURRING AUDIT SERVICES

The article examines the procedure and content of the audit procedures, such as services that provide reasonable assurance, services that provide lim-

ited confidence and services that do not provide confidence. It is revealed that the specificity of such procedures is determined by the objectives of the services provided and the principles of confidence in the studied financial information.

Key words: Audit, audit services, audit procedures, services accompanying audit

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. В свою очередь аудит - это независимая проверка бухгалтерской (финансовой) отчетности аудируемого лица в целях выражения мнения о достоверности такой отчетности [3]. Бухгалтерская (финансовая) отчетность создается для удовлетворения информационных нужд внешних и внутренних пользователей данной отчетности. Поэтому 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» [1]. Это свидетельствует о важной роли сопутствующих услуг в поддержке принятия решений и информационной поддержке руководства и собственников заказчиков таких услуг.

К сопутствующим аудиту услугам относятся:

- Услуги, обеспечивающие разумную уверенность;
- Услуги, обеспечивающие ограниченную уверенность;
- Услуги, не обеспечивающие уверенность [3].

Проведение аудита и обзорных проверок позволяет аудитору обеспечить потенциальным пользователям бухгалтерской (финансовой) отчетно-

сти соответственно разумный и ограниченный уровни уверенности в достоверности финансовой информации. Проведение согласованных процедур и компиляции не предусматривает обеспечения такой уверенности.

Таблица 1. Сравнение сопутствующих аудиту услуг

Критерий сравнения	Услуги, обеспечивающие разумную уверенность	Услуги, обеспечивающие ограниченную уверенность	Услуги, не обеспечивающие уверенность
1. Цель оказания услуги	Возможность определить, что финансовая (бухгалтерская) отчетность не была составлена во всех существенных отношениях	Проведение процедур аудиторского характера, по которым было достигнуто согласие между аудитором, хозяйствующим субъектом и третьими сторонами.	Сбор, классификация и обобщение финансовой информации, а также возможная ее трансформация
2. Уровень уверенности,	Ограниченная уверенность	Уверенность не обеспечивается	Уверенность не обеспечивается
3. Перечень применяемых процедур	- получение представления о деятельности хозяйствующего субъекта; - запросы в отношении учетной политики; - запросы в отношении всех существенных предпосылок подготовки финансовой отчетности; - аналитические процедуры;	- запросы и анализ; - пересчет, сравнение и другие действия по проверке точности записей; - наблюдение; - инспектирование; - получение	- направление запросов руководству; - проведение оценки средств и системы внутреннего контроля; - проверка полученных разъяснений и иная проверка
4. Оценка системы внутреннего контроля	Как правило, не предусматривается	Не проводится	Выполняется
5. Оформление результатов	Заключение по результатам обзорной проверки финансовой отчетности	Отчет	Отчет
6. Содержание заключения (отчета)	Мнение аудитора с негативной уверенностью по предпосылкам	Факты, отмеченные в результате проведения процедур	Указание на компилированную информацию

Отталкиваясь от цели сопутствующей аудиту услуги, при проведении обзорной проверки, аудитор должен обеспечить ограниченный уровень уверенности в том, что информация, которая подлежит обзорной проверке, не содержит существенных искажений. В заключении по результатам обзорной проверки это выражается в форме негативной уверенности. При проведении согласованных процедур аудитор представляет только отчет об отмеченных фактах проверки без обеспечения уверенности. Компиляция финансовой информации предполагает, что аудитор владеет должной (более высокой, чем у заказчика) квалификацией в области обработки финансовой информации, а также составление отчетности. Таким образом, пользователи компилированной информации получают определенные преимущества от участия аудитора в работе, но в отчете аудитор не выражает никакой уверенности, только указывая на компилированную информацию. Следовательно, уровень уверенности, которую обеспечивает аудитор при оказании различных сопутствующих аудиту услуг, не может выступать в качестве единственного критерия четкого разграничения таких услуг.

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

Согласно МСА 402 «Особенности аудита организации, пользующейся услугами обслуживающей организации» в качестве процедур получения аудиторских доказательств при обзорной проверке выделены «...в основном запросы и аналитические процедуры, которые направлены на общую проверку надежности предпосылок составления финансовой (бухгалтерской) отчетности, за которые отвечает сторона, составляющая отчетность, и предназначенные для использования предполагаемыми пользователями» [2]. Проведение других аудиторских процедур по существу (инспектирования, наблюдения, подтверждения, пересчета, повторной проверки) при обзорной проверке не предусмотрено. Так же, как и правило, не осуществ-

ляются процедуры по оценке системы внутреннего контроля (тесты средств контроля) [4].

На этапе заключения договора на выполнение согласованных процедур в соответствии с МСА 402[2] требуют согласования следующие вопросы, которые касаются 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, значит, 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 МСА 402[2] 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 можно отнести запросы и анализ, пересчет, сравнение и другие действия по проверке точности записей, наблюдение, инспектирование, получение подтверждений. Согласованные процедуры могут осуществлять аудитором в отношении отдельных показателей финансовой информации (например, такие как 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) [6]. Отталкиваясь от перечня возможных согласованных

процедур, можно понять, 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 предоставляет только отчет о фактах, которые отмечены в результате проведения процедур, предоставляя право делать выводы заказчику данной услуги.

В договоре на оказание услуг по компиляции устанавливается 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 [5]. Так как компиляция финансовой информации не относится к проверке со всеми присущими ей функциями, и поэтому аудитор не гарантирует выявления ошибок и недобросовестных действий. На руководство лица, заключившего договор оказания сопутствующих аудиту услуг, возлагается ответственность за точность и полноту предоставляемой аудитором информации для обеспечения точности и полноты компилированной финансовой информации.

На основании вышеизложенного можно сделать вывод: все перечисленные процедуры нельзя назвать в полной мере аудиторским, поскольку они проводятся аудитором не для целей аудита и не для выражения им мнения в аудиторском заключении. Одновременно, 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 приобретает общие знания о деятельности лица, который заключил договор на оказания сопутствующих аудиту услуг, применяемых принципах и практике бухгалтерского учета в сфере деятельности этого лица. Приобретение общих знаний о дея-

тельности клиента возможно путем осуществления запросов и проведения аналитических процедур.

На основании требований договора на проведение компиляции финансовой информации, аудитор обязан получить от руководства лица, заключившего договор на оказание услуги, подтверждение его ответственности за ненадлежащие подготовку и составление финансовой информации. МСА 402 [2] рекомендует такое подтверждение получить в форме заявления руководства, которое касается точности и полноты исходных бухгалтерских данных, а также полноты раскрытия всей существенной и уместной информации, которая предоставляется аудитору. Аналогом такой процедуры среди аудиторских процедур считается подтверждение.

Из вышесказанного следует, что действия аудитора при оказании сопутствующих аудиту услуг имеют специфику, определенную 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. Гутцайт Е.М. Альтернативы современной аудиторской проверке // Аудиторские ведомости. 2008. № 7.

2. Международный стандарт аудита 402 «Особенности аудита организации, пользующейся услугами обслуживающей организации»: Приказ Минфина России от 24.10.2016 № 192н. // http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_206995/

3. Об аудиторской деятельности: Федеральный закон от 30.12.2008 № 307-ФЗ URL: http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_83311/

4. Павлюченко Т.Н. Анализ основных положений зарубежного опыта финансово-контроля / Павлюченко Т.Н., Лещенко В.В. // Инновационные технологии и технические средства для АПК Материалы международной научно-практической конференции молодых ученых и

специалистов. Под общей редакцией Н.И. Бухтоярова, Н.М. Дерканосовой, А.В. Дедова. 2015. С. 35-39.

5.Павлюченко Т.Н. Аналитические процедуры как инструмент формирования достаточной информации в страховом аудите / Павлюченко Т.Н., Абдулаева М.Ю. // Вестник Воронежского государственного аграрного университета. 2018. № 1 (56). С. 239-246.

6.Павлюченко Т.Н. Методические подходы к проведению аудиторских проверок страховых организаций / Павлюченко Т.Н., Абдулаева М.Ю. // Финансовый вестник. 2017. № 1 (36). С. 55-62.