

4.5. ПРОБЛЕМЫ СТАНДАРТИЗАЦИИ СОПУТСТВУЮЩИХ АУДИТУ УСЛУГ И ПУТИ ИХ РЕШЕНИЯ

Савина О.П., ассистент кафедры аудита

ГОУ ВПО Ростовский Государственный
Экономический Университет «РИНХ»

В статье изучен рынок аудиторских услуг, изучены проблемы сопутствующих аудиту услуг и предложены пути их решения. Особое внимание уделено особенностям сопутствующих аудиту услуг.

В настоящее время аудиторская деятельность включает в себя: собственно аудит, прочие и сопутствующие аудиту услуги. С развитием рыночных отношений сопутствующие услуги становятся необходимостью, так как рыночная экономика предусматривает формирование конкуренции, а конкурентные преимущества организаций заключаются в нововведениях и профессиональных советах. Спрос на сопутствующие услуги растет не только в Российской Федерации, но и в других развитых странах. Это объясняется тем, что экономическим субъектам необходима комплексная оценка эффективности их деятельности. Сопутствующие аудиту услуги отражают специфику проблем, с которыми сталкиваются организации. Важность сопутствующих услуг будет только возрастать. Сопутствующие аудиту услуги можно классифицировать по четырем классификационным признакам, которые наглядно представлены в табл. 1.

На основе вышеизложенного, можно сказать, что обзорные проверки относятся к услугам несовместимым с проведением обязательной аудиторской проверкой, так как это закреплено в Федеральном правиле (стандарте) аудиторской деятельности (ФПСАД) №33 «Обзорная проверка финансовой (бухгалтерской отчетности) и связано с нарушением основополагающего принципа аудита – независимость. Также обзорную проверку следует отнести к услугам контроля, потому что обзорная проверка это проверка финансовой (бухгалтерской) отчетности на предмет соответствия критериям, согласованным исполнителем и хозяйствующим субъектом, контроля ведения учета и составления отчетности, контроля начислению и

уплаты налогов, взносов, тестированию бухгалтерского персонала хозяйствующего субъекта. Процессные обзорные проверки ориентированы на бизнес – процессы организации, предполагающие тесное сотрудничество аудитора и руководителя хозяйствующего субъекта, а также непосредственное участие последнего в разработке плана оптимизации. Обучающие обзорные проверки предназначены для службы внутреннего аудита и системы внутреннего контроля.

Таблица 1

КЛАССИФИКАЦИЯ СОПУТСТВУЮЩИХ АУДИТУ УСЛУГ

Классификационный признак	Классификационные группы	Место обзорной проверки
По совместимости с проведением обязательной аудиторской проверки	Совместимые; несовместимые	+
В зависимости от сущности услуг	Услуги контроля; услуги действия; информационные услуги	+
В зависимости от выделяемых САУ	Обзорная проверка	+
По видам	Процессные обзорные проверки; обучающие обзорные проверки	-

Услуги, оказываемые аудиторскими организациями в соответствии с Федеральным законом «Об аудиторской деятельности» от 7 августа 2001 г. №119-ФЗ и Федеральным законом «Об аудиторской деятельности» от 30 декабря 2008 г. №307-ФЗ, представлены на рис. 1.

Следует отметить, что в Федеральном законе «Об аудиторской деятельности» №119-ФЗ установлен перечень сопутствующих услуг, а сейчас в Законе №307-ФЗ упоминаются сопутствующие услуги, перечень которых установлен федеральными стандартами аудиторской деятельности, а также прочие услуги.

Аудиторская организация может оказывать сопутствующие аудиту услуги, только если она состоит в саморегулируемой организации, в отдельных случаях иметь лицензии на требующиеся виды деятельности. С 1 января 2010 г. аудиторские организации, не вступившие в саморегулируемую организацию, не вправе оказывать аудит и оказывать сопутствующие аудиту услуги.

Таблица 2

ХАРАКТЕРИСТИКА ФАКТОРОВ, СПОСОБСТВУЮЩИХ РАЗВИТИЮ СОПУТСТВУЮЩИХ АУДИТУ УСЛУГ [9]

Источники образования		Факторы, способствующие развитию сопутствующих аудиту услуг	Характеристика сопутствующих аудиту услуг
ФПСАД	Международные стандарты аудита (МСА)		
1	2	3	4
Услуги, не регулируемые ФПСАД	Услуги, не регулируемые МСА	1. Необходимость обоснованного подтверждения результатов работы оценщиков. 2. Выявление недостатков проделанной оценщиком работы и указание путей их устранения	Аудит оценки стоимости организации, организации по отношению к организации является внешним и независимым
Услуги, регулируются ФПСАД №24, а также ФПСАД №33 «Обзорная проверка финансовой (бухгалтерской) отчетности»	Услуги, регулируются МСА 910 «Задания по обзору финансовой отчетности»	1. Необходимость группировки сопутствующих аудиту услуг в соответствии с МСА. 2. Потребность в проверке надежности предпосылок составления бухгалтерской (финансовой) отчетности	Обзорная проверка финансовой (бухгалтерской) отчетности – общая проверка надежности предпосылок составления финансовой (бухгалтерской) отчетности

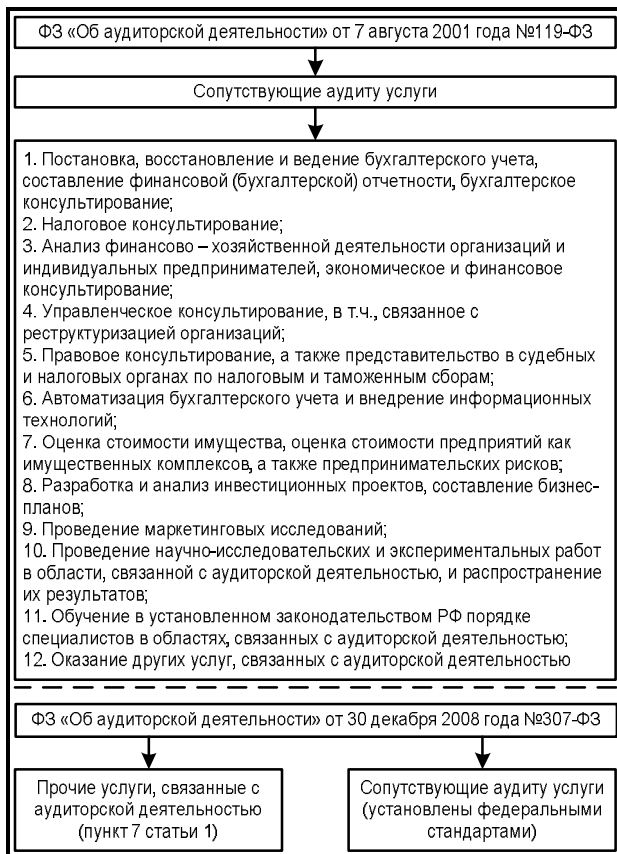


Рис. 1. Услуги, оказываемые аудиторскими организациями в соответствии с Федеральным законом «Об аудиторской деятельности» от 7 августа 2001 г. №119-ФЗ и Федеральным законом «Об аудиторской деятельности» от 30 декабря 2008 г. №307-ФЗ

В результате того, что в настоящее время применяются система стандартов, включающая в себя стандарты трех поколений (стандарты, одобренные Комиссией по аудиторской деятельности, федеральные стандарты, утвержденные постановлениями Правительства РФ, стандарты, утвержденные приказами Министерства финансов РФ), принятые в период с 1999 г. по 2010 г. возникают проблемы, связанные с отдельными нестыковками в части терминологии, состава сопутствующих аудиту услуг, которые требуют уточнения и внесения изменений в стандарты.

По нашему мнению, необходимо обратить внимание на то, что в соответствии с п. 1 ст. 7 Федерального закона №307-ФЗ постановка, восстановление и ведение бухгалтерского учета относятся к прочим услугам и могут оказываться фирмами без членства в саморегулируемой организации. Однако, среди сопутствующих аудиту услуг указана компиляция финансовой информации, в рамках которой аудитор осуществляет не только сбор информации, но и трансформирует ее в соответствии с Международными стандартами финансовой отчетности (МСФО). Трансформация финансовой (бухгалтерской) отчетности предусматривает преобразование форм финансовой (бухгалтерской) отчетности, подготовленной в соответствии с нормативно – правовой базой РФ в формы финансовой (бухгалтерской) отчетности по МСФО.

Следовательно, в российском законодательстве четко не установлено положение о восстановлении и ведении бухгалтерского учета, составлении финансовой (бухгалтерской) отчетности без вступления в саморегулируемую организацию, так как данная услуга относится к компиляции финансовой информации. На наш взгляд, целесообразным решением этого вопроса будет отнесение ведения бухгалтерского учета и составления финансовой (бухгалтерской) отчетности к компиляции финансовой информации, что, безусловно, определит обязательность членства в саморегулируемой организации и как следствие повысит качество оказания данной услуги.

Также свое внимание мы обратили к следующей проблеме. Так в соответствии с п. 6 ФПСАД №24 «Основные принципы федеральных правил (стандартов) аудиторской деятельности, имеющих отношение к услугам, которые могут предоставляться аудиторскими организациями и аудиторами», утвержденном постановлением Правительства РФ от 23 сентября 2002 г. №696 указано, что услуги по налоговому консультированию, автоматизации бухгалтерского учета и внедрению информационных технологий, оценке стоимости имущества, оценке предприятий как имущественных комплексов, оценке предпринимательских рисков, проведению маркетинговых исследований, обучению специалистов в областях, связанных с аудиторской деятельностью, проведению научно-исследовательских и экспериментальных работ в области, связанной с аудиторской деятельностью, и распространению их результатов, постановке, восстановлению и ведению бухгалтерского учета, составлению финансовой (бухгалтерской) отчетности, бухгалтерскому консультированию, анализу финансово-хозяйственной деятельности организаций и индивидуальных предпринимателей, экономическому и финансовому консультированию, представительству в судебных и налоговых органах по налоговым и таможенным спорам, разработке и анализу инвестиционных проектов, а также по составлению бизнес-планов отнесены к другим видам сопутствующих аудиту услуг. В то время как в соответствии с п. 7 ст. 1 Федерального закона «Об аудиторской деятельности» от 30 декабря 2008 г. №307-ФЗ такие услуги, как:

- 1) постановка, восстановление и ведение бухгалтерского учета, составление бухгалтерской (финансовой) отчетности, бухгалтерское консультирование;
- 2) налоговое консультирование постановка, восстановление и ведение налогового учета, составление налоговых расчетов и деклараций;
- 3) анализ финансово-хозяйственной деятельности организаций и индивидуальных предпринимателей, экономическое и финансовое консультирование;
- 4) автоматизация бухгалтерского учета и внедрение информационных технологий;
- 5) оценочная деятельность;
- 6) разработка и анализ инвестиционных проектов, составление бизнес-планов;
- 7) проведение научно-исследовательских и экспериментальных работ в областях, связанных с аудиторской деятельностью, и распространение их результатов, в том числе на бумажных и электронных носителях;
- 8) обучение в областях, связанных с аудиторской деятельностью отнесены к прочим услугам, связанным с аудиторской деятельностью.

Таким образом, нами выявлено недостаточное разграничение прочих и сопутствующих услуг. Считаем целесообразным, ФПСАД №24 «Основные принципы федеральных правил (стандартов) аудиторской дея-

тельности, имеющих отношение к услугам, которые могут предоставляться аудиторскими организациями и аудиторами», привести в соответствие с последними изменениями в законодательстве РФ.

Кроме того, сложилась ситуация при которой являются действующими одновременно два таких стандарта как ФПСАД №30 «Выполнение согласованных процедур в отношении финансовой информации», утвержденный Постановлением Правительства РФ от 25 августа 2006 г. №523 максимально приближенное к МСА и Правило (стандарт) аудиторской деятельности «Заключение аудиторской организации по специальным аудиторским заданиям», одобренный Комиссией по аудиторской деятельности при Президенте РФ 20 октября 1999 г., протокол №6. Специальные задания – представляют собой разновидность согласованных процедур. В данных стандартах содержатся требования к итоговой форме отчетности, которые различаются существенным образом и не учитывают последних изменений как в МСА, так и в ФПСАД. Результаты выполнения специального аудиторского задания оформляется аудиторским заключением, формы которых приведены в приложении к стандарту, следует отметить, что их формат соответствует Временным правилам аудиторской деятельности РФ, утвержденные указом Президентом РФ от 22 декабря 1993 г. №2263. По нашему мнению, аудиторское заключение следует привести в соответствие с ФСАД 1/2010 «Аудиторское заключение о бухгалтерской (финансовой) отчетности и формирование мнения о ее достоверности, с ФСАД 2/2010 «Модифицированное мнение в аудиторском заключении», а также с ФСАД 3/2010 «Дополнительная информация в аудиторском заключении».

Перечень сопутствующих аудиторских услуг определяется федеральными правилами (стандартами) аудиторской деятельности и МСА, которые подробно представлены табл. 3.

Таблица 3

**НОРМАТИВНО-ПРАВОВАЯ БАЗА
ОКАЗАНИЯ СОПУТСТВУЮЩИХ АУДИТУ УСЛУГ
В РФ И ЗА РУБЕЖОМ**

Сопутствующие услуги в соответствии с Федеральными правилами (стандартами) аудиторской деятельности	Сопутствующие услуги в соответствии с МСА
Правило (стандарт) №24 «Основные принципы федеральных правил (стандартов) аудиторской деятельности, имеющих отношение к услугам, которые могут предоставляться аудиторскими организациями и аудиторами»	
Правило (стандарт) №30 «Выполнение согласованных процедур в отношении финансовой информации»	МСА 920 «Задания по выполнению согласованных процедур в отношении финансовой информации»
Правило (стандарт) №31 «Компиляция финансовой информации»	МСА 930 «Задания по компиляции финансовой информации»
Правило (стандарт) №33 «Обзорная проверка финансовой (бухгалтерской) отчетности».	МСА 910 «Задания по обзорной проверке финансовой отчетности»

Следует отметить, что на базе МСА были разработаны российские федеральные правила (стандарты) по сопутствующим аудиту услугам.

Для выполнения сопутствующих аудиту услуг аудиторы должны быть профессионально компетентны в области аудита, бухгалтерского учета, экономического анализа, налогообложения:

- аудиторские организации, оказывающие сопутствующие аудиторские услуги, должны:
- действовать в соответствии с заданием, которое установил заказчик;
- планировать выполнение услуг;
- проводить документирование оказываемых услуг;
- контролировать качество выполнения оказываемых услуг.

По итогам работы должен быть подготовлен документ, отражающий результаты выполнения задания.

Наряду с обязательным и инициативным аудитом, представляющим собой выражение мнения о достоверности бухгалтерской (финансовой) отчетности считаем необходимым обратить внимание на то, что особенностью сопутствующих аудиту услуг является то, что в отличие от традиционного аудита обеспечивающего разумную, но не абсолютную уверенность, позитивную уверенность по предпосылкам формирования бухгалтерской (финансовой) отчетности, такая уверенность не обеспечивается. Аудиторская организация может разработать внутрифирменные стандарты сопутствующих аудиту услуг на каждый их вид, но целесообразно разработать те, которые пользуются наибольшим спросом. Комплекс внутрифирменных стандартов по сопутствующим услугам включают в себя подходы к технологии оказания сопутствующих аудиту услуг, регламентируют деятельность работников, формулируют базовые подходы к документированию услуг, тем самым повышают качество работы. Также целесообразно разработать необходимые макеты документов, которые пользуются спросом, для уменьшения трудоемкости работ и сокращения рабочего времени.

Таблица 4

ОСОБЕННОСТИ СОПУТСТВУЮЩИХ АУДИТУ УСЛУГ

Особенности	Проблема	Пути решения
Разнородность, многочисленность	Невозможность стандартизировать все сопутствующие аудиторские услуги	Стандартизировать наиболее часто встречающиеся, пользующиеся спросом, перспективные сопутствующие аудиторские услуги
Потребность в специалистах разных областей	Квалификация специалистов напрямую связана с высокой оплатой и в результате с финансовыми результатами аудиторской организации, и качеством аудита	Необходимо обучать персонал аудиторской организации более востребованными направлениями оказания аудиторских услуг. Обеспечить взаимозаменяемость специалистов
Применение различного инструментария	Невозможно описать и закрепить весь инструментарий САУ	Разработать инструментарий наиболее часто встречающихся услуг
Большое разнообразие алгоритмов используемых при оказании сопутствующих аудиту услуг	Каждая сопутствующая услуга может иметь не один, а несколько алгоритмов выполнения	Закрепить во внутрифирменных стандартах наиболее часто используемый алгоритм
Тесная взаимосвязь с прочими услугами	Недостаточное разграничение прочих и сопутствующих услуг	Необходимость нормативного разграничения прочих и сопутствующих услуг

Процесс оказания сопутствующих аудиту услуг требует выбор:

- методологических подходов к оценке финансовой информации, используемой при оказании сопутствующих аудиту услуг;
- методики, регламентирующей организацию процесса оказания сопутствующих аудиту услуг;
- методических подходов к документированию процесса оказания сопутствующих аудиту услуг.

Алгоритм действий аудитора при оказании сопутствующих аудиту услуг представлен на рис. 2.

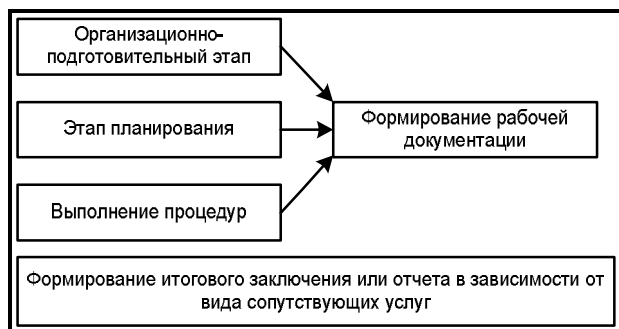


Рис. 2. Действия аудитора при оказании сопутствующих аудиту услуг

Аудитор должен составить алгоритм действий оказания сопутствующих услуг применительно к конкретной ситуации. По нашему мнению, алгоритмы действий аудитора должны быть закреплены во внутрифирменных стандартах аудиторских организаций.

Среди сопутствующих аудиту услуг, большая роль на наш взгляд, отводится обзорной проверке. Так как обзорная проверка обладает следующими преимуществами:

- обзорная проверка дешевле и менее трудозатратна традиционного аудита;
- в рамках проведения обзорной проверки могут быть использованы аналитические проверки, направленные на выявление признаков мошенничества;
- дает представление о деятельности организации в первом приближении;
- скорость проведения оказания услуги.

Аудиторские организации и индивидуальные аудиторы могут проводить обзорные проверки, которые относятся к сопутствующим аудиту услугам.

При проведении обзорной проверки аудитору, прежде всего, следует руководствоваться ФПСАД №33 «Обзорная проверка финансовой (бухгалтерской) отчетности», утвержденное постановлением Правительства РФ от 23 сентября 2002 г. №696.

П. 7 правила (стандарта) №33 указывает на то, что обзорная проверка представляет собой совокупность обзорных, проведение которых целесообразно при данных обстоятельствах для достижения установленной стандартами цели. Следует обратить внимание на то, что полное определение обзорной проверки в стандарте отсутствует.

Сравнительный анализ обязательного аудита, инициативного аудита и обзорной проверки приведен в табл. 6.

Сравнительный анализ обязательного аудита, инициативного аудита и обзорной проверки выявил существенные различия в части определения цели оказания услуги, так цель обязательного аудита определяется законодательством и заключается в выражении мнения о достоверности бухгалтерской (финансовой) отчетности. Цель инициативного аудита определяется собственниками проверяемых организаций.

Таблица 5

**СРАВНИТЕЛЬНАЯ ХАРАКТЕРИСТИКА
ФСАД №33 И МСА 910 [9]**

Параметры сравнения	МСА 910	ФСАД №33
1	2	3
Цель	Предоставить аудитору возможность констатировать, которые предоставляют не все доказательства, требующиеся для аудитора, не привлекло ли его внимание что – либо, что заставило предположить, что отчетность не была составлена в соответствии с установленными требованиями	
Общие принципы	Стандарты содержат следующие основные принципы: этические принципы, требования по объему обзорной проверки; определение уровня уверенности аудитора	
Процедуры и доказательства	Конкретизируются действия аудитора при проведении обзорной проверки, определении объема процедур и методики проведения процедур	Указаны конкретные процедуры проведения обзорной проверки: получение предоставления о бизнесе клиента; опросы, аналитические процедуры
Условия проведения обзорной проверки	Согласование условий проверки оформляется в договоре	Условия проверки оформляется договором или письмом-обязательством
Заключение по результатам обзорной проверки	Содержит общие требования по оформлению и содержат заключения	Структура заключения включает: введение, параграф, описывающий характер обзора

Таблица 6

СРАВНИТЕЛЬНЫЙ АНАЛИЗ ОБЯЗАТЕЛЬНОГО АУДИТА, ИНИЦИАТИВНОГО АУДИТА И ОБЗОРНОЙ ПРОВЕРКИ

№	Параметры сравнения	Обязательный аудит	Инициативный аудит	Обзорная проверка
1	Назначение	Определяется законодательством: критерии обязательного аудита	Определяется руководством экономического субъекта: исследование эффективности хозяйственной системы	Определяется руководством экономического субъекта
2	Задача	Определяется законодательством	Определяется договором между аудиторской организацией и экономическим субъектом	Определяется договором между аудиторской организацией и экономическим субъектом, исходя из потребностей экономического субъекта
3	Объект проверки	Система учета и отчетности	Решение отдельных задач	Вся финансовая (бухгалтерская) отчетность

№	Параметры сравнения	Обязательный аудит	Инициативный аудит	Обзорная проверка
4	Цель	Определяется законодательством: Выражение мнения о достоверности бухгалтерской (финансовой) отчетности	Определяется собственниками	Предоставление аудитору возможности определить на основе процедур, которые предоставляют не все доказательства, требующиеся для аудита, не привлекло ли внимание 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
5	Используемые принципы	Регулируются ФПСАД №1 «Цель и основные принципы аудита финансовой (бухгалтерской) отчетности»		
6	Взаимоотношения	Независимость		
7	Субъект	Аудиторская организация		
8	Методы получения аудиторских доказательств	Инспектирование, наблюдение		
9	Форма отчетности	Аудиторское заключение в соответствии с ФПСАД №1-3/2010		Заключение по результатам обзорной проверки
10	Ориентации итогового документа	Ориентирован на внешних пользователей	Ориентирован на внутренних пользователей	Ориентирован на внутренних и внешних пользователей
11	Стороны при оказании услуг	Аудиторская организация и клиент	Аудиторская организация и клиент	Исполнитель и хозяйствующий субъект
12	Уровень уверенности в отношении надежности предпосылок составления финансовой (бухгалтерской) отчетности	Разумная, но не абсолютная уверенность		Ограниченный уровень уверенности
13	Вид представляемого отчета	Позитивная уверенность по предпосылкам		Негативная уверенность по предпосылкам

Целью проведения обзорной проверки предоставление аудитору возможности определить на основе процедур, которые предоставляют не все доказательства, требующиеся для аудита, не привлекло ли внимание 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. Также отличия выявлены в сторонах при оказании услуг: при обязательном и инициативном аудите сторонами выступают аудиторская организация и клиент, а при обзорной проверке исполнитель и хозяйствующий субъект. В части уровня уверенности в отношении надежности предпосылок составления финансовой (бухгалтерской) отчетности также выявлены отличия – при обязательном и инициативном аудите разумная, но не абсолютная уверенность, при обзорной проверке ограниченный уровень уверенности. Отличия имеются также в виде предоставляемого отчета: при обязательном и инициативном аудите позитивная уверенность по предпосылкам, при обзорной проверке негативная уверенность по предпосылкам. Однако имеются и идентичные признаки, такие как: принципы, используемые в ходе проверки, регулируемые ФПСАД №1 «Цель и основные принципы аудита финансовой (бухгалтерской) отчетности» и методы получения аудиторских доказательств.

Обзорная проверка финансовой отчетности предоставляет аудитору возможность обнаружить факты, лишь позволяющие полагать, что финансовая отчетность не подготовлена во всех существенных аспектах в соответствии с установленными принципами финансовой отчетности. При обзорной проверке аудитор выражает ограниченную уверенность на основании процедур, которые при проведении аудита не обеспечили бы всех требуемых доказательств [6].

Проведение обзорной проверки предоставляет аудитору возможность определить на основе соответствующих процедур, не привлекло ли его внимание что-

либо, что заставило его предположить, что финансовая (бухгалтерская) отчетность не была составлена во всех существенных отношениях в соответствии с установленными требованиями к ее осуществлению.

Следует отметить, что при выполнении обзорной проверки аудитор должен руководствоваться этическими принципами, предусмотренными в Правиле (стандарте) аудиторской деятельности №1 «Цель и основные принципы аудита финансовой (бухгалтерской) отчетности» и Кодексе этики профессиональных бухгалтеров.

Во внутрифирменном стандарте следует отразить условия проведения обзорной проверки, которые должны заранее обговариваться между исполнителем и хозяйствующим субъектом. При этом в качестве ориентира могут быть использованы условия, приведенные в ФПСАД №33 «Обзорная проверка финансовой (бухгалтерской) отчетности».

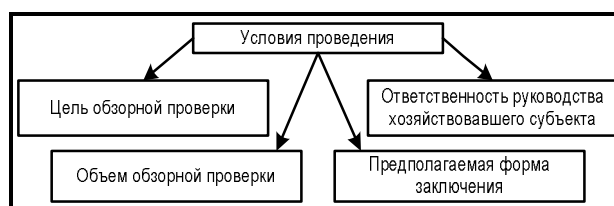


Рис. 3. Условия проведения обзорной проверки

Обзорная проверка включает в основном запросы и аналитические процедуры, направленные на общую проверку надежности предпосылок составления финансовой (бухгалтерской) отчетности, при этом оценка систем бухгалтерского учета и внутреннего контроля, тестирование бухгалтерских записей и отчетов на запросы, сбор подтверждающих доказательств, получаемых в ходе инспектирования, наблюдения, подтверждения и подсчета, не предусматриваются.

Во внутрифирменном стандарте целесообразно процедуры, применяемые в ходе обзорной проверки детализировать и конкретизировать (табл. 7).

Таблица 7

**ГРУППИРОВКА И ДЕТАЛИЗАЦИЯ ПРОЦЕДУР, ИСПОЛЬЗУЕМЫХ ПРИ ПРОВЕДЕНИИ
ОБЗОРНОЙ ПРОВЕРКИ**

Классификационный признак	Классификация процедур, используемых при проведении обзорной проверки
1. В разрезе видов. Инспектирование	Инвентаризация, документальная проверка
Запросы	Запросы в отношении учетной политики; запросы в отношении порядка, отражения в учете, классификации и обобщения операций; запросы в отношении всех существенных предпосылок подготовки финансовой (бухгалтерской) отчетности; запросы в отношении решений, принятых на общих собраниях акционеров, заседаниях совета директоров и прочих решений, которые оказывают влияние на финансовую (бухгалтерскую) отчетность; запросы сотрудникам хозяйствующего субъекта, которые отвечают за составление финансовой (бухгалтерской) отчетности, например, в отношении того, все ли операции были отражены в бухгалтерском учете
Аналитические процедуры	Для выявления соотношений и отдельных статей, которые предоставляются необычными. (Процедуры включают в себя: сравнение финансовой (бухгалтерской) отчетности текущего и предыдущего периодов, сравнение финансовой (бухгалтерской) отчетности с предполагаемыми результатами и финансовым состоянием
2. В разрезе объектов, отражаемых в финансовой (бухгалтерской) отчетности	Процедуры обзорной проверки денежных средств (изучение банковских выписок, валютных операций); процедуры обзорной проверки дебиторской задолженности (анализ сроков погашения задолженности и т.д.); процедуры обзорной проверки материальных запасов (изучение данных о запасах с информацией и в других регистрах и сопоставления этих данных с данными других периодов, ознакомление с результатами инвентаризаций); процедуры обзорной проверки финансовых вложений (ознакомление с рисками ликвидности, с правильностью их деления на долго- и краткосрочные); процедуры обзорной проверки основных средств и амортизации; процедуры обзорной проверки расходов будущих периодов и нематериальных активов; процедуры обзорной проверки кредитов и займов; процедуры обзорной проверки кредиторской задолженности по расчетам с поставщиками и подрядчиками; процедуры обзорной проверки в условиях фактов хозяйственной деятельности; процедуры обзорной проверки налогов; процедуры обзорной проверки событий после отчетной даты; процедуры обзорной проверки судебных дел и претензионных споров; процедуры обзорной проверки капитала; процедуры обзорной проверки прочих хозяйственных операций
3. В разрезе этапов проведения	1. Процедуры общего характера: получение исполнителем представления о деятельности хозяйствующего субъекта и отрасли экономики, в которой хозяйствующий субъект осуществляет свою деятельность; обсуждение с организацией – клиентом условий и объема предстоящей проверки; изучение финансовой (бухгалтерской) отчетности с учетом ставшей известной исполнителю информации о соответствии финансовой (бухгалтерской) отчетности правилам ведения бухгалтерского учета и составления финансовой (бухгалтерской) отчетности; получение заключений других аудиторов или исполнителей, которые проводили соответственно аудит или обзорную проверку финансовой информации, представленной одним или несколькими компонентами и включенной в финансовую (бухгалтерскую) отчетность хозяйствующего субъекта. 2. Рабочие, используемые в разрезе видов получения аудиторских доказательств и в разрезе объектов, отражаемых в финансовой (бухгалтерской) отчетности

Таблица 8

**ОСНОВНЫЕ НОРМАТИВНЫЕ ДОКУМЕНТЫ, РЕГЛАМЕНТИРУЮЩИЕ ЭТАПЫ
ПРОВЕДЕНИЯ ОБЗОРНЫХ ПРОВЕРОК**

№	Этап проведения управленческого аудита	Применяемые правила (стандарты)
1	Подготовительный этап	Правило (стандарт) №12 «Согласование условий проведения аудита»
2	Планирование	Правило (стандарт) №3 «Планирование аудита». Правило (стандарт) №4 «Существенность в аудите». Правило (стандарт) №7 «Внутренний контроль качества выполнения задания по аудиту». Правило (стандарт) №8 «Понимание деятельности аудируемого лица, среды, в которой она осуществляется, и оценка рисков существенного искажения аудируемой финансовой (бухгалтерской) отчетности». ФСАД 6/2010 «Обязанности аудитора по рассмотрению соблюдения аудируемым лицом требований правовых актов в ходе аудита»
3	Процессный	Правило (стандарт) №2 «Документирование аудита». Правило (стандарт) №5 «Аудиторские доказательства». Правило (стандарт) №11 «Применимость допущения непрерывности деятельности аудируемого лица». Правило (стандарт) №16 «Аудиторская выборка». Правило (стандарт) №18 «Получение аудитором подтверждающей информации из внешних источников». Правило (стандарт) №20 «Аналитические процедуры». Правило (стандарт) №21 «Особенности аудита оценочных значений». Правило (стандарт) №22 «Сообщение информации, полученной по результатам аудита, руководству аудируемого лица и представителям его собственника». Правило (стандарт) №23 «Заявления и разъяснения руководства аудируемого лица»

№	Этап проведения управленческого аудита	Применяемые правила (стандарты)
4	Заключительный	Правило (стандарт) Заключение аудиторской организации по специальным аудиторским заданиям, утв. 20 октября 1999 г. Правило (стандарт) №24 «Основные принципы федеральных правил (стандартов) аудиторской деятельности, имеющих отношение к услугам, которые могут представляться аудиторскими организациями и аудиторами. Правило (стандарт) Проверка прогнозной финансовой информации, утв. 20 августа 1999 г.

Таким образом, процедуры, используемые в ходе проведения обзорной проверки можно классифицировать по трем направлениям: в разрезе видов; в разрезе объектов, отражаемых в финансовой (бухгалтерской) отчетности и в разрезе этапов проведения. Классификация обзорных проверок представлена в Приложении 1.

Во внутрифирменный стандарт целесообразно включить перечень нормативных документов, регулирующих этапы проведения обзорных проверок (табл. 8).

Аудиторам следует проводить мониторинг изменений действующего законодательства с целью повышения качества оказываемых услуг.

Во внутрифирменном стандарте целесообразно выделить три этапа проведения обзорных проверок: подготовительный этап, процессный и заключительный этапы (рис. 4).



Рис. 4. Этапы проведения обзорной проверки

На первом подготовительном этапе при проведении обзорной проверки исполнитель должен получить представление о деятельности хозяйствующего субъекта. При планировании аудитор оценивает вид отрасли, определяется цель и объект обзорной проверки; проходит ознакомление с системой бухгалтерского учета и системой внутреннего контроля, характером хозяйственных операций. Также аудитор оценивает собственный потенциал к оказанию данной услуги. Далее заключается договор оказания услуг. В отличие от федерального стандарта, во внутрифирменном стандарте нами рекомендовано при планировании обзорных проверок принимать во внимание внешние и внутренние факторы (табл. 9).

Таблица 9

ОБЗОР ВНЕШНИХ И ВНУТРЕННИХ ФАКТОРОВ, УЧИТЫВАЕМЫХ ПРИ ПРОВЕДЕНИИ ОБЗОРНЫХ ПРОВЕРОК

Внешние факторы	Внутренние факторы
Политические – информация о политической стабильности в стране	Общее описание бизнеса организации – данные об развитии организации
Экономические – уровень инфляции, курс валют, данные о валовом внутреннем продукте (ВВП)	Расчет уровня существенности
Правовые – изменяющиеся регламентирующие параметры, особенности законодательства	Оценка аудиторского риска
Культурные – информация о культурных традициях и их особенности	Оценка стратегии организации

На втором основном этапе осуществляется выполнение процедур, в зависимости от вида обзорной проверки, анализ и документирование полученных результатов. Исполнитель может использовать работу, выполненную другим исполнителем или экспертом. Рабочая документация является основой для формирования заключения. Документация должна подтверждать, что проведенная обзорная проверка соответствует ФПСАД №33 «Обзорная проверка финансовой (бухгалтерской) отчетности».

На третьем заключительном этапе аудитор формирует результаты выполненных процедур и на основе полученных данных формируется заключение. Заключение описывает цель обзорной проверки, характер и объем выполненной работы.

При проведении обзорной проверки обнаружение возможных существенных искажений финансовой (бухгалтерской) отчетности менее вероятно по сравнению с аудитом и уровень уверенности, выраженной в заключении по обзорной проверке, ниже уровня, предоставляемого в аудиторском заключении.

Поскольку, аудитор лишь предоставляет отчет, без обеспечения уверенности, то он не выражает мнения о достоверности финансовой (бухгалтерской) отчетности и финансовой информации. Руководство организации-клиента само дает оценку и делает выводы. Этим обзорная проверка отличается от аудита (обязательного и инициативного), который призван обеспечить уверенность в том, что аудируемая отчетность не содержит существенных искажений.

При формировании заключения по обзорной проверке целесообразно использовать реквизиты, закрепленные во внутрифирменном стандарте аудиторской организации с ориентацией на реквизиты, рекомендованные ФПСАД №33 «Обзорная проверка финансовой (бухгалтерской) отчетности» (табл. 10).

Таблица 10

РЕКВИЗИТЫ ЗАКЛЮЧЕНИЯ ПО РЕЗУЛЬТАТАМ ОБЗОРНОЙ ПРОВЕРКИ

№	Реквизиты заключения
1	Наименование заключения
2	Наименование адресата
3	Сведения об исполнителе обзорной проверки
4	Сведения о хозяйствующем субъекте
5	Вводная часть, включающая указание финансовой (бухгалтерской) отчетности, в отношении которой была произведена обзорная проверка, и заявление о разделении ответственности руководства хозяйствующего субъекта и ответственности руководителя
6	Заявление по результатам аудиторской проверки в форме негативной уверенности
7	Описание объема аудиторской проверки
8	Дата заключения (заключение должно датироваться днем окончания обзорной проверки)
9	Подпись руководителя аудиторской организации и подпись руководителя обзорной проверки
10	Ответственность аудитора
11	Ответственность аудируемого лица за бухгалтерскую отчетность

В стандарте предлагается использование следующих двух типов аудиторских заключений, представленных на рис. 5.



Рис. 5. Виды аудиторских заключений в соответствии ФПСАД №33 «Обзорная проверка финансовой (бухгалтерской) отчетности»

Мы рекомендуем во внутрифирменном стандарте выделить три вида аудиторского заключения по обзорной проверке в соответствии с ФСАД №1-3/2010:

- немодифицированное мнение;
- модифицированное мнение;
- мнение, содержащее дополнительную информацию.

Новые формы аудиторского заключения будут соответствовать изменениям, произошедшим в федеральных правилах (стандартах) аудиторской деятельности и международных стандартах аудита, что в свою очередь повысит качество проведения обзорной проверки.

Литература

1. Об аудиторской деятельности [Электронный ресурс] : федер. закон от 7 авг. 2001 г. №119-ФЗ (с изм. и доп. от

- 14, 30 дек. 2001 г., 30 дек. 2004 г., 2 февр. 2006 г.). Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс».
2. Об аудиторской деятельности [Электронный ресурс] : федер. закон от 30 дек. 2008 г. №307-ФЗ. Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс».
3. Об утверждении федеральных правил (стандартов) аудиторской деятельности [Электронный ресурс] : постановление Правительства РФ от 23 сент. 2002 г. №696 (в ред. постановлений Правительства РФ от 4 июля 2003 г. №405, от 7 окт. 2004 г. №532, от 16 апр. 2005 г. №228, от 25 авг. 2006 г. №523, от 22 июля 2008 г. №557, от 19 нояб. 2008 г. №863, от 2 авг. 2010 г. №586). Доступ из справ.-правовой системы «Гарант».
4. Об утверждении Положения о признании Международных стандартов финансовой отчетности и Разъяснений Международных стандартов финансовой отчетности для применения на территории РФ [Электронный ресурс] : постановление Правительства РФ от 25 февр. 2011 г. №107. Доступ из справ.-правовой системы «Гарант».
5. Бережнова Е.И. Трансформация российской финансовой отчетности в соответствии с МСФО [Текст] / Е.И. Бережнова, А.В. Карасева // Бухгалтерский учет. – 2010. – №8. – С. 121-127.
6. Бычкова С.М. Международные стандарты аудита [Текст] / С.М. Бычкова, Е.Ю. Итыгилова ; под ред. С.М. Бычковой. – М. : Велби, Проспект, 2007. – 432 с.
7. Звороно А.Ф. Сопутствующие аудиту услуги: правовое регулирование [Текст] / А.Ф. Звороно // Аудиторские ведомости. – 2008. – №1. – С. 29-36.
8. Парушина Н.В. Ключевые аспекты развития аудита на современном этапе глобализации и интеграции отечественной экономики [Электронный ресурс] / Н.В. Парушина, Е.С. Амелина // Управленческий учет. – 2006. – №2. Доступ из справ.-правовой системы «Консультант Плюс».
9. Стандарты аудиторской деятельности: с изменениями и дополнениями на 1 октября 2010 г. [Текст]. – М. : Эксмо, 2010. – 320 с. – (Законы и кодексы).
10. Шешукова Т.Г. Методология трансформации финансовой отчетности в условиях перехода на МСФО в нефтегазовом комплексе [Текст] / Т.Г. Шешукова, С.В. Понамарева // Международный бухгалтерский учет. – 2005. – №11. – С. 17-23.

Приложение 1

КЛАССИФИКАЦИЯ ОБЗОРНЫХ ПРОВЕРОК

Параметры сравнения	1	2	3
	Экспресс-аудит	Экспресс-аудит по Интернету	Финансовые расследования
Целесообразность проведения	1) Смена главного бухгалтера или руководства организации; 2) реформирование системы бухгалтерского, налогового и управленческого учета; 3) оценка налоговых рисков, за периоды, подлежащие налоговой проверке; 4) подготовка к сдаче годового баланса (если на протяжении года были допущены ошибки или нарушения, которые необходимо выявить с скорректировать; 5) привлечение крупные инвестиций и расширение бизнеса; 6) появление новых видов деятельности в организации (необходимо проверить насколько достоверно и правильно был организован бухгалтерский учет по новым вида деятельности); 7) проводились в организации нетипичные для организации сделки (требуется мониторинг последствий и результатов).		Хищения финансовых средств; искажении отчетности; выводе активов; банкротстве; инвестиционном анализе

Параметры сравнения	1	2	3
	Экспресс-аудит	Экспресс-аудит по Интернету	Финансовые расследования
Особенность	Является ограниченность во времени и наибольшее количество документов, с которыми приходится работать	1) Проверка без присутствия аудиторов в организации и без проверки первичных документов; 2) конфиденциальность проверки	1) Обнаружение рисков либо факта наступления негативных последствий; 2) определение размера ущерба; 3) выявление истинных причин возникновения рисков и наступления негативных последствий
Суть	Оперативная проверка, оценка налоговых рисков, дает понимание об общем состоянии бухгалтерского и налогового учета в организации и проводится за любой период деятельности организации	Проверка, оценивающая работу организации в целом	Всестороннее рассмотрение, изучение обстоятельств совершенного нарушения, связанного с посягательством на отношения по формированию, распределению, перераспределению и использованию денежных средств
Преимущество	1) Минимальное вмешательство аудитора в текущую работу бухгалтерии организации, 2) Доступная стоимость услуги	выявляются основные недостатки в бухгалтерском и налоговом учете, приводящие к искажению информации и величины налоговых обязательств	-
Процедуры	Первичное обследование хозяйственной деятельности организации; анализ учредительных документов; анализ учетной политики; анализ основных договоров, заключаемых клиентом; анализ основных применяемых методов и способов внутрифирменного контроля; изучение применяемых в организации программных средств, используемых для управленческого, бухгалтерского и налогового учета; выявление и анализ типичных нарушений, допускаемых организацией; оценка возможных налоговых рисков организации; выборочный анализ первичных документов; анализ порядка составления бухгалтерской и финансовой отчетности; проведение аудиторских процедур по хозяйственным операциям	Анализ структуры себестоимости; анализ правильности составления деклараций; анализ финансовых показателей организации (чистые активы, собственные оборотные средства, постоянные и переменные затраты, выручка, динамика прибыли, ликвидность, платежеспособность, рентабельность, финансовая устойчивость)	1) Судебно – бухгалтерской экспертизы документации; 2) сбора документальных доказательств для предъявления иска в суд; 3) расследования фактов недобросовестности бухгалтеров, руководителей, материально-ответственных лиц, контрагентов; 4) прединвестиционный анализ; 5) восстановления активов; 6) выявления корпоративного мошенничества
Результат	Составляется письменный отчет, позволяющий оценить общий уровень учета на предприятии, позволяет сформулировать конкретное предложение по проведению дальнейших работ	-	-

Ключевые слова

Стандартизация сопутствующих аудиту услуг; внутрифирменный стандарт; обзорная проверка; аудиторские процедуры.

Савина Олеся Петровна

РЕЦЕНЗИЯ

Тема статьи Савиной О.П. является в актуальной в условиях изменений, происходящих в области аудиторской деятельности. Автор правомерно отмечает повышение роли стандартизации процесса оказания сопутствующих аудиту услуг. В условиях повышения финансовых критериев в части обязательности проведения аудита, аудиторские фирмы вынуждены переориентироваться на оказание сопутствующих аудиту и прочих услуг в области аудиторской деятельности. В связи с этим тема представляется актуальной и своевременной, имеющей как научное, так им практическое значение.

Цель работы, по мнению автора, состояла в исследовании и обосновании внутрифирменной стандартизации сопутствующих аудиту услуг, и практических рекомендаций по разработке системы внутрифирменных стандартов. Диссертантом правильно определены основные задачи, для достижения поставленной цели. В качестве предмета исследования избраны теоретические, методические и практические аспекты стандартизации аудиторской деятельности на уровне аудиторской организации.

К основным элементам научной новизны следует отнести:

- Предложенные автором основные направления совершенствования стандартизации сопутствующих аудиту услуг, заключающиеся в стандартизации наиболее часто встречающихся, перспективных сопутствующих аудиту услуг, целенаправленном обучении и повышении квалификации персонала аудиторской организации по наиболее востребованным сопутствующим аудиту услугам, выработке унифицированной схемы стандарта в зависимости от его вида и закрепления в стандарте алгоритма выполнения сопутствующих аудиту услуг, четком разграничении сопутствующих аудиту услуг и прочих услуг в области аудиторской деятельности. Это будет способствовать дальнейшему развитию стандартизации аудиторской деятельности на уровне аудиторских организаций.
- Методика проведения обзорных проверок, в рамках которой выделены три укрупненных этапа:
 - подготовительный, особенностью которого является выполнение аудиторских процедур в целях обеспечения понимания деятельности экономического субъекта на основе стратегического анализа, планирование с учетом результатов аудиторских процедур;
 - основной, состоящий в анализе и документировании полученных результатов в ходе проверки;
 - заключительный, заключающийся в формировании итогового документа по результатам обзорной проверки.

Предлагаемая детализация этапов обзорной проверки способствует выработке четкого алгоритма действий аудитора и выбора адекватного поставленным целям инструментария.

Хахонова Н.Н. д.э.н. кафедры бухгалтерского учета ГОУ ВПО РГЭУ «РИНХ»

4.5. STANDARDIZATION PROBLEMS OF AUDIT-RELATED SERVICES AND WAYS OF ITS SOLUTION

O.P. Savina, the Assistant to Chair of Audit

Rostov State Economic University «RINH»

In this article the audit services market, problems of audit-related services were studied and ways of its solution were offered. Particular attention is paid to the characteristics of audit-related services.

Literature

1. The federal law from August, 7th, 2001 N 119-FZ «On auditing activities» (as amended from 14, on December, 30th, 2001, on December, 30th, 2004, on February, 2nd, 2006) [the Electronic resource]. – electronic-legal system «Consultant Plus».
2. The federal law from December, 30th, 2008 № 307-FZ «On auditing activities» [the Electronic resource]. – electronic-legal system «Consultant Plus» <http://www.consultant.ru/online/>.
3. The governmental order of the Russian Federation from 9/23/2002 №696 « On approval of the federal rules (standards) of audit (as amended the Governmental orders of the Russian Federation from 7/4/2003 N 405, from 10/7/2004 N 532, from 4/16/2005 N228, from 8/25/2006 N523, from 7/22/2008 N 557, from 11/19/2008 N863, from 8/2/2010 N 586)/Union of Right Forces «arant».
4. The governmental order of the Russian Federation from 2/25/2011 №107 «On Approval of Regulations on the Recognition of International Financial Reporting Standards and interpretations of International Accounting Standards used in Russia»/Union of Right Forces «Garant».
5. E.I. Berezhnova. Transformation of Russian financial statements in accordance with IFRS [Text] / E.I. Berezhnova, A.V. Karaseva // Accounting, 2010. – N 8. – p. 121-127.
6. S.M. Bychkova, E.J. .ltygilova International Standards on Auditing [Text] / ed. S.M. Bychkova. – Moscow: TK Welby, publ. Prospect, 2007. – 432s.
7. A.F. Zvorono. Audit-related services: legal regulation [text] / A.F. Zvorono // Audit Statement, 2008. – N 1. – S. 29-36.
8. N.V. Parushina, E.S. Amelin. «Key aspects of the audit at the present stage of globalization and integration of the domestic economy».
9. Auditing standards: as amended on October 1, 2010. [Text]. – Moscow: Penguin Books, 2010. – 320 p. – (Laws and codes.)
10. T.G. Sheshukova, S.V. Ponamareva «Methodology for transformation of financial statements in the transition to IFRS in the oil and gas sector» [Text] / T.G. Sheshukova, S. V. Ponamareva / International Accounting, 2005. – №11. – 17-23.

Keywords

Standardization of audit-related services; internal standards; review engagement and audit procedures.