

УДК 657.6

## ПРОБЛЕМЫ ТЕРМИНОЛОГИИ В АУДИТОРСКОЙ ДЕЯТЕЛЬНОСТИ И ПУТИ ИХ РЕШЕНИЯ

Федосенко Т.В.

*Чебоксарский кооперативный институт (филиал) АНО ВПО «Российский университет кооперации», Чебоксары Россия, Чебоксары (428024, Чебоксары, проспект М. Горького, 24) e-mail: [tatfedosenko@yandex.ru](mailto:tatfedosenko@yandex.ru).*

---

В статье на основе анализа нормативной базы, регулирующей аудиторскую деятельность в РФ на разных этапах ее развития, рассматривается сущность предпринимательской деятельности аудиторов и различные подходы к классификации аудиторских услуг. Исследуя содержание терминов «аудит», «аудиторская деятельность», «сопутствующие аудиту услуги», «прочие услуги, связанные с аудиторской деятельностью», в статье раскрываются проблемы используемой в России терминологии и предлагаются критерии классификации аудиторских услуг в РФ на основе требований международных стандартов аудита. Рассматривая обзорные проверки как разновидность заданий по обеспечению уверенности, обосновывается возможность более широкого применения данного вида услуг в российской аудиторской практике. В статье особое внимание уделяется термину «компиляция финансовой информации» и формулируется предложение о необходимости уточнения состава «прочих услуг, связанных с аудиторской деятельностью» и норм федерального законодательства в области бухгалтерского учета и аудита.

---

Ключевые слова: аудит, сопутствующие аудиту услуги, финансовая отчетность.

## TERMINOLOGY PROBLEMS IN AUDIT ACTIVITY AND SOLUTIONS TO THE PROBLEMS

Tatiana V. Fedosenko

*Cheboksary Cooperative Institute (branch) of Russian University of Cooperation, Cheboksary Cheboksary, Russia (24 M. Gorkogo prospekt, Cheboksary, 428024, Russia) e-mail: [tatfedosenko@yandex.ru](mailto:tatfedosenko@yandex.ru).*

---

This article, based on the analysis of legal framework governing audit activity in the Russian Federation at certain development stages, deals with the essence of auditors' entrepreneurial activity and various approaches to classification of audit services. Based on the study of the terms "audit", "audit activity", "related services", and "other services connected with audit activity", this article unfolds the problems of terminology used in Russia and proposes criteria for audit services classification in the Russian Federation given the requirements of international standards on auditing. Considering review engagement to be a version of an audit assignment for providing assurance, the article substantiates the opportunity for a more extensive application of the said type of services in Russian audit practice. The article places special emphasis on the term "financial information compilation" and states the necessity of clarification of the composition of "other services connected with audit activity" and norms of federal laws applicable to accounting and audit.

---

Key words: audit, related services, financial statements.

В России аудит как вид профессиональной деятельности появился сравнительно недавно, поэтому история его правового и методологического регулирования насчитывает менее двадцати лет. Анализ содержания нормативных актов в области аудита в период с 1993 по 2011 год свидетельствует о том, что терминология, используемая в них, неоднократно менялась в части определения понятий «аудит», «аудиторская деятельность», «сопутствующие услуги», «прочие услуги, связанные с аудитом».

Временные правила аудиторской деятельности в Российской Федерации, утв. Указом Президента РФ от 22.12.1993 г. (далее – Временные правила) и первый закон,

регулирующий аудит в России (от 07.08.2001 г. № 119-ФЗ) не разграничивали понятия аудит и аудиторская деятельность, хотя давали несколько разные определения этого термина. Вместе с тем, в п.3 Временных правил отмечалось, что аудит как предпринимательская деятельность помимо проверок включает также оказание «иных аудиторских услуг» [5], но содержание этого понятия не раскрывалось. Только федеральный закон от 30.08.2008 г. № 307-ФЗ впервые четко разделил понятия «аудит» и «аудиторская деятельность». Под аудитом понимается независимая проверка бухгалтерской (финансовой) отчетности аудируемого лица в целях выражения мнения о достоверности такой отчетности [1]. Аудиторская деятельность (или аудиторские услуги) рассматривается как более широкое понятие и включает в себя собственно аудит и оказание сопутствующих аудиту услуг.

Временные правила не использовали термин «сопутствующие аудиту услуги», однако в п. 9 данного документа [5] указывалось, что аудиторы и аудиторские фирмы помимо проведения проверок могут оказывать услуги по постановке, восстановлению и ведению бухгалтерского учета, составлению деклараций о доходах и финансовой отчетности, анализу хозяйственно-финансовой деятельности, оценке активов и пассивов экономического субъекта, консультированию в вопросах финансового, налогового, банковского и иного хозяйственного законодательства Российской Федерации, а также проводить обучение и оказывать другие услуги по профилю своей деятельности.

В целях дальнейшей регламентации аудиторской деятельности, а также для оказания помощи аудиторским организациям в их практической работе было разработано не имеющее аналога в международных аудиторских стандартах российское правило (стандарт) «Характеристика сопутствующих аудиту услуг и требования, предъявляемые к ним», одобренное Комиссией по аудиторской деятельности при Президенте Российской Федерации 18 марта 1999 г. Протокол N 2. Данный документ впервые в нормативную базу вводит термин «сопутствующие аудиту услуги», определяя их как предпринимательскую деятельность, осуществляемую аудиторскими организациями помимо проведения аудиторских проверок. Оказание таких услуг требует от исполнителей соблюдения в установленных случаях независимости, а также профессиональной компетентности в областях аудита, бухгалтерского учета, налогообложения, хозяйственного права, экономического анализа, других разделов экономики.

В стандарте приводится классификация сопутствующих аудиту услуг и их примерный перечень, основанный на Общероссийском классификаторе видов экономической деятельности, продукции и услуг ОК 004-93. Сопутствующие аудиту услуги стандарт делит на услуги, совместимые с проведением обязательной проверки и несовместимые, к которым

отнесены ведение и восстановление бухгалтерского учета, составление налоговых деклараций и бухгалтерской отчетности. Временные правила, действующие на момент принятия стандарта, не ограничивали проведение аудиторских проверок при составлении налоговых деклараций (подп. «в» п.11), что приводило к конфликтным ситуациям в практической деятельности аудиторов.

Закон об аудиторской деятельности от 07.08.2001 г. № 119-ФЗ [3], не включая в понятие «аудиторская деятельность» сопутствующие аудиту услуги, фактически повторяет нормы рассмотренного выше стандарта, разрешая аудиторам оказывать сопутствующие аудиту услуги (п. 6 ст. 1), которые были различны по своей правовой природе: услуги аудиторского характера; налоговое, экономическое, финансовое, управленческое, правовое консультирование; постановка, восстановление и введение бухгалтерского учета; оценка стоимости имущества и др.

Действительно революционным для российского аудита стало принятие в 2006 г. федерального правила (стандарта) аудиторской деятельности (далее – ФПСАД) № 24 «Основные принципы федеральных правил (стандартов) аудиторской деятельности, имеющих отношение к услугам, которые могут предоставляться аудиторскими организациями и аудиторами». Этот документ был разработан на основе международного стандарта аудита (далее - МСА) 120 «Концептуальная основа международных стандартов аудита», который впоследствии был отменен с введением в действие Международных принципов заданий по обеспечению уверенности [9].

ФПСАД № 24 ввел в систему правового поля рынка аудиторских услуг особую группу сопутствующих аудиту услуг (обзорные проверки, согласованные процедуры и компиляция финансовой информации), оказание которых регулируется федеральными стандартами. Понятия «компиляция» (compilation), «согласованные процедуры» (agreed-upon procedures) и «обзорная проверка» (review engagement) в теории российского аудита ранее не применялись, поэтому новая терминология до сих пор вызывает затруднения в практической деятельности аудиторов. Несмотря на то, что с целью урегулирования проведения согласованных процедур и компиляции финансовой информации еще в 2006 г. были утверждены аудиторские стандарты № 30 и № 31, а в 2008 г. – ФПСАД № 33 «Обзорная проверка финансовой (бухгалтерской) отчетности», сегодня вряд ли можно говорить о популярности среди заказчиков этих аудиторских услуг. Согласно данным Минфина РФ [8], на долю сопутствующих аудиту услуг в общей сумме доходов аудиторских компаний за 2010 г. приходится в Москве только 12,6 %, Санкт-Петербурге 3,8 %, в регионах – 8,3 %. По нашему мнению, необходимо время для осознания потребности в

их осуществлении, а также теоретические разработки в области методологии сопутствующих услуг.

Впервые ФПСАД № 24 вводит понятие «уверенность, обеспечиваемая аудитором» и рассматривает положение о том, что аудит и обзорная проверка представляют собой задания, обеспечивающие предполагаемым пользователям определенную уверенность в достоверности финансовой информации. При этом уверенность рассматривается как убежденность аудитора в отношении надежности предпосылок составления бухгалтерской отчетности, представленной стороной, составляющей отчетность, и предназначенной для использования предполагаемыми пользователями.

Для обеспечения такой уверенности аудитор оценивает доказательства, собранные в результате проведенных процедур, и делает выводы об отсутствии существенных искажений в финансовой отчетности. Степень достигнутой убежденности и, следовательно, уровень уверенности, который может быть предоставлен, определяются на основе результатов выполненных процедур [4].

С точки зрения теории можно рассматривать различные уровни уверенности, в том числе и абсолютный. При достижении такого уровня уверенности аудитор не имеет никаких сомнений в достоверности данных. Очевидно, что абсолютный уровень уверенности, являясь идеальной категорией, может быть достигнут только в рамках одной операции или небольшого комплекса операций. Скажем, для получения абсолютной уверенности в достоверности операций поступления денежных средств в кассу аудитору следует не только проверить кассовые документы, но и лично проконтролировать проведение операции и т.д. Абсолютный уровень уверенности достигается при бесконечно больших затратах на проверку и остается недостижимым в рамках реальной практической деятельности.

При проведении аудита должен быть обеспечен не абсолютный, а разумный уровень уверенности в том, что информация, являющаяся предметом аудита, не содержит существенных искажений. Разумный уровень уверенности – это тот уровень, при достижении которого специалист, выражающий уверенность, приходит к выводу, что дальнейшее углубление и детализация исследования приведут к недопустимому увеличению затрат (трудовых, финансовых, прочих) по отношению к достигнутому результату. Определение разумного уровня уверенности непосредственно связано с понятием аудиторского риска – доля «неуверенности» – разницы между степенью убежденности аудитора в своей правоте и абсолютной уверенностью (100 %) – есть величина аудиторского риска, который аудитор берет на себя, выражая мнение. В мировой аудиторской практике приемлемый аудиторский риск определяется на уровне 2–5 % [7].

В рамках проведения обзорной проверки может быть достигнут только ограниченный уровень уверенности в том, что информация, подлежащая обзорной проверке, не содержит существенных искажений. Это обусловлено тем, что она включает в себя в основном запросы и аналитические процедуры, направленные на общую проверку надежности предпосылок составления финансовой отчетности. Оценка систем бухгалтерского учета и внутреннего контроля, тестирование бухгалтерских записей и ответов на запросы посредством сбора подтверждающих доказательств, получаемых в ходе инспектирования, наблюдения, подтверждения и подсчета (то есть в ходе процедур, характерных для аудита), как правило, не предусматриваются.

Таким образом, с одной стороны, масштаб и структура проверки достаточны, чтобы заявлять об отсутствии ошибок и искажений некоторых участков учета (строк отчетности) либо всей финансовой отчетности, с другой – обнаружение возможных существенных искажений финансовой отчетности при проведении обзорной проверки менее вероятно по сравнению с аудитом. В связи с этим аудиторский риск остается слишком высоким, чтобы заявить о безусловной достоверности отчетности в целом, поэтому уровень уверенности, выражаемый по результатам обзорной проверки, ниже уровня, предоставляемого в аудиторском заключении. Специалисты, исследующие вопросы рисков в аудиторской деятельности, считают, что при аудите достигается уверенность на уровне 95–98 %, в то время как при проведении обзорной проверки она составляет в пределах от 87,5 до 95 % [7].

Поскольку проведение аудита и обзорных проверок позволяет обеспечить предполагаемым пользователям определенный уровень уверенности в достоверности финансовой информации, эти две услуги должны быть классифицированы в отдельную группу. По нашему мнению, отнесение обзорных проверок в состав сопутствующих услуг является необоснованным, так как при их оказании никакой уверенности не выражается. Это также подтверждается международной практикой, устанавливающей единые подходы (цели, общие принципы, требования к независимости, ответственность, основные элементы задания, подготовка заключения) к проведению заданий, обеспечивающих уверенность. В связи с тем, что само понятие «обзорная проверка» появилось в российском аудите только в 2006 г. пользователи бухгалтерской отчетности часто даже не знают этого термина и не понимают самой сути этой услуги. Вместе с тем, мы считаем, что расширение сферы применения обзорных проверок финансовой отчетности будет неизбежным в условиях повышения финансовых критериев в части обязательности проведения аудиторских проверок. Анализ данных Минфина РФ за 2008–2010 гг. [8] свидетельствует о том, что больше 50 % выданных аудиторских заключений приходится на организации, которые подлежали обязательному аудиту, потому что их выручка или сумма активов превышали,

соответственно, 50 млн руб. и 20 млн руб. В связи с внесением изменений в ст. 5 ФЗ № 307-ФЗ данные критерии были увеличены до 400 млн руб. и 60 млн руб. соответственно. Это неизбежно приведет к сокращению количества заказчиков обязательного аудита. Однако потребности пользователей финансовой отчетности данных организаций в получении более надежной информации могут быть удовлетворены путем представления им заключения аудитора по результатам обзорной проверки. А для заказчиков аудиторских услуг заключение договора на обзорную проверку имеет ряд преимуществ: короткие сроки проверки, более низкая стоимость услуг, чем при аудите. Учитывая изложенное, мы считаем, что для расширения сферы применения обзорных проверок необходимы глубокие теоретические исследования, посвященные этой теме.

Положения ФПСАД № 24 не применяются к другим видам услуг, которые перечислены в п.6 ст.1 закона № 119-ФЗ [3], а именно: к услугам по налоговому консультированию, автоматизации бухгалтерского учета и внедрению информационных технологий, оценке стоимости имущества и др. При оказании данных услуг аудиторам надлежит выполнять общие требования к их качеству.

Закон № 307-ФЗ [6], сохраняя понятие «сопутствующие аудиту услуги», кардинально изменил их содержание. Из сопутствующих аудиту услуг были исключены услуги, оказание которых не регулируется аудиторскими стандартами. Они обозначены в законе как «прочие услуги, связанные с аудиторской деятельностью» и для их осуществления не требуется специальных знаний в области аудита. Состав прочих услуг, оказание которых разрешается аудиторским организациям и индивидуальным аудиторам, приведен в п.7 ст. 1 закона № 307-ФЗ и включает, в частности, ведение бухгалтерского учета и составление отчетности, различные виды консалтинга и др. Такие услуги на рынке оказываются также различными бухгалтерскими и консалтинговыми фирмами, деятельность которых фактически никем не контролируется с позиции качества оказываемых услуг. В связи с тем, что все аудиторские организации являются членами саморегулируемых организаций аудиторов (далее – СРО аудиторов), качество оказания ими услуг проверяется со стороны СРО, поэтому, можно обоснованно утверждать, что качественный уровень этих услуг, при прочих равных условиях, гораздо выше, чем в тех компаниях, деятельность которых не подлежит внешнему контролю качества.

ФПСАД N 31 «Компиляция финансовой информации» определяет компиляцию как сбор, классификацию и обобщение финансовой информации, а также возможную ее трансформацию, т.е. преобразование форм бухгалтерской отчетности, подготовленных в соответствии с требованиями законодательства Российской Федерации, в иные формы отчетности.

Задание по компиляции обычно включает составление бухгалтерской отчетности (в полном объеме или частично), но может также включать сбор, классификацию и обобщение финансовой информации, что практически идентично понятию «ведение бухгалтерского учета». Закон о бухгалтерском учете от 06.12.2011 г. № 402-ФЗ [2], вступающий в силу с 1 января 2013 г., определяет бухгалтерский учет как формирование документированной систематизированной информации об объектах учета (активах, обязательствах, доходах, расходах) и составление на ее основе бухгалтерской (финансовой) отчетности (п. 2 ст. 1).

Получается, что одна и та же услуга классифицируется и как «сопутствующая аудиту услуга» и может рассматриваться как «прочая, связанная с аудиторской деятельностью». Но оказание сопутствующих услуг возможно только аудиторскими организациями, деятельность которых подконтрольна СРО аудиторов. Мы полагаем, что существует необходимость в уточнении федерального законодательства в области аудита в части понятийного аппарата и классификации услуг.

Если же рассматривать практический аспект этой проблемы, то, бесспорно, заказчики услуг по ведению учета, а также пользователи финансовой отчетности, которая подготовлена специалистами аудиторских фирм, получают определенные преимущества, поскольку качество этих услуг и уровень ответственности аудиторских организаций на порядок выше, чем в обычной бухгалтерской фирме. Следует отметить, что новый закон о бухгалтерском учете от 06.12.2011 г. № 402-ФЗ [2] впервые вводит определенные требования к лицам, оказывающим услуги по ведению бухгалтерского учета в части профессионального образования и стажа работы (п. 6 ст.7). Однако, по нашему мнению, этого недостаточно и было бы целесообразным введение требования об обязательном членстве указанных лиц в СРО аудиторов или профессиональных бухгалтерских организациях. Это было бы одним из факторов, гарантирующим достаточно высокий уровень качества этих услуг для потребителя. Одновременно, данное обстоятельство позволило бы примерно уравнивать затраты на оказание таких услуг для аудиторских и бухгалтерских фирм, что, в конечном итоге, привело бы к сопоставимости цен на рынке данных услуг.

Несовершенство применяемой в аудите терминологии безусловно связано с тем, что в России на данный момент применяются аудиторские стандарты трех поколений, поэтому одной из главных задач в области аудита в России является осуществление процесса реформирования стандартов.

Кроме того, мы считаем, что существует настоятельная необходимость группировки аудиторских услуг в соответствии с международной практикой: при этом в состав сопутствующих аудиту услуг следует включить только согласованные процедуры и компиляцию финансовой информации, а обзорные проверки, наряду с аудитом,

рассматривать как разновидность заданий, обеспечивающих уверенность. Применение такой классификации предоставит заказчикам аудиторских услуг более точное понимание их сути, а предполагаемым пользователям – более широкие возможности использования заключений по результатам обзорной проверки.

Рассматривая обзорные проверки как наиболее перспективный вид аудиторских услуг, полагаем, что процесс их внедрения в практику работы аудиторских фирм связан с разработкой методологических подходов к их проведению и подробных методик, регламентирующих технологию оказания таких услуг.

По нашему мнению, необходимы изменения действующего законодательства в области бухгалтерского учета и аудита, касающиеся классификация услуг по ведению учета и составлению отчетности, и введение дополнительных требований к профессиональной деятельности лиц, которые оказывают услуги в этой области.

#### Список литературы

1. Российская Федерация. Федеральный закон об аудиторской деятельности от 30.12.2008 г. № 307-ФЗ. [Электронный ресурс]: Доступ из справочно-правовой системы «КонсультантПлюс».
2. Российская Федерация. Федеральный закон о бухгалтерском учете от 06.12.2011 г. № 402-ФЗ. [Электронный ресурс]: Доступ из справочно-правовой системы «КонсультантПлюс».
3. Российская Федерация. Федеральный закон об аудиторской деятельности от 07.08.2001 г. № 119-ФЗ. [Электронный ресурс]: Доступ из справочно-правовой системы «КонсультантПлюс».
4. Об утверждении федеральных правил (стандартов) аудиторской деятельности [Электронный ресурс]: Постановление Правительства РФ № 696 от 23.09.2002 г. (в ред. Постановлений Правительства РФ от 04.07.2003 г. № 405, от 07.10.2004 г. № 532, от 16.04.2005 г. № 228, от 25.08.2006 г. № 523, от 22.07.2008 № 557, от 19.10.2008 № 863, от 02.2010 № 586, от 27.01.2011 № 30). Доступ из справочно-правовой системы «КонсультантПлюс».
5. Временные правила аудиторской деятельности в Российской Федерации [Электронный ресурс]: утв. Указом Президента РФ от 22.12.1993 г. № 2263 Доступ из справочно-правовой системы «КонсультантПлюс».
6. Правило (Стандарт) аудиторской деятельности «Характеристика сопутствующих аудиту услуг и требования, предъявляемые к ним» [Электронный ресурс]. Одобрено Комиссией по аудиторской деятельности при Президенте РФ 18.03.1999, протокол №2. Доступ из справочно-правовой системы «КонсультантПлюс».
7. Захаров В.Ю. Обзорная проверка: мнение аудитора в форме негативной уверенности [Электронный ресурс]: /Аудиторские ведомости.- 2009.- № 4. Доступ из справочно-правовой системы «КонсультантПлюс».
8. Основные показатели рынка аудиторских услуг в Российской Федерации за 2010 год. [Электронный ресурс]. URL:<http://www.minfin.ru/accounting/audit>. (дата обращения – 17.08.2011).
9. Handbook of International Quality Control, Auditing, Review, Other Assurance, and Related Services Pronouncements. 2010 edition. Parts I and II/ International Federation of Accountants. URL:<http://www.ifac.org>. (дата обращения – 20.09.2011).

#### Рецензенты:

Еленевская Е.А., д.э.н., профессор, зав. кафедрой бухгалтерского учета, анализа и аудита Чебоксарского кооперативного института (филиала) АНО ВПО ЦС РФ «Российский университет кооперации», г. Чебоксары.

Серебрякова Т.Ю., д.э.н., доцент, директор аудиторской фирмы ООО «Бизнесаудит», г. Чебоксары.