

УДК 657.6

Сумкин Андрей Сергеевич

старший преподаватель кафедры
«Экономика и финансы»
Финансовый университет при Правительстве
Российской Федерации
Челябинский филиал
Россия, Челябинск
vector-audit@mail.ru

Andrey S. Sumkin

senior lecturer department of
"Economics and finance"
Financial University under the Government
of the Russian Federation
Chelyabinsk branch
Russia, Chelyabinsk
vector-audit@mail.ru

Черненко Алексей Федорович

доктор экономических наук, профессор,
профессор кафедры «Финансовый менеджмент»
Южно-Уральский государственный университет
Россия, Челябинск
2052@bk.ru

Alexey F. Chernenko

doctor of economics, professor,
professor of "Financial management"
South Urals State University
Russia, Chelyabinsk
2052@bk.ru

**КЛАССИФИКАЦИИ РАБОТ,
ОСУЩЕСТВЛЯЕМЫХ НА ЭТАПЕ СБОРА
АУДИТОРСКИХ ДОКАЗАТЕЛЬСТВ**

**CLASSIFICATIONS OF THE WORKS WHICH
ARE CARRIED OUT AT THE STAGE OF
COLLECTING AUDITOR PROOFS**

Аннотация

В статье приводятся результаты анализа федеральных стандартов аудиторской деятельности. В процессе такого анализа идентифицированы укрупненные виды аудиторских работ, выполняемых в ходе аудита на этапе сбора аудиторских доказательств, а также их составляющие, выполнена их классификация, сформированы объекты нормирования труда аудиторов, относящиеся к этапу сбора аудиторских доказательств.

Ключевые слова:

аудиторские доказательства, первичный аудит, риски аудиторских процедур, объект нормирования

Abstract

Results of the analysis of federal standards of auditor activity are given in article. In the course of such analysis the integrated types of the auditor works performed during audit at a stage of collecting auditor proofs, and also their components are identified their classification is executed, the objects of rationing of work of auditors relating to a stage of collecting auditor proofs are created.

Keywords:

audit evidence, the primary audit risk audit procedures, the object valuation

Одним из направлений теоретических исследований при разработке методических основ оценки себестоимости аудиторской проверки является идентификация аудиторских работ и их классификация. Классификация работ, осуществляемых в ходе аудиторской проверки, позволит в дальнейшем сформировать объекты нормирования труда аудиторов и, как следствие, определить трудоемкость каждого вида работ в отдельности и аудиторской проверки в целом.

В [2] приводятся результаты анализа федеральных стандартов аудиторской деятельности, в соответствии с которыми осуществляются укрупненные виды аудиторских работ, выполняемые на этапе планирования аудиторской проверки. В настоящей статье описаны результаты анализа отдельных федеральных стандартов

аудита, проведенного с целью идентификации работ, выполняемых на этапе сбора аудиторских доказательств, и их составляющих, а также классификации данных работ. Классификация аудиторских работ проводилась по классификационным признакам «зависимость», «постоянство» и «сложность». При этом все работы по признаку «зависимость» подразделялись на зависимые, условно-зависимые и автономные, по признаку «постоянство» – на постоянные и переменные, по признаку «сложность» – по таким категориям сотрудников аудиторской организации, как руководитель аудиторской проверки, ведущий аудитор и аудитор [5, 11]. Классификация составляющих видов работ осуществлена авторами, исходя из их личного понимания процессов, совершаемых в ходе аудита, а также исходя из многолетнего практического опыта одного из авторов в качестве участника аудиторских проверок. Учитывая ограниченный объем данной статьи, авторы отказались от описания обоснований по классификации каждого вида аудиторских работ.

Перечень укрупненных видов работ, осуществляемых в ходе аудита на этапе сбора аудиторских доказательств, представлен в таблице 1. При обозначении укрупненных видов работ применялась двухуровневая нумерация, где первая цифра означает номер этапа аудиторской проверки, в нашем случае – 2.

Таблица 1 – Перечень укрупненных видов работ, осуществляемых в ходе аудита на этапе сбора аудиторских доказательств

Укрупненный вид работ	Источник информации для анализа
2.1 Проверка сальдо по счетам бухгалтерского учета на начало отчетного периода при первичном аудите	ФПСАД №19 [4]
2.2 Получение аудиторских доказательств при проведении комплекса тестов средств внутреннего контроля и процедур проверки по существу	ФСAD 7/2011 [10]
2.3 Присутствие аудитора при проведении инвентаризации материально-производственных запасов	ФПСАД №17 [4]
2.4 Раскрытие информации о судебных делах и претензионных спорах	ФПСАД №17 [4]
2.5 Оценка и раскрытие информации о долгосрочных финансовых вложениях	ФПСАД №17 [4]
2.6 Раскрытие информации по отчетным сегментам финансовой (бухгалтерской) отчетности аудируемого лица	ФПСАД №17 [4]
2.7 Использование заявлений и разъяснений руководства аудируемого лица в качестве аудиторских доказательств	ФПСАД №23 [4]
2.8 Рассмотрение недобросовестных действий в ходе аудита	ФСAD 5/2010 [8]
2.9 Рассмотрение соблюдения аудируемым лицом требований нормативных правовых актов в ходе аудита	ФСAD 6/2010 [9]
2.10 Выявление и изучение хозяйственных операций со связанными сторонами	ФПСАД №9 [4]
2.11 Выявление и оценка событий, возникших после отчетной даты	ФПСАД №10 [4]
2.12 Проверка правомерности применения аудируемым лицом допущения о непрерывности его деятельности при составлении бухгалтерской отчетности	ФПСАД №11 [4]
2.13 Аудит оценочных значений, содержащихся в бухгалтерской отчетности	ФПСАД №21 [4]
2.14 Рассмотрение в ходе аудита сопоставимых данных в бухгалтерской отчетности	ФПСАД №26 [4]

Источник: составлено авторами

Следует отметить, что в данном перечне в отличие от перечня работ, обозначенного в [5], вместо одного укрупненного вида работ «Получение аудиторских доказательств в конкретных случаях» включены четыре укрупненных вида работ, которые аудитор должен выполнить в различных случаях. В таблице 1 эти укрупненные виды работ обозначены порядковыми номерами 2.3, 2.4, 2.5 и 2.6.

Кроме того, из перечня также был удален укрупненный вид работ «Получение подтверждающей информации из внешних источников». Вызвано это тем обстоятельством, что в ФПСАД № 18 «Получение аудитором подтверждающей информации из внешних источников» [4] не обозначены какие-либо работы, подлежащие выполнению в ходе аудиторской проверки. Стандарт только устанавливает порядок получения подтверждающей информации из внешних источников и ее использования в качестве аудиторских доказательств. Соответственно положения этого стандарта при необходимости должны применяться в процессе получения аудиторских доказательств.

Ниже даны результаты анализа федеральных стандартов аудиторской деятельности, каждый из которых соответствует одному из видов работ, осуществляемых в ходе аудита на этапе сбора аудиторских доказательств. Данный анализ проводился по видам работ в порядке, установленном в таблице 1.

Укрупненный вид работ 2.1 – Проверка сальдо по счетам бухгалтерского учета на начало отчетного периода при первичном аудите

Данный вид работ (далее – Вид работ 2.1) должен осуществляться в соответствии с положениями ФПСАД № 19 «Особенности первой проверки аудируемого лица» [4]. Согласно пункту 2 данного стандарта аудитор в ходе первичного аудита должен убедиться в том, что:

- сальдо по счетам бухгалтерского учета на начало отчетного периода не содержат существенных искажений;
- сальдо по счетам бухгалтерского учета на конец предыдущего периода были правильно перенесены на начало текущего периода;
- учетная политика применяется последовательно.

В соответствии с положениями ФПСАД № 19 Вид работ 2.1 может иметь несколько составляющих видов работ. При этом количество этих работ может варьироваться в зависимости от того, проводился или не проводился сторонней аудиторской организацией аудит бухгалтерской отчетности аудируемого лица за

предыдущий отчетный период. Если такой аудит проводился, то изначально Вид работ 2.1 будет иметь два составляющих вида работ:

- исследование последовательности и правильности применения учетной политики, как в течение отчетного периода, так и в течение предыдущего отчетного периода;

- ознакомление с рабочими документами сторонней аудиторской организации, проводившей аудит бухгалтерской отчетности аудируемого лица за предыдущий отчетный период (далее – Ознакомление с материалами предыдущего аудита).

Если в результате Ознакомления с материалами предыдущего аудита аудитор получил необходимые доказательства в отношении сальдо по счетам бухгалтерского учета на начало отчетного периода, то проводить какие-либо дополнительные работы ему (аудитору) не надо. В противном случае или если аудит за предыдущий отчетный период не проводился, федеральным стандартом № 19 предусмотрено проведение дополнительных аудиторских процедур. В связи с этим в перечне составляющих Вида работ 2.1 могут появиться следующие дополнительные виды работ:

- осуществление аудиторских процедур в отношении хозяйственных операций и документов отчетного периода, подтверждающих сальдо по счетам бухгалтерского учета на начало отчетного периода;

- наблюдение за проведением текущей инвентаризации материально-производственных запасов и осуществление на основе результатов инвентаризации дополнительных процедур с целью определения остатков материально-производственных запасов на начало отчетного периода;

- осуществление дополнительных аудиторских процедур в отношении хозяйственных операций и документов предыдущего отчетного периода с целью подтверждения долгосрочных активов и обязательств, в том числе получение подтверждений от третьих лиц.

Федеральным стандартом № 19 не установлено требование об одновременном осуществлении перечисленных выше аудиторских процедур (составляющих Вида работ 2.1). По этой причине часть этих процедур было бы разумным осуществлять в ходе выполнения других укрупненных видов работ (тестирование учетной политики, аудит бухгалтерской отчетности, присутствие аудитора при проведении инвентаризации материально-производственных запасов). При этом необходимость осуществления всех этих процедур будет зависеть от того, проводился ли аудит

бухгалтерской отчетности аудируемого лица за предыдущий отчетный период или не проводился. Если предыдущий аудит не проводился, то эти аудиторские процедуры осуществляются в обязательном порядке. Если же аудит проводился, то необходимость осуществления этих процедур зависит от результатов Ознакомления с материалами предыдущего аудита.

Таким образом, укрупненный Вид работ 2.1 можно рассматривать как отдельный объект нормирования только в случае, если проводился аудит в отношении бухгалтерской отчетности аудируемого лица за предыдущий отчетный период. При этом он будет иметь только одну составляющую – «Ознакомление с материалами предыдущего аудита».

Классификация единственной составляющей Вида работ 2.1 представлена в таблице 2.

Таблица 2 – Составляющие Вида работ 2.1

Составляющие виды работ	Классификационные признаки видов работ		
	постоянство	зависимость	сложность
2.1.1 Ознакомление с материалами предыдущего аудита	переменная	условно-зависимая	ведущий аудитор

Источник: составлено авторами

Так как укрупненный Вид работ 2.1 имеет только одну составляющую, то этот вид работ можно рассматривать как отдельный объект нормирования.

Укрупненный вид работ 2.2 – Получение аудиторских доказательств при проведении комплекса тестов средств внутреннего контроля и процедур проверки по существу

Данный вид работ (далее – Вид работ 2.2) должен осуществляться в соответствии с положениями ФСАД 7/2011 «Аудиторские доказательства» [10], который определяет обязанности аудитора по выбору и выполнению процедур получения аудиторских доказательств, подтверждающих или не подтверждающих предпосылки составления бухгалтерской отчетности.

Согласно пункту 7 ФСАД 7/2011 аудитор может получить аудиторские доказательства путем выполнения процедур оценки рисков и дальнейших аудиторских процедур. В свою очередь дальнейшие аудиторские процедуры состоят из тестов средств контроля и процедур проверки по существу, включающих детальные тесты и аналитические процедуры. Процедуры оценки рисков выполняются в соответствии с

ФПСАД № 8 [4], а дальнейшие аудиторские процедуры согласно пункту 3 данного стандарта входят в состав ответных действий аудитора, осуществляемых им в ходе аудита в связи с этими рисками. При этом тесты средств контроля направлены на изучение контрольных процедур, осуществляемых сотрудниками аудируемого лица, а процедуры проверки по существу нацелены на выявление существенных ошибок в бухгалтерском учете и существенных искажений в бухгалтерской отчетности.

Объем, временные рамки и характер дальнейших аудиторских процедур определяется аудитором на этапе планирования аудиторской проверки. Своё отражение аудиторские процедуры находят в программе аудита. Порядок выполнения аудиторских процедур, их последовательность при аудите различных участков (счетов) бухгалтерского учета определяется соответствующими методиками аудиторской проверки, разрабатываемыми аудиторскими организациями в отношении каждого объекта аудита. Как правило, эти методики разрабатываются по единой схеме, и при их разработке за основу берутся методики аудита, опубликованные в открытых источниках информации. С целью классификации работ (аудиторских процедур), выполняемых при аудите различных объектов учета, авторами настоящей статьи был проведен анализ ряда методик аудита. Учитывая ограниченный объем данной статьи, результаты данного анализа будут опубликованы авторами в другой статье.

Вид работ 2.3 – Присутствие аудитора при проведении инвентаризации материально-производственных запасов

Данный вид работ (далее – Вид работ 2.3) должен осуществляться в соответствии с положениями ФПСАД № 17 «Получение аудиторских доказательств в конкретных случаях» [4]. Этот стандарт устанавливает единые требования в отношении получения аудиторских доказательств в нескольких конкретных случаях, одним из которых как раз и является присутствие аудитора при проведении инвентаризации материально-производственных запасов (далее – МПЗ). Кроме того, при выполнении Вида работ 2.3 аудитор должен руководствоваться Методическими рекомендациями по получению аудиторских доказательств в конкретном случае (инвентаризация) [3], одобренными Советом по аудиторской деятельности при Министерстве финансов Российской Федерации. В данных рекомендациях инвентаризация рассматривается более широко, не только инвентаризация МПЗ, но и другого имущества, а также финансовых обязательств.

Исходя из положений ФПСАД № 17 [4] и Методических рекомендаций [3], можно обозначить следующие виды работ, которые аудитор должен выполнить в отношении инвентаризации МПЗ:

- оценка правильности и надежности процедур, проводимых аудируемым лицом в ходе инвентаризации;
- присутствие аудитора при проведении инвентаризации либо самостоятельный выборочный осмотр и пересчет запасов;
- проверка правильности оформления результатов инвентаризации;
- проверка полноты и своевременности отражения результатов инвентаризации в бухгалтерском учете.

При этом последний вид работ из данного перечня связан с отражением на счетах бухгалтерского учета результатов инвентаризации различных активов (объектов основных средств, материалов, товаров и тому подобное). По этой причине было бы разумным, по нашему мнению, эти работы выполнять в ходе аудиторской проверки соответствующих участков бухгалтерского учета, включив в программу аудита необходимые процедуры.

Классификация составляющих Вида работ 2.3 представлена в таблице 3.

Таблица 3 – Составляющие Вида работ 2.3

Составляющие виды работ	Классификационные признаки видов работ		
	постоянство	зависимость	сложность
2.3.1 Оценка правильности и надежности процедур, проводимых аудируемым лицом в ходе инвентаризации	постоянная	автономная	аудитор
2.3.2 Присутствие аудитора при проведении инвентаризации либо самостоятельный выборочный осмотр и пересчет запасов	постоянная	автономная	аудитор
2.3.3 Проверка правильности оформления результатов инвентаризации	постоянная	автономная	аудитор

Источник: составлено авторами

Так как все составляющие Вида работ 2.3 имеют одинаковые значения по классификационным признакам, все работы выполняются последовательно, объем каждой составляющей не зависит от объема других составляющих, то с точки зрения нормирования труда аудиторов укрупненный Вид работ 2.3 можно рассматривать как отдельный объект нормирования.

Вид работ 2.4 – Раскрытие информации о судебных делах и претензионных спорах

Данный вид работ (далее – Вид работ 2.4) должен осуществляться в соответствии с положениями ФПСАД № 17. Согласно данному стандарту аудитор необходимо получить сведения о судебных делах и претензионных спорах, в которых участвует аудируемое лицо и которые могут существенно повлиять на бухгалтерскую отчетность.

Исходя из положений ФПСАД № 17, можно выделить две составляющие Вида работ 2.4:

- выявление судебных дел и претензионных споров, в которых участвует аудируемое лицо и которые могут существенно повлиять на бухгалтерскую отчетность;
- анализ судебных дел и претензионных споров с целью оценки финансовых последствий таких дел и споров.

Классификация составляющих Вида работ 2.4 представлена в таблице 4.

Таблица 4 – Составляющие Вида работ 2.4

Составляющие виды работ	Классификационные признаки видов работ		
	постоянство	зависимость	сложность
2.4.1 Выявление судебных дел и претензионных споров, в которых участвует аудируемое лицо и которые могут существенно повлиять на бухгалтерскую отчетность	постоянная	автономная	руководитель проверки
2.4.2 Анализ судебных дел и претензионных споров с целью оценки финансовых последствий таких дел и споров	переменная	зависимая	руководитель проверки

Источник: составлено авторами

Как видно из данных таблицы 4, составляющие Вида работ 2.4 имеют различные признаки по таким классификационным признакам, как «постоянство» и «зависимость». По этой причине укрупненный Вид работ 2.4 нельзя рассматривать как отдельный объект нормирования.

Вид работ 2.5 – Оценка и раскрытие информации о долгосрочных финансовых вложениях

Данный вид работ (далее – Вид работ 2.5) должен осуществляться в соответствии с п. 22-25 ФПСАД № 17, в которых определены аудиторские процедуры, выполняемые в ходе проверки долгосрочных финансовых вложений. Так как Вид работ 2.5 относится к конкретному объекту бухгалтерского учета, то все предложенные в стандарте аудиторские процедуры имеет смысл включить в программу аудита учета финансовых вложений. Таким образом, Вид работ 2.5 можно

исключить из перечня укрупненных видов работ, осуществляемых в ходе аудита на этапе сбора аудиторских доказательств.

Вид работ 2.6 – Раскрытие информации по отчетным сегментам финансовой (бухгалтерской) отчетности аудируемого лица

Данный вид работ (далее – Вид работ 2.6) должен осуществляться в соответствии с ФПСАД № 17. В стандарте отмечено, что информация по отчетным сегментам является неотъемлемой частью бухгалтерской отчетности. В случае если информация по отчетным сегментам является существенной для бухгалтерской отчетности, аудитор должен получить аудиторские доказательства относительно ее раскрытия в отчетности в соответствии с нормативными требованиями. В стандарте определены аудиторские процедуры, которые должны выполняться в отношении информации по отчетным сегментам. Все эти процедуры могут быть и должны осуществляться в процессе аудита бухгалтерской отчетности. В связи с этим Вид работ 2.6 можно исключить из перечня укрупненных видов работ, осуществляемых в ходе аудита на этапе сбора аудиторских доказательств.

Вид работ 2.7 – Использование заявлений и разъяснений руководства аудируемого лица в качестве аудиторских доказательств

Данный вид работ (далее – Вид работ 2.7) должен осуществляться в соответствии с ФПСАД № 23 «Заявления и разъяснения руководства аудируемого лица» [4]. В стандарте отмечено, что аудитор по вопросам, являющимся существенными для бухгалтерской отчетности, должен получить письменные заявления и разъяснения (письмо-представление) руководства аудируемого лица. Данные действия аудитор осуществляет в том случае, когда получить достаточные надлежащие аудиторские доказательства другим путем не представляется возможным.

В приложении к стандарту приведен примерный перечень положений, которые могут быть включены в письмо-представление, направляемое руководством аудируемого лица аудитору. В стандарте определен порядок документального оформления заявлений и разъяснений руководства аудируемого лица и порядок их использования аудитором в качестве аудиторских доказательств. Исходя из содержания ФПСАД № 23, аудитор должен подготовить и передать руководству аудируемого лица либо письменные запросы, либо подготовленный шаблон письма-представления, а затем провести анализ полученных письменных заявлений и разъяснений от руководства аудируемого лица с целью их использования в качестве

аудиторских доказательств. По сути, укрупненный Вид работ 2.7 может иметь одну составляющую – «Анализ полученных письменных заявлений и разъяснений от руководства аудируемого лица».

Классификация составляющей Вида работ 2.7 представлена в таблице 5.

Таблица 5 – Составляющие Вида работ 2.7

Составляющие виды работ	Классификационные признаки видов работ		
	постоянство	зависимость	сложность
2.7.1 Анализ полученных письменных заявлений и разъяснений от руководства аудируемого лица	постоянная	автономная	руководитель проверки

Источник: составлено авторами

Так как укрупненный Вид работ 2.7 имеют одну составляющую, то его можно рассматривать как отдельный объект нормирования.

Вид работ 2.8 – Рассмотрение недобросовестных действий в ходе аудита

Данный вид работ (далее – Вид работ 2.8) должен осуществляться в соответствии с ФСАД 5/2010 «Обязанности аудитора по рассмотрению недобросовестных действий в ходе аудита» [8]. Согласно данному стандарту аудитор должен получить достаточную уверенность в том, что бухгалтерская отчетность аудируемого лица в целом не содержит существенных искажений, возникших как в результате недобросовестных действий, так и в результате ошибок.

Согласно ФСАД 5/2010 аудитор изначально обязан оценить риски существенного искажения бухгалтерской отчетности в результате недобросовестных действий, а затем аудитор должен разработать и выполнить дальнейшие аудиторские процедуры, характер, временные рамки и объем которых связаны с оцененными рисками существенного искажения в результате недобросовестных действий. Кроме того, что вне зависимости от оценки аудитором рисков, связанных с недобросовестными действиями, аудитор должен выполнить следующие аудиторские процедуры:

- тестирование обоснованности учетных записей в Главной книге и исправительных записей, сделанных в процессе составления бухгалтерской отчетности;
- проверка оценочных значений на предмет их предвзятого определения;
- оценка экономической обоснованности хозяйственных операций, выходящих за рамки обычной хозяйственной деятельности аудируемого лица.

Исходя из содержания ФСАД 5/2010, Вид работ 2.8 может иметь следующие составляющие:

- оценка рисков существенного искажения бухгалтерской отчетности в результате недобросовестных действий;
- осуществление аудиторских процедур, разработанных в отношении оцененных рисков существенного искажения бухгалтерской отчетности в результате недобросовестных действий;
- запрос, получение и анализ заявлений руководства аудируемого лица, связанных с недобросовестными действиями;
- осуществление аудиторских процедур в случае выявления фактов недобросовестных действий;
- подготовка информации собственникам аудируемого лица о выявленных фактах недобросовестных действий.

Классификация составляющих Вида работ 2.8 представлена в таблице 6.

Таблица 6 – Составляющие Вида работ 2.8

Составляющие виды работ	Классификационные признаки видов работ		
	постоянство	зависимость	сложность
2.8.1 Оценка рисков существенного искажения бухгалтерской отчетности в результате недобросовестных действий	постоянная	автономная	руководитель проверки
2.8.2 Осуществление аудиторских процедур, разработанных в отношении оцененных рисков существенного искажения бухгалтерской отчетности в результате недобросовестных действий	постоянная	автономная	руководитель проверки
2.8.3 Запрос, получение и анализ заявлений руководства аудируемого лица, связанных с недобросовестными действиями	постоянная	автономная	руководитель проверки
2.8.4 Осуществление аудиторских процедур в случае выявления фактов недобросовестных действий	переменная	зависимая	руководитель проверки
2.8.5 Подготовка информации собственникам аудируемого лица о выявленных фактах недобросовестных действий	переменная	зависимая	руководитель проверки

Источник: составлено авторами

Как видно из данных таблицы 6, составляющие Вида работ 2.8 имеют различные значения по таким классификационным признакам, как «постоянство» и «зависимость». По этой причине укрупненный Вид работ 2.8 нельзя рассматривать как отдельный объект нормирования.

Вид работ 2.9 – Рассмотрение соблюдения аудируемым лицом требований нормативных правовых актов в ходе аудита

Данный вид работ (далее – Вид работ 2.9) должен осуществляться в соответствии с ФСАД 6/2010 «Обязанности аудитора по рассмотрению соблюдения аудируемым лицом требований нормативных актов в ходе аудита» [9]. Этот стандарт

устанавливает обязанности аудитора по рассмотрению в ходе аудиторской проверки соблюдения аудируемым лицом требований нормативных правовых актов (далее – нормативные акты) и выявлению при этом существенных искажений бухгалтерской отчетности, вызванных несоблюдением аудируемым лицом требований этих нормативных актов.

Исходя из содержания ФСАД 6/2010, Вид работ 9 может иметь следующие составляющие:

- получение информации о требованиях нормативных актов к деятельности аудируемого лица;
- осуществление аудиторских процедур, направленных на выявление случаев несоблюдения аудируемым лицом требований нормативных актов;
- осуществление аудиторских процедур в случае выявления случаев несоблюдения аудируемым лицом требований нормативных актов.

Классификация составляющих Вида работ 2.9 представлена в таблице 7.

Таблица 7 – Составляющие Вида работ 2.9

Составляющие виды работ	Классификационные признаки видов работ		
	постоянство	зависимость	сложность
2.9.1 Получение информации о требованиях нормативных актов к деятельности аудируемого лица	постоянная	автономная	руководитель проверки
2.9.2 Осуществление аудиторских процедур, направленных на выявление случаев несоблюдения аудируемым лицом требований нормативных актов	постоянная	автономная	руководитель проверки
2.9.3 Осуществление аудиторских процедур в случае выявления случаев несоблюдения аудируемым лицом требований нормативных актов	переменная	зависимая	руководитель проверки

Источник: составлено авторами

Как видно из данных таблицы 7, составляющие Вида работ 2.9 имеют различные значения по таким классификационным признакам, как «постоянство» и «зависимость». По этой причине укрупненный Вид работ 2.9 нельзя рассматривать как отдельный объект нормирования.

Вид работ 2.10 – Выявление и изучение хозяйственных операций со связанными сторонами

Данный вид работ (далее – Вид работ 2.10) должен осуществляться в соответствии с ФПСАД № 9 «Связанные стороны» [4], которое устанавливает единые требования к действиям аудитора в отношении связанных сторон аудируемого лица и хозяйственных операций аудируемого лица с ними. К связанным сторонам аудируемого лица могут относиться:

- аффилированные лица аудируемого лица;
- юридическое лицо и (или) индивидуальный предприниматель, которые вместе с аудируемым лицом участвуют в совместной деятельности;
- негосударственный пенсионный фонд, который действует в интересах работников аудируемого лица или иной организации, являющейся связанной стороной аудируемого лица.

Согласно ФПСАД № 9 аудитор в ходе аудиторской проверки должен выполнять аудиторские процедуры с целью получения доказательств, касающихся выявления и раскрытия в бухгалтерской отчетности аудируемого лица информации о связанных сторонах, а также существенного влияния на такую бухгалтерскую отчетность операций между аудируемым лицом и связанными сторонами.

Анализ ФПСАД № 9 показал, что в ходе аудиторской проверки аудитор должен выполнить следующие виды работ в отношении связанных сторон аудируемого лица:

- выявление связанных сторон аудируемого лица;
- выявление операций со связанными сторонами
- проверка правильности отражения в бухгалтерском учете операций со связанными сторонами;
- проверка бухгалтерской отчетности на предмет раскрытия в ней информации о связанных сторонах и операциях со связанными сторонами.

Последний вид работ из данного перечня, исходя уже из его названия, следует включить в программу проверки бухгалтерской отчетности. Таким образом, укрупненный Вид работ 2.10 будет иметь три составляющие.

Классификация составляющих Вида работ 2.10 представлена в таблице 8.

Таблица 8 – Составляющие Вида работ 2.10

Составляющие виды работ	Классификационные признаки видов работ		
	постоянство	зависимость	сложность
2.10.1 Выявление связанных сторон аудируемого лица	постоянная	автономная	ведущий аудитор
2.10.2 Выявление операций со связанными сторонами	постоянная	автономная	ведущий аудитор
2.10.3 Проверка правильности отражения в бухгалтерском учете операций со связанными сторонами	переменная	зависимая	ведущий аудитор

Источник: составлено авторами

Как видно из данных таблицы 8, составляющие Вида работ 2.10 имеют различные признаки по такому классификационному признаку, как «постоянство». По

этой причине укрупненный Вид работ 2.10 нельзя рассматривать как отдельный объект нормирования.

Вид работ 2.11 – Выявление и оценка событий, возникших после отчетной даты

Данный вид работ (далее – Вид работ 2.11) должен осуществляться в соответствии с ФПСАД № 10 «События после отчетной даты» [4], которое устанавливает единые требования в отношении действий аудитора по выявлению и оценке событий, возникших после отчетной даты, и с учетом положений ПБУ 7/98 [6]. В обоих нормативных актах даны определения «события после отчетной даты», между которыми возникают различия в части конечной даты периода, в течение которого данное событие может возникнуть: в ПБУ 7/98 – это дата подписания бухгалтерской отчетности, в ФПСАД № 10 – дата подписания аудиторского заключения. Следует отметить, что в соответствии с Федеральным законом «О бухгалтерском учете» [7] для большинства аудируемых лиц аудиторское заключение может быть датировано значительно позже даты подписания бухгалтерской отчетности и даже последним днем года, следующего за отчетным годом.

Здесь можно было бы увидеть явное противоречие положений ФПСАД № 10 нормам ПБУ 7/98, если бы не одно обстоятельство, о котором говорится в [1]. Авторы данной статьи на основании анализа международных и отечественных стандартов бухгалтерского учета и аудита, посвященных событиям после отчетной даты, обращают внимание на фразу, присутствующую и в МСА 560, и в ФПСАД № 10: «события, которые могли бы потребовать внесения корректировок в бухгалтерскую отчетность аудируемого лица или раскрытия в ней информации». Отсюда следует, что если бухгалтерская отчетность составлена по правилам российских стандартов по бухгалтерскому учету, то и корректировки в данную отчетность также должны вноситься в соответствии с этими стандартами. В отношении событий после отчетной даты бухгалтерская отчетность должна корректироваться согласно нормам ПБУ 7/98 и только в том случае, если события эти произошли до даты подписания бухгалтерской отчетности. Таким образом, в соответствии с ФПСАД № 10 аудитор, по сути, обязан вплоть до даты подписания аудиторского заключения выполнять аудиторские процедуры с целью установления событий, возникших после отчетной даты и до даты подписания бухгалтерской отчетности. В случае выявления событий, которые оказывают существенное влияние на бухгалтерскую отчетность аудируемого лица,

аудитору следует выяснить, отражены ли эти события должным образом в бухгалтерском учете и раскрыты ли они адекватно в бухгалтерской отчетности.

Анализ ФПСАД № 10 показал, что составляющими укрупненного Вида работ 2.11 являются следующие работы, выполняемые в процессе проведения аудиторской проверки (до подписания аудиторского заключения):

- осуществление аудиторских процедур с целью установления событий после отчетной даты;

- проверка правильности отражения событий после отчетной даты в бухгалтерском учете и бухгалтерской отчетности.

Следует отметить, что ФПСАД № 10 определяет также действия аудитора в том случае, если ему становится известно о событиях после отчетной даты уже после подписания аудиторского заключения. Поскольку данные работы выходят за временные рамки аудиторской проверки, в настоящей статье они не рассматриваются.

Классификация составляющих Вида работ 2.11 представлена в таблице 9.

Таблица 9 – Составляющие Вида работ 2.11

Составляющие виды работ	Классификационные признаки видов работ		
	постоянство	зависимость	сложность
2.11.1 Осуществление аудиторских процедур с целью установления событий после отчетной даты	постоянная	автономная	руководитель проверки
2.11.2 Проверка правильности отражения событий после отчетной даты в бухгалтерском учете и бухгалтерской отчетности	переменная	зависимая	руководитель проверки

Источник: составлено авторами

Как видно из данных таблицы 9, составляющие Вида работ 2.11 имеют различные значения по таким классификационным признакам, как «постоянство» и «зависимость». По этой причине укрупненный Вид работ 2.11 нельзя рассматривать как отдельный объект нормирования.

Вид работ 2.12 – Проверка правомерности применения аудируемым лицом допущения о непрерывности его деятельности при составлении бухгалтерской отчетности

Данный вид работ (далее – Вид работ 2.12) должен осуществляться в соответствии с ФПСАД № 11 «Применимость допущения непрерывности деятельности аудируемого лица» [4], которое устанавливает единые требования в отношении действий аудитора по проверке правомерности применения аудируемым лицом допущения о непрерывности его деятельности при составлении бухгалтерской

отчетности. Принцип допущения непрерывности деятельности предполагает, что аудируемое лицо будет продолжать свою деятельность в течение года после отчетной даты, при этом организация не имеет намерения или потребности в ликвидации, прекращении своей деятельности или обращении за защитой от кредиторов. Допущение о непрерывности деятельности является одним из основных принципов подготовки бухгалтерской отчетности, в связи с чем руководство аудируемого лица в ходе подготовки бухгалтерской отчетности обязано дать оценку способности аудируемого лица продолжать свою непрерывную деятельность.

Анализ ФПСАД № 11 показал, что составляющими укрупненного Вида работ 2.12 являются следующие работы, выполняемые в процессе проведения аудиторской:

- осуществление аудиторских процедур по выявлению факторов, которые обуславливают значительные сомнения в способности аудируемого лица продолжать свою деятельность непрерывно;

- осуществление дополнительных аудиторских процедур в отношении факторов, которые обуславливают значительные сомнения в способности аудируемого лица продолжать свою деятельность непрерывно.

Классификация составляющих Вида работ 2.12 представлена в таблице 10.

Таблица 10 – Составляющие Вида работ 2.12

Составляющие виды работ	Классификационные признаки видов работ		
	постоянство	зависимость	сложность
2.12.1 Осуществление аудиторских процедур по выявлению факторов, которые обуславливают значительные сомнения в способности аудируемого лица продолжать свою деятельность непрерывно	постоянная	автономная	руководитель проверки
2.12.2 Осуществление дополнительных аудиторских процедур в отношении факторов, которые обуславливают значительные сомнения в способности аудируемого лица продолжать свою деятельность непрерывно	переменная	зависимая	руководитель проверки

Источник: составлено авторами

Как видно из данных таблицы 10, составляющие Вида работ 2.12 имеют различные значения по таким классификационным признакам, как «постоянство» и «зависимость». По этой причине укрупненный Вид работ 2.12 нельзя рассматривать как отдельный объект нормирования.

Вид работ 2.13 – Аудит оценочных значений, содержащихся в бухгалтерской отчетности

Данный вид работ (далее – Вид работ 2.13) должен осуществляться в соответствии с ФПСАД № 21 «Особенности аудита оценочных значений» [4], которое устанавливает единые требования в отношении аудита оценочных значений, содержащихся в бухгалтерской отчетности. Согласно данному стандарту аудитор должен получить аудиторские доказательства, подтверждающие оценочные значения. В п. 3 стандарта говорится, что оценочными значениями являются приблизительно определенные или рассчитанные работниками аудируемого лица на основе профессионального суждения значения некоторых показателей при отсутствии точных способов их определения. К таким показателям, в частности, относятся:

- оценочные резервы;
- амортизационные отчисления;
- начисленные доходы;
- отложенные налоговые активы и обязательства и другие.

Так как риск существенных искажений бухгалтерской отчетности возрастает при наличии в ней оценочных значений, то аудитор должен удостовериться в том, что оценочное значение является приемлемым в данных обстоятельствах, и информация о нем раскрыта при необходимости в бухгалтерской отчетности.

При проверке оценочных значений аудитору рекомендуется выполнить следующие действия:

- изучить и проверить процедуры расчета оценочных значений, используемых руководством аудируемого лица;
- осуществить независимую оценку для сравнения с оценкой, проведенной руководством аудируемого лица;
- проверить последующие события, чтобы подтвердить правильность сделанного расчета.

Следует отметить, что перечисленные выше действия должны выполняться в отношении каждого из оценочных значений. В свою очередь, каждое оценочное значение относится к конкретному объекту учета и находит отражение на соответствующем счете бухгалтерского учета. Например, амортизационные отчисления могут отражаться на счете 02 «Амортизация основных средств» либо счете 05 «Амортизация нематериальных активов», а отложенные налоговые активы и отложенные налоговые обязательства – на одноименных счетах бухгалтерского учета 09 и 77 соответственно. Исходя из этих соображений, все установленные ФПСАД №

21 действия аудитора в отношении каждого оценочного значения имеет смысл включить в программу аудита соответствующего объекта учета. Таким образом, Вид работ 2.13 можно исключить из перечня укрупненных видов работ, осуществляемых в ходе аудита на этапе сбора аудиторских доказательств.

Вид работ 2.14 – Рассмотрение в ходе аудита сопоставимых данных в бухгалтерской отчетности

Данный вид работ (далее – Вид работ 2.14) должен осуществляться в соответствии с ФПСАД № 26 «Сопоставимые данные в финансовой (бухгалтерской) отчетности» [4], которое устанавливает единые требования в отношении рассмотрения в ходе аудита сопоставимых данных в бухгалтерской отчетности. Согласно п. 3 стандарта сопоставимыми данными в бухгалтерской отчетности являются показатели, отражающие финансовое положение аудируемого лица, результаты его финансовой деятельности, движение денежных средств, а также иные показатели и сведения, подлежащие раскрытию в бухгалтерской отчетности более чем за один отчетный период.

Аудитор должен получить достаточные надлежащие аудиторские доказательства того, что соответствующие показатели, относящиеся к сопоставимым данным, были сформированы в соответствии с принципами и требованиями составления бухгалтерской отчетности. При этом объем аудиторских процедур, осуществляемых в отношении соответствующих показателей за предыдущий период, значительно меньше объема аудиторских процедур, осуществляемых в отношении показателей за текущий период, и обычно ограничивается тем, что аудитор убеждается в правильности представления и классификации соответствующих показателей. От результатов проведения этих аудиторских процедур, а также от того, проводился или не проводился аудит бухгалтерской отчетности за предыдущий период, и кто проводил этот аудит, будет зависеть модификация аудиторского заключения.

Поскольку все процедуры, обозначенные в ФПСАД № 26, могут быть осуществлены в ходе аудита бухгалтерской отчетности, то их следует включить в программу проверки бухгалтерской отчетности. Следовательно, Вид работ 2.14 можно исключить из перечня укрупненных видов работ, осуществляемых в ходе аудита на этапе сбора аудиторских доказательств.

В результате анализа федеральных стандартов аудиторской деятельности, определяющих объемы и виды работ, осуществляемых в ходе аудита на этапе сбора

аудиторских доказательств, обозначены составляющие укрупненных видов работ и осуществлена их классификация по таким признакам, как «постоянство», «зависимость» и «сложность». Проведенный анализ дает возможность из рассмотренных укрупненных видов работ и их составляющих сформировать объекты нормирования, которые, в конечном итоге, позволят определить трудозатраты на этапе сбора аудиторских доказательств и, как следствие, себестоимость работ на данном этапе. Для удобства результаты классификации укрупненных видов работ, осуществляемых на этапе планирования аудиторской проверки, и их составляющих сведем в таблицу 11.

Таблица 11 – Классификация укрупненных видов работ, осуществляемых в ходе аудита на этапе сбора аудиторских доказательств, и их составляющих

Укрупненные виды работ или их составляющие	Классификационные признаки видов работ		
	постоянство	зависимость	сложность
Вид работ 2.1 – Проверка сальдо по счетам бухгалтерского учета на начало отчетного периода при первичном аудите	переменная	условно-зависимая	ведущий аудитор
Вид работ 2.3 – Присутствие аудитора при проведении инвентаризации материально-производственных запасов	постоянная	автономная	аудитор
Вид работ 2.4 – Раскрытие информации о судебных делах и претензионных спорах (без составляющего вида работ 2.4.2)	постоянная	автономная	руководитель проверки
Составляющий вид работ 2.4.2 – Анализ судебных дел и претензионных споров с целью оценки финансовых последствий таких дел и споров	переменная	зависимая	руководитель проверки
Вид работ 2.7 – Использование заявлений и разъяснений руководства аудируемого лица в качестве аудиторских доказательств	постоянная	автономная	руководитель проверки
Вид работ 2.8 – Рассмотрение недобросовестных действий в ходе аудита (без составляющих видов работ 2.8.4 и 2.8.5)	постоянная	автономная	руководитель проверки
Составляющий вид работ 2.8.4 – Осуществление аудиторских процедур в случае выявления фактов недобросовестных действий	переменная	зависимая	руководитель проверки
Составляющий вид работ 2.8.5 – Подготовка информации собственникам аудируемого лица о выявленных фактах недобросовестных действий	переменная	зависимая	руководитель проверки
Вид работ 2.9 – Рассмотрение соблюдения аудируемым лицом требований нормативных правовых актов в ходе аудита (без составляющего вида работ 2.9.3)	постоянная	автономная	руководитель проверки
Составляющий вид работ 2.9.3 – Осуществление аудиторских процедур в случае выявления случаев несоблюдения аудируемым лицом требований нормативных актов	переменная	зависимая	руководитель проверки
Вид работ 2.10 – Выявление и изучение хозяйственных операций со связанными сторонами (без составляющего вида работ 2.10.3)	постоянная	автономная	руководитель проверки

Продолжение таблицы 11

Составляющий вид работ 2.10.3 – Проверка правильности отражения в бухгалтерском учете операций со связанными сторонами	переменная	зависимая	руководитель проверки
Вид работ 2.11 – Выявление и оценка событий, возникших после отчетной даты (без составляющего вида работ 2.11.2)	постоянная	автономная	руководитель проверки
Составляющий вид работ 2.11.2 – Проверка правильности отражения событий после отчетной даты в бухгалтерском учете и бухгалтерской отчетности	переменная	зависимая	руководитель проверки
Вид работ 2.12 – Проверка правомерности применения аудируемым лицом допущения о непрерывности его деятельности при составлении бухгалтерской отчетности (без составляющего вида работ 2.12.2)	постоянная	автономная	руководитель проверки
Составляющий вид работ 2.12.2 – Осуществление дополнительных аудиторских процедур в отношении факторов, которые обуславливают значительные сомнения в способности аудируемого лица продолжать свою деятельность непрерывно	переменная	зависимая	руководитель проверки

Источник: составлено авторами

Следует отметить, что в таблице 11 отсутствует укрупненный Вид работ 2.2, так как классификация работ (аудиторских процедур), выполняемых при аудите различных объектов учета, будет рассмотрена в другой статье. По сути, все виды работ, выполняемые в ходе аудита на этапе сбора аудиторских доказательств, можно условно разбить на две группы:

- работы (аудиторские процедуры), которые осуществляются при аудите объектов имущества и обязательств аудируемого лица в соответствии с методиками аудиторской проверки;

- остальные укрупненные виды работ, рассмотренные в данной статье и сведенные в таблицу 11.

Помимо Вида работ 2.2 в таблице 11 отсутствуют также Виды работ 2.6, 2.13 и 2.14, поскольку все аудиторские процедуры, обозначенные в ФПСАД № 17, ФПСАД № 21 и ФПСАД № 26 в отношении этих видов работ, могут быть осуществлены в ходе аудита бухгалтерской отчетности. В связи с этим данные виды работ были исключены из перечня укрупненных видов работ, осуществляемых в ходе аудита на этапе сбора аудиторских доказательств. По этой же причине из перечня был исключен и Вид работ 2.5, так как аудиторские процедуры, связанные с данным видом работ, следует включить в программу аудита учета финансовых вложений.

Анализ данных таблицы 11 позволяет сделать следующие выводы о работах, выполняемых в ходе аудита на этапе сбора аудиторских доказательств:

1) три из девяти укрупненных видов работ представляют собой отдельные объекты нормирования;

2) шесть из девяти укрупненных видов работ имеют одну или две составляющие, которые не являются постоянными работами (далее – переменные составляющие), а возникают только в том случае, если в ходе аудита выявлены определенные факты хозяйственной деятельности аудируемого лица (наличие судебных дел и претензионных споров, событий после отчетной даты, фактов недобросовестных действий и т.п.);

3) каждый из шести укрупненных видов работ, имеющих переменные составляющие, также можно рассматривать как отдельный объект нормирования при условии отсутствия переменной составляющей;

4) переменные составляющие, входящие в состав шести из девяти укрупненных видов работ, также, в случае их возникновения, являются отдельными объектами нормирования;

5) восемь из девяти укрупненных видов работ (без переменных составляющих), осуществляемых в ходе аудита на этапе сбора аудиторских доказательств, являются постоянными, то есть должны выполняться в ходе любой аудиторской проверки;

6) восемь из девяти укрупненных видов работ (без переменных составляющих) являются автономными, а один укрупненный вид работ является условно-зависимым;

7) все переменные составляющие укрупненных видов работ являются зависимыми видами работ;

8) семь из девяти укрупненных видов работ (без переменных составляющих) и сами переменные, составляющие выполняются руководителем проверки, то есть являются наиболее ответственными и сложными видами работ.

Наличие переменных, составляющих позволяет сделать вывод, что все зависимые виды работ можно разделить на две категории:

- работы, объем которых можно определить до начала аудиторской проверки;
- работы, определение объема которых становится возможным только на основании рабочих документов аудитора, составленных в ходе аудиторской проверки после осуществления соответствующих процедур.

К первой категории относятся работы, объем которых аудитор может определить на основании документов и иной информации, полученной от руководства аудируемого лица на стадии подписания договора на оказание аудиторских услуг.

Ко второй категории относятся работы, объем которых можно определить только по результатам соответствующих аудиторских процедур на основании рабочих документов аудиторов, то есть при выявлении в ходе проверки фактов недобросовестных действий, фактов несоблюдения аудируемым лицом требований нормативных актов, судебных дел и претензионных споров и тому подобное.

Как отмечалось в [2], к условно-зависимым работам относятся работы, трудоемкость которых будет различна при аудите разных аудируемых лиц, но при этом нормы времени на осуществление этих видов работ будут, как и для автономных видов работ, одинаковыми для любой аудиторской проверки. В связи с этим и в результате анализа данных таблицы 11 можно сделать вывод, что нормативное время, необходимое для осуществления всего комплекса работ, выполняемых в ходе аудита на этапе сбора аудиторских доказательств, за исключением укрупненного Вида работ 2.1 и переменных составляющих, будет неизменным при аудите бухгалтерской отчетности любого аудируемого лица.

Таким образом, в результате исследования федеральных стандартов идентифицированы укрупненные виды работ, выполняемых в ходе аудита на этапе сбора аудиторских доказательств, и их составляющие. В отношении этих аудиторских работ осуществлена классификация по таким признакам, как «зависимость», «постоянство» и «сложность».

Проведенная классификация аудиторских работ позволила сформировать следующие объекты нормирования труда аудиторов: 1) Объект нормирования 2.1 – весь комплекс работ, выполняемых в ходе аудита на этапе сбора аудиторских доказательств, за исключением Вида работ 2.1, Вида работ 2.3 и переменных составляющих; 2) Объект нормирования 2.2 – Вид работ 2.1 (в случае его возникновения); 3) Объект нормирования 2.3 – Вид работ 2.3; 4) Объект нормирования 2.4 – переменные составляющие (в случае их возникновения).

Список использованной литературы

1. Вопросы применения международных и отечественных стандартов аудита: события после отчетной даты / Е.Л. Сквирская, И.М. Цейтлин // Финансовые и бухгалтерские консультации. 2006. № 4. СПС «Консультант Плюс».

2. Сумкин А.С., Черненко А.Ф. Классификации работ, осуществляемых на этапе планирования аудиторской проверки // Бизнес и общество: электронный журн. 2014. № 4. URL: http://business-society.ru/2014/num-4/6_sumkin.pdf. Загл. с экрана.

3. Методические рекомендации по получению аудиторских доказательств в конкретном случае (инвентаризация). Одобрены Советом по аудиторской

деятельности при Минфине РФ, протокол № 41 от 22 декабря 2005 года. – СПС «Консультант Плюс».

4. Об утверждении федеральных правил (стандартов) аудиторской деятельности. Постановление Правительства Российской Федерации от 23 сентября 2002 года № 696. СПС «Консультант Плюс».

5. Основные подходы к созданию методики определения себестоимости аудиторской проверки / А.Ф. Черненко, А.С. Сумкин // Международный бухгалтерский учет. 2014. № 18. С. 42–53.

6. Положение по бухгалтерскому учету «События после отчетной даты» ПБУ 7/98. Приказ Министерства финансов Российской Федерации от 25.11.1998 г. № 56н. – СПС «Консультант Плюс».

7. Федеральный закон от 06.12.2011 г. № 402-ФЗ «О бухгалтерском учете». СПС «Консультант Плюс».

8. Федеральный стандарт аудиторской деятельности (ФСАД 5/2010) «Обязанности аудитора по рассмотрению недобросовестных действий в ходе аудита». Приказ Министерства финансов Российской Федерации от 17.08.2010 №90н. СПС «Консультант Плюс».

9. Федеральный стандарт аудиторской деятельности (ФСАД 6/2010) «Обязанности аудитора по рассмотрению соблюдения аудируемым лицом требований нормативных актов в ходе аудита». Приказ Министерства финансов Российской Федерации от 17.08.2010 №90н. СПС «Консультант Плюс».

10. Федеральный стандарт аудиторской деятельности (ФСАД 7/2011) «Аудиторские доказательства». Приказ Министерства финансов Российской Федерации от 16.08.2011 №99н. СПС «Консультант Плюс».

11. Формирование стоимости услуг аудита / А.Ф. Черненко, А.С. Сумкин // Международный бухгалтерский учет. 2012. № 8. С. 41–51.