

Ув. студенты! Ознакомьтесь с лекционным материалом и ответить на контрольные вопросы письменно. Ответы на контрольные вопросы предоставить до **28.01** на электронный адрес преподавателя vika-lnr@mail.ru

Если возникнут вопросы обращаться по телефону 072-106-54-33

Лекция ОСНОВНЫЕ ВИДЫ АУДИТОРСКИХ УСЛУГ

План

1. Сущность и классификация аудиторских услуг
2. Выполнение согласованных процедур в отношении финансовой информации
3. Консультационные услуги
4. Оформление результатов оказания сопутствующих услуг

1. Сущность и классификация аудиторских услуг

Опираясь на многолетний опыт, американский ученый Р. Монтгомери и его последователи дали достаточно глубокое и полное определение аудита: "Аудитом называют системный процесс объективного сбора и оценки свидетельств об экономических действиях и событиях с целью определения степени соответствия этих утверждений установленным критериям и представления результатов проверки заинтересованным пользователям". Аудит - это проверка данных бухгалтерского учета и показателей финансовой отчетности субъекта хозяйствования с целью высказывания независимого мнения аудитора о ее достоверности во всех существенных аспектах и соответствии требованиям законов, положений бухгалтерского учета или других правил (внутренних положений субъектов хозяйствования) согласно с требованиями пользователей. Следовательно, аудит, согласно с национальным действующим законодательством, исходя из объектов исследования сводится к аудиту финансовой отчетности, но субъектом он может быть только внешним, то есть осуществляться независимым аудитором или аудиторской фирмой на договорной основе. По инициативе осуществления аудит может быть обязательным, проведение которого регламентируется действующим законодательством, и добровольным, если аудит проводится по инициативе клиента. Вся другая работа аудитора - это сопутствующие аудиту услуги.

Основным видом услуг аудиторских фирм является аудит финансовой отчетности предприятий, который осуществляется с целью определения правильности ее составления согласно с установленными правилами ведения

бухгалтерского учета, ее достоверности, полноты и соответствия действующему законодательству и установленным требованиям. Однако, в аудиторской деятельности существует тенденция к увеличению в общем объеме выполненных работ удельного веса других аудиторских услуг, в частности, консультирование в сфере управления и налогообложения. Опыт аудиторской деятельности удостоверяет, что, кроме аудита финансовой отчетности, аудиторские услуги преимущественно касаются ведения учета и составления отчетности, предоставления аналитических и консультационных услуг, экспертной деятельности.

Виды аудиторских услуг выделяют по различным классификационным признакам. Среди аудиторских услуг отмечают:

1) восстановление и ведение бухгалтерского учета, составление бухгалтерской отчетности, а также отчетности по ценным бумагам, проспектов эмиссии и прочее;

2) компиляция (трансформация бухучета) - это осуществление процедур трансформации учета по другим учетным стандартам. Такая работа состоит из сокращенного объема детализации данных и заканчивается созданием благоприятных в использовании, понятных таблиц и финансовой отчетности.

3) налоговое планирование и оптимизация налогообложения, составление деклараций о доходах и представлении интересов клиента в налоговых службах;

4) консультационные услуги, которые предоставляются обычно не только в области бухгалтерского учета и налогов, но и компьютерных систем (в том числе автоматизация бухгалтерского учета и аналитических работ), технологии производства и даже по подбору кандидатов на руководящие должности.

В зависимости от сферы деятельности выделяют следующие виды аудиторских услуг:

- в сфере бухгалтерского учета: постановка бухучета; непрерывное ведение бухгалтерского учета; составление финансовой отчетности; соответствие отчетов требованиям международных стандартов; восстановление и усовершенствование учетной информации; автоматизация бухгалтерского учета;

- в сфере анализа: анализ финансово-хозяйственной деятельности; анализ ликвидности; составление и анализ бизнес-планов;

- консультационная деятельность: предоставление информации; обучение персонала бухгалтерскому учету; подготовка документов, регламентирующих финансово-хозяйственную деятельность; издание

методических справочников, сборников, словарей по бухгалтерскому учету, анализу, аудиту;

- экспертная деятельность: оценка во время приватизации и раздела имущества, слияния предприятий; оценка эффективности использования учетной политики и системы внутреннего контроля; осуществление экспертизы заключенных договоров.

Аудиторские услуги могут быть как аттестованными (требующими составления аудиторского заключения), так и не аттестованными (не требующими предоставления аудиторского заключения по формальной отчетности аудитора в адрес клиента).

К аттестованным услугам относятся:

- контроль правильности - проводится меньшими объемами проверки, чем при аудите. Часто строится на анализе эффективности внутрихозяйственного контроля предприятия, реже - на предоставлении аудитором заключения о прогнозируемых перспективах работы клиента (основанных на проверке детальных бизнес-планов и других прогнозируемых утверждений администрации);

- обзорная проверка - проводится по сокращенной программе, в сравнении с аудитом и контролем правильности. Применяется для квартальной бухгалтерской отчетности открытых акционерных обществ и других экономических субъектов при аудиторском сопровождении бизнеса клиента; - согласованные с клиентом процедуры - проверка отдельных участков отчетно-аналитической работы клиента в соответствии с заказом клиента (внезапное снятие остатков по кассе с дальнейшей проверкой кассовых операций, подтверждение реальности дебиторской задолженности, оценка активов и пассивов предприятия структурных подразделений предприятия и пр.).

К неаттестованным услугам относятся:

- восстановление и ведение бухгалтерском учета - составление бухгалтерской отчетности проспектов эмиссии и др.;

- налоговое планирование и оптимизация налогообложения - составление деклараций о доходах и представление интересов клиента в налоговых службах;

- консультационные услуги в области бухгалтерского учета и налогов, компьютерных систем (в том числе автоматизация бухгалтерского учета и аналитических работ), технологии производства и даже по отбору кандидатов на руководящие должности.

2 Выполнение согласованных процедур в отношении финансовой информации

Одним из видов аудиторских услуг является выполнение согласованных процедур в отношении финансовой информации. Определенные процедуры, выполняемые аудитором в отношении отдельных финансовых показателей (например, дебиторской и кредиторской задолженности, величин, характеризующих определенный сегмент), форм финансовой отчетности или полного комплекта финансовой отчетности, называют согласованными.

В рамках выполнения задания о согласованных процедурах аудитор должен выполнить определенные процедуры аудиторского характера, которые были согласованы аудитором, организацией и третьими лицами, и предоставить отчет о фактических результатах работы. В отчете аудитор не выражает уверенности, пользователи самостоятельно оценивают содержащуюся в нем информацию и делают выводы. Отчет предоставляется только тем пользователям, с которыми было оговорено выполнение согласованных процедур.

При выполнении задания о согласованных процедурах аудитор обязан придерживаться честности, объективности, профессиональной компетентности и должной тщательности, конфиденциальности, профессионального поведения. Требование независимости в этом случае не является обязательным, однако условия задания или национальные стандарты могут требовать его соблюдения. Если аудитор не независим, этот факт должен быть отражен в его отчете.

Аудитору следует убедиться в том, что представители организации и третьих лиц, которым направляются копии отчета, имеют четкое представление о сущности согласованных процедур и условиях задания. Сторонами должны быть установлены:

- характер задания, включая тот факт что, его выполнение не означает проведения аудита или обзорной проверки, и аудитор не будет выражать уверенность;
- цель выполнения задания;
- финансовая информация, в отношении которой будут выполняться согласованные процедуры;
- характер, сроки осуществления и объем согласованных процедур;
- ожидаемая форма отчета;
- ограничения на распространение отчета.

Если налагаемые ограничения противоречат действующему законодательству, аудитору не следует принимать такое задание к исполнению.

Основные условия задания аудитор отражает в письме о выполнении задания, которое:

- подтверждает согласие аудитора на его назначение в качестве исполнителя задания;
- содержит перечень согласованных процедур;
- указание на распространение отчета только среди лиц, с которыми было оговорено выполнение согласованных процедур-

Кроме этого, к письму может прилагаться образец отчета аудитора.

Аудитор должен отражать в документации всю информацию, необходимую для подтверждения содержания отчета о выполнении согласованных процедур, и доказательства того, что задание выполнялось в соответствии с условиями. В рамках выполнения задания о согласованных процедурах аудитор использует следующие методы: запросы, подтверждение, аналитические процедуры, пересчет, сравнение, наблюдение, инспектирование.

Отчет аудитора, выполняющего задание о согласованных процедурах, содержит следующие элементы:

- наименование;
- адресат (как правило, указывается организация-клиент);
- указание конкретной финансовой информации, в отношении которой выполняются согласованные процедуры;
- заявление о том, что выполненные процедуры согласованы с получателем отчета;
- указание на то, что задание выполнялось в соответствии с ISRS, применимыми к заданиям о согласованных процедурах, или соответствующими национальными стандартами и руководствами;
- если это уместно, заявление о том, что аудитор не является независимым;
- цель выполнения согласованных процедур;
- перечень согласованных процедур;
- описание отмеченных аудитором фактов, включая детали выявленных ошибок и отступлений;
- заявление о том, что выполнение задания не означает проведения аудита или обзорной проверки, и аудитор не выражает уверенности;
- заявление о том, что, если бы аудитор выполнил дополнительные процедуры, провел аудит или обзорную проверку, могли бы обнаружиться и другие факты, которые следовало бы включить в отчет;
- указание на то, что отчет предоставляется только тем пользователям, с которыми было оговорено выполнение согласованных процедур;

- если это уместно, указание на то, что отчет относится только к указанной финансовой информации и его содержание не должно распространяться на финансовую отчетность организации в целом;
- подпись аудитора;
- дата отчета;
- адрес аудитора.

3. Консультационные услуги

Под процессом консультирования понимают форму предоставления помощи по содержанию, процессу и структуре задачи (или серии задач), при которой консультант сам не отвечает за ее выполнение, но помогает тем, кто ее выполняет.

Консультирование можно рассматривать как особую профессиональную деятельность, которая осуществляется на основании контракта между клиентом и аудиторской фирмой. Фирма предоставляет услуги своим клиентам с помощью специально подготовленных и квалифицированных работников, помогающих клиенту обнаружить и проанализировать возникшие проблемы. Анализируя эти проблемы, консультанты дают рекомендации по их решению и оказывают содействие, в случае необходимости, по их выполнению.

К консультационным услугам относятся следующие виды услуги:

- 1) по постановке и восстановлению бухгалтерского учета;
- 2) по составлению деклараций о доходах и финансовой отчетности;
- 3) по анализу финансово-хозяйственной деятельности;
- 4) по оценке активов и пассивов предприятия;
- 5) по обучению персонала бухгалтерскому учету;
- 6) консультирование по вопросам налогового законодательства и т.п.

Большие аудиторские фирмы могут проводить аудит и предоставлять консультации по широкому кругу вопросов: общее руководство и управление финансами; управление маркетингом и сбытом; управление кадрами и трудовыми ресурсами и т.п. Некоторые фирмы предоставляют свои консультации в определенных областях, например в строительстве, нефтедобывающей промышленности, страховом и банковском деле, предприятиям связи и транспорта, производственным и сельскохозяйственным предприятиям и т.д.

Особое значение имеют консультационные услуги по юридическим вопросам и бухгалтерскому учету. Разностороннее влияние юридических вопросов на бизнес может требовать совета по вопросам трудового законодательства, налогообложения, гражданского права и других

специальных областей законодательной деятельности. Часто от аудиторов вместе с проверкой требуются оценочные суждения по счетам и отчетам клиента или рекомендации по усовершенствованию финансовой работы. Аудиторские проверки часто готовят почву для важных управленческих решений.

При проведении консультаций с целью достижения наибольшего суммарного эффекта аудиторские фирмы должны комбинировать и использовать навыки и умение специалистов-универсалов и узких специалистов, которые имеют глубокие знания в отдельных областях знаний. Будущий успех аудиторских фирм в значительной степени зависит от способностей выбора ассортимента новых услуг, применения прогрессивных методов вмешательства в финансовую деятельность, совершенствования качества услуг и честности работников.

Различают разовые и постоянные консультации. Относительно разовых консультаций заключаются отдельные договора, оплата осуществляется согласно с объемом и сложностью выполненной работы. Постоянное консультационное обслуживание происходит на основе долгосрочных, обычно годовых договоров и практически составляет самую эффективную форму консультационной деятельности. Постоянное консультирование предусматривает, кроме разъяснений сложных учетных, финансовых и правовых вопросов, непрерывный контроль состояния учета и отчетности, расчетов по обязательным платежам, а также обеспечение предприятия-заказчика пакетами последних законодательных и нормативных актов, регламентирующих производственно-хозяйственную деятельность. Практическим результатом постоянного консультирования для предприятия-заказчика является:

- уменьшение ошибок, проявляющихся во время последующих аудиторских и налоговых проверок;
- возможность максимального использования легальных методов минимизации налогов и других обязательных платежей.

Неотъемлемая часть постоянного консультационного обслуживания предприятий - проведение семинаров, курсов повышения квалификации бухгалтерского персонала. Работники аудиторской фирмы подбирают и готовят для бухгалтерии предприятия штат работников, начиная с бухгалтеров отдельных участков учета (автоматизированных рабочих мест) и заканчивая главным бухгалтером или финансовым директором. Другие виды этих услуг - обучение бухгалтерскому учету на ПЭВМ, подготовка специалистов к сдаче экзаменов для получения аудиторского сертификата. Следовательно, консультирование нужно рассматривать или как

профессиональную службу, или как метод, обеспечивающий практические советы и помощь.

При этом аудитор, который проводит консультации, должен владеть навыками, необходимыми для:

- выявления и решения проблем;
- обмена опытом;
- поиска необходимой информации;
- анализа и синтеза;
- разработки предложений совершенствования финансово-хозяйственной деятельности;
- общения с людьми;
- планирования изменений;
- помощи клиентам в накоплении опыта;
- передачи методов управления и т.п.

Консультационные услуги, как правило, носят прикладной характер. Поэтому клиент принимает активное участие в работе на всех стадиях выполнения задачи и вырабатывает под руководством аудиторов навыки определения и решения проблем. Процесс консультирования представляет собой совместную деятельность консультанта и клиента с целью решения определенной задачи и осуществления желательных изменений в предприятии-клиенте.

Консультированию присуще единство принципов и методов. Основными методами консультирования являются опрос и составление отчетов. Процесс консультирования охватывает два важных аспекта консультационного процесса: работу, для которой был приглашен консультант, и взаимоотношения между консультантом и клиентом. Завершающим этапом консультативного процесса является оценка. Установить, выполнены ли поставленные задачи и оправдывают ли полученные результаты, израсходованные на них средства без нее невозможно. При консультировании оценивают два основных аспекта задач: преимущества, полученные клиентом и сам процесс.

Обычные консультативные задачи порождают три вида преимущества

1) новые способности, выражающиеся через приобретение новых умений и навыков;

2) новые системы и формы поведения (новые информационные системы, системы маркетинга, организация семинаров и т.д.);

3) новая степень эффективности работы, вызывающая соответствующие изменения в экономических, финансовых, социальных и других показателях.

При оценке процесса консультирования следует выяснить:

- как выполнен план задачи, был ли он реальным и достигнута ли его цель;
- обеспечивалось ли достаточное количество и качество средств для выполнения задачи;
- использовался ли надежный стиль консультирования и отвечал ли он возможностям клиента и решениям задач.

Для оценки могут использоваться опрос, беседы и обсуждения при встречах. Оценки целесообразно предоставлять в виде короткого отчета, который может стать частью итогового отчета по выполнению задачи. Работа оформляется итоговым отчетом, который составляется в произвольной форме. Кроме общего обзора выполненной работы, итоговый отчет должен указывать на реальные преимущества, полученные в результате изменений, предоставить клиенту рекомендации о том, что нужно сделать и чего следует избегать в дальнейшем.

4. Оформление результатов оказания сопутствующих услуг

Результатом предоставления услуг аудиторской фирмы являются документально оформленные расчеты, консультации, документы (первичные документы, регистры учета, отчетность, справки и т.п.) (табл. 1).

Таблица 1. – Оформление результатов предоставления услуг аудиторскими фирмами

№ п/п	Вид сопутствующих аудиту услуг	Оформление результатов предоставления услуг
1	Услуги эксперта	Эксперт предоставляет результаты своей работы в письменном виде вывода (отчета, расчета и т.п.). Сведения, включенные в вывод эксперта, должны излагаться так, чтобы были очевидно их содержание и форма, и невозможно различное толкование. Вывод готовится на бумажном, машинном или других носителях, не менее чем в двух экземплярах (один - хозяйствующему субъекту, другой - аудиторской фирме). Вывод подлежит включению в рабочую документацию аудиторской фирмы
2	Ведение бухгалтерского учета	Результаты ведения бухгалтерского учета удостоверяют составленные аудитором учетные регистры и отчетность, которые предусмотрены формой ведения учета у хозяйствующего субъекта и договором о предоставлении сопутствующих аудиту услуг
3	Восстановление бухгалтерского учета	Восстановление учета в зависимости от условий договора может предусматривать оформление учетных регистров на основании имеющейся первичной документации или информации, полученной от третьих лиц. Результатом такого вида услуг будут восстановленные аудитором учетные регистры

		и отчетность
4	Организация бухгалтерского учета	В ходе организации бухгалтерского учета аудитор разрабатывает Приказ об учетной политике, формы первичных документов, составляет график документооборота в соответствии с операциями, которые предприятие планирует осуществлять, избирает наиболее эффективную форму ведения учета, осуществляет подбор учетного персонала, разрабатывает соответствующие должностные инструкции и пр. Приведенные документы отражают результат предоставления таких услуг
5	Составление бухгалтерской (финансовой) отчетности	Подготовленная аудитором финансовая отчетность является результатом выполненной работы
6	Совершенствование (модернизация) Действующей системы учета	Результатом предоставления услуг могут быть документы, разработанные в ходе совершенствования системы учета в целом и отдельных ее элементов (приказ об учетной политике, график документооборота, должностные инструкции бухгалтеров и т.п.)
7	Консультационные услуги	Результатом могут быть документально оформленные материалы (например, консультации, предложения, расчеты, схемы), разработаны указания, практические рекомендации, разработка новых проектов построения системы налогообложения хозяйствующего субъекта, внесение рекомендаций по адаптации элементов и регистров бухгалтерского учета (в том числе и при использовании компьютерной обработки данных) к избранной концепции управления налогами и т.п.
8	Защита бухгалтерской и налоговой отчетности	Письменный вывод или выступление аудитора в хозяйственном суде является результатом выполненной работы
9	Проведение экономического и финансового анализа	Оформление результатов анализа предусматривает подготовку вывода или докладной записки с соответствующими аналитическими таблицами, расчетами и др.
10	Проведение семинаров, курсов, обучение и повышение квалификации учетного персонала, учебное консультирование	Подготовка материалов по методическому обеспечению обучающихся лиц (например, методические указания, рекомендации, пособия и т.п.)
11	Издание методических пособий по бухгалтерскому учету, налогообложению, анализу, аудиту	Результатом проведенных работ будут печатные издания (методические пособия, учебники, указания и т.п.)
12	Автоматизация бухгалтерского учета	Результатом автоматизации учета может быть вывод с описанием всех выполненных работ и предоставленных рекомендаций

Аудиторская фирма может оформить дополнительно письменную информацию руководству хозяйствующего субъекта по результатам предоставления сопутствующих аудиту услуг.

Следовательно, результатом аудита является аудиторское заключение и аудиторский отчет о состоянии объектов - реальности статей баланса, финансовом состоянии, достоверности бухгалтерского учета, законности и целесообразности хозяйственных операций; других услуг аудиторских фирм - прогнозные экономические показатели, качественные характеристики организационной структуры управления, системы учета и контроля, которые являются результатом исследований или проектных разработок.

Контрольные вопросы:

1. Что является основным видом услуг аудиторских фирм?
2. По каким классификационным признакам подразделяют аудиторские услуги?
3. Какие виды аудиторских услуг выделяют в сфере бухгалтерского учета?
4. Какие виды аудиторских услуг выделяют в сфере анализа?
5. Какие виды аудиторских услуг выделяют в сфере консультирования?
6. Какие виды аудиторских услуг выделяют в сфере экспертной деятельности?
7. Охарактеризуйте аттестованные и не аттестованные аудиторские услуги.
8. Назовите виды не аттестованных аудиторских услуг.
9. Что относят к аттестованным услугам?
10. Что представляет собой договор о предоставлении аудиторских услуг?
11. Назовите виды договоров по оказанию аудиторских услуг.
12. Охарактеризуйте договор на предоставление консультационных услуг.
13. Что понимают под процессом консультирования?
14. Какие виды услуг относят к аудиторским консультационным?
15. В каких областях деятельности предприятий аудиторы предоставляют консультации?
16. Какие виды консультаций выделяют?
17. Какими навыками должен владеть аудитор для проведения консультации?
18. Какие этапы включает процесс консультирования? Охарактеризуйте их.
19. Назовите основные методы консультирования.
20. В чем выражается оценка на завершающем этапе консультативного процесса
21. Какими документами оформляются результаты оказания услуг аудиторской фирмой?

