

## Международные стандарты в сфере оказания сопутствующих аудиту услуг

**Аннотация.** В предлагаемой статье рассматриваются международные стандарты, в которых устанавливается порядок оказания сопутствующих аудиту услуг. Ключевую роль в системе указанной группы международных стандартов играют международные стандарты заданий, обеспечивающих уверенность, международные стандарты обзорных проверок, международные стандарты сопутствующих услуг, признанные и действующие в Российской Федерации.

С учетом положений российских нормативных актов, международных стандартов определяются виды сопутствующих аудиту услуг: услуги, обеспечивающие разумную уверенность, услуги, обеспечивающие ограниченную уверенность, и услуги, не обеспечивающие уверенность. Также раскрываются предмет задания в рамках сопутствующих услуг соответствующего вида и главные особенности оказания таких услуг.

**Ключевые слова:** сопутствующие аудиту услуги; услуги, обеспечивающие разумную уверенность; услуги, обеспечивающие ограниченную уверенность; услуги, не обеспечивающие уверенность; финансовая отчетность; международные стандарты заданий, обеспечивающих уверенность; международные стандарты обзорных проверок; международные стандарты сопутствующих услуг.



**Ольга Станиславовна СОБОЛЬ,**

доцент кафедры  
финансового права  
Университета имени  
О.Е. Кутафина (МГЮА),  
кандидат юридических наук  
**ossobol@msal.ru**  
125993, Россия, г. Москва,  
ул. Садовая-Кудринская, д. 9

DOI: 10.17803/2311-5998.2021.85.9.041-047

**O. S. SOBOL,**

Associate Professor of Department in Financial Law  
of Kutafin Moscow State Law University (MSAL), Cand. Sci. (Law)

**ossobol@msal.ru**

9, ul. Sadovaya-Kudrinskaya, Moscow, Russia, 125993

### International standards in the provision of audit-related services

**Abstract.** This article discusses international standards that establish the procedure for providing audit-related services. The key role in the system of this group of international standards is played by the international standards of assurance engagements, the international standards of review checks, and the international standards of related services recognized and in force in the Russian Federation. Taking into account the provisions of Russian regulatory acts and international standards, the types of audit-related services are defined: services that provide reasonable assurance, services that provide limited confidence, and services that do not provide confidence. The subject of

© О. С. Соболь, 2021

*the task, within the framework of related services of the corresponding type, and the main features of the provision of such services are also disclosed.*

**Keywords:** *audit-related services; services that provide reasonable assurance; services that provide limited assurance; services that do not provide assurance; financial statements; international standards for assurance engagements; international standards for review audits; international standards for related services.*

Федеральный закон от 30 декабря 2008 г. № 307-ФЗ «Об аудиторской деятельности»<sup>1</sup> (далее — Федеральный закон «Об аудиторской деятельности») определяет содержание аудиторской деятельности (аудиторских услуг) как деятельности не только по проведению аудита, но и по оказанию сопутствующих аудиту услуг.

Как следует из положений Федерального закона «Об аудиторской деятельности», *сопутствующие аудиту услуги* имманентно присущи аудиту и в этой связи могут осуществляться только профессиональными аудиторами, работающими, как правило, в аудиторских организациях.

Таким образом, оказание сопутствующих аудиту услуг возможно в рамках специальной правоспособности аудиторской организации, что отличает порядок оказания сопутствующих услуг от иных услуг, связанных с аудиторской деятельностью и указанных в ч. 7 ст. 1 Федерального закона «Об аудиторской деятельности» (к ним относятся, например, постановка, восстановление и ведение бухгалтерского учета, составление финансовой отчетности), которые могут осуществляться коммерческой организацией в рамках общей правоспособности.

*Перечень сопутствующих аудиту услуг* не является произвольным, в текущий период такой перечень установлен приказом Минфина России от 9 марта 2017 г. № 33н «Об определении видов аудиторских услуг, в том числе перечня сопутствующих аудиту услуг». В соответствии с приказом Минфина России от 9 марта 2017 г. № 33н сопутствующие аудиту услуги разделены на три группы с учетом обеспечения той или иной степени уверенности у клиента по итогам их оказания либо без таковой. В частности, это: 1) услуги, обеспечивающие разумную уверенность, 2) услуги, обеспечивающие ограниченную уверенность, 3) услуги, не обеспечивающие уверенность.

Оказание сопутствующих аудиту услуг, как и проведение аудита, регулируется, помимо актов российского законодательства, также в значительном объеме *международными стандартами*, которые признаны и обязательны к применению на территории Российской Федерации. Применение в Российской Федерации международных стандартов в сфере аудита сказывается весьма позитивно на унификации подходов к проведению аудита и оказанию сопутствующих аудиту услуг в Российской Федерации и зарубежных странах.

В настоящее время в отношении каждой из групп сопутствующих аудиту услуг действуют соответствующие международные стандарты:

<sup>1</sup> СПС «КонсультантПлюс».

- 1) международные стандарты заданий, обеспечивающих уверенность (далее — МСЗОУ), применимы при оказании услуг, обеспечивающих как разумную, так и ограниченную уверенность;
- 2) международные стандарты обзорных проверок (далее — МСОП) применимы при оказании услуг, обеспечивающих ограниченную уверенность;
- 3) международные стандарты сопутствующих услуг (далее — МССУ) применимы при оказании услуг, не обеспечивающих уверенность.

1. *Сопутствующие услуги, обеспечивающие разумную уверенность*, заключаются в исследовании, как правило, финансовой информации текущего отчетного периода. Кроме того, предметом исследования может быть и иная информация, не являющаяся финансовой. Цель подобного рода исследования заключается в формировании вывода, который должен обеспечить разумную уверенность пользователя такой информации, что сходно с подходом, применяемым при проведении аудита и формировании выводов по его итогам.

Оказание сопутствующих услуг, обеспечивающих разумную уверенность, регулирует следующие стандарты:

- МСЗОУ 3000 (пересмотренный) «Задания, обеспечивающие уверенность, отличные от аудита и обзорной проверки финансовой информации прошедших периодов»;
- МСЗОУ 3400 (ранее МСА 810) «Проверка прогнозной финансовой информации»;
- МСЗОУ 3402 «Заключение аудитора обслуживающей организации, обеспечивающее уверенность, о средствах контроля обслуживающей организации»;
- МСЗОУ 3410 «Задания, обеспечивающие уверенность, в отношении отчетности о выбросах парниковых газов»;
- МСЗОУ 3420 «Задания, обеспечивающие уверенность, в отношении компиляции проформы финансовой информации, включаемой в проспект ценных бумаг»<sup>2</sup>.

Как указывалось, МСЗОУ применимы к заданиям, обеспечивающим две степени уверенности: разумную и ограниченную уверенность<sup>3</sup>. В частности, МСЗОУ 3000 устанавливает, что задания, обеспечивающие разумную уверенность, предполагают снижение риска, присущего заданию, до приемлемо *низкого уровня* с учетом имеющихся обстоятельств с целью формирования вывода; в отличие от этого, при выполнении задания, обеспечивающего ограниченную уверенность, аудитором обеспечивается снижение риска, присущего данному заданию, до *приемлемого уровня* без определения характеристики такого уровня.

С позиции МСЗОУ 3000 существует *два типа заданий*:

- 1) задание по подтверждению, в рамках которого задача аудитора заключается в подтверждении предмета задания установленным требованиям, с учетом количественной и качественной оценки предмета задания, проведенной и предложенной иным лицом;

<sup>2</sup> Приказ Министерства финансов РФ от 9 января 2019 г. № 2н. Приложения № 42—46.

<sup>3</sup> Задания, обеспечивающие ограниченную уверенность и являющиеся обзорными проверками финансовой информации прошедших периодов, выполняются в соответствии с требованиями МСОП 2400 (пересмотренный) «Задания по обзорной проверке финансовой отчетности прошедших периодов».



2) задание по непосредственной оценке, при котором аудитор сам проводит количественную и качественную оценку предмета задания.

Так, например, *задания по подтверждению* включают:

- 1) задание по устойчивости, которое предполагает получение уверенности по стабильности деятельности экономического субъекта, что подтверждается аудитором на основании отчета, подготовленного руководством организации;
- 2) задание по соблюдению требований законов или нормативных актов, которое направлено на получение уверенности в отношении утверждения третьей стороны относительно соблюдения законов или нормативных актов;
- 3) задание по определению стоимости, направленное на получение уверенности в отношении оценки стоимости в денежном выражении, которую произвела третья сторона.

Условия задания аудитор согласовывает с заказчиком, согласованные условия фиксируются в *письме-соглашении* об условиях задания.

Следует заметить, что аудитор при выполнении задания должен соблюдать *основополагающие принципы*, установленные Кодексом этики профессиональных бухгалтеров. К ним относятся принципы честности, объективности, профессиональной компетентности и должной тщательности, конфиденциальности, профессионального поведения.

Задания, в результате выполнения которых должна обеспечиваться разумная уверенность пользователя информации, имеют существенные особенности по *характеру, срокам и объему совершаемых процедур*. В частности, характер процедур, как источник получения достаточных и надлежащих доказательств, в большей степени направлен на тестирование средств контроля и получение доказательств из внешних источников<sup>4</sup>, что позволяет в дальнейшем снизить риск задания до приемлемо низкого уровня.

В соответствии с МСЗОУ 3400 под *прогнозной финансовой информацией* понимается финансовая информация, основанная на допущениях в отношении событий, которые могут иметь место в будущем, и возможном ответном поведении организации в этой связи. МСЗОУ 3400 устанавливает, что степень обоснованности допущений влияет на уровень уверенности, выражаемой аудитором в рамках заключения о проверке прогнозной финансовой информации: от среднего уровня уверенности до позитивной уверенности в отношении допущений, которая, как представляется, может рассматриваться в качестве разумной уверенности.

2. *Сопутствующие услуги, обеспечивающие ограниченную уверенность*, заключаются в большей степени в проведении обзорных проверок, как правило, финансовых показателей прошедших периодов:

- 1) финансовой отчетности, включая консолидированную финансовую отчетность (составная часть такой отчетности);
- 2) отчетности, содержащей финансовую информацию, систематизированную по специальным правилам (составная часть такой отчетности);

<sup>4</sup> О получении аудиторских доказательств см.: *Соболь О. С.* Правовое регулирование получения аудиторских доказательств в системе действующих на территории Российской Федерации международных стандартов аудита // *Вестник Университета имени О.Е. Кутафина (МГЮА)*. 2020. № 9. С. 71—76.

3) иной финансовой информации прошедших периодов.

Оказание таких сопутствующих услуг осуществляется в соответствии с МСОП:

- МСОП 2400 (пересмотренный) «Задания по обзорной проверке финансовой отчетности прошедших периодов»;
- МСОП 2410 «Обзорная проверка промежуточной финансовой информации, выполняемая независимым аудитором организации»<sup>5</sup>.

Согласно МСОП 2400 в ходе *обзорной проверки* соответствующей финансовой отчетности аудитор формирует вывод в целях повышения уверенности вероятных пользователей в том, что подготовка финансовой отчетности организации проводилась согласно установленным требованиям, в частности, в соответствии с применимой концепцией подготовки финансовой отчетности. Как представляется, обзорная проверка осуществляется с учетом известной степени предметной детализации показателей финансовой отчетности, что позволяет сформировать вывод, обеспечивающий не разумную, а ограниченную уверенность пользователей.

Условия задания по обзорной проверке согласуются заинтересованными сторонами и закрепляются в письме-соглашении. Такие условия должны включать, помимо прочего, указание на *применимую концепцию подготовки финансовой отчетности* экономическим субъектом, на предмет соответствия которой аудитор будет оценивать представленную отчетность организации.

Свой вывод аудитор основывает на *ограниченной уверенности*, которая базируется на фактических данных, полученных по результатам направления запросов и проведения аналитических процедур.

При проведении обзорной проверки аудитор обязательно должен учитывать ряд показателей, например особенности экономической деятельности организации, учитывающие специфику той или иной отрасли производства или услуг, структуру ее активов, в том числе непроизводственный характер таких активов, действующую систему корпоративного управления, а также другие факторы, оказывающие влияние на формирование финансовой отчетности организацией.

МСОП 2410 устанавливает особенности проведения обзорной проверки в отношении *промежуточной финансовой отчетности*, которая формируется организацией за более короткий период, чем финансовый год.

3. *Сопутствующие услуги, не обеспечивающие уверенность*, заключаются в исследовании предмета задания с помощью согласованных процедур с заказчиком либо иным лицом, а также в компиляции информации. Согласно международным стандартам, указанные услуги именуются собственно сопутствующими услугами, поскольку по результатам их оказания выявляются фактические данные, степень же уверенности в них не устанавливается. Как представляется, установление аудитором той или иной степени уверенности более свойственно процедуре аудита, что сближает проведение аудита и оказание сопутствующих услуг, обеспечивающих разумную и ограниченную уверенность.

Оказание сопутствующих услуг, не обеспечивающих уверенность, регламентируется МССУ:

<sup>5</sup> МСОП введены в действие на территории Российской Федерации приказом Минфина России от 9 января 2019 г. № 2н.



- МССУ 4400 «Задания по выполнению согласованных процедур в отношении финансовой информации»<sup>6</sup>;
- МССУ 4410 (пересмотренный) «Задания по компиляции»<sup>7</sup>.

Задание по выполнению *согласованных процедур* может предполагать выполнение определенных процедур как в отношении отдельных элементов финансовой информации (например, кредиторской задолженности, долгосрочных и краткосрочных обязательств, закупок у связанных сторон), бухгалтерского баланса, так и в отношении финансовой отчетности в целом.

*Целью задания* по выполнению согласованных процедур является проведение процедур, характерных для аудита и согласованных между аудитором, организацией и соответствующими третьими лицами, и предоставление отчета.

В соответствии с МССУ 4400 аудитор предоставляет отчет только об *обнаруженных фактах* по согласованным процедурам, разумная или ограниченная *уверенность аудитором не выражается*. Предполагаемые пользователи отчета, представленного аудитором, на основании изложенных фактов самостоятельно делают выводы, в которых имеется заинтересованность. Следует заметить, что отчет предназначен только для тех сторон, которые договорились о выполнении согласованных процедур.

В процессе проведения согласованных процедур аудитор должен руководствоваться *этическими принципами*, к которым относятся принципы честности, объективности, профессиональной компетентности и должной тщательности, конфиденциальности, профессионального поведения, технических стандартов.

Заметим, что согласно МССУ 4400 *независимость* как основополагающий принцип проведения аудита по общему правилу не является обязательным требованием для заданий по выполнению согласованных процедур. Если аудитор не является независимым лицом, то этот факт обязательно указывается в рамках предоставляемого отчета об обнаруженных фактах.

Аудитор должен выполнять задание по проведению согласованных процедур в соответствии с МССУ 4400 и *условиями задания*, которые согласовываются сторонами и подлежат доведению до клиента посредством письма-соглашения.

МССУ 4400 предъявляет требования к адекватному планированию аудитором работы по выполнению задания, его надлежащему документальному оформлению.

Сбор доказательств, на основании которых впоследствии подлежит составлению отчет об обнаруженных фактах, осуществляется посредством ряда *процедур*, в частности опроса и анализа; пересчета, сравнения и технической проверки точности данных; наблюдения и др.

<sup>6</sup> Ранее — МСА 920 (приложение № 47 к приказу Минфина России от 9 января 2019 г. № 2н). МССУ 4400 регулирует задания, связанные с финансовой информацией, но может быть использован при выполнении заданий в отношении нефинансовой информации, при условии профессиональной возможности со стороны аудитора.

<sup>7</sup> Приложение № 48 к приказу Минфина России от 9 января 2019 г. № 2н.

Согласно МССУ 4410 выполнение задания по *компиляции*<sup>8</sup> финансовой информации прошедших периодов<sup>9</sup> может потребоваться в определенных случаях, например для выполнения требований по представлению финансовой отчетности, устанавливаемых законом; при подготовке финансовой информации, передаваемой органу власти в подтверждение обоснованности предоставления каких-либо льгот.

Таким образом, компиляция финансовой информации представляет собой систематизацию и группировку данных финансовой отчетности экономического субъекта прошедших периодов без выражения какой-либо степени уверенности со стороны аудитора.

Аудитор приступает к выполнению задания по компиляции финансовой информации, предварительно согласовав *условия* его выполнения с руководством и заказчиком задания, что должно найти отражение в *письме-соглашении*.

*Компиляция финансовой информации* производится специалистом с использованием предоставленных экономическим субъектом данных бухгалтерского учета, документов, пояснений и иных сведений, включая аналитические материалы.

Согласно МССУ 4410 может сложиться ситуация, когда аудитор будет обязан запросить *дополнительные сведения* у экономического субъекта в целях проведения компиляции, если при выполнении задания по компиляции аудитор становится известно о неполноте или некорректности предоставленных руководством данных бухгалтерского учета, документов, пояснений, иных материалов. Если запрошенная информация влияет на возможность завершения задания, то в случае ее непредставления аудитор должен *отказаться* от задания и проинформировать заинтересованных лиц об основаниях такого отказа.

## БИБЛИОГРАФИЯ

1. Международные стандарты аудита : учебное пособие для магистратуры / Л. Л. Арзуманова, Н. Ю. Орлова, О. С. Соболь, Ю. К. Цареградская ; отв. ред. Л. Л. Арзуманова, Ю. К. Цареградская. — М. : Норма ; Инфра-М, 2021.
2. Правовое регулирование аудиторской деятельности : учебное пособие для магистратуры / под ред. Е. Ю. Грачевой, Л. Л. Арзумановой. — М. : Норма ; Инфра-М, 2018.
3. Правовое регулирование бухгалтерского и налогового учета : учебник для магистратуры / О. Ю. Бубнова, А. В. Карташов, Н. Ю. Орлова ; отв. ред. Е. Ю. Грачева, Н. Ю. Орлова. — М. : Норма ; Инфра-М, 2018.
4. Правовые основы бухгалтерского учета : учебник / отв. ред. Е. Ю. Грачева, Н. Ю. Орлова. — М. : Норма ; Инфра-М, 2016.

<sup>8</sup> Компиляция — соединение результатов чужих исследований, идей без самостоятельной обработки источников, а также сама работа, составленная таким методом (URL: <https://slovarozhegova.ru>).

<sup>9</sup> МССУ 4410 (пересмотренный) может применяться к заданиям по компиляции финансовой информации, не относящейся к финансовой информации прошедших периодов, а также к заданиям по компиляции нефинансовой информации.