

*Дробышевская Евгения Игоревна*

аспирант

*Сурнина Катерина Станиславовна*

д-р экон. наук, профессор

ФГАОУ ВО «Крымский федеральный

университет им. В.И. Вернадского»

г. Симферополь, Республика Крым

## **ТЕОРЕТИЧЕСКИЕ АСПЕКТЫ АУДИТОРСКИХ ПРОЦЕДУР**

***Аннотация:** в данной статье рассматриваются аудиторские процедуры, являющиеся реальным воплощением применения соответствующих методов и приемов, определенная последовательность которых формирует методику проверки. Методически обоснованные подходы к содержанию и роли аудиторских процедур являются основными для определения их состава, полноты, а также для эффективного решения задач, которые ставятся перед аудиторами.*

***Ключевые слова:** аудит, аудиторские процедуры, финансовая отчетность, аудиторские доказательства, классификация аудиторских процедур, аудиторские услуги, оценка рисков, внутренний контроль.*

Основными составляющими методики аудита является его метод, приемы, и процедуры, с помощью совокупности которых исследуется предмет и объекты аудита. Аудит состоит из аудиторских процедур, осуществляемых в определенной последовательности с применением конкретных методов и приемов аудита.

Анализ отечественной и зарубежной специальной литературы дает основание автору сделать вывод о том, что многочисленные ученые, занимавшиеся исследованием методов, приемов и процедур аудита, а именно: В.Д. Андреев [1], О.В. Ковалева, Ю.П. Константинов [6], Дж.К. Робертсон [8], А. Аренс, Дж. Лоббек [2], В.И. Подольский, А.А. Савин, Л.В. Сотникова [7, с. 48–53] часто путают эти понятия, а иногда даже отождествляют методы, способы и приемы аудита.

Бесспорно, это одно из дискуссионных и неоднозначных вопросов теории аудита, считаем, что их обоснование требует разграничения названных категорий, выделение их составляющих.

Роберт Монтгомери считал целесообразным «оставить аудитора свободным в своих действиях..., на основе сформированного метода позволить разработать свои собственные процедуры» [3]. С этим невозможно не согласиться, но некоторая неопределенность в терминологии затрудняет не только теоретическое исследование, но и внедрение в практику всего арсенала возможностей.

Проведенный анализ литературных источников, показал:

– во-первых в различных трудах одинаковые по своей сути методические приемы относятся то к приемам, то к методам, то к способам, то к процедуре аудита;

– во-вторых, различными авторами предложены различные подходы к определению перечня методов и приемов аудита финансовой отчетности.

В.Д. Андреев инспекцию, наблюдение, опрос, подсчеты и другие, называет «группами аудиторских проверок» [1, с. 71]. Эти же методы Дж. Робертсон называет «процедурами сбора данных» [8, с. 112]. Такие действия, как проверка арифметических расчетов, наблюдение за проведением инвентаризации, наблюдения за осуществлением хозяйственных операций, устный опрос, персонала, проверка документов и другие одновременно Л.В. Сотникова [7, с. 48–53], А. В. Ковалева, Ю.П. Константинов [6, с. 60–62] называют «методами (способами)», В.П. Суйц – «процедурами аудита».

Многие ученые формулируют определение «аудиторская процедура» иначе. Определение аудиторской процедуры различных авторов, обобщено нами в таблице 1.

## Определение аудиторской процедуры в различных литературных источниках

№ п/п	Источник	Определение
1.	Дж. К. Робертсон [8]	Аудиторские процедуры – конкретные действия аудиторов с целью получения данных в ходе аудиторской проверки.
2.	А.Аренс, Дж. Лоббек [2]	Под аудиторскими процедурами понимают группы конкретных подробных инструкций об особенностях сбора свидетельств того или иного типа на каждом этапе аудита
3.	Л.В. Сотникова [7]	Процедура аудиторская – определенный порядок и последовательность действий аудитора для получения необходимых аудиторских доказательств на конкретном участке аудита
4.	В.Е. Труш	Аудиторская процедура – совокупность определенных действий аудитора по проверке финансовой (бухгалтерской) отчетности
5.	Л.Ш. Лозовский, М.В. Мельник, М.Е. Грачева	Определенный порядок и последовательность действий аудитора для получения необходимых аудиторских доказательств на конкретном участке аудита

Как свидетельствует представленная таблица, единодушие мысли по этому поводу у специалистов отсутствует. Очевидно, что в теории аудита возникла существенная проблема, которая заключается в необходимости систематизации наработанных исследований различных ученых и четкого определения, что считать методами, приемами, а что – именно процедурами аудита.

Необходимо отметить, что ни одна из редакций МСА не содержит определения аудиторской процедуры. Однако в глоссарии МСА в определении отдельных дефиниций, например, «процедуры по существу», «процедуры оценки риска» используется понятие «аудиторская процедура».

Аудиторские процедуры занимают центральное место в аудиторском процессе. Для дальнейшего исследования, понимания содержания термина «аудиторская процедура» крайне необходимо. Изучив мнения различных авторов, нами предоставлено собственное определение «аудиторской процедуры». Аудиторские процедуры – это взаимосвязанная последовательность определенных

действий, направленных на организацию процесса предоставления аудиторских услуг и непосредственного получения соответствующих и достаточных доказательств для высказывания профессионального мнения аудитора [9, с. 209].

Аудиторские процедуры являются реальным воплощением применения соответствующих методов и приемов, определенная последовательность которых формирует методику проверки. Значимость аудиторских процедур в процессе проведения аудита трудно переоценить. Именно поэтому обязательные из них приводятся в МСА и составляют содержательную основу требований, предъявляемых к аудиторам.

Аудиторские процедуры следует рассматривать как определенные действия аудитора, основанные на эффективном применении существующих методов аудита или их комбинации, процедур получения аудиторских доказательств, а также методов рациональной организации аудиторской деятельности.

Обоснованные подходы к содержанию и роли аудиторских процедур является основой для определения их состава, полноты, а также для эффективного решения задач, стоящих перед аудитором. Особенно это важно сейчас, когда во всем мире перед аудиторами стоят проблемы совершенствования организации и усиления контроля за качеством аудиторских услуг. Все это говорит о том, что разработка более совершенных и эффективных процедур осуществления аудита является актуальной не только для тех, кто связан с разработкой стандартов аудиторской деятельности, но и непосредственно для аудиторских фирм, занятых подготовкой внутрифирмовых стандартов.

Аудиторские процедуры являются элементами методики аудита. С их помощью находят свое практическое воплощение методы, способы и приемы аудита.

Количество и виды аудиторских процедур, которые должны быть выполнены, определяются аудитором самостоятельно с учетом специфики предприятия. Классификация аудиторских процедур, имеет не только теоретическое, но и практическое значение как на этапе планирования, так и в общем аудиторском

процессе. Уместная последовательность применения аудиторских процедур при проведении аудита позволит обеспечить эффективность и качество аудиторской проверки.

В зарубежной экономической литературе аудиторские процедуры делят в зависимости от вида проверок на процедуры достижения понимания структуры внутреннего контроля клиента; тесты контрольных моментов; проверки операций по содержанию; аналитические процедуры; проверки отдельных элементов сальдо.

По мнению Е.А. Аренс и Дж.К. Лоббек считали, что «процедуры ознакомления с системой внутрихозяйственного контроля клиента, тесты контрольных моментов и проверки операций по содержанию имеют отношение только к документации, наблюдению, опросу и арифметической точности» [2, с. 309].

В МСА аудиторские процедуры классифицируются по содержанию и целям выполненных работ (рис. 1).

Процедуры оценки рисков предназначены для получения понимания о субъекте хозяйствования и его среде, включая систему внутреннего контроля (далее – СВК) и оценки рисков существенного искажения на уровне финансовой отчетности и утверждений.

Тесты контроля («тесты на соответствие») применяются для проведения проверки с целью выявления соответствия процедур внутреннего контроля установленным нормам, предназначены для проверки операционной эффективности процедур контроля в предотвращении или обнаружении и исправлении существенных искажений на уровне утверждений.



Рис. 1. Классификация процедур аудита  
(разработана автором самостоятельно)

Процедуры по существу («независимые тесты») применяются для выявления существенных искажений на уровне утверждений, предназначенные для проверки операций и остатков, а также осуществление других процедур с целью получения сведений о полноте, правильности и законности операций, содержащихся в бухгалтерских записях и финансовой отчетности. Они состоят из проверки подробной информации о классах операций, остатков на счетах и раскрытия информации и аналитических процедур по существу.

Следует отметить, что некоторые ученые рассматривают аудиторские процедуры, исключительно с практической точки зрения и считают, что их классификация должна прежде всего базироваться на практической почве, так как процедуры – это действия аудиторов, направленные на получение доказательств на конкретном участке аудита.

Наиболее содержательная классификация аудиторских процедур по многим критериям предложена К.С. Сурниной [9]. Заслуживает внимания разнообразие

и сугубо профессиональная направленность данной классификации. Автором отмечено, что с позиции внутреннего и внешнего аудита «методы могут быть одинаковыми при решении одинаковых задач, но есть различия в степени точности и детальности». Следовательно, в таких случаях будут одинаковы не только методы, но и процедуры проверки. Поэтому, как внешние, так и внутренние аудиторы применяют одинаковые процедуры для достижения одинаковых целей. То есть, критерием являются цели аудиторских процедур. Должны отметить, что относительно процедур ученые не имеют общего мнения не по поводу определения, не относительно применения.

Таким образом, для составления достоверного аудиторского заключения классификация аудиторских процедур имеет не только теоретическое, но и практическое значение, как на этапах планирования и составления рабочей программы, так и в общем аудиторском процессе, а также на заключительном этапе аудита.

### ***Список литературы***

1. Андреев В.Д. Практический аудит: справочное пособие / В.Д. Андреев. – М.: Экономика, 1994. – 366 с.
2. Аренс А. Аудит: [пер. с англ.] / А. Аренс, Дж. Лоббек; гл. ред. серии проф. Я.В. Соколов. – М.: Финансы и Статистика, 1995. – 560с.
3. Дефлиз Ф.Л. Аудит Р. Монтгомери / Ф.Л. Дефлиз [пер. с англ.]; под ред. Я.В. Соколова. – М.: Юнити, 1997. – 542 с.
4. Аудит: Учебник / В.А. Шевчук, И.М. Пожарицкая, К.С. Сурнина. – Симферополь: АРИАЛ, 2011. – 218 с.
5. Бухгалтерское дело: Учебник / Под ред. М.А. Вахрушиной. – 2-е изд., перераб. и доп. – М.: Вузовский учебник: Инфра-М, 2015. – 376 с.
6. Ковалева О.В. Аудит: Учебное пособие / О.В. Ковалева, Ю.П. Константинов. – М.: Приор, 1999. – 272 с.
7. Подольский В.И. Международные и внутрифирменные стандарты аудиторской деятельности / В.И. Подольский, А.А. Савин, Л.В. Сотникова. – М.: Вузовский учебник, 2006. – 302 с.

8. Робертсон Дж. К. Аудит / Дж. К. Робертсон; [пер. с англ.]. – М.: KPMG, 2003. – 496 с.

9. Сурнина К.С. Аналитические процедуры в аудите: методология и практика: монография / К.С. Сурнина. – Симферополь: Диайпи, 2011. – 338 с.