

АНАЛИТИЧЕСКИЕ ПРОЦЕДУРЫ НА СТАДИИ ПЛАНИРОВАНИЯ АУДИТА

И. А. Дмитриева, студентка 5 курса экономического факультета ГОУВПО «Мордовский государственный университет имени Н.П. Огарева»

В статье рассмотрены понятие и роль аналитических процедур в аудите. Раскрыты особенности применения аналитических процедур на этапе планирования аудита.

Ключевые слова: аналитические процедуры, планирование аудита, аудиторский риск

Аналитические процедуры играют значительную роль в теории и практике аудита. В результате их применения повышается качество проверок благодаря акцентированию внимания на потенциально «опасных» зонах и минимизации на этой основе риска необнаружения, также снижаются затраты на проведение аудита, поскольку объем проверок сокращается.

Согласно определению Положения по стандартам аудита № 56 (SAS 56) аналитические процедуры представляют собой оценку финансовой информации на основе изучения вероятных соотношений между финансовыми и нефинансовыми данными, в том числе сравнения записанных сумм с ожидаемыми суммами, которые определил аудитор. В федеральном Правиле (стандарте) № 5 «Аудиторские доказательства» приводится следующее определение: аналитические процедуры представляют собой анализ и оценку полученной аудитором информации, исследование важнейших финансовых и экономических показателей проверяемого аудируемого лица с целью выявления необычных и (или) неправильно отраженных в бухгалтерском учете хозяйственных операций, выявление причин таких ошибок и искажений [6].

Основной целью применения аналитических процедур является выявление наличия или отсутствия необычных или неверно отраженных фактов

и результатов хозяйственной деятельности, определяющих области потенциального риска и требующих особого внимания аудитора.

В качестве задач, стоящих перед аудиторами в процессе проведения аналитических процедур, можно выделить следующие:

а) изучить деятельность экономического субъекта и выявить основные воздействующие на нее факторы;

б) оценить финансовое положение экономического субъекта и перспективы непрерывности его деятельности;

в) выявить факты искажения бухгалтерской отчетности;

г) обеспечить сокращение числа детальных аудиторских процедур;

д) обеспечить методический инструментарий тестирования в целях получения ответов на возникшие вопросы.

Существует мнение среди аудиторов и пользователей аудита, что термин «аналитические процедуры» обозначает анализ финансово-хозяйственной деятельности проверяемого экономического субъекта. Нам это представляется неверным, так как аналитические процедуры используются при оценке достоверности бухгалтерской отчетности экономического субъекта, а анализ его финансово-хозяйственной деятельности начинается уже после того, как достоверность установлена, поскольку анализировать финансово-хозяйственную деятельность экономического субъекта при недостоверности его бухгалтерской отчетности бессмысленно.

Иными словами, анализ финансово-хозяйственной деятельности экономического субъекта начинается там, где заканчиваются аналитические процедуры. Вместе с тем и аналитические процедуры аудита, и финансовый анализ хозяйственной деятельности базируются на методах экономического анализа, поэтому содержат много общих приемов, поэтому финансовый анализ (анализ финансового состояния) можно условно отнести к заключительным аналитическим процедурам.

Аудиторы используют методы экономического анализа и в других случаях. Например, при проведении аудита необходимо оценивать

справедливость допущения непрерывности деятельности проверяемого экономического субъекта (сможет ли он продолжать свою деятельность и исполнять свои обязательства в течение, как минимум, 12 месяцев, следующих за отчетным периодом), что является типично аналитической задачей и по формулировке, и по методам ее решения.

Таким образом, аудиторы в значительной мере подготовлены к проведению анализа финансово-хозяйственной деятельности экономических субъектов (к тому же они хорошо знакомы с информационной базой такого анализа) и могут осуществлять его не только в рамках аудиторской проверки но и, например, в качестве сопутствующих аудиту услуг.

Федеральным правилом (стандартом) аудиторской деятельности №20 «Аналитические процедуры» определено, что аудитор должен применять аналитические процедуры на стадии планирования и завершающей стадии аудита. Аналитические процедуры могут применяться также и на других стадиях аудита [7].

На этапе планирования аудита выполнение аналитических процедур способствует пониманию деятельности проверяемого экономического субъекта, выявлению областей потенциальных рисков и более точному определению степени аудиторского риска. Выявление областей потенциальных рисков позволяет увеличить при планировании выделяемые на них ресурсы за счет некоторого уменьшения аудиторских ресурсов для областей с низкой долей риска. Их применение позволяет повысить качество аудита и сократить затраты времени на его проведение [3].

На этапе непосредственного проведения аудиторской проверки аудитор может выполнять аналитические процедуры при исследовании необычных отклонений показателей бухгалтерской (финансовой) отчетности заказчика (клиента).

На завершающем этапе аудита аналитические процедуры применяются для окончательной проверки наличия в отчетности искажений или других

финансовых проблем. В результате этого могут быть выявлены области, которые требуют дополнительных аудиторских процедур.

Согласно федеральному правилу (стандарту) аудиторской деятельности № 1 «Цель и основные принципы аудита финансовой (бухгалтерской) отчетности» одной из причин, влияющих на возможность обнаружения существенных искажений, выступает несовершенство систем внутреннего контроля и бухгалтерского учета [4]. На стадии предварительного планирования весьма важно оценить системы бухгалтерского учета и внутреннего контроля, так как их состояние считается одним из главных факторов, влияющих на возможность проведения аудита и объем трудозатрат.

Хотелось бы отметить, что первичный анализ систем бухгалтерского учета и внутреннего контроля позволяет на ранней стадии взаимоотношений с потенциальным клиентом определить достаточность информации для проведения аудита, так как в ходе такого анализа выявляется способность системы учета предоставлять соответствующие сведения. Кроме того, по итогам проведенного анализа, а также на основании другой информации, собранной в ходе предварительного планирования, аудитор может уже на раннем этапе проверки судить о примерном уровне аудиторского риска.

Данное обстоятельство очень важно, так как аудиторский риск – один из важнейших факторов, определяющих продолжительность аудита и, следовательно, его стоимость.

В процессе получения представления о системах бухгалтерского учета и внутреннего контроля, необходимого для планирования аудиторской проверки, аудитор приобретает знания о структуре этих систем и их функционировании. При этом используются:

– запросы, направляемые представителям руководства, персоналу, выполняющему руководящие и контролирующие функции, и другим сотрудникам на разных уровнях организационной структуры аудируемого лица, а также пособия по процедурам внутреннего контроля, описания служебных обязанностей и т.п.;

– документы и записи, ведущиеся в рамках систем бухгалтерского учета и внутреннего контроля;

– наблюдение за деятельностью и операциями аудируемого лица, в том числе за организацией компьютерных операций.

Правилом (стандартом) «Планирование аудита» определено, что при разработке общего плана аудита аудиторю необходимо принимать во внимание: особенности аудируемого лица, его деятельности, финансовое состояние, требования к его финансовой (бухгалтерской) или иной отчетности, включая изменения, произошедшие с даты предшествующего аудита; системы бухгалтерского учета и внутреннего контроля [5].

На этапе планирования в целях ознакомления с данными системами и вынесения предварительного суждения о степени их надежности, целесообразнее, на наш взгляд, применять аналитические процедуры преимущественно качественного характера, которые позволяют оценивать:

- адекватность организационной структуры с учетом размера и степени сложности бизнеса клиента;
- соответствие систем контроля специфике и масштабам деятельности;
- состояние кадровой политики;
- уровень организационной структуры бухгалтерской службы;
- правомерность применения той или иной системы налогообложения;
- технические и методические аспекты ведения бухгалтерского учета и порядка составления бухгалтерской отчетности.

Наряду с «качественными» аналитическими процедурами для оценки отдельных средств контроля могут быть использованы процедуры количественные. Например, определение удельного веса сомнительной дебиторской задолженности в ее общем объеме, установление соотношения дебиторской и кредиторской задолженности могут служить характеристиками состояния расчетов с дебиторами и кредиторами.

Наиболее распространенные методы выявления областей потенциальных рисков:

- простое сравнение статей баланса и анализ их резких изменений;
- анализ изменений статей в сравнении с изменениями других статей (когда изменение одного экономического показателя по экономической природе может не соответствовать изменению другого показателя).

Основные аналитические процедуры на стадии планирования аудита связаны с анализом собственно финансовой отчетности клиента за рассматриваемый период. К ним относятся: анализ изменений с течением времени показателей бухгалтерской отчетности и относительных коэффициентов, связанных с ними; перекрестная проверка корреспондирующих показателей отчетности [7, с. 74].

В ходе анализа временных изменений в показателях и коэффициентах, как правило, используется упорядоченный подход к рассмотрению отчетности, выявляются и описываются соотношения для финансовых данных и в итоге формируется понимание того, какие вопросы следует изучать с точки зрения выявленных закономерностей. Под упорядоченным подходом обычно понимается сочетание применения аудитором методов горизонтального и вертикального анализа финансовой отчетности. Например, аудитор может расположить приведенную финансовую информацию (вертикальный анализ) в традиционном формате – за предыдущий год (проаудированную) и за текущий год (непроаудированную) вместе с расчетами, показывающими изменения, происшедшие от года к году (горизонтальный анализ).

Наиболее часто на стадии планирования применяются расчеты коэффициентов ликвидности, платежеспособности, рентабельности и оборачиваемости и их сравнение со значениями за предыдущий период или среднеотраслевыми значениями.

Целью перекрестной проверки корреспондирующих показателей отчетности помимо проверки собственно корректности представления информации в отчетности, может быть и выявление проблемных участков учета, нетипичных операций, критических периодов.

Наличие ошибок, обнаруженных в ходе перекрестных проверок, свидетельствует как минимум об общей слабости клиента в области контроля

подготовки финансовой отчетности, а выявление в ходе анализа направленного характера искажений может указывать на риск в отношении недобросовестного подхода к составлению финансовой отчетности.

После того как необходимые взаимосвязи и нарушения выявлены и описаны, аудитору следует оценить, насколько результаты соотносятся с целями конкретной проверки. Такая оценка связана с выражением профессионального суждения, что во многом зависит от финансовой и бухгалтерской квалификации аудитора его опыта и понимания деятельности клиента.

Библиографические ссылки

1 Аманжолова Б. А. Роль аналитических процедур в исследовании систем бухгалтерского учета и внутреннего контроля / Б. А. Аманжолова, А. В. Наумова // Аудиторские ведомости. – 2005. – № 12. – С. 49-55

2 Мельник М. В. Методология аудита: развитие новых направлений / М. В. Мельник, В. Г. Когденко // Аудиторские ведомости. – 2005. – № 10. – С. 3-14

3 Попель О. Ю. Аналитические процедуры и их значение в аудите [Электронный ресурс] / О. Ю. Попель // Режим доступа : <http://www.audit-it.ru/articles/audit/a104/40719.html>

4 Правило (стандарт) аудиторской деятельности № 1 «Цель и основные принципы аудита финансовой (бухгалтерской) отчетности»: Утвержден Постановлением Правительства Российской Федерации от 23 сентября 2002 г. № 696 (с изм. от 7 октября 2004 г.) [Электронный ресурс]. – Режим доступа : [http://www1.minfin.ru/common/img/uploaded/library/no_date/2007/pravilo_\(standart\)_1.doc](http://www1.minfin.ru/common/img/uploaded/library/no_date/2007/pravilo_(standart)_1.doc)

5 Правило (стандарт) аудиторской деятельности № 3 «Планирование аудита»: Утвержден Постановлением Правительства Российской Федерации от 23 сентября 2002 г. № 696 (с изм. от 7 октября 2004 г.) [Электронный ресурс]. – Режим доступа : [http://www1.minfin.ru/common/img/uploaded/library/no_date/2007/pravilo_\(standart\)_3.doc](http://www1.minfin.ru/common/img/uploaded/library/no_date/2007/pravilo_(standart)_3.doc)

6 Правило (стандарт) аудиторской деятельности № 5 «Аудиторские доказательства»: Утвержден Постановлением Правительства Российской Федерации от 23 сентября 2002 г. № 696 (с изм. от 7 октября 2004 г.) [Электронный ресурс]. – Режим доступа : [http://www.minfin.ru/common/img/uploaded/library/no_date/2007/pravilo_\(standart\)_5.doc](http://www.minfin.ru/common/img/uploaded/library/no_date/2007/pravilo_(standart)_5.doc)

7 Правило (стандарт) аудиторской деятельности № 20 «Аналитические процедуры»: Утвержден Постановлением Правительства Российской Федерации от 23 сентября 2002 г. № 696 [Электронный ресурс]. – Режим доступа : [http://www1.minfin.ru/common/img/uploaded/library/no_date/2007/pravilo_\(standart\)_20.doc](http://www1.minfin.ru/common/img/uploaded/library/no_date/2007/pravilo_(standart)_20.doc)

8 Роженцова И. А. Аналитические процедуры на этапе планирования аудита / И.А. Роженцова // Бухгалтерский учет. – 2009. – № 6. – С. 72-74

9 Тарасова М. В. Аналитические процедуры как инструмент повышения качества аудиторской проверки / М. В. Тарасова // Аудитор. – 2005. – № 9. – С. 18-23