

АНАЛИТИЧЕСКИЕ ПРОЦЕДУРЫ В АУДИТЕ И ОБЗОРНОЙ ПРОВЕРКЕ

Афанасьева Е.А.

*Сибирский федеральный университет
Торгово-экономический институт*

Аудиторская деятельность является важным сегментом рынка, так как обеспечивает достоверность экономической информации, отвечая интересам всех участников рыночных отношений. При этом искажение информации, раскрываемой предприятиями, происходит по различным причинам. Оно может быть как непреднамеренным, вследствие некомпетентности и невнимательности работников управления, а также преднамеренным.

Мотивами преднамеренного искажения отчетности являются стремления менеджмента скрыть возможные недостатки и хищения, «узкие» места в работе, реальные доходы для уменьшения налогообложения, а также желание повысить степень инвестиционной привлекательности или кредитоспособности и т. д. Основой таких искажений может служить несовершенство системы бухгалтерского учета и действующего законодательства, а также возможность выбора различных правил ведения учета, которые предоставляет учетная политика. Поэтому любую отчетность нельзя считать достоверной с позиции интересов пользователей, которым она предназначена, если не известна методология ее составления и как следствие отсутствует возможность правильной интерпретации отраженных в ней показателей. Как и раньше данной позиции придерживаются многие известные специалисты в области аудита - Пятов М.Л., Панкова С.В., Бычкова С.М., Елгина Е.Н., Горячева О.П., Филатова О.Н. и другие.

Аудит, являясь независимой экспертизой данных бухгалтерского учета и отчетности, а также формируя объективную оценку финансового положения экономических субъектов, позволяет собственникам предприятия, кредиторам, потенциальным инвесторам и т.д. снизить степень информационного риска в принятии экономико-управленческих решений.

Однако большая часть предприятий, особенно среди субъектов малого и среднего бизнеса не имеют возможности пользоваться услугами комплексного аудита, которые являются дорогими и требуют много затрат труда и времени. Альтернативным вариантом здесь выступает обзорная проверка финансовой отчетности, которая представляет собой сопутствующую аудиту услугу, также позволяющую объективно оценить качество отчетности и реальное положение дел на предприятии, имея при этом определенные ограничения и преимущества.

Основополагающим отличием обзорной проверки от полноценного аудита является то, что она не является такой детальной, может производиться не только аттестованным аудитором, использует меньший объем доказательств и потому позволяет исполнителю сформировать ограниченный уровень уверенности в том, что информация не содержит существенных искажений.

Но данное ограничение одновременно определяет ряд значительных преимуществ экспресс-аудита, что делает его привлекательным, а именно: малую трудоемкость, сжатые сроки и как следствие относительно невысокую стоимость. При этом обзорная проверка основана на принципах и методах аудита, регламентирована российскими и международными стандартами. По результатам проверки Исполнитель проверки может выдать Заключение, которое в соответствии со стандартом № 33 будет

иметь юридическую силу. Все это делает ее востребованной при определенных условиях.

Подробную информацию о статусе данной услуги можно подчерпнуть из статьи О.П. Горячевой, Е.А. Ёлгиной «Методический подход к проведению обзорной проверки финансовой отчетности коммерческой организации». Удобная в применении методика комплексной обзорной проверки изложена в работе О.П. Горячевой Экспресс-аудит бухгалтерской (финансовой) отчетности коммерческих организаций. Однако подход, предлагаемый автором, основанный на использовании аудиторских процедур применяемый как на этапе планировании аудита, так и при подготовке Заключения по результатам обзорной проверки, не учитывает возможности применения аналитических процедур.

Имеющееся различие между аудитом, который подтверждает наличие достоверности в отношении фактов хозяйственной деятельности и операций и обзорной проверкой, которая подтверждает отсутствие существенных искажений в финансовой информации, обусловило различие в подходах при получении аудиторских доказательств. Несмотря на то, что в стандартах нет ограничений на полноту процедур при проведении экспресс-аудита задействуют значительно меньшее их количество, которые отличаются по своей структуре. По мнению автора в их составе ключевую роль должны играть аналитические процедуры.

Аналитические процедуры позволяют исполнителю при поверхностном просмотре значительного объема информации выявить негативные моменты в деятельности предприятия и его финансовом положении, что в свою очередь может указывать на зоны риска искажений в отчетности, которые требуют более детальной проверки и это способствует сокращению времени и трудозатрат для получения доказательств. «Единые требования в отношении применения аналитических процедур в ходе аудита» установлены Федеральным правилом (стандартом) аудиторской деятельности №20 и предусматривают их использование на всех стадиях аудита.

Учитывая, что экономический анализ в широком смысле, применительно к этой области, означает мысленное разложение предмета исследования на части, то по сути дела весь процесс обзорной проверки можно рассматривать с этой точки зрения. И все-таки под аналитическими процедурами в аудите понимают, прежде всего, процедуры, основанные на приемах и методах экономического анализа. На это, так или иначе, указывают и положения российских и международных стандартов регламентирующих аудиторскую деятельность.

Однако конкретная методика проведения аналитических процедур российским законодательством не закреплена, что объясняется их многочисленностью и разнообразием. Аудиторские организации и индивидуальные аудиторы разрабатывают ее самостоятельно, исходя из конкретных целей и собственного профессионального суждения, основанного на квалификации и опыте работы. При этом аудиторы неохотно раскрывают методику аудиторской проверки и аналитических процедур в частности, рассматривая ее как коммерческую тайну.

Стандартно аналитические процедуры рекомендовано проводить на этапе планирования обзорного аудита с целью быстрой диагностики положения дел, на предприятии привлекая ограниченный объем информации, наиболее оптимальным здесь может быть использование методики проведения экспресс-анализа хозяйственно-финансовой деятельности предприятия и его финансового состояния.

В рамках экспресс- анализа отчетности выделяют несколько этапов его проведения, среди которых можно выделить предварительный, основной и заключительный. На предварительном этапе определяют цель, предстоящих процедур и информационную базу, основу которой составляет бухгалтерская отчетность. При этом

качество бухгалтерской отчетности подлежит оценке, с использованием элементов формального, арифметического и логического контроля. В частности оценивается состав и структура бухгалтерской отчетности с точки зрения ее полноты, соответствия требованиям нормативных актов, удобства детализации, наличия предусмотренных расшифровок, тождественности периодов, увязки данных, в том числе и логической, проверяют правильность расчетов и т.д.

Принципиально подход к таким аналитическим процедурам должен быть следующий.

На основном этапе проводят собственно анализ ключевых показателей деятельности предприятия и его финансового положения с использованием стандартных приемов чтения отчетности, таких как горизонтальный анализ, вертикальный анализ, трендовый анализ, расчет финансовых коэффициентов и др. с целью выявления «узких» мест в работе. Применение аналитических процедур в аудите, согласно стандарту «основывается на допущении о том, что взаимосвязь между числовыми показателями существует и продолжает существовать постольку, поскольку отсутствуют доказательства противоположного». Поэтому в ходе их проведения аудитор, прежде всего, обращает внимание на несоответствия, диспропорции и противоречия между показателями, которые являются индикатором зон потенциального искажения информации и определяют перечень запросов аудитора для получения объяснений или дальнейшего углубленного исследования.

Но в настоящее время, все чаще, перед аудитом, помимо проверки достоверности отчетности, стоит задача формирования экономической оценки, содержащихся в ней показателей. Поэтому на заключительном этапе обзорной проверки формируют вывод по результатам аналитического исследования, в котором могут быть указаны как направления, требующие проведения дополнительных аудиторских процедур, так и дана оценка финансового положения организации, эффективности деятельности и прогноз ее непрерывности в будущем.

Таким образом, аналитические процедуры могут и должны быть одними из ключевых элементов как самого аудита, так и обзорной проверки. В этой связи представляется возможным признать отраслевые исследования как наиболее перспективные для последующего обобщения и стандартизации исходя из сформулированных автором принципов.