

Московский Государственный Университет имени М.В. Ломоносова

Экономический факультет

На правах рукописи

Мечева Екатерина Юрьевна

**СОВЕРШЕНСТВОВАНИЕ АНАЛИТИЧЕСКИХ ПРОЦЕДУР
В ПРОЦЕССЕ АУДИТОРСКОЙ ПРОВЕРКИ
БУХГАЛТЕРСКОЙ (ФИНАНСОВОЙ) ОТЧЕТНОСТИ
РОССИЙСКИХ ОРГАНИЗАЦИЙ**

Специальность 08.00.12 – Бухгалтерский учет, статистика

АВТОРЕФЕРАТ
диссертации на соискание ученой степени
кандидата экономических наук

Москва – 2012

Диссертация выполнена на кафедре учета, анализа и аудита экономического факультета Московского государственного университета имени М.В. Ломоносова.

Научный руководитель: кандидат экономических наук, доцент кафедры учета, анализа и аудита
МГУ имени М.В. Ломоносова
Старовойтова Елена Витальевна

Официальные оппоненты: доктор экономических наук, профессор, зав. кафедрой финансов и статистики
Российского университета кооперации
Балалова Елена Ивановна

кандидат экономических наук, доцент кафедры учета, статистики и аудита
Московского государственного института международных отношений МИД РФ
Потанина Юлия Михайловна

Ведущая организация: Российская академия предпринимательства

Защита диссертации состоится «___» _____ 2012 г. в _____ часов на заседании Диссертационного совета Д501.001.18 при Московском государственном университете имени М.В. Ломоносова по адресу: 119991, Москва, ГСП-1, Ленинские горы, МГУ, 3-й корпус гуманитарных факультетов, экономический факультет, аудитория №____.

С диссертацией можно ознакомиться в библиотеке гуманитарных факультетов МГУ имени М.В. Ломоносова.

Автореферат разослан «___» _____ 2012 г.

Ученый секретарь
Диссертационного совета Д 501.001.18
при МГУ им. М.В. Ломоносова
доктор экономических наук, профессор

В.П. Суйц

I. ОБЩАЯ ХАРАКТЕРИСТИКА РАБОТЫ

Актуальность темы исследования. Аналитические процедуры – важнейшая составляющая часть процесса аудита, один из способов получения аудиторских доказательств на всех этапах проведения аудиторской проверки, а также при оказании сопутствующих аудиту услуг (обзорная проверка финансовой отчетности, выполнение согласованных процедур и др.) и, бесспорно, влияющая на формирование обоснованного компетентного аудиторского мнения.

Эволюция мировой аудиторской практики проявляется в устойчивой тенденции возрастания удельного веса аналитических процедур в деятельности аудиторов, что повышает качество аудита в целом. Вслед за международной практикой, в Российской Федерации аналитические процедуры должны играть большую роль при проведении аудиторских проверок бухгалтерской (финансовой) отчетности. Понимание логики развития процесса применения аналитических процедур способствует более глубокому пониманию содержания данного инструментария аудиторской деятельности и более качественному его применению в процессе аудиторской проверки.

В своем многообразии аналитические процедуры могут варьироваться от достаточно простых вычислений до составных математических и статистических расчетов. По сути аналитические процедуры являются одним из самых сложных инструментов, используемых аудитором. Стоит отметить, что понятие «аналитические процедуры» включает в себя не только вычислительные операции, но и другие процедуры, необходимость которых не стоит недооценивать, - анализ отчетности, обсуждение с персоналом аудируемой компании интересующих вопросов, сбор информации из внешних источников и пр. С помощью аналитических процедур выявляются не только факты искажения бухгалтерской (финансовой) отчетности компаний, но и решаются важные задачи, такие как: оценка финансового положения организации, перспектива непрерывности деятельности, определение жизнеспособности предприятия в целом.

Среди аудируемых организаций в России становится все больше представителей западных компаний, отечественные предприятия также выходят на международный уровень, таким образом, качество аудиторских услуг обязано соответствовать требованиям рынка. Аналитические процедуры, по сравнению с детальным тестированием, зачастую являются более эффективным и менее трудозатратным методом проверки, что позволяет повысить качество услуг и оптимизировать временные затраты в ходе аудита. Кроме того, часть важнейших выводов аудитора по результатам аудиторской проверки бухгалтерской (финансовой) отчетности, например, о соблюдении допущения продолжающейся деятельности организации, формируется преимущественно на основании проведения аналитических процедур.

Все вышесказанное обуславливает актуальность исследования и развития надлежащего теоретико-методического обеспечения применения аналитических процедур на всех этапах аудиторской проверки.

Особенностью данной диссертационной работы является не только рассмотрение теоретических и методологических аспектов применения аналитических процедур в международной и национальной аудиторских практиках, но и разработка комплексных методических подходов к практическому применению аналитических процедур в деятельности российских аудиторских организаций.

Выбор темы диссертации «Совершенствование аналитических процедур в процессе аудиторской проверки бухгалтерской (финансовой) отчетности российских организаций» обусловлен следующими причинами.

Во-первых, необходимостью более широкого распространения практики применения аналитических процедур в процессе аудиторской проверки бухгалтерской (финансовой) отчетности российских организаций, что является одним из факторов, обеспечивающих возможность полноценного перехода отечественного аудита на риск-ориентированный уровень, получивший развитие в последние десятилетия в международной практике аудита. В последнее время уровень применения аналитических процедур в аудите постепенно возрастает: российские аудиторы начинают предпочитать его детальному тестированию, но данный процесс значительно тормозится отсутствием надлежаще разработанных теоретических основ применения аналитических процедур в аудиторской деятельности и методических рекомендаций по данному вопросу в российской аудиторской практике. В работе прослеживается история развития аудита, акцентируется внимание на вопросе развития применения аналитических процедур, а также рассматривается соответствующее развитие нормативного регулирования применение данного инструмента аудиторской деятельности.

Во-вторых, отставанием отечественной нормативно-правовой базы, регулирующей применение аналитических процедур в аудиторской деятельности, от международной практики нормативного регулирования и уровня развития российской аудиторской практики. В работе проводится сравнительный анализ основных положений международно признанных стандартов, регламентирующих применение аналитических процедур, с аналогичными российскими документами. На основе выявленных «слабых сторон» действующего отечественного документа сформулированы рекомендации по доработке российского стандарта до уровня, соответствующего международной практике и отвечающего актуальным потребностям российского аудита.

В-третьих, отсутствием в российской практике достаточного количества надлежащих методических руководств по применению аналитических процедур на всех этапах аудиторской проверки бухгалтерской (финансовой) отчетности, подготовленной в соответствии российскими стандартами бухгалтерского учета.

Автором диссертационного исследования разработаны аналитические процедуры, применение которых при планировании аудиторской проверки, в ходе проведения процедур по существу и на завершающей стадии аудита, ориентировано на повышение качества аудита бухгалтерской (финансовой) отчетности при оптимизации соответствующих затрат на его проведение. Рассмотрено применение аналитических процедур для всех основных статей «Бухгалтерского баланса» и «Отчета о прибылях и убытках», где это целесообразно и более эффективно по сравнению с детальным тестированием. Неуместность проведения аналитического тестирования в определенных случаях специально обозначена автором с аргументацией причин.

Степень научной проработки темы. Вопросы применения аналитических процедур в аудите нашли отражение во многих работах российских ученых по проблемам аудита: Ш.И. Алибекова, С.М. Бычковой, А.В. Газаряна, Е.М. Гутцайта, Ю.А. Данилевского, И.И. Елисеевой, Е.В. Зубовой, А.В. Коровина, Г.В. Максимовой, О.М. Островского, Л.Н. Растамхановой, Н.А. Ремизова, В.И. Самарухи, Э.А. Сиротенко, В.В. Скобары, Е.В. Старовойтовой, В.С. Стародубцевой, В.П. Суйца, А.А. Терехова, С.М. Шапигузова, А.А. Шапошникова, А.Д. Шеремета и других.

Важным аспектом работы является сравнение западной и отечественной практик аудита, поэтому значительную помощь в ходе исследования оказало осмысление и анализ трудов следующих западных специалистов: R. Adams, M. Benis, G. Puttick, G. Robertson, F. Deflis, S.D. van Esch, Vincent M. O'Reilly, Murray B. Hirsch, D. R. Carmichael, Henry R. Jaenicke, Suresh Kana, Paul M. Clikeman, Larry E. Rittenberg, Karla Johnstone, Audrey A. Gramling, Brian Pine.

Также при написании работы автор обращался к зарубежным энциклопедическим и нормативным материалам - The Blackwell Encyclopedic Dictionary of Accounting, сайты www.aicpa.org, www.iaasb.org и др.

Несмотря на значительное внимание к данной проблеме в зарубежной и отечественной литературе большинство исследований рассматривают аналитические процедуры либо по отношению к отдельным элементам аудита (процесс оценки аудиторского риска и его составляющих, формирование аудиторской выборки), либо с позиций финансового анализа в аудите. В то время как работы, предполагающие рассмотрение вопросов комплексного использования аналитических процедур на всех этапах аудита, отсутствуют. Также в общедоступных российских и иностранных литературных источниках отсутствуют исследования, касающиеся развития нормативно-регулирующей базы использования аналитических процедур в процессе аудита.

Сближение федеральных правил (стандартов) аудиторской деятельности с международными стандартами аудита требует от отечественной экономической науки, и аудита в частности, качественно новых теоретических и практических разработок, обеспечивающих эффективную организацию и результативность проведения аудита. Отсутствие на сегодняшний день комплексной проработки

данного вопроса, а также практического руководства, методических пособий по применению аналитических процедур, которые бы позволили вывести российский аудит на качественно новый уровень, предопределили выбор темы исследования, его цели и задачи.

Цель и задачи исследования. Основной целью работы являлась разработка комплексных методических подходов к применению аналитических процедур на всех этапах аудиторской проверки бухгалтерской (финансовой) отчетности российских организаций, а также рекомендаций по совершенствованию нормативного регулирования применения аналитических процедур в практике внешнего аудита в Российской Федерации.

Цель исследования определила постановку и решение следующих задач, определивших логику диссертационного исследования и его структуру:

- выявить взаимосвязи между этапами развития аудита и применяемым аудиторским инструментарием;
- определить направления совершенствования отечественной системы нормативного регулирования применения аналитических процедур в аудиторской деятельности на основе проведения сравнительного анализа ее текущего состояния с лучшей международно признанной правоприменительной практикой;
- разработать рекомендации по совершенствованию действующих нормативно-правовых актов, регулирующих применение аналитических процедур в национальном аудите;
- провести анализ фактического применения аналитических процедур в практике деятельности российских и иностранных аудиторских организаций;
- выявить причины недостаточного применения аналитических процедур в российской практике внешнего аудита, а также обосновать необходимость их применения;
- разработать комплексные методические подходы и алгоритмы применения аналитических процедур на этапах планирования проверки, проведения процедур по существу и на завершающем этапе аудита.

Область исследования. Диссертационная работа выполнена в рамках паспорта специальности ВАК по специальности 08.00.12 «Бухгалтерский учет, статистика» пункты 3.3 «Методология разработки программ аудита и плана проверок», 3.7 «История развития методологии, теории и организации аудита, контроля и ревизии», 3.8 «Регулирование и стандартизация правил ведения аудита, контроля и ревизии».

Предмет и объект исследования. Предметом исследования является совершенствование теоретических и методических основ применения аналитических процедур в процессе аудиторских проверок бухгалтерской (финансовой) отчетности российских организаций.

Объект исследования – аналитические процедуры в процессе аудиторской проверки бухгалтерской (финансовой) отчетности российских организаций.

Теоретическая и методологическая основы исследования. Теоретической и методологической основой исследования послужили труды отечественных и зарубежных ученых и специалистов в области внутреннего и внешнего аудита, внутреннего контроля, управления рисками. В ходе исследования автором использован широкий круг источников по рассматриваемым вопросам - фундаментальные концепции, представленные в классических и современных трудах отечественных и зарубежных ученых, публикации в периодических изданиях, материалы конференций, электронные ресурсы и др.

Методологической базой исследования послужили общенаучные принципы исследования, предполагающие изучение финансово-хозяйственных отношений и явлений в их развитии и взаимосвязи. Методология исследования включала диалектический метод познания и изучения, использование теории внутреннего и внешнего аудита, а также анализа хозяйственной деятельности. Применялись общенаучные и специальные методы исследования: анализ, синтез, индукция и дедукция, логический, комплексный, системные и др. подходы, позволившие рассмотреть изучаемые явления и процессы в развитии, выявить противоречия, соотнести сущностные характеристики и формы их проявления. Использовались и такие приемы, как анализ, синтез, дедукция и индукция, моделирование изучаемых процессов путем описания, сопоставления, сравнения.

Научная новизна исследования. Данная диссертация представляет собой комплексную работу, в которой разработаны методические подходы по использованию аналитических процедур на этапе планирования аудита, проведения процедур по существу и завершающем этапе аудиторской проверки бухгалтерской (финансовой) отчетности российских организаций, а также рассмотрены проблемы нормативного регулирования применения аналитических процедур в процессе аудиторской проверки.

Научная новизна заключается в следующих разработках и выводах автора:

- выявлены взаимосвязи между этапами развития аудита и применяемым аудиторским инструментарием, на основе проведенного автором анализа эволюции аудита в международной и отечественной практике, что позволило определить предпосылки уровня развития аудиторской практики, обеспечивающие возможность практической реализации аналитических процедур;
- сформулированы конкретные рекомендации по внесению изменений в действующее федеральное Правило (стандарт) аудиторской деятельности № 20 «Аналитические процедуры» (утвержден Постановлением Правительства Российской Федерации от 23 сентября 2002 года № 696), на основе сравнительного анализа отечественной системы нормативного регулирования аналитических процедур в аудиторской деятельности с лучшей международно признанной правоприменительной практикой;

- определены причины незначительного применения аналитических процедур отечественными специалистами аудиторской практики, с целью обоснования необходимости широкого использования аналитических процедур в ходе аудиторских проверок бухгалтерской (финансовой) отчетности российских организаций, позволяющих расширить круг источников аудиторских доказательств и повысить качество аудита;
- предложены универсальные алгоритмы применения аналитических процедур в процессе аудиторской проверки бухгалтерской (финансовой) отчетности, позволяющие сделать их использование на любом этапе аудита более доступными для понимания специалистами с разным уровнем профессиональной подготовки;
- разработаны комплексные методические подходы к применению аналитических процедур, позволяющие повысить результативность и эффективность всех этапов проведения аудиторской проверки (планирование аудита, проверка по существу, завершающая стадия аудита) бухгалтерской (финансовой) отчетности. При этом, автор обеспечил соответствие всех предложенных аналитических процедур новым формам бухгалтерской (финансовой) отчетности российских организаций, утвержденным Приказом Минфина РФ от 02.07.2010 № 66н, вводимым в действие с годовой отчетности за 2011 год, в частности, увязка показателей всех форм бухгалтерской отчетности, расчет показателя чистых активов, всех финансовых коэффициентов и пр.;
- предложена авторская группировка аналитических процедур для каждой стадии аудиторской проверки – планирование аудита, проведение процедур по существу, завершающая стадия аудита.

Теоретическая и практическая значимость работы. Теоретические положения диссертации могут быть использованы саморегулируемыми организациями аудиторов, аудиторскими и консалтинговыми компаниями при разработке собственных внутренних стандартов, регламентов и инструкций по проведению аудиторских проверок с использованием аналитических процедур.

Практическая значимость диссертационного исследования заключается в возможности широкого применения разработанных теоретических и методических рекомендаций по использованию аналитических процедур в аудиторской деятельности. Разработанные формы построения аналитических тестов позволяют расширить область применения аналитических процедур в аудиторской деятельности и способствуют повышению качества аудиторских услуг.

Полученные в ходе исследования результаты могут быть использованы в системе обучения при разработке учебных курсов аттестации и повышения квалификации аудиторов и консультантов.

Апробация результатов исследования. Исследование носит научно-практический характер, отдельные его составляющие были опубликованы автором в периодических изданиях, а также внедрены в практику работы

аудиторских компаний ЗАО «БДО» и ЗАО «Универс-Аудит». Результаты исследования апробированы в процессе работы автора в сфере аудиторско-консультационной деятельности.

Публикации результатов исследования. По теме диссертационного исследования автором опубликовано 4 печатные работы общим объемом 2,06 п.л. в изданиях, рекомендованных ВАК России.

Объем и структура диссертации. Структура работы обусловлена поставленной целью, задачами, логикой исследования. Диссертация состоит из введения, трех глав, заключения, списка литературы, приложений, иллюстрирована рисунками, содержит таблицы. Логика и содержание излагаемого материала обусловлены целевым подходом и характером исследуемых проблем.

Во введении обоснована актуальность темы диссертационного исследования, определены цели и задачи, предмет и объект исследования, раскрыты научная новизна и практическая значимость работы.

Первая глава посвящена эволюции нормативного регулирования аналитических процедур в России и за рубежом. Наряду с эволюцией методологии аудита в развитых странах, рассмотрен вопрос становления и развитие нормативного регулирования применения аналитических процедур в российской аудиторской практике, представлен сравнительный анализ нормативного регулирования аналитических процедур в отечественном и западном аудитах, определены аспекты национального стандарта, требующие доработок, а также приведены конкретные рекомендации по внесению изменений.

Во второй главе описаны результаты проведенного автором исследования, касающегося распространения применения аналитических процедур в процессе аудита российскими и зарубежными специалистами, разбирается вопрос важности оценки бизнес-рисков и их влияния на риск существенного искажения бухгалтерской (финансовой) отчетности. Кроме того, анализируются примеры аналитических процедур, актуальных для применения на этапе планирования аудиторской проверки, - тестирование отчетности на наличие возможных ошибок (организационных, технических, методологических), «чтение» отчетности, горизонтальный и вертикальный анализ, а также экспресс-анализ отчетности на примере бухгалтерской (финансовой) отчетности ОАО «Мосэнерго» за 2010 год, составленной по российским стандартам бухгалтерского учета и международным стандартам финансовой отчетности.

В третьей главе представлены два вопроса: аналитические процедуры на этапе проверки по существу и аналитические процедуры на завершающем этапе аудита. При рассмотрении первого, автором разбираются примеры аналитических процедур последовательно для всех основных статей «Отчета о прибылях и убытках» и «Бухгалтерского баланса». На завершающем этапе аудиторской проверки предложенные автором аналитические процедуры,

направлены на анализ финальной бухгалтерской (финансовой) отчетности и событий после отчетной даты, выявление риска несостоятельности (банкротства) организации, а также оценку способности организации продолжать свою деятельность не менее, чем в течение 12 месяцев после отчетной даты (принцип допущения непрерывности деятельности). Оценка результатов, полученных от выполнения предложенных аналитических процедур, позволяет аудитору окончательно сформировать мнение о достоверности бухгалтерской (финансовой) отчетности организации и отразить его в официальных документах завершающего этапа аудиторской проверки – аудиторском заключении и отчете по результатам аудита.

В заключении диссертационной работы сформулированы основные выводы и рекомендации, полученные в результате проведенного исследования.

II. ОСНОВНЫЕ ПОЛОЖЕНИЯ И РЕЗУЛЬТАТЫ ИССЛЕДОВАНИЯ

1. Эволюция методологии аудита в развитых странах.

Выделяют три основных исторических этапа развития аудиторской практики с момента возникновения до наших дней:

- подтверждающий аудит – до середины XX века;
- системно-ориентированный аудит – вторая половина XX века;
- риск-ориентированный аудит – XXI век.

Каждый из перечисленных этапов развития аудиторской практики предопределяет применение специфических методов аудита (подходов к аудиту).

«Подтверждающий аудит» основан на следующем допущении: если все статьи бухгалтерского баланса выверены и детально протестированы, то значение прибыли (убытка) не может содержать существенного искажения. Данный подход не предусматривает проверку ни отчета о прибылях и убытках, ни систем, формирующих бухгалтерскую (финансовую) отчетность в целом.

На этом этапе развития аудиторской практики использовался «балансовый подход», при котором ресурсы аудитора направлены на проверку большого количества хозяйственных операций и бухгалтерских счетов без концентрации внимания на каком-либо отдельном сегменте бухгалтерской (финансовой) отчетности предприятия. Иными словами, при рассматриваемом подходе имеет место сплошная проверка всех хозяйственных операций аудируемого лица.

«Системно-ориентированный подход» предусматривает оценку эффективности систем внутреннего контроля, принятых на предприятии. В результате оценки аудитор делает вывод об эффективности, частичной эффективности либо неэффективности тех или иных средств контроля (контрольных процедур) и системы внутреннего контроля в целом. Если контрольная процедура работает эффективно, то аудитор может (в той или иной степени) доверять системе внутреннего контроля в раскрытии ошибок и

нарушений, и, следовательно, объем процедур по существу может быть значительно сокращен. В случае неэффективности либо частичной эффективности системы внутреннего контроля детальное тестирование проводится в соответствующих областях, где контрольные процедуры не могут обеспечить требуемый от них результат. На «системно-ориентированном этапе» целью аудита стало не арифметическое подтверждение точности обособленных хозяйственных операций и бухгалтерских записей, а подтверждение истинной достоверности данных бухгалтерской (финансовой) отчетности.

При применении «риск-ориентированного подхода», ресурсы аудитора должны быть направлены в первую очередь на тестирование статей бухгалтерской (финансовой) отчетности, в которых могут содержаться существенные отклонения, обусловленные рисками хозяйственной деятельности предприятия. То есть работа аудитора концентрируется на областях деятельности компании-клиента с более высоким возможным риском, а проверка областей с низким риском сводится к выполнению исключительно базовых аудиторских процедур. «Риск-ориентированный подход» – подход, в основе которого лежит оценка видов и вероятности искажений на счетах бухгалтерского учета и последующая поправка объема и типа аудиторской работы на вероятность существенного искажения.

«Системно-ориентированный» и «риск-ориентированный» подходы по своей сути имеют в основе одну цель – сокращение количества проводимых в ходе проверки процедур по существу в случае получения удовлетворительного результата тестирования системы внутренних контролей. Однако «риск-ориентированный» подход более конкретный, применяя его аудитор минимизирует вероятность выполнения излишнего либо недостаточного количества процедур в ходе проверки. Таким образом, современный аудит не отказывается от более ранней практики, а развивает и применяет ее более эффективно.

В соответствии с «риск-ориентированным подходом» в ходе проверки необходимо максимально минимизировать аудиторский риск, для этого производится оценка риска существенного искажения и ограничивается риск необнаружения. Характер необходимых для этого процедур регламентирован стандартами, регулирующими вопрос оценки рисков, где особое место занимает применение аналитических процедур.

Процесс оценки рисков, с которыми сталкивается предприятие в своей ежедневной финансово-хозяйственной деятельности, подразумевает полное и всестороннее знание о бизнесе аудируемого лица, его стратегии поведения (развития) и позиции на рынке. Также одной из важных задач на риск-ориентированном этапе развития аудита становится оценка непрерывности деятельности предприятия. Вышеперечисленные задачи могут быть выполнены только на основе проведения аналитических процедур и интерпретации их результатов. Аудитор должен привлечь данные о производственном потенциале

предприятия, уровне его использования, оценить достаточность средств для погашения обязательств, сформировать мнение о потребностях в инвестициях, оценить ресурсы для дальнейшего развития предприятия и т.д. Подобные проблемы по формулировке и методам решения являются аналитическими проблемами и предполагают расширение использования аналитических процедур, позволяющих более полно реализовать поставленные в ходе проведения аудита цели. Необходимо отметить, что в настоящее время простое подтверждение достоверности бухгалтерской (финансовой) отчетности перестает удовлетворять ее пользователей, у которых возникает потребность в оценке эффективности совершения хозяйственных операций, состоятельности бизнеса в целом, выявлении истинных экономических интересов деятельности предприятия и многое другое. Такой подход предполагает дальнейшее развитие методологии аудита, направленное в том числе на интеграцию аудита и финансового анализа. Развитие аудита требует более широкого использования аналитических процедур и методов анализа, что, безусловно, повысит качество аудиторских услуг и выведет их на новый уровень развития.

2. Сравнительный анализ нормативного регулирования аналитических процедур в России и за рубежом.

Основными нормативными документами, регулирующими применение аналитических процедур, являются:

- в России: Федеральное Правило (стандарт) аудиторской деятельности № 20 «Аналитические процедуры», утвержденное Постановлением Правительства Российской Федерации от 23 сентября 2002 года № 696, далее – ФПСАД № 20, вступившее в силу с 3 мая 2005 года;
- в США: Положение по Стандарту Аудита 56 «Аналитические процедуры» (Statement on Auditing Standard 56 (AU section 329)), далее – Положение 56, действующее для отчетности, начиная с 1 января 1989 года, но получившее последнюю редакцию в марте 2006;
- в Международной практике: Международный Стандарт Аудита 520 «Аналитические процедуры» (International Standard on Auditing 520), далее – МСА 520, действующее для аудита финансовой отчетности, составленной по международным стандартам, начиная с 15 декабря 2009 года и далее.

В настоящее время официального перевода международных аудиторских стандартов на русский язык не существует, поскольку данные документы, разработанные Международной Федерацией Бухгалтеров, могут быть переведены на язык другой страны лишь силами самой МФБ. По данным официального сайта МФБ (www.ifac.org), в 2009 году начались работы по переводу стандартов аудита и контроля качества на русский язык. Переводом занимается Институт Профессиональных Бухгалтеров России – действительный член МФБ. Официальные данные о сроках окончания работ в доступных источниках отсутствуют.

По данным Министерства Финансов Российской Федерации, среди проектов федеральных правил (стандартов) аудиторской деятельности, одобренных Советом по аудиторской деятельности при Минфине России в 2006-2007 годах, существует проект новой редакции ФПСАД № 20. Однако в общедоступных источниках отсутствует информация о предполагаемых сроках утверждения нового стандарта, поэтому в данный момент невозможно с достаточной степенью уверенности опираться на новый текст, проводя сравнение документов. За основу сравнения с международной практикой был принят действующий документ, однако в сравнительный анализ также включен и проект новой редакции ФПСАД № 20, см. Таблицу 1.

Таблица 1.

Сравнительный анализ структуры и содержания нормативных документов, регулирующих применение аналитических процедур в отечественной и международной аудиторской практике.

Параметр	ФПСАД №20	ФПСАД №20 (проект новой редакции)	МСА 520	Положение 56
1	2	3	4	5
Дата утверждения и последнее обновление	Действующая версия утверждена в 2002 году, далее документ не обновлялся.	-	Действующая версия утверждена в 2008, применимо для отчетности с 15 декабря 2009	Действующая версия утверждена в 1988 году, последние изменения внесены в марте 2006
Наличие определения аналитических процедур	не сформулировано	сформулировано	сформулировано	сформулировано
Область применения	1) стадия планирования; 2) завершающая стадия аудита.	1) стадия оценки рисков; 2) завершающая стадия аудита.	1) стадия проверки по существу; 2) завершающая стадия аудита.	1) стадия планирования; 2) завершающая стадия аудита.
Обязательность применения на этапе проверки по существу	рекомендательный характер	рекомендательный характер	обязательный характер	рекомендательный характер
Вопрос о надежности информации, используемой в процессе применения аналитических процедур	включен в состав главы о процедурах по существу	выделен в отдельные пункты	выделен в отдельные пункты	выделен в отдельные пункты
Вопрос о документировании процедур и их результатов	не освещен	не освещен	не освещен	освещен в отдельной главе
Структура документа	1) отсутствие содержания; 2) текст поделен на крупные разделы.	1) отсутствие содержания; 2) текст поделен на крупные разделы.	1) наличие содержания; 2) разделение документа на 2 основные части: • определения и главные аспекты; • дополнительная информация и описание	1) отсутствие содержания; 2) текст поделен на крупные разделы.

Проведенный сравнительный анализ нормативных документов, регулирующих применение аналитических процедур, показал, что западные стандарты несколько опережают российский как по структуре, так и по содержанию. Это вполне закономерно, учитывая период развития аудиторской практики в России и за рубежом и относительную молодость российской экономики. Существует явная тенденция сближения российского нормативного регулирования аналитических процедур к западным аналогам, принимая во внимание изменения, отраженные в проекте новой редакции Правила № 20. Попытки сближения структуры и текста российского правила с зарубежным стандартом являются, положительной тенденцией, ведущей к повышению качества нормативного регулирования процесса аудита в России, его более быстрому развитию и выходу на международный уровень, однако есть важные аспекты, не раскрытые ни в действующем российском стандарте, ни в проекте новой редакции.

3. Предложения по совершенствованию национального стандарта, регулирующего применение аналитических процедур в аудиторской деятельности.

Проведенный сравнительный анализ трех нормативных документов (ФПСАД № 20, Положение 56, Международный стандарт аудита 520), регулирующих применение аналитических процедур, позволил автору выделить основные направления доработки российского стандарта, с учетом международного опыта. Прежде всего, действующий стандарт необходимо пересмотреть и переиздать в новой редакции, что предусмотрено программой приведения ФПСАД в соответствие с международными стандартами аудита. Кроме того, в новом стандарте необходимо:

- закрепить определение «аналитических процедур» в следующей формулировке:

Аналитические процедуры – оценка финансовой информации на основе анализа предполагаемых соотношений между данными как финансового, так и нефинансового характера. Аналитические процедуры также охватывают изучение выявленных при анализе расхождений и взаимосвязей, которые противоречат другой финансовой или нефинансовой информации, достоверность которой аудитор не подвергает сомнениям;

- закрепить обязательное применение аналитических процедур на всех этапах аудиторской проверки, а именно пункт 2 Стандарта изложить в следующей редакции:

Аудитор должен применять аналитические процедуры на всех этапах аудиторской проверки, а именно:

- при планировании аудита, в том числе при оценке рисков в процессе понимания деятельности аудируемого лица и его среды;
- при проведении процедур по существу;

- на завершающей стадии аудита;
- осветить проблему документирования аналитических процедур и их результатов, которая отсутствует как в действующем ФПСАД № 20 «Аналитические процедуры», так и в Проекте нового стандарта:

Аналитические процедуры являются одним из видов аудиторских доказательств, поэтому обязательно должны быть задокументированы аудитором в ходе проверки. При этом, в рабочей документации необходимо отразить цель аналитической процедуры, алгоритм ее проведения, а также сформулировать полученные выводы.

Под целью аналитической процедуры подразумевается задача, которая должна быть выполнена при ее проведении. Цель необходимо сформулировать четко и кратко (например, подтверждение взаимосвязи различных форм бухгалтерской (финансовой) отчетности; подтверждение достоверности величины налога на имущество организаций, начисленного в отчетном периоде и пр.).

При описании алгоритма проведения аналитической процедуры аудитору необходимо уточнить источник и объем информации, которая будет анализироваться, а также описать методы анализа.

Выводы по результатам проведенных аналитических процедур могут быть двух видов:

- аудитор добился поставленной цели, задача выполнена, существенные отклонения не выявлены;
- проведенный анализ не позволил достичь поставленной цели. Аудитор принимает решение об использовании других методов для тестирования либо выполнении дополнительных аудиторских процедур в отношении выявленных существенных расхождений.

Для наглядности полученных результатов от проведенных аналитических процедур, при документировании аудитор может применять графики, таблицы, диаграммы и пр.;

- рассмотреть вопрос о проверке существующих средств контролей аудируемого лица за подготовкой финансовой и нефинансовой информации, используемой при построении аналитических процедур, выделить в отдельный пункт вопрос о надежности такой информации.

На всех этапах аудиторской проверки, принимая решение о проведении аналитических процедур, аудитор должен оценить надежность данных, учитывая источники информации, ее характер, уместность и сопоставимость, а также систему контролей за подготовкой данных. Аудитор не вправе применять аналитические процедуры для получения аудиторских доказательств, основываясь на непроверенных данных или на информации ненадлежащего качества. При этом, вся информация должна быть независима от данных бухгалтерского учета.

4. Причины недостаточного применения аналитических процедур в национальной аудиторской практике и необходимость их широкого использования.

Незначительное использование аналитических процедур в процессе аудита приводит к нерациональному построению проверки, сужению круга источников аудиторских доказательств, что, в свою очередь, влияет на качество аудита. В диссертационном исследовании автором сформулированы основные причины более низкого уровня применения аналитических процедур отечественными специалистами в сравнении с западной практикой.

Одной из основных причин недостаточного применения аналитических процедур является уровень развития российского аудита. Национальный аудит сегодня находится на промежуточном этапе, выполняя лишь функции подтверждающего аудита, не достигнув в полной мере риск-ориентированного уровня. Как результат, в ходе аудита большее внимание уделяется детальной проверке первичных документов, чем проведению аналитических процедур, предполагающих учет факторов риска.

Во-вторых, можно отметить недостаточный уровень развития регулирующей нормативной документации в российской аудиторской практике, что приводит к формальному соблюдению или в отдельных случаях несоблюдению аудиторскими компаниями федеральных стандартов аудита в полном объеме, что и происходит со стандартом «Аналитические процедуры». Аудиторы не используют данный инструмент в ходе проверок, так как не имеют законодательной базы для его применения.

Как показало проведенное автором диссертации анкетирование в России аналитические процедуры активно используют в своей деятельности аудиторы «большой четверки», так как они являются крупными зарубежными компаниями, имеющими многолетний аудиторский опыт в развитых странах. Также их применяют и некоторые крупные российские компании, что можно объяснить тем, что часто на руководящих позициях в таких компаниях стоят специалисты, имевшие опыт работы в «большой четверке», либо эти компании состоят в международных группах. Небольшие региональные аудиторские компании аналитические процедуры при проведении проверок чаще всего не применяют, либо применяют в очень ограниченном количестве. В российской аудиторской практике (на уровне мелких и средних аудиторских организаций) аналитические процедуры, как правило, понимаются только с позиций финансового анализа, в то время как они являются самостоятельным аудиторским инструментом, позволяющим правильно организовать аудиторскую проверку и собрать достаточное количество аудиторских доказательств, необходимых для выражения объективного мнения о достоверности финансовой (бухгалтерской) отчетности.

Наряду с определением основных причин недостаточного применения аналитических процедур отечественными специалистами, автор в работе

обосновывает необходимость их широкого использования в ходе аудита, которая связана со следующими аспектами:

- *Выход российского аудита на международный уровень.* Существует программа приведения Федеральных правил (стандартов) аудиторской деятельности в соответствие с Международными Стандартами Аудита, начатая в ноябре 2006 года. В рамках указанной программы происходит сближение положений отечественных и международных стандартов аудита. Это означает, что российские аудиторы в своей работе должны применять процедуры, аналогичные мировой практике. Как показал проведенный опрос, при выборе между детальным тестированием и аналитическими процедурами западные специалисты отдают предпочтение последним.
- *Внедрение МСФО в национальную систему бухгалтерского учета.* С середины 2010 года вступил в силу Федеральный Закон о консолидированной финансовой отчетности № 208-ФЗ, который делает обязательным аудит консолидированной отчетности по МСФО. В соответствии с законом аудиторское заключение предоставляется и публикуется вместе с консолидированной финансовой отчетностью. Достоверность отчетности, составленной по международным стандартам, логично подтверждать в соответствии с международными стандартами, с использованием процедур, признанных эффективными в международной практике. Кроме того, развитие российской системы бухгалтерского учета с МСФО ведет к увеличению количества аналитической информации, раскрываемой в финансовой (бухгалтерской) отчетности, что способствует росту степени использования аналитических процедур в российском аудите, прежде всего, за счет создания условий получения необходимых данных для их проведения.
- *Усиление контроля качества аудиторской деятельности.* Повышение требований к качеству аудита со стороны внешних пользователей вынуждает аудиторские организации находить и применять новые методы проверки. Если обратиться к международному опыту, то можно отметить, что использование аналитических процедур позволяет проводить аудит на новом качественном уровне, неизвестном большинству российских компаний, при минимальных трудозатратах. Кроме того, Федеральные правила (стандарты) аудиторской деятельности обязательны к соблюдению, что является критерием качества аудита и подразумевает, в том числе, обязанность применения аудиторами аналитических процедур в ходе проверки.
- *Рост конкуренции на рынке аудиторских услуг.* С одной стороны, в период финансового кризиса и на посткризисном этапе резко снизился темп роста в секторе аудиторских услуг, аудиторские организации стали придерживаться демпинговой ценовой политики, чтобы не потерять рынок старых клиентов и иметь возможность приобрести новых. С другой стороны, имеет место ужесточение контроля за качеством аудиторской деятельности. В связи с

этим, аудиторские организации вынуждены оказывать услуги высокого качества за гораздо меньшие деньги, что приводит к снижению собственных затрат на проведение аудиторских проверок, ключевыми из которых являются расходы на оплату труда. Одним из путей решения данной проблемы является проведение аналитических процедур, поскольку они дают аудитору значительный объем необходимой информации и при этом требуют меньше времени, чем выполнение детального тестирования, а, следовательно, это позволит сократить время затрачиваемое на аудит, снизить расходы на оплату труда специалистов и стоимость услуг для компаний-клиентов.

- *Высокая степень риска аудита, проводимого в России.* Высокая степень риска обусловлена сложностью национальной законодательной системы, недостаточной стабильностью почти всех отраслей экономики, низким уровнем системы внутреннего контроля в организациях и пр. В этих условиях методики аудиторских проверок должны учитывать следующее:
 - высокий аудиторский риск и, следовательно, необходимость получения аудиторских доказательств в отношении большого количества элементов проверяемой совокупности;
 - необходимость достижения баланса интересов всех лиц, связанных с аудитом данного экономического субъекта и применением его результатов, в том числе самих аудиторских фирм;
 - объективное влияние внутренних и внешних факторов на снижение затрат труда и времени на аудиторские проверки.

Все перечисленные аспекты, объективно обуславливают необходимость совершенствования в России как нормативного регулирования, так и разработки и внедрения в практику деятельности национальных аудиторских компаний методик, основанных на широком применении аналитических процедур.

5. Использование аналитических процедур в процессе аудиторской проверки бухгалтерской (финансовой) отчетности.

В диссертационном исследовании рассмотрено применение аналитических процедур на трех основных этапах аудиторской проверки:

- планирование аудиторской проверки;
- проведение процедур по существу;
- завершающий этап.

Основной целью планирования аудиторской проверки является выявление потенциально возможных рисков, статей отчетности, содержащих ошибки, и, как следствие, определение объема процедур необходимых к выполнению на следующих этапах проверки - составление плана и программы аудита. Для достижения данной цели аудитор прибегает к выполнению таких аналитических процедур, как: тестирование отчетности на наличие возможных ошибок

(организационных, технических, ошибок методологии), «чтение» отчетности, горизонтальный и вертикальный анализ отчетности, экспресс-анализ отчетности (использование методов финансового анализа), определение областей потенциального риска и оценка риска существенного искажения.

На этапе проведения процедур по существу аудитор осуществляет сбор достаточного количества надлежащих аудиторских доказательств путем выполнения инспектирования, наблюдения (в т.ч. за инвентаризацией), запросов (в т.ч. отправка писем-запросов контрагентам проверяемого лица, содержащих просьбу подтвердить непосредственно аудитору величину задолженности по состоянию на отчетную дату), подтверждения, пересчета и аналитических процедур.

Главную задачу завершающего этапа аудиторской проверки можно сформулировать следующим образом: на базе обобщения всей полученной в ходе проверки информации, с учетом анализа событий после отчетной даты, а также оценки непрерывности деятельности аудируемого субъекта, сформировать мнение о достоверности бухгалтерской (финансовой) отчетности организации и документально его оформить в виде аудиторского заключения. Аналитические процедуры, выполняемые аудитором на данном этапе проверки, в большинстве случаев аналогичны тем, которые выполнялись на этапе планирования, только применительно к финальной бухгалтерской (финансовой) отчетности организации, в которую внесены все корректировки, связанные с выявленными аудитором нарушениями.

Процесс выполнения аналитических процедур также можно подразделить на несколько этапов. Первоначально формулируется цель проведения аналитической процедуры и выбирается ее вид. Выбор конкретной аналитической процедуры связан с выполнением одной или нескольких задач этапа аудиторской проверки с учетом оценки целесообразности и эффективности ее выполнения, имеющейся в наличии информации, а также сроков проведения аудиторской проверки и профессиональных знаний аудитора. Корректность выполнения аналитической процедуры в значительной степени зависит от уровня квалификации и опыта аудитора, а также наличия достаточного объема информации и формата ее представления. После выполнения аналитической процедуры аудитор оценивает полученный результат, сравнивая его с критериями существенных отклонений (см. рис. 2).

Рисунок 1.

Использование аналитических процедур в процессе аудиторской проверки бухгалтерской (финансовой) отчетности.

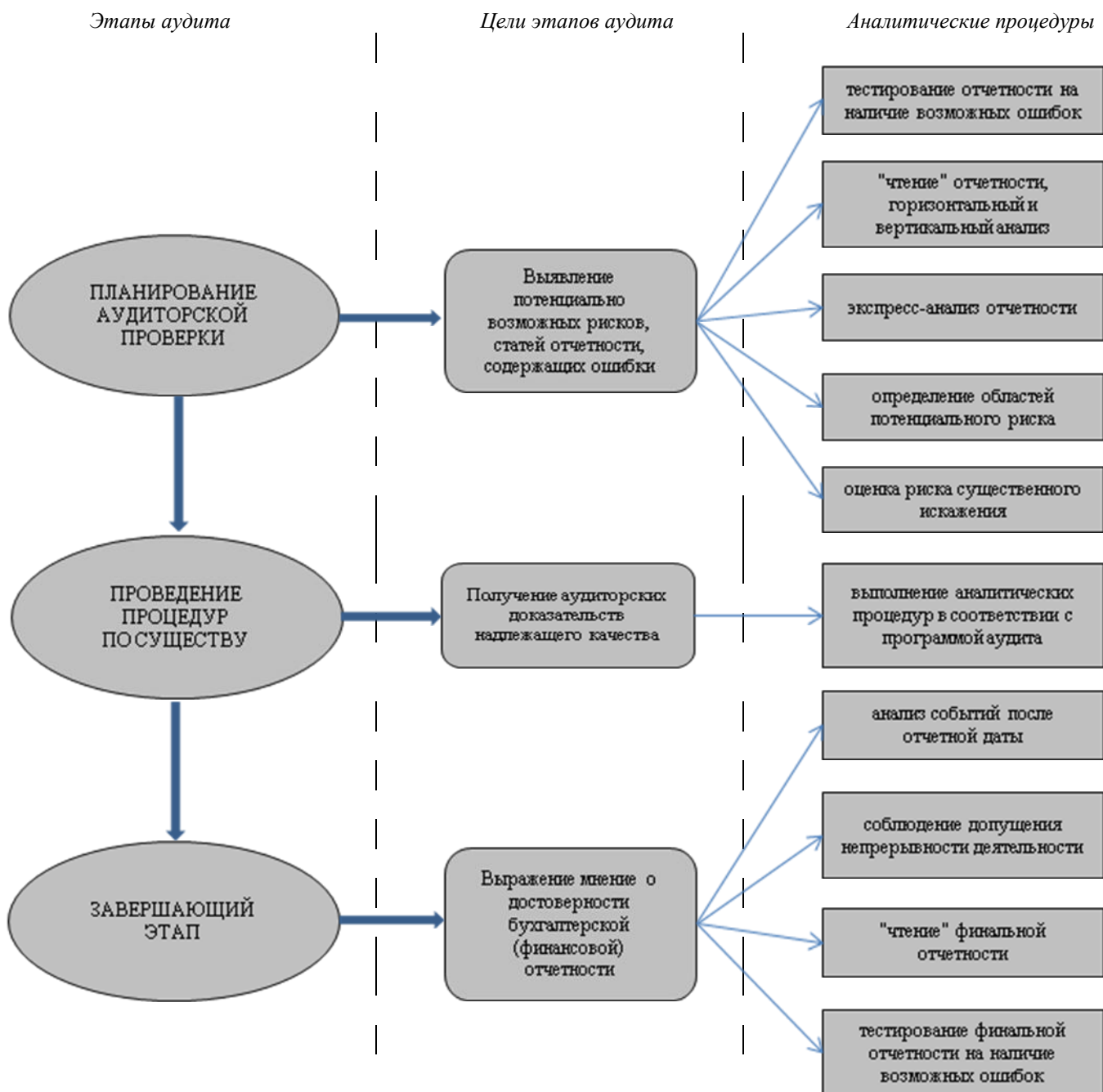
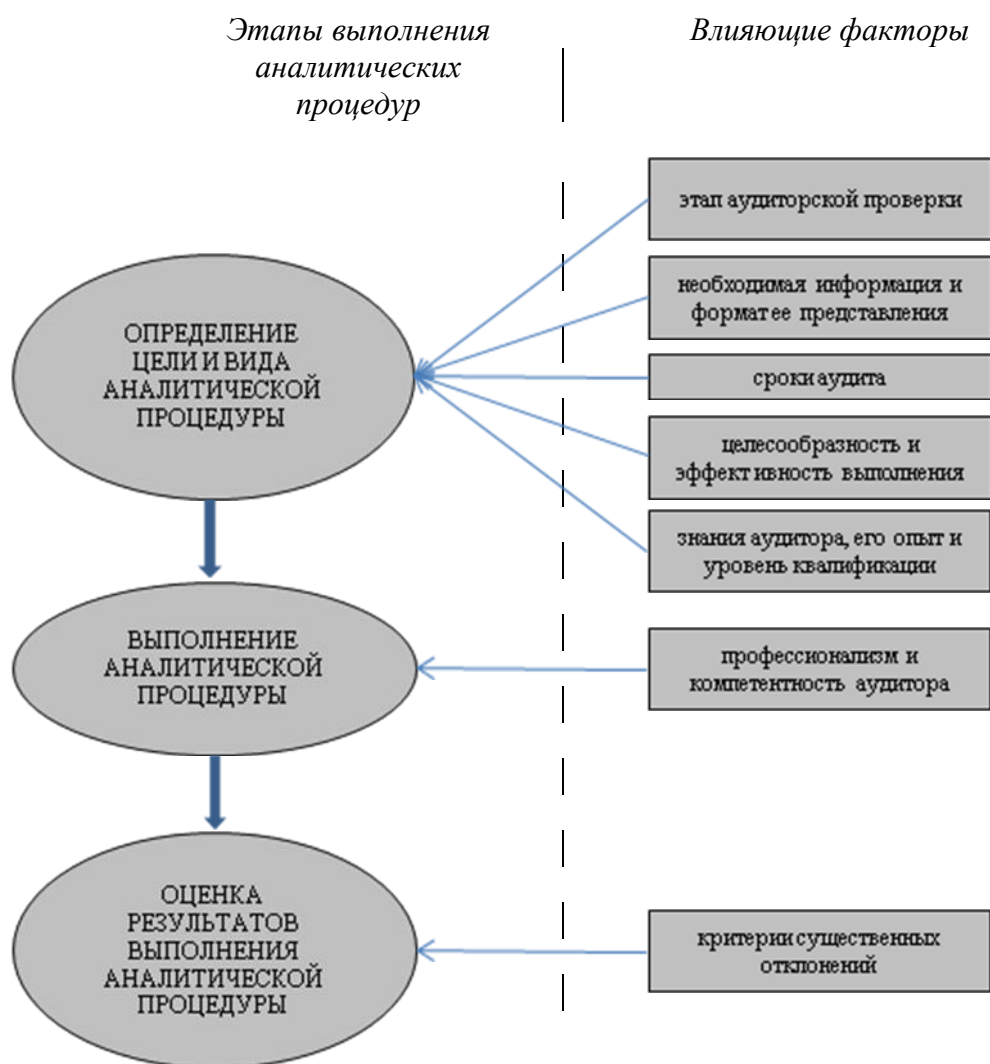


Рисунок 2.

Процесс выполнения аналитических процедур.



Предложенные алгоритмы использования аналитических процедур в процессе аудиторской проверки (рис. 1) и процесса выполнения аналитических процедур (рис. 2) предполагают комплексное рассмотрение вопросов применения аналитических процедур для подтверждения достоверности показателей бухгалтерской (финансовой) отчетности. Использование данного подхода позволяет правильно определить основные направления аудиторской проверки и связь между ними. При этом, необходимо учитывать, что каждый этап процесса аудита должен углублять понимание предмета аудита, поэтому результаты каждой следующей аналитической процедуры могут потребовать внесения изменений в первоначально запланированную стратегию аудита и уровень существенности.

6. Методические подходы к комплексному применению аналитических процедур в процессе аудиторской проверки бухгалтерской (финансовой) отчетности.

В диссертационном исследовании разработаны автором методические подходы к комплексному применению аналитических процедур, позволяющие повысить результативность и эффективность всех этапов проведения аудиторской проверки (планирование аудита, проверка по существу, завершающая стадия аудита) бухгалтерской (финансовой) отчетности российских организаций. При этом, обеспечено соответствие всех предложенных аналитических процедур новым формам бухгалтерской (финансовой) отчетности, утвержденным приказом Минфина РФ от 02.07.2010 № 66н, вводимым в действие с годовой отчетности за 2011 год. Фактические примеры аналитических тестов, проводимых автором диссертационного исследования в рамках аудита крупных нефтедобывающих и металлургических компаний, а также предприятий машиностроения приведены по тексту работы и в приложениях.

Аналитические процедуры на этапе планирования аудиторской проверки условно разделены автором на три группы: тестирование отчетности на наличие возможных ошибок, «чтение» отчетности, горизонтальный и вертикальный анализ и экспресс-анализ отчетности. Предложенные в диссертации процедуры помогают аудитору определиться со стратегией предстоящей аудиторской проверки, ее планом, объемом и порядком проведения, выявить проблемы в формировании и раскрытии информации в бухгалтерской (финансовой) отчетности, а также определить ее рискованные области, которым необходимо уделить особое внимание на этапе проверки по существу. Проведение аналитических процедур на начальном этапе проверки позволит спланировать предстоящую работу с оптимальными затратами, провести аудиторскую проверку качественно и в срок, а также минимизировать риск возникновения форс-мажорных обстоятельств, связанных с недостатком времени и квалифицированных кадров.

В целях иллюстрации возможностей применения элементов метода финансового анализа в качестве аналитических процедур на этапе планирования аудиторской проверки в работе приводится расчет финансовых коэффициентов на конкретном примере. Данные, используемые в расчетах, являются данными из отчетности ОАО «Мосэнерго» за 2010 год, составленной по российским стандартам бухгалтерского учета и международным стандартам финансовой отчетности.

Аналитические процедуры на этапе проверки по существу рассмотрены последовательно от одной статьи отчетности к другой. Также проведено сравнение объема процедур, которые необходимо провести при аудите конкретного показателя, используя детальное и аналитическое тестирования. Если проведение аналитического тестирования в каких-то случаях неуместно,

автор дополнительно обращал на это внимание и аргументировал причины. Автор доказал более высокое эффективное использование аналитических процедур по сравнению с детальным тестированием, а также их самостоятельность для получения аудиторских доказательств надлежащего качества.

Предложенные методические подходы могут быть применены на предприятиях с разной сферой хозяйствования: производство, услуги, торговля, кредитные и страховые организации частного и государственного секторов экономики и так далее. Однако, аудитору бесспорно необходимо уделять большое внимание особенностям бизнеса компании-клиента при планировании объема и характера аналитического тестирования в процессе отдельно взятой конкретной аудиторской проверки.

Формы и методы подтверждения показателей «Бухгалтерского баланса» и «Отчета о прибылях и убытках» в предложенных автором методических подходах отличаются друг от друга. В первом случае рассмотрено применение таких аудиторских инструментов, как инвентаризация и письма-подтверждения, во втором целесообразно максимально использовать аналитические тесты.

Аналитические процедуры на завершающем этапе аудита направлены на анализ финальной бухгалтерской (финансовой) отчетности и событий после отчетной даты, выявление риска несостоятельности (банкротства) организации, а также оценки способности организации продолжать свою деятельность не менее, чем в течение 12 месяцев после отчетной даты (принцип допущения непрерывности деятельности). Оценка аудитором результатов, полученных от выполнения предложенных аналитических процедур, позволит окончательно сформировать мнение о достоверности бухгалтерской (финансовой) отчетности организации и отразить его в официальных документах завершающего этапа аудиторской проверки – аудиторском заключении и отчете по результатам аудита.

Основные положения диссертации опубликованы в следующих печатных работах автора в изданиях, рекомендованных ВАК:

1. Мечева Е.Ю. Нормативное регулирование аналитических процедур в аудиторской деятельности в России и за рубежом // Аудит и финансовый анализ, 2010 № 1, 0,48 п.л.

2. Мечева Е.Ю. Финансовый анализ в аудите // Аудит и финансовый анализ, 2010 № 2, 0,53 п.л.

3. Мечева Е.Ю. Применение элементов метода финансового анализа при проведении аудита бухгалтерской отчетности // Аудит и финансовый анализ, 2010 № 6, 0,53 п.л.

4. Мечева Е.Ю. Эволюция нормативного регулирования аналитических процедур в международной аудиторской практике // Аудит и финансовый анализ, 2011 № 2, 0,52 п.л.