

Роль и значение аналитических процедур при получении аудиторских доказательств

АЛЕКСЕЙ РЕНЕЙСКИЙ,

директор ООО «ФБК-Бел»

Рост конкуренции на рынке вынуждает аудиторские компании повышать качество своих услуг и снижать затраты. Важную роль в оптимизации трудоемкости проведения аудиторской проверки играют аналитические процедуры (АП), являющиеся одним из способов получения аудиторских доказательств на всех этапах аудиторской проверки, а также при оказании сопутствующих аудиту услуг.

В соответствии с законодательством Беларуси аналитическая процедура представляет собой анализ и оценку полученной аудитором информации, исследование важнейших финансовых и экономических показателей аудируемых лиц с целью выявления необычных или неверно отраженных в бухгалтерском учете фактов хозяйственной деятельности, а также выяснение их причин [1].

Для целей Международных стандартов аудита определение «аналитических процедур» дано в стандарте МСА 520 и означает оценку финансовой информации путем анализа вероятных соотношений между финансовыми и нефинансовыми данными. При необходимости АП охватывают исследования выявленных колебаний или соотношений, которые противоречат другой соответствующей информации или существенно расходятся с ожидаемыми значениями [2, с. 889].

Аналитические процедуры могут варьироваться от достаточно простых вычислений до составных математических и статистических расчетов. Кроме того, АП включают в себя анализ отчетности, сбор информации из внешних источников и т.д. С их помощью выявляются не только факты искажения бухгалтерской (финансовой) отчетности компаний, но и дается оценка финансового положения организации, определение жизнеспособности предприятия в целом.

По сравнению с детальным тестированием аналитические процедуры являются более эффективным и менее трудозатратным методом проверки. Они позволяют повысить качество услуг и оптимизировать временные затраты за счет сокращения объема проверок. Кроме того, часть важнейших выводов аудитора по результатам аудиторской проверки бухгалтерской (финансовой) отчетности, например, о соблюде-

нии допущения продолжающейся деятельности организации, формируется преимущественно на основании проведения аналитических процедур.

В Беларуси использование АП в ходе аудиторских проверок весьма ограничено. В основном они применяются среди крупных аудиторских организаций, входящих в международные сети. На уровне же мелких и средних компаний аналитические процедуры, как правило, применяются только с позиций финансового анализа. Среди причин такого положения вещей – отсутствие у аудиторов соответствующего опыта. Кроме того, отечественная нормативно-правовая база, регулирующая применение аналитических процедур в аудиторской деятельности, отстает от международной практики и уровня развития рынка аудита.

В связи с этим стоит вопрос разработки в стране комплекс-

Статья посвящена оптимизации процесса сбора аудиторских доказательств при помощи аналитических процедур с целью повышения качества аудита и снижения трудозатрат аудиторских организаций на проведение аудита бухгалтерской (финансовой) отчетности. Раскрыто понятие аналитических процедур. Обобщены их основные преимущества.

ных методических подходов практического применения аналитических процедур при проведении аудиторских проверок. Данные подходы должны быть разработаны с учетом международного опыта и адаптированы к белорусским условиям.

В мировой практике аналитические процедуры используются на всех этапах аудиторской проверки:

- на этапе планирования проводится анализ отчетности, который позволяет сформировать стратегию аудиторской проверки. Определяется план, объем и порядок проведения аудиторской проверки. Выявляются проблемы формирования и раскрытия информации в бухгалтерской финансовой отчетности. Использование аналитических процедур на этапе планирования позволяет оптимально спланировать время для проведения аудиторской проверки качественно и в срок;
- на этапе проверки по существу активно применяются такие аналитические процедуры, как аналитические тесты, участие в годовой инвентаризации, а также письма подтверждения;
- на завершающем этапе аудиторской проверки проводятся аналитические процедуры, направленные на анализ окончательной бухгалтерской (финансовой) отчетности и событий после отчетной даты, выявление риска несостоятельности (банкротства) организации, а также оценку непрерывности деятельности организации. Полученные доказательства по средствам аналитических процедур позволяют сформировать окончатель-

ное мнение о достоверности бухгалтерской (финансовой) отчетности и отразить его в аудиторском заключении.

Проведение аналитических процедур – творческая работа, и аудиторским организациям потребуются определенные усилия, чтобы подготовить типовые приемы и методики в этой области. Сложность АП окупается их эффективностью. Результаты зарубежных исследований в отношении обнаруженных в ходе многочисленных аудиторских проверок существенных искажений бухгалтерской отчетности показывают, что аналитические процедуры помогли выявить 27,1% всех искажений.

На этапе выполнения АП аудитор может использовать различные методы:

- простое сравнение;
- выявление тенденций изменения показателя в отчетном периоде и распространение таких тенденций на будущие (или прошедшие) периоды;
- выявление количественных взаимосвязей между определенными показателями в целях исчисления их значений в будущих (прошедших) периодах.

Для выявления областей потенциального риска широко применяется **метод простого сравнения**. Часто достаточно эффективно простое сравнение статей бухгалтерского баланса (например, расчет удельного веса каждой статьи в валюте баланса) и анализ резких изменений этих статей. Нередко весьма продуктивным оказывается сравнение показателей деятельности материнской и дочерних компаний,

поскольку в этом случае большие расхождения относительных показателей могут быть весьма информативными (например, значительные различия в рентабельности могут быть связаны с незаконной перекачкой ресурсов и соответствующими нарушениями порядка ведения бухгалтерского учета). Следует отметить, что само по себе наличие резких изменений не является доказательством искажений показателей бухгалтерской отчетности, а только сигналом для аудитора, заставляющим присмотреться к необычным выводам, которые должны быть исследованы в ходе проверки, и подвести соответствующие итоги.

Заключительным этапом является **анализ результатов выполнения аналитических процедур**. При этом важным фактором, влияющим на надежность результатов метода сравнения, является использование альтернативных источников информации. Например, небухгалтерской информации, т.е. данных, характеризующих состояние экономического субъекта, но не входящих в состав его бухгалтерской отчетности, в частности натуральных показателей (объем отгруженной продукции в штуках или тоннах). Такие показатели традиционно считаются измеряемыми более точно, чем стоимостные показатели (поскольку на них не влияет изменение цен, уровень инфляции и т.п.). Это тем более справедливо для нынешних белорусских условий.

На этом этапе аудитор также должен выяснить, можно ли выявленные отклонения отнести в категорию необычных либо такие отклонения слишком малы

для зачисления их в категорию необычных. При оценке существенности выявленных отклонений аудитор может использовать критериальные значения (т.е. границы, отделяющие необычные отклонения от малых), предусмотренные нормативными актами, внутрифирменными инструкциями или основанные на профессиональном суждении аудитора.

Все действия, связанные с планированием и выполнением аналитических процедур, должны быть тщательно задокументированы. В рабочей документации в обязательном порядке отражаются результаты анализа необычных отклонений, выявленных в ходе таких процедур.

Результаты проведения АП должны быть использованы для получения аудиторских доказательств. Однако окончательные выводы по конкретному вопросу аудитор целесообразно делать на базе данных анализа всей совокупности полученных по исследуемому вопросу аудиторских доказательств.

Более широкое распространение аналитических процедур в процессе аудиторской проверки бухгалтерской (финансовой) отчетности белорусских организаций является одним из факторов полноценного перехода отечественного аудита на риск-ориентированный уровень, получивший развитие в последние

десятилетия в международной практике аудита.

Основными причинами для увеличения объема использования аналитических процедур в Беларуси являются:

1. Высокий уровень риска аудита, что вызвано сложностью бухгалтерского и налогового законодательства Беларуси. Система внутреннего контроля предприятий практически не развита и выполняет функции сохранности материальных ценностей, отсутствует глубокий анализ деятельности предприятий, налоговых рисков и их эффективной работы.

2. Усиление контроля качества аудиторской деятельности. Мировая практика показывает, что применение АП позволяет проводить аудит на качественно новом уровне при минимальных трудозатратах.

3. Рост конкуренции на рынке аудиторских услуг. В результате финансового кризиса 2011 года платежеспособность предприятий Беларуси ухудшилась, что привело к снижению спроса на аудиторские услуги. Аудиторские компании стали демпинговать, чтобы не потерять своих клиентов. В результате резко снизились заработные платы аудиторов, что привело к оттоку из профессии высококвалифицированных специалистов. Одно из направлений решения данной проблемы видится в рас-

ширении спектра аналитических процедур, так как они дают аудиторам значительный объем аудиторских доказательств и при этом требуют значительно меньше времени на аудит, чем выполнение детальных тестов. Это позволит снизить расходы на оплату труда и стоимость аудиторских услуг.

4. Сближение национальных стандартов бухгалтерского учета с МСФО. Составление международной отчетности подразумевает большое количество раскрытий к отчетности, что ведет к увеличению объема аналитической информации, более детально и глубоко характеризующей деятельность предприятий. Данное обстоятельство способствует росту количества аналитических процедур прежде всего за счет создания условий получения необходимых данных для их проведения.

5. Сближение белорусских стандартов аудита с международными. Как показывает мировая практика, зарубежные аудиторы при выборе между детальным тестированием и аналитическими процедурами отдают предпочтение последним.

Все перечисленные условия объективно указывают на необходимость более широкого использования аналитических процедур, что позволит повысить эффективность и качество аудита.

ЛИТЕРАТУРА

1. Аналитические процедуры: правила аудиторской деятельности Республики Беларусь в редакции постановления Министерства финансов от 24.09.2007 г. № 140. // Консультант Плюс: Беларусь. Технология 3000 [Электронный ресурс] / ООО «ЮрСпектр».
2. Международные стандарты аудита и контроля качества. Часть 1 [сборник]: в 3 т. / Международная Федерация Бухгалтеров (МФБ). – Киров: ООО «Кировская областная типография», 2012. – Т. 2. – 644 с.