

4.2. АНАЛИТИЧЕСКИЕ ПРОЦЕДУРЫ В ФИНАНСОВОМ АУДИТЕ

Грачёва М.Е., к.э.н., доцент кафедры
«Экономический анализ»

Финансовая академия при Правительстве РФ

Эффективность деятельности субъектов предпринимательства во многом зависит от способов формирования и представления информации в финансовой отчетности. Аналитические процедуры, проводимые на разных этапах аудиторской проверки, направлены на увеличение надежности аудита с целью выработки аудитором уверенности в том, что в финансовых отчетах финансовое положение, результаты операций и движение денежных средств организации представлены в соответствии с общепринятыми принципами учета. Этим обусловлены исследуемые в статье проблемы.

ВЕДЕНИЕ

В соответствии с практикой сложившейся, начиная с 1970-х гг., аналитические процедуры являются составной частью аудиторских стандартов и также являются неотъемлемой частью аудиторских процедур и аудиторских доказательств.

В данной статье предполагается рассмотреть некоторые вопросы, связанные с ролью и значением аналитических процедур именно в финансовом аудите, поскольку в зависимости от типа аудита проявляется специфика применяемых в нем аналитических процедур.

Российский стандарт «Аналитические процедуры» (ПСАД 20) устанавливает единые требования в отношении применения аналитических процедур в ходе аудита. В соответствии с этим стандартом аудитор должен применять аналитические процедуры на стадии планирования, завершающей стадии аудита и, в случае необходимости, на других стадиях аудита. Применяя аналитические процедуры, аудитор должен сделать следующее.

1. Осуществлять анализ соотношений и закономерностей, которые основаны на сведениях о деятельности аудируемого предприятия. Для реализации этой цели аналитические процедуры включают в себя рассмотрение финансовой и другой информации в сравнении:
 - с сопоставимой информацией за предыдущие периоды;
 - с ожидаемыми результатами деятельности, например, сметами или прогнозами, а также предположениями аудитора;
 - с информацией об организациях, ведущих аналогичную деятельность;
2. Изучать связь всех соотношений и закономерностей с другой имеющейся в его распоряжении информацией или причины возможных отклонений от нее. Для реализации этой цели аналитические процедуры включают в себя рассмотрение взаимосвязей:
 - между элементами информации, которые предположительно должны соответствовать прогнозируемому образцу, исходя из опыта аудируемого лица;
 - между финансовой информацией и другой информацией.

Сравнение структуры и содержания ПСАД 20 «Аналитические процедуры» и МСА 520 «Аналитические процедуры» свидетельствует практически о полном совпадении и соответствии российского стандарта его международному аналогу. Однако имеются существенные различия, анализ которых является предметом данной статьи. В статье предполагается исследовать следующие аспекты проблемы:

- трактовка понятия «аудит» и ее влияние на типизацию аудита и применяемые аналитические процедуры;
- влияние принципов учета и представления финансовой отчетности на результаты аналитических процедур и аудиторское заключение.

ТРАКТОВКА ПОНЯТИЯ «АУДИТ» И ЕЕ ВЛИЯНИЕ НА ТИПИЗАЦИЮ АУДИТА И ПРИМЕНЯЕМЫЕ АНАЛИТИЧЕСКИЕ ПРОЦЕДУРЫ

Для того чтобы более глубоко и обстоятельно исследовать этот аспект проблемы, следует обратиться к сравнению определений и трактовок аудита которые существуют в российских и зарубежных источниках. Сегодня, по прошествии почти двадцати лет, аудиторская деятельность в Российской Федерации сформировалась и как отдельный, самостоятельный вид деятельности, и как профессия, необходимая и востребованная в рыночной экономике. Несмотря на кажущуюся простоту, определение «аудита», существующее сегодня в РФ, еще не устоялось и имеет расплывчатые формулировки. Рассмотрим некоторые из них. Прежде всего, следует обратиться к Федеральному закону «Об аудиторской деятельности». В редакции закона от 7 августа 2001 г. №119-ФЗ аудит отождествлялся с аудиторской деятельностью и определялся как «предпринимательская деятельность по независимой проверке бухгалтерского учета и финансовой отчетности» (п. 1 ст. 1). В редакции Закона от 30 декабря 2008 г. №307-ФЗ дается отдельное определение аудиторской деятельности: «Аудиторская деятельность (аудиторские услуги) – деятельность по проведению аудита и оказанию сопутствующих аудиту услуг, осуществляемая аудиторскими организациями, индивидуальными аудиторами» (ст. 2.). В ст. 3 этой редакции закона аудит определяется как «независимая проверка бухгалтерской (финансовой) отчетности аудируемого лица в целях выражения мнения о достоверности такой отчетности».

Существуют и другие трактовки. Так, в Википедии можно встретить такое определение: «Аудит (аудиторская проверка) – процедура независимой оценки деятельности организации, системы, процесса, проекта, продукта». На портале Office mart дается такое определение: «Аудит – контрольная функция правильности составления финансовых документов». В Большом экономическом словаре имеется следующее расширенное определение: «Аудит – (лат. audit – он слышит, англ. audit – проверка, ревизия).

- предпринимательская деятельность по осуществлению независимых вневедомственных проверок (ревизий), проводимых квалифицированными специалистами (аудиторами), бухгалтерской и финансовой отчетности, платежно-расчетной документации, налоговых деклараций и других финансовых обязательств и требований экономических субъектов, а также по оказанию иных аудиторских услуг (постановка, восстановление и ведение бухгалтерского учета, составление деклараций о доходах, финансовой отчетности, консультирование по вопросам финансового, налогового и других видов законодательства и пр.);
- форма финансового контроля за деятельностью организаций в виде ревизии бухгалтерской отчетности, проводимой, как правило, по желанию клиента независимыми специалистами или организациями;
- анализ, оценка финансовой, маркетинговой деятельности компании, эффективности ее организационной структуры (операционный А);
- проверка соответствия деятельности компании правилам, установленным государственными органами, или законодательным нормам (А соответствия деятельности).

В этом определении сделана попытка охарактеризовать аудит с разных сторон и с учетом разных класси-

фикаций. Можно заметить, что во всех приведенных определениях аудита отсутствует общий системный подход, описывающий корневые свойства этого понятия, и поэтому в каждом из них рассматриваются только отдельные стороны аудита как сложного явления современной экономической жизни.

Поскольку «Принципы и методы аудита» (audit concepts principles and methods) были сформулированы первоначально в США, то следует обратиться к американским источникам, например, к трудам авторов, как Д.К. Робертсон, Э.А. Аренс и Д.К. Лоббек.

В книге Дж. Робертсона дается следующее определение аудита со ссылкой на разработчика – Комитет Американской бухгалтерской ассоциации по основным концепциям учета (American accounting association, AAA, Committee on basic auditing concepts): «Аудит – это системный процесс получения и оценки объективных данных об экономических действиях и событиях, устанавливающих уровень их соответствия определенному критерию и представляющий результаты заинтересованным пользователям». (Следует обратить внимание на то, что здесь термины «аудит» и «финансовый аудит» отождествляются).

В книге Дж. Лоббека аудиту дается следующее определение: «Аудит (auditing) – это процесс, посредством которого компетентный независимый работник накапливает и оценивает свидетельства об информации, поддающейся количественной оценке и относящейся к специфической хозяйственной системе, чтобы определить и выразить в своем заключении степень соответствия этой информации установленным критериям». Несмотря на некоторое различие между этими двумя определениями, их объединяет то, что аудиту в них дается достаточно общее определение, очерчивающее общий контур и оставляющее свободу для дальнейших толкований. В отличие от определений из российских источников, представленных выше, и характеризующих аудит как процедуру, функцию, предпринимательскую деятельность, форму финансового контроля, анализ и оценку финансовой и маркетинговой деятельности, проверку соответствия и т.д., в работах Дж. Робертсона и Дж. Лоббека аудит в целом определяется, как «процесс», который, в зависимости от специфики и направленности этого процесса, можно трактовать по-разному. Также очень существенно то обстоятельство, что Дж. Робертсон определяет аудит как системный процесс, делая акцент на определении «системный»: «Аудит – это системный процесс. Он имеет свою цель и логику и основан на структурированном подходе к принятию решений. В ходе этого процесса получают и оценивают данные, влияющие на принятие аудиторских решений». Дж. Лоббек делает другой акцент. Он пишет: «Это определение содержит несколько ключевых слов и словосочетаний...поддающаяся количественной оценке информация и установленные критерии. Для выполнения аудита должны существовать информация в форме, допускающей проверку, и определенные стандарты (критерии), посредством которых аудитор может оценивать информацию». Исходя из этого общего системного подхода в американских «Принципах и методах аудита» проводится следующая типизация видов аудита:

- операционный аудит;
- аудит на соответствие;
- аудит финансовой отчетности (финансовый аудит).

На основании этой типизации определяется целеполагание этих типов аудита.

Целью операционного аудита является оценка производительности и эффективности функционирования хозяйственной системы в целом. В ходе операционного аудита аудиторские аналитические процедуры могут не исчерпываться данными бухгалтерского учета. Именно поэтому дать более точную характеристику операционному аудиту не представляется возможным. Целью аудита на соответствие является определение того, соблюдаются или нет в хозяйственной системе свойственные ей специфические процедуры и правила.

Цель финансового аудита в книге Дж. Робертсона формулируется следующим образом: «Составить мнение о точности, с которой в финансовых отчетах представлены финансовое положение, результаты операций и движение денежных средств экономической единицы в соответствие с общепринятыми принципами учета».

В зависимости от цели, которая присуща тому или иному типу аудита, ему присущи те или иные виды аналитических процедур, которые объединены в одном аудиторском стандарте «Аналитические процедуры».

Обобщив приведенную информацию, можно сделать следующие выводы:

- финансовый аудит является разновидностью системного процесса аудита и ему присущи как общие, так и типовые свойства;
- в основе финансового аудита лежит аудит финансовой отчетности, что должно определять специфику применяемых аналитических процедур;
- финансовая отчетность в соответствии с МСФО (IFRS) и ГААП (GAAP) уже, чем бухгалтерская отчетность, что необходимо учитывать в работе с российской нормативной базой (это связано с тем, что в российских нормативных документах термины «бухгалтерский учет» и «бухгалтерская отчетность» употребляются как синонимы терминов «финансовый учет» и «финансовая отчетность», хотя между ними имеется принципиальное различие);
- объективные критерии, которые вырабатываются в ходе финансового аудита – это общепринятые принципы учета и представления финансовой отчетности, или то, что называется GAAP (Generally accepted accounting principles). Общепринятые принципы учета существуют не только в США, но и в каждой стране, имеющей национальную систему учета – это и Российские стандарты бухгалтерского учета (РСБУ), и другие национальные модели учета. Международные стандарты финансовой отчетности (МСФО), являясь наднациональной системой, также могут применяться в качестве критерия составления финансовой отчетности, учитывая их глобальный характер и то обстоятельство, что в некоторых странах МСФО используется вместо национальной модели учета и представления отчетности.

ВЛИЯНИЕ ПРИНЦИПОВ УЧЕТА И ПРЕДСТАВЛЕНИЯ ФИНАНСОВОЙ ОТЧЕТНОСТИ НА РЕЗУЛЬТАТЫ АНАЛИТИЧЕСКИХ ПРОЦЕДУР

Логическая цепочка, объединяющая аналитические процедуры, принципы финансового учета, финансовый аудит и финансовую отчетность, берет свое начало из принципов учета, являющихся основой информации, которая закладывается в отчетность. Финансовая отчетность является продуктом финансового учета и информационной базой финансового анализа. Из содержания стандарта «Аналитические процедуры»

следует, что финансовый анализ в свою очередь является частью аналитических процедур. Отсюда очевидно влияние, которое принципы подготовки и представления финансовой отчетности оказывают на структуру и содержание информации финансовой отчетности, а значит, и на результаты анализа показателей отчетности. В связи с этим следует рассмотреть некоторые различия, существующие между российским и международным законодательством в области финансового учета и отчетности и аудита, оказывающие существенное влияние на объем проводимых аналитических процедур и на их результаты.

Считаю возможным прибегать к сравнению национального и международного законодательства об аудиторской деятельности, поскольку во введении к каждому ПСАД записано: «Настоящее федеральное правило (стандарт) аудиторской деятельности, разработанное с учетом международных стандартов аудита...». Однако стоит обратить внимание на то, что в российских стандартах нет точного указания, по отношению к какой информации эти стандарты могут применяться. В п. 5. ПСАД 20 записано, что «аналитические процедуры могут осуществляться разными методами, присущими экономическому анализу и применяться в отношении отдельной финансовой отчетности, финансовой отчетности дочерних организаций, подразделений или сегментов и отдельных элементов финансовой информации и в отношении консолидированной финансовой отчетности». Иными словами, это означает, что аналитические процедуры могут применяться только к финансовой отчетности, хотя выше, в п. 4. записано, что аналитические процедуры включают в себя рассмотрение финансовой и другой информации, то есть, не относящейся к финансовому аудиту.

В преамбуле к каждому Международному стандарту аудита (МСА) записано следующее: «Международные стандарты аудита следует применять при аудите финансовой отчетности. Также МСА следует применять в адаптированном по мере необходимости виде к аудиту другой информации, а также для сопутствующих услуг». Отсюда следует, что МСА применимы не только в целях финансового аудита, но также и сравнения других видов аудиторской деятельности.

Сравнение определений «аудита» в российских и зарубежных источниках показало, что в определении аудита зарубежные специалисты делают акцент на системном характере этого процесса и на выборе критериев, на основании которых оценивается аудируемая информация. В «Задании, обеспечивающем уверенность» МСА имеется характеристика критериев, используемых при выражении аудитором высокого уровня уверенности. «Критерии – это стандарты или точки отсчета, используемые для оценки или точного измерения конкретного предмета задания, обеспечивающего уверенность. Критерии являются важными при формировании профессиональным бухгалтером выводов в заключении, так как с помощью критериев предполагаемый пользователь узнает о том, что было взято за основу оценки или точного измерения конкретного предмета. Отсутствие такой системы отсчета может привести к произвольному толкованию и разночтению в отношении выводов... Подходящие критерии зависят от контекста осуществления задания». Далее приводятся примеры критериев, которые могут применяться в различных видах аудита. В аудите финансовой отчетности

аудитором для обеспечения уверенности в его выводах могут использоваться МСФО. Это связано с тем, что во время аудита финансовой отчетности аудитор должен обеспечивать уверенность в том, насколько справедливо в ней отражается финансовое положение субъекта аудита, результаты его хозяйственных операций и денежные потоки в соответствии с принятыми в этих стандартах принципами учета. При подготовке заключения по другим видам аудита, например, о способе организации и управления компанией, о системе внутреннего контроля и других, аудитор имеет право и возможность, в зависимости от ситуации, устанавливать или разрабатывать критерии проверки. Основой разработки установленных критериев могут быть действующие законы и нормативные акты.

Выбор критериев является важнейшим этапом выполнения задания. С этой целью аудитор должен собрать необходимую информацию о предмете проверки, получить необходимые для этого дополнительные знания. Аудитор должен оценить, насколько подходящими являются выбранные им критерии для выполнения задания. Для этого он должен высказывать свое профессиональное суждение о предмете проверки.

В российских стандартах существует Правило (стандарт) аудиторской деятельности (ПСАД) 14 «Учет требований нормативных актов РФ в ходе аудита», в соответствии с которым аудитор обязан учитывать соблюдение субъектом аудита «правовых актов РФ в ходе аудита финансовой (бухгалтерской) отчетности». Другие упоминания о критериях, необходимых в процессе аудита, в российских ПСАД отсутствуют. Можно только предполагать, что при необходимости соблюдения российского законодательства, в финансовом аудите российских предприятий нужно опираться на российское бухгалтерское законодательство и РСБУ. В Федеральном законе об аудиторской деятельности записано, что под финансовой отчетностью аудируемого лица понимается отчетность, предусмотренная Федеральным законом «О бухгалтерском учете», а также аналогичная по составу отчетность, предусмотренная иными федеральными законами.

Учитывая различия, которые в настоящее время существуют между МСФО и РСБУ, соблюдение этого требования приводит к возникновению значительных расхождений в процессе аудиторских проверок, проводимых на основании российских и международных принципов и стандартов. Поскольку аналитические процедуры в соответствии с ПСАД №20 возможно проводить на разных этапах аудиторской проверки – при планировании, проверке по существу и в обзорной проверке, существующие различия могут проявляться на каждом из этих этапов.

К таким расхождениям можно прежде всего отнести объем проверки, который определяется на этапе планирования. Различие в объеме проверяемой информации связано непосредственно с составом финансовой отчетности, которая формируется на основании РСБУ и МСФО. В табл. 1 приведено сравнение полного комплекта финансовой отчетности, представляемой в соответствии с РСБУ и МСФО.

Из таблицы видно, что чисто формально различий между составом российской и международной отчетности гораздо меньше, чем совпадений. Однако, если их проанализировать, можно сделать следующие выводы. В полный комплект финансовой отчетности в

соответствии с РСБУ не включается «Отчет о финансовом положении по состоянию на начало самого раннего сравнительного периода, когда организация применяет учетную политику на ретроспективной основе или производит ретроспективный пересчет или переклассификацию статей в своей финансовой отчетности». Эта форма включена в состав финансовой отчетности МСФО, начиная с 2009 г. Назначение данного отчета, что следует из его названия, заключено в том, чтобы повысить качество финансовой информации, представляемой внешним пользователям и позволить им делать более обоснованные выводы и принимать более обоснованные решения с учетом тренда. Наличие такой информации повышает качество проводимых аналитических процедур и проверки в целом. Включение такого отчета в состав отчетности, представляемой внешним пользователям, предполагает усиление аналитических возможностей, которые заложены в концепцию финансовой отчетности. В российской отчетности данная форма пока не представлена. Это обстоятельство прямо сказывается на снижении объема аудиторской проверки и, в частности, сокращает объем обязательных аналитических процедур в финансовом аудите.

Таблица 1

СРАВНЕНИЕ СОСТАВА ФИНАНСОВОЙ ОТЧЕТНОСТИ РСБУ И МСФО

№	Полный комплект финансовой отчетности	РСБУ (Приказ №67н)	МСФО (IAS 1 2009)
1	Бухгалтерский баланс – ф. № 1 (отчет о финансовом положении по состоянию на конец периода)	+	+
2	Отчет о прибылях и убытках – ф. №2 (отчет о совокупном доходе за период)	+	+
3	Отчет об изменениях в собственном капитале за период – ф. №3	+	+
4	Отчет о движении денежных средств за период – ф. №4	+	+
5	Приложение к бухгалтерскому балансу – ф. №5	+	-
6	Отчет о целевом использовании полученных средств – ф. №6	(для организаций, использующих средства целевого финансирования)	-
7	Пояснительная записка (примечания, включая краткое описание существенных элементов учетной политики и прочую пояснительную информацию)	+	+
8	Аудиторское заключение	+	-
9	Отчет о финансовом положении по состоянию на начало самого раннего сравнительного периода, когда организация применяет учетную политику на ретроспективной основе или производит ретроспективный пересчет или переклассификацию статей в своей финансовой отчетности	-	+

Полный комплект финансовой отчетности в соответствии с МСФО не включаются такие российские форматы, как ф. №5 «Приложение к бухгалтерскому балансу»,

ф. №6 «Отчет о целевом использовании полученных средств» и аудиторское заключение. Однако это обстоятельство не приводит к снижению объема аудита и аналитических процедур. Такое заключение обусловлено следующим. Информация, которая содержится в ф. №5 и ф. №6, по своей сути является дополнительной. В соответствии с МСФО информация, которая не может быть отражена в финансовых отчетах, но является существенной для принятия решений, отражается в примечаниях или пояснениях к финансовой отчетности. Можно сказать, что напротив, наличие ф. №5 в составе российской отчетности играет отрицательную роль, так как не охватывает все аспекты необходимых примечаний и пояснений (например, в этой форме отсутствует расшифровка налоговых активов и обязательств, статей «прочих» активов и обязательств и т.д.). Что касается аудиторского заключения, то очевидно, что его отсутствие в обязательном комплекте финансовой отчетности не влияет на объем проверки и проводимых аналитических процедур.

На объем аудиторской проверки и аналитических процедур, проводимых российскими аудиторами, существенное влияние оказывает разрешение большому количеству организаций представлять финансовую отчетность в усеченном виде. В «Указаниях об объеме форм бухгалтерской отчетности» (утверждены приказом Министерства финансов РФ от 22 июля 2003 г. №67н) всем субъектам малого предпринимательства, независимо от того, обязаны они или не обязаны проводить аудиторскую проверку достоверности бухгалтерской отчетности в соответствии с законодательством РФ, разрешено не представлять в составе бухгалтерской отчетности:

- отчет об изменениях капитала (ф. №3);
- отчет о движении денежных средств (ф. №4);
- приложение к бухгалтерскому балансу (ф. №5);
- пояснительную записку.

Такое разрешение означает не просто сокращение объема аналитических процедур. Исключение из состава отчетности российских малых предприятий указанных отчетов, а также примечаний и пояснительной записки существенно снижает качество проводимых аналитических процедур в ходе аудита. По сути, такая позиция законодателя позволяет снижать прозрачность и понятность информации, которая содержится в финансовой отчетности, что входит в противоречие с интересами внешних пользователей и ущемляет их права. Исключение из состава финансовой отчетности указанных документов означает, что внешние пользователи не получают доступа к большому объему информации, характеризующей изменение финансового положения организации, к дополнительной информации, раскрывающей различные аспекты финансового положения и поэтому лишены возможности составить полное представление о финансовом положении организации за период. Очевидно, что и результаты аудиторской проверки в таких условиях являются неполными. Если рассматривать эту ситуацию с позиции предприятия, то такой подход законодателя к формированию объема финансовой отчетности фактически лишает такие предприятия и их руководство стимулов и заинтересованности в полноценной самооценке всех аспектов своего финансового положения и его изменений. Очевидно, что априори с любой точки зрения все это снижает уровень финансового контроля на предприятиях и в обще-

стве, общий уровень эффективности и в целом отрицательно воздействует на бизнес среду.

До сих пор в российском бухгалтерском учете считается, что в составе финансовой отчетности имеются бухгалтерский баланс, отчет о прибылях и убытках и приложения к ним (см. формулировку преамбулы к приказу Минфина РФ от 22 июля 2003 г. №67н). К приложениям в этом перечне относятся и отчет об изменениях в капитале, и отчет о движении денежных средств и другая информация. В российском бухгалтерском законодательстве пока отсутствует то понимание комплекта финансовой отчетности, которое существует в МСФО. В соответствии с этой концепцией в IAS1 представлен полный комплект финансовой отчетности. Баланс (отчет о финансовом положении) и отчет о прибылях и убытках (отчет о совокупном доходе) характеризуют финансовое положение организации за период. Отчет об изменениях в капитале и отчет о движении денежных средств характеризуют изменение финансового положения организации за период. Эти формы имеют принципиально важное значение для характеристики финансового положения организации. Изменения в собственном капитале организации между началом и концом отчетного периода отражают увеличение или уменьшение ее чистых активов в течение периода. В условиях доминирования финансовой концепции капитала изменение величины чистых активов в течение периода свидетельствует об изменении собственного капитала организации – о росте или снижении ее капитализации. Информация о движении денежных средств дает пользователям финансовой отчетности основу для оценки способности организации генерировать денежные средства и эквиваленты денежных средств и потребностей организации по использованию этих потоков денежных средств.

Несмотря на то, что каждая форма отчетности имеет свою специфику и свое назначение, все четыре формы в совокупности необходимы для целостной характеристики финансового положения организации за период, независимо от того, к какому сектору бизнеса она относится.

При проведении аналитических процедур, как разновидности проверки по существу, могут проявляться различия и противоречия, которые сегодня имеются между РСБУ и МСФО. Они могут проявляться в таких аспектах, как:

- соблюдение принципа непрерывности;
- качество информации в таких аспектах, как полнота информации, своевременность, существенность, приоритет содержания над формой;
- определение отчетной даты;
- формирование финансовой отчетности на основании таких элементов, как активы, обязательства, капитал, доходы, расходы;
- способы оценки элементов финансовой отчетности и формирование валюты баланса;
- концепция капитала;
- выявление финансовых результатов прошлых лет;
- агрегирование информации;
- классификация активов и обязательств;
- обязательность раздельного представления краткосрочных и долгосрочных активов и обязательств;
- зачет статей отчетности;
- раскрытие информации о собственном капитале;
- классификация резервов и их представление в балансе;
- состав статей отчета о прибылях и убытках;

- классификация и представление расходов в отчете о прибылях и убытках;
- представление показателей финансового результата;
- отражение прибыли на акцию;
- отражение дивидендов;
- представление компонентов собственного капитала;
- статьи, характеризующие хозяйственные операции с собственным капиталом за период;
- выделение доли меньшинства (неконтрольной доли участия) в капитале материнской компании;
- состав денежной наличности;
- эквиваленты денежных средств;
- влияние неснижаемого остатка на уровень реальной ликвидности денежных средств и раскрытие информации о средствах, недоступных для использования;
- отражение выплаты процентов и дивидендов и раскрытие информации в этой части;
- раскрытие информации о платежах по налогу на прибыль;
- раскрытие информации о движении денежных средств по сегментам.

Приведенный перечень не является исчерпывающим. В зависимости от специфики аудируемой организации и направленности аудита, в процессе аналитических процедур могут проявиться и другие различия между РСБУ и МСФО, оказывающие существенное влияние на результаты аудиторской проверки.

В процессе проведения аналитических процедур как разновидности обзорной проверки на заключительных стадиях аудита возможно проявление всех приведенных выше факторов и других, аналогичных им, которые не раскрыты в материале статьи.

В соответствии с ПСАД №20 «Аналитические процедуры» надежность аналитических процедур зависит от степени доверия аудитора результатам аналитических процедур. В свою очередь уровень доверия обусловлен такими аспектами как:

- существенность рассматриваемых счетов бухгалтерского учета и частей финансовой (бухгалтерской) отчетности;
- другие аудиторские процедуры, направленные на достижение тех же целей;
- точность, с которой могут предполагаться результаты аналитических процедур;
- оценка неотъемлемого риска и риска средств контроля.

Очевидно, что снижение качества проводимых аналитических процедур на всех этапах проверки в результате сказывается на надежности аналитических процедур в целом.

ЗАКЛЮЧЕНИЕ

Аналитические процедуры являются частью аудиторских процедур и одним из эффективных инструментов финансового аудита. Нацелены аналитические процедуры на оценку достоверности информации, которая содержится в финансовых отчетах и пояснениях к ним. Для того, чтобы аналитические процедуры, которые проводятся в процессе аудита финансовой отчетности, составляемой в соответствии с российским бухгалтерским законодательством, стали более эффективными и надежными, необходимо продолжать работу по реформированию российского бухгалтерского учета. Это позволит уменьшить количество расхождений и противоречий, существующих в настоящее время между российскими и международными стандартами в области финансового учета и отчетности и аудита.

Литература

1. Об аудиторской деятельности [Электронный ресурс] : федер. закон от 30 дек. 2008 г. №307-ФЗ. Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс».
2. Федеральные правила (стандарты) аудиторской деятельности [Электронный ресурс] : утв. постановлением Прави-

- тельства РФ от 23 сент. 2002 г. №696. Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс».
- О формах бухгалтерской отчетности организаций [Электронный ресурс] : приказ М-ва финансов РФ от 22 июля 2003 г. №67н. Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс».
 - Анализ финансовой отчетности [Текст] : учеб. / под ред. Ефимовой О.В., Мельник М.В. – М. : Омега-Л, 2009. – 460 с.
 - Анализ финансовой отчетности [Текст] : учеб. пособие / В.И. Бариленко, И. Кузнецов, Л.К. Плотников и др. – М. : КНОРУС, 2008. – 432 с.
 - Аренс А. Аудит [Текст] : пер. с англ. / А. Аренс, Дж. Лоббек ; гл. ред. серии проф. Я.В. Соколов. – М. : Финансы и статистика, 1995. – 560 с. : ил. (Серия по бухгалтерскому учету и аудиту).
 - Аудит [Текст] : учеб. / А.Д. Шеремет, В.П. Суйц. – М. : ИНФРА-М, 2009. – 448 с.
 - Бернштейн Л.А. Анализ финансовой отчетности: теория, практика и интерпретация (Financial Statement Analysis. Theory, Application, and Interpretation) [Текст] : пер. с англ. / Леонид Бернштейн ; науч. ред. перевода чл.-корр. РАН И.И. Елисеева ; гл. ред. серии проф. Я.В. Соколов. – М. : Финансы и статистика, 2003. – 624 с. : ил. (Серия по бухгалтерскому учету и аудиту).
 - Жарылгасова Б.Т. Международные стандарты аудита [Текст] / Б.Т. Жарылгасова, А.Е. Суглобов. – М. : КНОРУС, 2008. – 400 с.
 - Кодекс этики Международной федерации бухгалтеров. Международные стандарты аудита [Текст] : пер. с англ. – М., 2001.
 - Международные стандарты финансовой отчетности [Электронный ресурс] : 2009 : пер. с англ. – М. : Аскери, 2009 [Электронная версия].
 - Робертсон Дж. Аудит [Текст] : пер. с англ. – М. : КPMG, Аудиторская фирма «Контакт», 1993. – 496 с.

Ключевые слова

Финансовый анализ; аудит; финансовый аудит; аналитические процедуры; финансовая отчетность; финансовое положение; результаты деятельности; стандарты аудита; аудиторское заключение.

Грачёва Марина Евгеньевна

РЕЦЕНЗИЯ

В рукописи рассмотрены актуальные вопросы финансового аудита и особенности применения аналитических процедур на различных стадиях аудиторской проверки финансовой отчетности. Излагаются вопросы, связанные с ролью и значением аналитических процедур в финансовом аудите, поскольку тип аудита оказывает непосредственное влияние на те аудиторские и аналитические процедуры, которые применяются аудитором. В статье подробно изложены различные определения аудита и проведено сравнение отечественных и зарубежных трактовок этого понятия и показано, что от того, как понимается аудит, в дальнейшем зависит и постановка, и организация аудиторской деятельности. Показана связь общего системного определения аудита с его целеполаганием. Обобщая приводимую информацию, автор делает заключение о том, что в основе финансового аудита лежит аудит финансовой отчетности, принципы и особенности формирования которой, во многом определяют специфику применяемых аналитических процедур.

Больше внимание уделено связи теоретических проблем финансового аудита с практикой их применения и результативностью. Показано, что различия, которые сегодня существуют между российской и международной системами аудита и финансовой отчетности, могут оказывать значительное влияние на результаты, которые представлены в отчетности, и, как следствие, на результаты аналитических процедур и аудиторских процедур в целом. Делается справедливый вывод о том, что все это не способствует надежности аналитических процедур, как важнейшего инструмента аудиторской проверки, поскольку влияет и на планирование объема аудиторской проверки, и на проведение проверки по существу.

Следует обратить внимание на четкое структурирование и изложение материала рукописи, что помогает пониманию исследуемых проблем.

Считаю, что статья «Аналитические процедуры в финансовом аудите» выполнена на высоком профессиональном уровне и может быть

рекомендована для публикации в журнале «Аудит и финансовый анализ».

Булыга Р.П., д.э.н., профессор, зав. кафедрой «Аудит и контроль» Финансовой академии при Правительстве РФ

4.2. ANALYTICAL PROCEDURES IN FINANCIAL AUDIT

M.E. Gracheva, Cand. Econ. Sci., the Senior Lecturer of Chair «Economic Analysis»

Financial academy at the Government of the Russian Federation

Efficiency of activity of subjects of business in many respects depends on ways of formation and information representation in the financial reporting. The analytical procedures spent at different stages of auditor check, are directed on increase in reliability of audit for the purpose of development by the auditor of confidence that in financial reports a financial position, results of operations and organisation movement of funds are presented to conformity with the standard principles of the account. It causes problems investigated in article.

Literature

- The federal law №307-FZ from 30/12/2008 «About auditor activity».
- Federal rules (standards) of auditor activity. Are confirmed by the Governmental order of the Russian Federation from September, 23rd, 2002 №696.
- The code of ethics of the international federation of bookkeepers. The international standards of audit: the Lane with English – M, 2001.
- About forms of the accounting reporting of the organisations – the Order of the Ministry of Finance of the Russian Federation from July, 22nd, 2003 №67n.
- The international standards of the financial reporting 2009: the Lane with English – M: Askeri, 2009. The electronic version.
- Audit: the Textbook/A.D. Sheremet, V.P.Sujts – M: Infra Th, 2009. – 448 p.
- The analysis of the financial reporting: the Textbook / Under the editorship of Efimovoj O.V, Melnic M. B – M: Omega – L, 2009. – 460 p. M: Omega
- B.T. Zharylgasova, A.E.Suglobov the International standards of audit. – – M: KnoRus 2008. – 400 p.
- The analysis of the financial reporting: the Manual/ V.I. Barilenko., I. Kuznetcov, L.K. Plotnikov, etc. – M: KnoRus, 2008. – 432 p.
- L.A. Bernstein. Analys of the financial reporting: the theory, practice and nterpretация (Financial Statement Analysis. Theory, Application, and Interpretation): the Lane with English / Nauchn. ped. Transfer of the member correspondent of the Russian Academy of Sciences I.I. Eliseeva. The editor of a series of prof. Я.В. The Sokolov. M: the Finance and statistics, 2003. 624 p.: silt. (a series on book keeping and audit).
- A. Arens, J. Loebbecke. Audit: the Lane with English / Gl. The editor of a series of prof. J.V. Sokolov. – M: the Finance and statistics, 1995. – 560 p.: silt. – (A series on book keeping and audit).
- D. Robertson. Audit. The lane with English – M: KPMG, Auditor firm «Contact», 1993. – 496 p.

Keywords

Financial analysis; audit; financial audit; analytical procedures; the financial reporting; a financial position; results of activity; audit standards; an audit report.