

### 4.3. ЭВОЛЮЦИЯ НОРМАТИВНОГО РЕГУЛИРОВАНИЯ АНАЛИТИЧЕСКИХ ПРОЦЕДУР В МЕЖДУНАРОДНОЙ АУДИТОРСКОЙ ПРАКТИКЕ

Мечева Е.Ю., аспирант кафедры «Учета, анализа и аудита»

*Московский государственный университет им. М.В. Ломоносова*

В статье представлен сравнительный анализ развития нормативной документации, регулирующий процесс применения аналитических процедур в мировой практике аудита с момента возникновения понятия «аналитические процедуры» и до наших дней. Рассматривается эволюция регулирующих документов международной практики (международные стандарты аудита) и практики США (положения по аудиту) в параллели с развитием международной экономики и потребностями бизнеса, что, в свою очередь, имеет прямое влияние на изменение аудиторской практики. Автор отмечает, что нормативный документ, принятый в международной практике, является более современным и прогрессивным, а применяемый в США отличается большей информативностью, расширенными формулировками и конкретными примерами, что, бесспорно, должно быть учтено в новом российском стандарте, посвященном аналитическим процедурам.

Эволюция развития мировой аудиторской практики проявляется в устойчивой тенденции возрастания удельного веса аналитических услуг в деятельности аудиторов, что повышает качество аудита в целом. В Российской Федерации, вслед за международной практикой, аналитические процедуры играют все большую роль в проведении аудиторских проверок. Понимание логики развития процесса применения аналитических процедур способствует более глубокому пониманию данного инструментария и более качественному его применению в процессе аудиторской проверки. В данной статье рассматривается эволюция регулирующих документов, используемых при применении аналитических процедур в процессе аудиторской проверки в развитых странах. На взгляд автора, обращение к истории развития международных стандартов важно для понимания тенденций развития мирового аудита, который имеет огромное влияние на развитие отечественной аудиторской практики.

Впервые в аудиторской нормативной документации понятие «аналитические процедуры» появляется в США. Сначала был принят термин «обзорные аналитические процедуры», появившийся в 1970 г. с принятием Положения по аудиторским процедурам №54. В указанном Положении определялось, что полнота и достаточность аудиторского материала «достигается через два основных типа аудиторских процедур:

- детальное тестирование операций и остатков на счетах;
- аналитический обзор значимых коэффициентов и тенденций и последующее исследование необычных колебаний и сомнительных моментов» [3].

Стоит отметить, что аналитические процедуры использовались в аудиторской практике США и ранее. В одной из публикаций Американского института бухгалтеров (далее переименованного в Американский институт дипломированных общественных бухгалтеров (AICPA)), датированной 1950 г., указывается: «Одним из способов выполнения этого (анализа и обзора информации. – Прим. автора) является сравнение дан-

ных оборотно-сальдовой ведомости на конец периода с аналогичными данными на конец предыдущего периода и исследование отдельных моментов, не согласующихся с предшествующей практикой. Другой тип сравнения – сопоставление процента валовой выручки за отчетный период с соответствующими показателями предыдущих периодов» [5, с. 24].

После 1970 г. вопрос применения аналитических процедур был освещен в следующих документах, опубликованных Американским институтом дипломированных общественных бухгалтеров:

- Положение по аудиту №21 «Информация по сегментам», 1977 г.;
- Положение по аудиту №23 «Обзорные аналитические процедуры», 1978 г.;
- Положение по аудиту №36 «Обзор промежуточной финансовой информации», 1981 г.;
- Положение по аудиту №56 «Аналитические процедуры», 1988 г.;
- Положение по аудиту №59 «Анализ аудитором принципа непрерывности деятельности предприятия», 1988 г.

Рассмотрим, каким образом практика применения аналитических процедур развивалась в вышеперечисленных документах. Забегая вперед, отметим, что общей тенденцией по мере принятия новых стандартов, упоминающих об аналитических процедурах, явился переход от общих и расплывчатых формулировок к более четкой конкретизации типов аналитических процедур и места их применения.

Итак, если в Положении №54 от 1970 г. дано лишь общее упоминание об аналитических процедурах в качестве обзора значимых коэффициентов и исследование необычных колебаний, то следующий документ дает более детальное объяснение. В параграфе «Аудиторские процедуры» Положения №21 «Информация по сегментам» (1977 г.) говорится о применении процедур аналитического обзора информации по сегментам: «Аналитический обзор включает в себя:

- сравнение информации по сегментам текущего периода с показателями предыдущего периода и с доступной информацией по бюджету текущего периода;
- рассмотрение взаимосвязи элементов информации по сегментам в согласовании с предсказуемой структурой, основанной на предыдущей хозяйственной деятельности предприятия (например, операционная прибыль как процент от общей выручки и активов по производственным или географическим сегментам);
- рассмотрение поправок к финансовой информации, имевших место в предыдущих периодах» [11, с. 4].

В данном Положении аналитические процедуры лишь упоминаются среди прочих аудиторских процедур применяемых при проверке раскрытия информации по сегментам, однако в тексте используется модальный глагол should: «In addition, the auditor should apply...» [11, с. 3] В данном контексте значение глагола выражает моральный долг и может быть переведен как «должен», «следует», что указывает на необходимость применения процедур аналитического обзора в процессе аудиторской проверки.

Годом позже (в 1978 г.) Американский институт дипломированных общественных бухгалтеров принял Положение по аудиту №23 «Обзорные аналитические процедуры» – первый самостоятельный документ, регулирующий применение аналитических процедур в аудите. Рассмотрим подробнее содержание и структуру данного Положения. Положение состоит из 10 пунктов, объединенных в четыре укрупненных параграфа

под тематическими заголовками: введение, цели и место использования обзорных аналитических процедур, виды обзорных аналитических процедур и изучение значительных отклонений. Из содержания остановимся на самых важных моментах: определении, наличии обязательства по применению процедур, места применения и видах процедур, которые упоминаются в Положении.

Определение обзорных аналитических процедур дано во втором пункте Положения: «Это процедуры тестирования финансовой информации путем изучения и сравнения взаимоотношений между данными». Формулировка выглядит достаточно сжатой, однако не стоит забывать, что это была первая попытка дать общее определение понятию, ранее применявшемуся в более расплывчатом понятии «процедуры аналитического обзора».

Что касается обязательств аудитора, то этот вопрос освещен уже в первом пункте положения: «Оно (Положение. – прим. автора) предоставляет руководство для аудитора при применении подобных процедур, но не требует применения конкретных обзорных аналитических процедур» [12, с. 1]. Таким образом, на законодательном уровне аналитические процедуры не являлись обязательными, что свидетельствует о недостаточной уверенности аудиторской практики 1980-х гг. в надежности результатов, получаемых при использовании данного вида процедур в процессе аудиторской проверки.

Применение обзорных аналитических процедур, согласно положению, имеет место на всех стадиях аудиторской проверки, а именно (в соответствии с текстом документа):

- начальная стадия планирования;
- проведение проверки;
- стадия завершения.

В данном вопросе Положение №23 созвучно с современными стандартами, определяющими место аналитических процедур на всех этапах аудита. Однако Положение №23 указывает на то, что обзорные аналитические процедуры могут быть выполнены (may be performed) на разных стадиях проверки, что еще раз говорит об отсутствии обязательства аудитора по применению данного вида аудиторских процедур.

Резюмируя вышесказанное, можно сделать вывод о том, что первое положение, регулирующее применение аналитических процедур, содержало в тексте достаточно общие формулировки и понятия, повторяя информацию, из более ранних документов и не обязывая аудитора применять обзорные аналитические процедуры в ходе проверки. Однако создание отдельного документа свидетельствует о том, что аудиторская практика США к концу 1980-х гг. начинает осознавать важность аналитических процедур при возросшей частоте их применения. Тем не менее, аудиторская практика еще не доверяет результатам, полученным аналитическими методами, используя их только в качестве вспомогательного инструмента в процессе проведения проверки.

Следующее упоминание об аналитических процедурах появилось в 1981 г. с принятием Положения по аудиту №36 «Обзор промежуточной финансовой информации». В данном Положении перечисляются три из пяти видов обзорных аналитических процедур, описанных в Положениях №21 и №23, и, опять же, отсут-

ствует указание на необходимость применения аналитических процедур.

Аудиторской практике США понадобилось почти 10 лет для того, чтобы аналитические процедуры были восприняты как самостоятельный инструмент при проведении проверки, способный дать результаты, на основании которых аудитор может делать выводы о достоверности той или иной статьи отчетности. В 1988 г. было опубликовано новое Положение №56 «Аналитические процедуры». Стимулом для реформ в американском законодательстве, касающемся финансового права, стали несколько случаев раскрытия мошенничества в финансовой практике крупных корпораций в 1970-е гг., а также возросшая коррупция. Одним из крупнейших коррупционных происшествий явился скандал корпорации Локхид (Lockheed Corporation – аэрокосмическая промышленность), руководители которой платили взятки зарубежным государственным чиновникам с целью продвижения своего продукта на рынке [10]. Другим нашумевшим делом явился «скандал Бананагейт», в котором компания Чикита Брэндс Инкорпорейтед (Chiquita Brands – крупнейший производитель свежих фруктов и овощей) была уличена в даче крупной взятки главе Гондураса за снижение экспортных пошлин на свой товар [8].

В 1977 г. Конгресс США и Комиссия по ценным бумагам США опубликовали Закон о коррупционной деятельности за рубежом (FCPA), важнейшими положениями которого явились требования прозрачности финансовой (бухгалтерской) отчетности предприятий, аккуратности и объективности отражения хозяйственных операций на счетах бухгалтерского учета, а также разработки и поддержки адекватной системы внутренних контролей [9]. Соответственно, новые требования законодательства на федеральном уровне не могли не затронуть аудиторскую практику США. В 1985 г. была создана Национальная комиссия по мошенничеству в области финансовой (бухгалтерской) отчетности (The Treadway commission – имя, унаследованное от первого председателя Комиссии Джеймса С. Тредуэя мл.), которая в течение двух лет изучала системы финансовой (бухгалтерской) отчетности и в 1987 г. выпустила доклад, содержащий рекомендации по приведению систем финансовой отчетности предприятий в соответствие с новыми требованиями законодательства. Доклад Национальной комиссии по мошенничеству в области финансовой (бухгалтерской) отчетности содержал рекомендацию по разработке стандарта, который будет «требовать от независимых публичных бухгалтеров выполнения обзорных аналитических процедур во всех аудиторских проверках и предоставлять им (бухгалтерам. – Прим. автора) качественное руководство по должному применению данных процедур» [5, с. 24]. В ответ на рекомендацию Комиссия по аудиторским стандартам Американского института дипломированных общественных бухгалтеров разработала и опубликовала в 1988 г. Положение по аудиту №56 «Аналитические процедуры», действующее по настоящее время.

Рассмотрим основные изменения, отраженные в Положении №56 по сравнению с его предшественником – Положением №23. Во-первых, в новом Положении дано более полное определение аналитических процедур: «аналитические процедуры состоят из оценки финансовой информации посредством изучения правдоподоб-

ной взаимосвязи данных финансового и нефинансового характера». В Положении указано на то, что аналитические процедуры являются «важной частью процесса аудита» и варьируются «от простых сравнений до использования сложных моделей, включающих многие взаимосвязи и элементы информации» [13, с. 1]. Что касается обязательств аудитора по применению аналитических процедур – Положение №56 требует использования аналитических процедур на этапе планирования и общего обзора финансовой информации (в то время как предшествующее Положение не обязывало аудитора применять аналитические процедуры, а лишь давало инструкции информативного характера). Местом применения аналитических процедур в новом Положении остаются все этапы аудиторской проверки, такой вывод можно сделать на основании п. 4 Положения №56, а именно: «Аналитические процедуры используются для следующих целей:

- содействия аудитору в планировании характера, времени и объема других аудиторских процедур;
- как процедуры по существу для получения аудиторских доказательств;
- в качестве обзорных процедур на завершающем этапе аудиторской проверки» [13, с. 1].

Как было отмечено выше, Положение №56, принятое в 1988 г., действительно по настоящее время. Оно подвергалось редакции в 2006 г., однако текст Положения полностью не перерабатывался – были изменены лишь некоторые формулировки для целей соответствия с новым Положением №105 «Поправка к Положению №95 «Общепринятые стандарты аудита».

Итак, мы рассмотрели развитие американской практики в сфере регулирования аналитических процедур в процессе аудита, проследив хронологию принятия соответствующих Положений по аудиту и отметив различия в формулировке понятия «аналитические процедуры», их типов и целей. Далее проведем аналогичное исследование международной практики.

В международной практике процесс гармонизации аудита финансовой (бухгалтерской) отчетности предприятий начался в 1967 г.: на девятом Международном конгрессе бухгалтеров была создана рабочая группа, занявшаяся вопросом сближения лучшей международной практики в области аудита (однако вывод о необходимости повышения степени единообразия бухгалтерских и аудиторских стандартов был сделан пятью годами ранее – на восьмом конгрессе, 1962 г.). В 1972 г. на десятом Международном конгрессе бухгалтеров было принято решение о создании Международного координационного комитета по бухгалтерской профессии (International coordination committee for the accountancy profession, ICCAP). Во время одиннадцатого Международного конгресса бухгалтеров в 1977 г. Международный координационный комитет по бухгалтерской профессии учредил Международную федерацию бухгалтеров (МФБ, IFAC), один из комитетов которой (Международный комитет по аудиторской практике – IAPC) принял за разработку Международных правил проведения аудита (МПА, International auditing guidelines), явившихся предшественниками Международных стандартов аудита (МСА – IAS). Международные правила проведения аудита представляли собой компиляцию информации из лучшей практики, используемой крупнейшими аудиторскими компаниями в то время в области аудита и обзора финансовой (бухгалтерской) информации. Впервые стандарт, а точнее

Правило проведения аудита, регулирующее применение аналитических процедур в международной практике, появился в 1983 г. – МПА №12 [14, с. 515].

За 1980-е гг. – период бурной интернационализации предпринимательской деятельности и рынков ценных бумаг – многие организации приняли членство в МФБ. К концу 1991 г. Федерация насчитывала уже 106 членов в 78 странах мира. Активный рост размеров и популярности Федерации, а также ожидание того, что МПА вскоре будут признаны обязательными при проведении аудиторских проверок финансовой отчетности государственных организаций, послужило причиной реформирования структуры правил. В Конституции МФБ, принятой в 1991 г., Международные правила проведения аудита были переименованы в Международные стандарты аудита (МСА – IAS). Таким образом, Международный комитет по аудиторской практике признал, что стандарты достигли уровня эталона проведения аудиторской проверки или обзора финансовой (бухгалтерской) информации. Также с этого времени Международный комитет по аудиторской практике закрепил за собой статус единственного законодателя в области международной аудиторской практики.

В октябре 1992 г. Международная организация комиссий по ценным бумагам (МОКЦБ) опубликовала резолюцию, в которой МСА признаются рынками ценных бумаг в качестве приемлемой альтернативы национальным стандартам аудита в проверках финансовой (бухгалтерской) отчетности иностранных предприятий, выпускающих акции. Данная резолюция послужила стимулом для очередной реформы МСА в 1994 г. – Международный комитет по аудиторской практике сформулировал основы структуры МСА. Согласно новой структуре МСА состоят из двух основных частей:

- базовые принципы и неотъемлемые процедуры, которые обозначаются параграфами, выделенными жирным шрифтом;
- поясняющие и объяснительные руководства, обозначенные параграфами, выделенными серым шрифтом.

Также изменению подверглась нумерация МСА: она стала отвечать логической последовательности выполнения аудита финансовой отчетности. МСА, номера которых начинаются с 200, посвящены обязательствам аудитора, начинающиеся с 700 и 800 – представлению информации в отчетности. Таким образом, стандартом, отвечающим за регулирование аналитических процедур в аудите, стал МСА 520 – нумерация актуальна по сей день.

Следующий этап развития международных стандартов начался в 2004 г. К тому времени Международный комитет по аудиторской практике был переименован (в 2001 г.) в Комитет по международным стандартам аудита и подтверждения достоверности информации (IAASB). В 2004 г. Комитет начал долгосрочный проект по доработке и совершенствованию действующих стандартов – так называемый clarity project. Стимулом для начала проекта явился рост популярности использования международных стандартов аудита, а также критика некоторых организаций и их структурных подразделений (в частности IAASB и МОКЦБ) по поводу недостаточности работы по развитию МСА после 1994 г. [14, с. 519]. Основной целью проекта явилось улучшение прозрачности, понятности Международных стандартов аудита для конечного пользователя и сопутствующее усовершенствование качества применения стандартов.

Важным моментом в развитии международных стандартов аудита и, в частности, в процессе их переработки в рамках проекта clarity project явилось принятие в 2006 г. Европейской комиссией (исполнительным органом Европейского союза) Директивы по аудиту. Директива обязала аудиторов принимать за базу МСА при проведении обязательной аудиторской проверки, таким образом обеспечивая высокое качество обязательного аудита. Директива по аудиту явилась результатом работы Европейской комиссии по вопросу предотвращения недобросовестной практики в сфере корпоративных финансов и финансовой (бухгалтерской) отчетности предприятий. Данная работа началась еще в 1990-х гг. в ответ на скандальные события, связанные с финансовой отчетностью крупных корпораций (Enron, WorldCom, Ahold и других).

Проект продолжался до 27 февраля 2009 г., кроме выпуска новых МСА в рамках проекта все действующие МСА были разделены на две группы:

- выпущенные в новой редакции;
- переработанные и выпущенные в новой редакции.

МСА 520 «Аналитические процедуры» вошел в первую группу. Надо отметить, что МСА 520 за время проекта clarity project был изменен дважды – в 2004-м и 2009 гг. Ниже мы сравним редакции стандартов, отмечая наиболее существенные изменения.

Как было отмечено выше, в начале XXI в. аудиторская практика перешла на новый «риск-ориентированный этап» развития, что было обусловлено принятием новых аудиторских стандартов, регулирующих вопросы, касающиеся определения и оценки аудиторского риска. В международной практике были разработаны МСА №315 «Определение и оценка рисков существенного искажения через понимание предприятия и его окружающей среды» и МСА №330 «Действия аудитора в ответ на оцененные риски», а также переработан МСА №500 «Аудиторские доказательства». Новая (2004) версия МСА №520 «Аналитические процедуры» была разработана с учетом соответствия понятийного аппарата вышеперечисленных стандартов. Рассмотрим основные изменения.

- Во-первых, глава «Аналитические процедуры в планировании аудита» была переименована в главу «Аналитические процедуры в процессе оценки рисков», содержание было отредактировано соответствующим образом, и в тексте главы была сделана ссылка на новый МСА №315;
- Во-вторых, была удалена глава «Степень доверия аналитическим процедурам», в которой были описаны факторы, которые аудитор должен учитывать при определении степени доверия результату аналитических процедур. Данное изменение явилось доказательством того, что аналитические процедуры не только стали обязательными для исполнения, но и стали восприниматься как важный инструмент для проведения аудиторской проверки, способный дать точные результаты;
- Третьим изменением стала редакция главы «Аналитические процедуры как процедуры по существу».

Понятие «риск обнаружения в отношении утверждения, на основе которого подготовлена финансовая отчетность (financial statement assertion)», используемое в предыдущей версии стандарта, было заменено на «риск существенного искажения на уровне утверждения» – понятие, соответствующее новым формулировкам, принятым в стандартах, касающихся аудиторского риска. Также в этой главе подвергся значительным изменениям п. 12, конкретизирующий факторы, которые должны быть учтены аудитором при использовании

аналитических процедур в качестве процедур по существу. В предыдущей версии стандарта в этом пункте говорилось в основном о качестве информации, используемой для выполнения аналитических процедур как процедур по существу: аудитору было предписано оценить доступность, достоверность, значимость, сопоставимость, источник информации. П. 12 новой редакции МСА №520 был существенно расширен, и помимо инструкций по оценке надежности информации стандарт предлагал аудитору:

- оценить приемлемость использования аналитических процедур в качестве процедур по существу с учетом конкретной статьи финансовой (бухгалтерской) отчетности, подвергаемой проверке;
- продумать возможность построения ожидания, достаточно точного для обнаружения существенного искажения;
- определить размер допустимой разницы (возникновение которой не повлечет дальнейшего аудиторского исследования).

Новая редакция МСА 520 вступила в силу для аудиторских проверок финансовой (бухгалтерской) отчетности начиная с 15 декабря 2004 г.

В декабре 2007 г. Комитет по международным стандартам аудита и подтверждения достоверности информации (IAASB) опубликовал проект новой редакции МСА №520 «Аналитические процедуры». В новом варианте стандарта можно выделить два основных изменения, но оба они носили скорее организационный, нежели содержательный характер. Первое касается сферы применения аналитических процедур, обозначенной в МСА №520. Предыдущая версия стандарта рассматривала аналитические процедуры как:

- процедуры по оценке риска;
- процедуры по существу в ответ на оцененные риски;
- процедуры, способствующие в формировании общего аудиторского мнения о финансовой отчетности.

Однако содержание стандарта в основном касалось последних двух позиций, в то время как немного информации было дано о применении аналитических процедур в качестве процедур по оценке риска. Более того, новая редакция МСА №315 содержит требование использовать аналитические процедуры в части оценки аудиторского риска и включает соответствующее руководство. Комитет рассудил, что размещение всей информации по данному вопросу в одном стандарте будет более логичным и обоснованным с точки зрения требования, и, соответственно, принял решение перенести соответствующие данные из МСА №520 «Аналитические процедуры» в МСА №315 «Определение и оценка рисков существенного искажения через понимание предприятия и его окружающей среды». Таким образом, новая редакция МСА №520 касалась аналитических процедур как процедур по существу в ответ на оцененные риски и процедур, способствующих в формировании аудиторского мнения о финансовой отчетности. Второе изменение касается структуры стандарта: в новой редакции отдельно выделено вступление, цели и определение. Вся информация была разделена на две основные части: требования и дополнительная информация (согласно требованиям clarity project). Новая редакция МСА действительна для аудита финансовой (бухгалтерской) отчетности начиная с 15 декабря 2009 г.

Итак, мы проследили логику развития регулирующих документов, применяемых при использовании аналитических процедур в аудиторской практике США и международной практике совместно с развитием экономики

развитых стран и совершенствованием законодательства. Резюмируя результаты исследования, можно отметить следующее.

- Во-первых, американский стандарт «достаточно старый» по сравнению с международным, что, несомненно, имеет значение в свете динамичного развития аудиторской практики во всем мире. Текст американского стандарта более 20 лет не подвергался переработке, в 2006 г. были лишь осуществлены минимальные обновления;
- Во-вторых, международный стандарт является более четко структурированным и лаконичным по содержанию, что является результатом принятия МСА в качестве руководства при проведении аудиторских проверок во многих странах мира.

Т.е. международный стандарт должен являться (и по сути является) «подходящим ко всему» без учета особенностей национальных экономик и отдельных организаций. Американское положение организовано менее четко, однако является более информативным – в нем присутствуют расширенные формулировки и конкретные примеры. Российская практика аудита в своем развитии во многом опирается на международный опыт, так как отечественному аудиту приходится эволюционировать очень интенсивно, чтобы отвечать возрастающим потребностям национальной экономики. В настоящее время идет активное развитие и совершенствование российских стандартов аудита, при разработке которых за основу берут международный стандарт, как более прогрессивный. Однако, учитывая недостаточный опыт практического применения аналитических процедур в российской практике, по мнению автора, целесообразно обращаться и к американскому стандарту с его богатой историей и расширенными примерами.

### Литература

1. АBBYY Lingvo 12 [Электронный ресурс] : словарь. – Режим доступа : <http://www.lingvo.ru>
2. The American institute of certified public accountants [Электронный ресурс] : официальный сайт. – Режим доступа : <http://www.aicpa.org>.
3. Accounting, financial & tax [Электронный ресурс] : официальный сайт. – Режим доступа : <http://accounting-financial-tax.com>.
4. Википедия [Электронный ресурс] : официальный сайт. – Режим доступа : <http://www.wikipedia.org>.
5. The blackwell encyclopedic dictionary of accounting / edited by Rashad Abdel-khalik, Blackwell Publishers Inc. 1998, 310 pages. URL: [http://books.google.ru/books?id=EQMKOtLQmZUC&pg=PA24&lpg=PA24&dq=History+and+Authoritative+Pronouncements+Of++the+Analytical+Procedures&source=bl&ots=mFdOnA8n76&sig=9WMQJ3t8jB6mpKhn01y9jBajoucE&hl=ru&ei=Y1acTLuvl9SWOJXggZYM&sa=X&oi=book\\_result&ct=result&resnum=2&ved=0CCQ6AEwAQ#v=onepage&q=History%20and%20Authoritative%20Pronouncements%20of%20the%20Analytical%20Procedures&f=false](http://books.google.ru/books?id=EQMKOtLQmZUC&pg=PA24&lpg=PA24&dq=History+and+Authoritative+Pronouncements+Of++the+Analytical+Procedures&source=bl&ots=mFdOnA8n76&sig=9WMQJ3t8jB6mpKhn01y9jBajoucE&hl=ru&ei=Y1acTLuvl9SWOJXggZYM&sa=X&oi=book_result&ct=result&resnum=2&ved=0CCQ6AEwAQ#v=onepage&q=History%20and%20Authoritative%20Pronouncements%20of%20the%20Analytical%20Procedures&f=false)
6. International auditing and assurance standards board [Электронный ресурс] : официальный сайт. – Режим доступа : <http://www.ifac.org/iaasb>.
7. International standard on auditing «Analytical procedures» ISA 520, April 2009, International Federation of accountants [Электронный ресурс] : официальный сайт. URL: [http://web.ifac.org/download/ISA\\_520\\_standalone\\_2009\\_Handbook.pdf](http://web.ifac.org/download/ISA_520_standalone_2009_Handbook.pdf)
8. Bananalink [Электронный ресурс] : официальный сайт. – Режим доступа : <http://www.bananalink.org.uk>
9. Foreign corrupt practices act [Электронный ресурс] : Режим доступа : [http://en.wikipedia.org/wiki/Foreign\\_Corrupt\\_Practices\\_Act](http://en.wikipedia.org/wiki/Foreign_Corrupt_Practices_Act)
10. Lockheed bribery scandals, [Электронный ресурс] : Режим доступа : [http://en.wikipedia.org/wiki/Lockheed\\_bribery\\_scandals](http://en.wikipedia.org/wiki/Lockheed_bribery_scandals)

11. Statement on auditing standard 21 «Segment Information», issued by the Auditing standards executive committee, AICPA Inc., December 1977, 12 pages, [Электронный ресурс] , URL: <http://umiss.lib.olemiss.edu:82/articles/1038039.6508/1.PDF>
12. Statement on auditing standard 23 «Analytical review procedures», issued by the Auditing standards executive committee, AICPA Inc., October 1978, 7 pages, [Электронный ресурс] , URL: <http://umiss.lib.olemiss.edu:82/articles/1038041.6514/1.PDF>
13. Statement on auditing standard 56 (AU Section 329) Analytical procedures, The American institute of certified public accountants [Электронный ресурс] : официальный сайт. URL: <http://www.aicpa.org/download/members/div/auditstd/AU-00329.PDF>
14. Shokaert D., Houyoux N. International standards of auditing within the European union, forum financier / Revue bancaire et financiere 2007/8 [Электронный ресурс]. URL: [press.dev.ifac.org/ uploads/.../BFW2007\\_08\\_schockaert\\_en\\_houyoux.pdf](http://press.dev.ifac.org/uploads/.../BFW2007_08_schockaert_en_houyoux.pdf)

### Ключевые слова

Аудиторская практика; аналитические процедуры; положение по аудиту; аналитический обзор; финансовое мошенничество; прозрачность финансовой отчетности; международный стандарт аудита; риск-ориентированный этап развития аудита; утверждение, на основе которого подготовлена финансовая отчетность.

*Мечева Екатерина Юрьевна*

### РЕЦЕНЗИЯ

Актуальность темы: Актуальность статьи определяется потребностью в проведении научно-методических сравнительных исследований развития западной аудиторской практики, с целью выработки практических рекомендаций по совершенствованию регулирования отечественной аудиторской практики, и в частности применения аналитических процедур в процессе аудита отчетности российских предприятий по Российским стандартам бухгалтерского учета и Международным стандартам финансовой отчетности.

Научная новизна и практическая значимость: В статье проведен сравнительный анализ развития нормативной документации, регулирующий процесс применения аналитических процедур в мировой практике аудита. Практическая значимость проведенного анализа имеет место при использовании в обучающих материалах при подготовке российских специалистов в области аудита, а также разработке регулирующей документации.

Заключение: Рецензируемая статья отвечает требованиям, предъявляемым к научным публикациям, и может быть рекомендована к опубликованию.

*Старовойтова Е.В., к.э.н., доцент, генеральный директор ООО «Аудиторская фирма «Старовойтова и партнеры»*

## 4.3. EVOLUTION OF ANALYTICAL PROCEDURES REGULATORY CONTROL IN THE INTERNATIONAL AUDIT PRACTICE

E.J. Mecheva, Ph.D. Student, Faculty

*Economics Moscow State University of M.V. Lomonosov*

The article gives the comparative analysis of the development of international standards, regulating application of analytical procedures, since the emergence of the “analytical procedures” conception till now. Evolution of the international practice (International Standards of Auditing) and the American practice (Statements on Auditing Standards) is considered in correlation with the development of international economy and business needs that make a direct impact on audit practice change. The author notes that the document accepted in the international practice is more innovative and up to date, but the one accepted in

the USA is more informative, has expanded wording and concise examples, that have to be considered in the new Russian standard devoted to analytical procedures.

## Literature

1. ABBYY Lingvo 12 [Electronic recourse] : dictionary. – access mode: <http://www.lingvo.ru>
2. The American Institute of Certified Public Accountants [Electronic recourse] : official website. – Access mode : <http://www.aicpa.org>
3. Accounting, financial & tax [Electronic recourse] : official website. – Access mode: <http://accounting-financial-tax.com>, <http://accounting-financial-tax.com/2009/10/analytical-procedures-in-auditing/>
4. Wikipedia [Electronic recourse] : official website. – Access mode : <http://www.wikipedia.org>
5. The Blackwell Encyclopedic Dictionary of Accounting / edited by Rashad Abdel-khalik, Blackwell Publishers Inc. 1998, 310 pages, [Electronic recourse], URL: [http://books.google.ru/books?id=EQMKOtLQmZUC&pg=PA24&lpg=PA24&dq=History+and+Authoritative+Pronouncements+Of++the+Analytical+Procedures&source=bl&ots=mFdOnA8n76&sig=9WMQJ3t8jB6mpKh01y9jBajoucE&hl=ru&ei=Y1acTLuvI9SWOJXggZYM&sa=X&oi=book\\_result&ct=result&resnum=2&ved=0CCQQ6AEwAQ#v=onepage&q=History%20and%20Authoritative%20Pronouncements%20of%20the%20Analytical%20Procedures&f=false](http://books.google.ru/books?id=EQMKOtLQmZUC&pg=PA24&lpg=PA24&dq=History+and+Authoritative+Pronouncements+Of++the+Analytical+Procedures&source=bl&ots=mFdOnA8n76&sig=9WMQJ3t8jB6mpKh01y9jBajoucE&hl=ru&ei=Y1acTLuvI9SWOJXggZYM&sa=X&oi=book_result&ct=result&resnum=2&ved=0CCQQ6AEwAQ#v=onepage&q=History%20and%20Authoritative%20Pronouncements%20of%20the%20Analytical%20Procedures&f=false)
6. International Auditing and Assurance Standards Board [Electronic recourse] : official website. – Access mode : <http://www.ifac.org/iaasb>
7. International Standard on Auditing «Analytical procedures» ISA 520, April 2009, International Federation of Accountants [Electronic recourse] : URL: [http://web.ifac.org/download/ISA\\_520\\_standalone\\_2009\\_Handbook.pdf](http://web.ifac.org/download/ISA_520_standalone_2009_Handbook.pdf)
8. Bananalink [Electronic recourse] : official website. – Access mode: <http://www.bananalink.org.uk>
9. Foreign Corrupt Practices Act [Electronic recourse] : Access mode : [http://en.wikipedia.org/wiki/Foreign\\_Corrupt\\_Practices\\_Act](http://en.wikipedia.org/wiki/Foreign_Corrupt_Practices_Act)
10. Lockheed bribery scandals, [Electronic recourse] : Access mode : [http://en.wikipedia.org/wiki/Lockheed\\_bribery\\_scandals](http://en.wikipedia.org/wiki/Lockheed_bribery_scandals)
11. Statement on Auditing Standard 21 «Segment Information», issued by the Auditing Standards Executive Committee, AICPA Inc., December 1977, 12 pages, [Electronic recourse] , URL: <http://umiss.lib.olemiss.edu:82/articles/1038039.6508/1.PDF>
12. Statement on Auditing Standard 23 «Analytical Review Procedures», issued by the Auditing Standards Executive Committee, AICPA Inc., October 1978, 7 pages, [Electronic recourse] , URL: <http://umiss.lib.olemiss.edu:82/articles/1038041.6514/1.PDF>
13. Statement on Auditing Standard 56 (AU Section 329) Analytical Procedures, The American Institute of Certified Public Accountants [Electronic recourse] : URL: <http://www.aicpa.org/download/members/div/auditstd/AU-00329.PDF>
14. D. Shokaert, N. Houyoux, International Standards of Auditing within the European Union, Forum Financier / Revue bancaire et financiere 2007/8 , [Electronic recourse] , URL: [press.dev.ifac.org/uploads/.../BFW2007\\_08\\_schockaert\\_en\\_houyoux.pdf](press.dev.ifac.org/uploads/.../BFW2007_08_schockaert_en_houyoux.pdf)

## Keywords

Audit practice; analytical procedures; Statement on Auditing Standard; analytical review; financial fraud; transparency of financial statements; International Auditing Standard; risk-oriented stage of audit development; financial statement assertion.