

4.4. МЕЖДУНАРОДНЫЙ И ОТЕЧЕСТВЕННЫЙ ОПЫТ СТАНДАРТИЗАЦИИ АНАЛИТИЧЕСКИХ ПРОЦЕДУР В АУДИТЕ

Шеремет А.Д., д.э.н., заслуженный профессор, научный руководитель кафедры учета, анализа и аудита, Экономический факультет;
Любимцева Е.В., магистр экономики

Московский Государственный Университет им. М.В. Ломоносова

В статье проводится сравнительный анализ международного, американского и российского аудиторских стандартов «Аналитические процедуры». Дается оценка решения Государственной Думы Российской Федерации о переходе на международные стандарты аудита в России применительно к стандарту «Аналитические процедуры», а также предлагаются рекомендации по совершенствованию рассматриваемого стандарта.

Государственная Дума РФ приняла решение о полном переходе на международные стандарты аудита (МСА), поэтому важно оценить обоснованность данного решения применительно к стандарту «Аналитические процедуры», и определить, действительно ли международный стандарт лучше российского.

Объектом исследования являются стандарт номер 520 Analytical Procedures, входящий в Международные стандарты аудита International Standards on Auditing (ISA), а также американские аудиторские стандарты или Statements on Auditing Standards (SAS).

Для того, чтобы сделать стандарты более доступными для понимания, а также сблизить содержание американских стандартов с содержанием международных, Auditing Standards Board (ASB) выпустил новую редакцию всех стандартов. С 15 декабря 2014 года была завершена работа по усовершенствованию старых стандартов и теперь применяются только новые SAS 122-127. Кодификация обновленных стандартов использует нумерацию разделов, установленную в SAS 122. Раздел «Аналитические процедуры» имеет код «AU-C» и номер 520 (ранее «AU 329» стандарта SAS 56), как и в международных стандартах. В статье также будет приведена информация по старой версии американского стандарта (SAS 56), в тех случаях, когда она будет как-либо дополнять новую версию.

Кроме того, будут рассмотрены Правила (стандарты) аудиторской деятельности, утвержденные Постановлением Правительства РФ от 23.09.2002 N 696 (ред. от 22.12.2011) "Об утверждении федеральных правил (стандартов) аудиторской деятельности", а именно российский стандарт № 20 «Аналитические процедуры», который был введен Постановлением Правительства РФ от 16.04.2005 N 228.

Для сравнения были выбраны международные и американские стандарты, так как они являются наиболее распространенными и применяются во всем мире. Согласно данным IFAC в мире осталось

немного стран, которые имеют национальные стандарты аудита, не основанные на международных [5].

Сравнение определений и содержания аналитических процедур

Определение аналитических процедур. Согласно определению МСА 520 аналитические процедуры представляют собой оценку финансовой информации посредством анализа вероятных соотношений между финансовыми и нефинансовыми данными. Аналитические процедуры также включают поиск объяснений, если это необходимо, выявленных колебаний или отклонений, которые являются несовместимыми с другой имеющейся информацией или значительно отличаться от ожидаемых значений [2]. В AU-C 520 термин «аналитические процедуры» определяется точно так же, как и в международном стандарте.

В соответствии с Правилем (стандартом) № 20 аналитические процедуры заключаются в том, что аудитор на основе имеющейся в его распоряжении информации обнаруживает и анализирует соотношения и закономерности, а также сравнивает эти отношения и закономерности с другой имеющейся информацией, если же выявлены какие-либо расхождения, то пытается и их проанализировать. Но четкое определение аналитических процедур в стандарте отсутствует.

Таким образом все три стандарта указывают на то, что аналитические процедуры заключаются в анализе отношений и закономерностей, существующих между данными.

Стоит отметить, что в международных стандартах аудиторской деятельности большое значение имеет ожидание аудитора, то есть важно, чтобы аудитор сначала построил ожидание, затем выполнил расчет и сравнил полученный результат с ожидаемым значением. В российском стандарте также указывается, что необходимо производить сравнение финансовой и другой информации об аудируемом лице с предположениями аудитора, однако данная информация содержится в пункте, описывающем то, что включают в себя аналитические процедуры, а не в их определении.

Стадии аудита, на которых должны применяться аналитические процедуры. В стандарте 520 и AU-C 520 указано, что аудитор может пользоваться аналитическими процедурами в качестве процедур проверки по существу (процедуры проверки по существу могут проводиться в форме детальных тестов или аналитических процедур проверки по существу), а также на завершающем этапе аудиторской проверки, для того, чтобы вынести заключение [2]. Стоит отметить, что в SAS 56 рекомендовалось использование аналитических процедур также и на стадии планирования аудита [4].

Согласно ФПСАД №20 аналитические процедуры должны быть использованы аудитором на стадии планирования аудита и на завершающей стадии, а также на других этапах проведения аудиторской проверки. Аналитические процедуры применяются:

- на этапе планирования временных рамок, характера и объема других аудиторских процедур;

- если их применение может оказаться более эффективным, то могут использоваться как аудиторские процедуры проверки по существу;
- на завершающей стадии аудита в качестве общей обзорной проверки бухгалтерской (финансовой) отчетности [1].

Таким образом, согласно всем стандартам аналитические процедуры очень важны, они могут применяться почти на каждом этапе аудиторской проверки. Однако МСА 520 и AU-C 520 не содержат рекомендаций по применению аналитических процедур на этапе планирования аудита. Однако рекомендации по процедурам на этапе планирования есть в стандартах МСА 315 и AU-C 31, в них в том числе указано о необходимости применения аналитических процедур на этапе планирования для оценки рисков и получения понимания деятельности аудируемого лица, однако большой акцент делается на тестировании контролей. Российский же и старый американский стандарты говорят о том, что аналитические процедуры должны применяться на всех этапах проверки.

Стоит отметить, что применение на этапе планирования является важным, так как анализ соотношений и закономерностей позволяет лучше понять деятельность аудируемого лица, что может быть более релевантно в российских условиях, чем тестирование контролей, которые могут оказаться неэффективными. По нашему мнению, информация об аналитических процедурах на этапе планирования должна входить в текст стандарта «Аналитические процедуры».

Состав аналитических процедур. Согласно МСА 520, AU-C 520 и ФПСАД 20 аналитические процедуры предусматривают сравнительный анализ показателей деятельности аудируемого лица с:

- сопоставимой информацией за предыдущие периоды;
- предполагаемыми результатами деятельности аудируемого лица, такими как бюджеты или прогнозы, или ожиданиями аудитора, например, оценкой износа;
- аналогичными данными других предприятий отрасли (сравнение отношения выручки от продаж к сумме дебиторской задолженности со среднеотраслевыми показателями или с показателями предприятий сопоставимого размера в той же отрасли).

Аналитические процедуры также предполагают анализ взаимосвязей:

- между элементами финансовой информации, которые предположительно должны соответствовать прогнозу, основанному на опыте аудируемого лица, например, норма валовой прибыли в процентах;
- между финансовой информацией и соответствующей нефинансовой информацией, например, расходами на оплату труда и численностью работников.

Также отмечается, что для проведения аналитических процедур могут быть использованы различные методы: от простого сравнения до комплексного анализа хозяйственной деятельности с применением сложных статистических методик. Аналитические процедуры могут быть применены к консолидированной отчетности, отчетности компонентов, а также к отдельным элементам финансовой информации.

Кроме всего вышеперечисленного в американском стандарте отмечается, что существует такая аналитическая процедура как сканнинг. Она заключается в том, что аудитор применяет профессиональное суждение для проверки данных учета и выявления

необычных или крупных балансов (значительно превышающих ожидания аудитора), которые необходимо протестировать отдельно [3].

Стандарты описывают все возможные методы, которые могут быть использованы для анализа деятельности компании. Всего в стандартах выделено три вида сравнения: с данными прошлого периода, с данными предприятий той же отрасли и с прогнозными данными. Стоит подчеркнуть, что стандарты рекомендуют использовать при проведении аналитических процедур как финансовую, так и нефинансовую информацию, что делает их инструментарий более богатым.

Цели применения аналитических процедур. Согласно МСА 520 и AU-C 520 к целям аудитора, ради достижения которых он применяет аналитические процедуры, относятся [2].

1. Получение необходимого и достаточного аудиторского доказательства при использовании аналитических процедур проверки по существу.
2. На завершающей стадии аудита аналитические процедуры могут быть использованы для того, чтобы сформулировать общее заключение относительно того, соответствует ли финансовая отчетность представлениям аудитора об аудируемом лице.

Кроме того, согласно AU-C 520 (приведенной ниже информации нет в международном стандарте) аналитические процедуры, выполненные ближе к концу аудита, нацелены на то, чтобы подтвердить аудиторские доказательства, полученные в ходе аудита отчетности, помочь аудитору в подготовке обоснованных выводов, на которых будет основано аудиторское заключение [3]. Можно сказать, что эта вставка дополняет по смыслу предыдущий параграф, так как в ней говорится про аудиторское заключение, а не только про соответствие финансовой отчетности представлениям об аудируемом лице.

Стоит также отметить, что старый американский стандарт SAS 56 относил к целям применения аналитических процедур следующее [4]:

- помощь аудитору в планировании характера, временных рамок и объема других аудиторских процедур;
- получения аудиторских доказательств относительно определенных предпосылок, связанных с суммами по счетам или видами операций;
- общий обзор финансовой информации на заключающем этапе аудиторской проверки.

В соответствии с российским стандартом №20 к целям применения аналитических процедур относятся:

- помощь аудитору на этапе планирования аудита;
- применение в качестве аудиторских процедур проверки по существу;
- использование аналитических процедур на завершающей стадии аудита [1]. В ФПСАД №20 цели аналитических процедур четко не выделены в тексте, фактически это не цели, а просто перечисление этапов, на которых применяются аналитические процедуры.

Следует отметить, что информация, содержащаяся в российском стандарте, довольно точно копирует информацию, указанную в международных и американских стандартах. В новом американском стандарте и международных стандартах нет такой цели как помощь аудитору на этапе планирования аудиторской проверки, что связано с тем, что использование аналитических процедур на этапе планирования описывается в стандартах МСА 315 и

AU-C 31, а также с тем, что данные стандарты нацелены на применение на этапе планирования главным образом тестирования контролей.

Особенности применения аналитических процедур на различных этапах аудиторской проверки

Этап планирования аудиторской проверки. Как мы уже отметили выше в МСА 520 и AU-C 520 нет рекомендаций по применению аналитических процедур на этапе планирования аудита. Однако в старом американском стандарте такая информация присутствует.

В SAS 56 указано, что целью применения аналитических процедур на этапе планирования аудита является помощь в планировании характера, временных рамок и объема аудиторских процедур, которые будут использоваться для получения аудиторских доказательств. Для достижения этой цели аналитические процедуры, используемые на этапе планирования аудита, должны быть сосредоточены на [4]:

- улучшении понимания аудитором бизнеса клиентов, а также операций и событий, произошедших с момента последней аудиторской проверки;
- определении областей, которые могут представлять повышенный риск в отношении аудита.

Целью аналитических процедур согласно старому американскому стандарту является выявление таких необычных операций или событий, а также сумм, отношений и трендов, которые могут повлиять на финансовую отчетность и планирование аудита.

Аналитические процедуры на этапе планирования аудита обычно используют высокую степень обобщения информации. Сложность, объемы и временные рамки процедур могут сильно варьироваться в зависимости от размера и сложности клиента. Для некоторых клиентов аналитические процедуры могут заключаться в рассмотрении изменений в бухгалтерском балансе текущего года в сравнении с предыдущим с использованием журнала операций, результатов обзорной аудиторской проверки (если проводилась) или пробных балансов. Для других клиентов аналитические процедуры будут включать подробный анализ ежеквартальных данных финансовой отчетности.

В SAS 56 говорится о том, что хотя аналитические процедуры, применяемые при планировании аудита, часто используют только финансовую информацию, иногда необходимо использование и нефинансовой информации. Например, информация о числе работников, размере торговых площадей, объеме выпуска и другая подобная информация может быть использована для достижения цели проведения процедур [4].

Согласно ФПСАД №20 для более детального понимания деятельности аудируемого лица и для определения областей возможного риска аудитор должен применять аналитические процедуры на стадии планирования аудита. Кроме того, применение аналитических процедур помогает выявить ранее неизвестные аудитору особенности деятельно-

сти аудируемого лица, а также помогает аудитору в определении временных рамок, характера и объема других аудиторских процедур [1].

Стандарт рекомендует использовать на этапе планирования аудита не только финансовую, но и другую информацию. Например, взаимосвязь между объемом продаж и общей площадью торговых помещений.

Можно сказать, что ФПСАД №20 и SAS 56 довольно схожи по содержанию, однако в старой версии американского стандарта больше примеров и содержится более детальное описание специфики применения аналитических процедур на этапе планирования аудиторской проверки.

Международный и новый американский стандарт вообще упускают из вида возможность применения аналитических процедур на этапе планирования аудита, что, как уже было отмечено выше, может оказаться неправильным в российских условиях. Тестирование контролей на этапе планирование может оказаться не самым лучшим методом. В нашей стране системы внутреннего контроля компаний находятся на стадии построения и развития, поэтому многие контроли могут быть неэффективными [6]. Поэтому важно описание в стандарте «Аналитические процедуры» особенностей применения их на этапе планирования.

Аналитические процедуры как разновидность аудиторских процедур проверки по существу. Стандарты предписывают применять аналитические процедуры на основном этапе аудита в качестве аудиторских процедур проверки по существу. Кроме того стандарты содержат информацию по надежности данных, используемых при проведении аналитических процедур, степени точности результатов аналитических процедур (прогнозов) и приемлемость суммы допустимого отклонения. Согласно МСА 520 и AU-C 520 существуют некоторые требования к аналитическим процедурам проверки по существу. При разработке и выполнении аналитических процедур проверки по существу, отдельно или в сочетании с детальными тестами (которые представляют собой детальную проверку оборотов и сальдо по счетам бухгалтерского учета), аудитор должен [2].

1. Установить пригодность конкретных аналитических процедур проверки по существу, принимая во внимание оцененные риски существенных искажений и детальные тесты, которые планируется провести в ходе аудита.
2. Оценить надежность данных, на которых основываются ожидания аудитора в отношении отраженных в отчетности сумм или коэффициентов, принимая во внимание источник, сопоставимость, характер и уместность имеющейся информации, а также средства контроля над ее подготовкой.
3. Сделать прогноз относительно сумм или коэффициентов и оценить, достаточно ли точен прогноз, чтобы идентифицировать искажение, которое само по себе или в совокупности с другими искажениями, может привести к существенному искажению финансовой отчетности.
4. Определить общее отклонение отраженных в отчетности сумм от ожидаемых величин, которое является приемлемым.

Согласно ФПСАД №20, если аудитор собирается использовать аналитические процедуры в качестве аудиторских процедур проверки по существу, то ему следует учесть [1]:

- цели выполнения аналитических процедур, и степень, в которой он может полагаться на их результаты;
- особенности аудируемого лица и степень возможного разбиения информации (результаты аналитических процедур могут быть более надежными, если они применяются к финансовой информации, которая была определенным образом дезагрегирована - по отдельным видам деятельности или по подразделениям, цехам, торговым помещениям аудируемого лица);
- наличие финансовой (сметы, прогнозы) и нефинансовой (количество произведенных или проданных единиц продукции) информации;
- достоверность имеющейся информации (например, аудиторю следует проверить, насколько надежны данные, подготовленные работниками аудируемого лица);
- уместность имеющейся информации (например, аудиторю нужно понять, были ли сметы составлены на основе ожидаемых результатов или при их подготовке сотрудники аудируемого лица исходили из целей, поставленных руководством);
- источник имеющейся информации (например, независимые от аудируемого лица источники обычно более надежны);
- сопоставимость имеющейся информации (например, может оказаться необходимым дополнить и детализировать данные по отрасли, чтобы их можно было сравнить с данными аудируемого лица, производящего или продающего специализированную продукцию);
- знания, полученные аудитором во время предыдущих аудитов, а также понимание аудитором основных проблем аудируемого лица, которые были причиной замечаний и внесенных корректировок в отчетность.

Следует отметить, что, если в международном и американском стандартах указана последовательность действия аудитора, то в российском стандарте отражены только рекомендации, то на что следует обратить внимание, нет указаний о построении ожиданий и прогнозов.

Согласно международным, американским и российским стандартам аудиторские процедуры проверки по существу могут основываться на детальных тестах, аналитических процедурах или на их сочетании. Решение о том, какие именно аудиторские процедуры использовать, принимается аудитором на основе профессионального суждения.

В AU-C 520 также говорится о том (данной информации нет в MCA 520), что ожидаемая эффективность аудиторских процедур проверки по существу в оценке риска материального искажения отчетности зависит в том числе от: а) природы предпосылок (assertions), б) достоверности и предсказуемости соотношений, в) доступности и надежности данных, используемых для построения ожидания, г) математической точности ожидания [3].

Согласно международным и американским стандартам аудитор может обратиться к руководству аудируемого лица с запросом о наличии и надежности информации, необходимой для проведения аналитических процедур, и о результатах любых ранее проведенных аналитических процедур. Использование аналитических данных, подготовленных руководством аудируемого лица, может оказаться эффективным при условии, что аудитор уверен в том, что такие данные были подготовлены надлежащим образом.

Согласно ФПСАД №20 аудиторю следует отправить компетентным работникам аудируемого лица запрос о наличии и достоверности требуемой для проведения аналитических процедур информации, а также о результатах самостоятельно проведенных ранее аудируемым лицом аналитических процедур. Использование в процессе аудита результатов таких аналитических процедур может быть целесообразным, если аудитор уверен в надлежащем качестве данных.

Данная информация в стандартах также совпадает, однако следует отметить, что в российском стандарте не понятно, каким образом аудитор должен убедиться в надлежащем качестве данных, предоставленных аудируемым лицом. В ФПСАД №20 нет отдельного пункта про надежность информации. Информация, касающаяся надежности данных в данном стандарте содержится в его тексте, но не выделяется в отдельный пункт как в международном и американском стандартах.

В AU-C 520 указано, что в тех случаях, когда от аудиторских процедур проверки по существу требуются более убедительные аудиторские доказательства, для построения ожидания требуются более предсказуемые взаимосвязи. Взаимосвязи при неизменных внешних условиях обычно более предсказуемы, чем при изменяющихся или необычных внешних условиях. Кроме того, взаимосвязи, основанные на статьях прибылей и убытков как правило более предсказуемы, чем взаимосвязи, учитывающие только статьи баланса, статьи прибылей и убытков представляют операции за период, в то время как балансовые счета отражают суммы на определенный момент времени. Взаимосвязи, основанные на операциях, решения по которым принимает менеджмент, могут быть менее предсказуемыми. Например, менеджмент может решить понести расходы по техническому обслуживанию, а не заменять основные средства, или он может решить не тратить деньги на рекламу в текущем периоде (данного пункта нет в международных стандартах, но он был и в старом американском стандарте SAS 56) [3].

Согласно международным и американским стандартам аналитические процедуры на стадии проверки по существу, как правило, более приемлемы при анализе крупных операций, которые можно спрогнозировать. Применение аналитических процедур основывается на ожидании, что взаимосвязи между данными существуют и продолжат существовать в отсутствие условий, которые способны их разрушить. Приемлемость конкретной аналитической процедуры зависит от оценки аудитором ее эффективности.

В некоторых случаях даже несложная модель прогнозирования может оказаться эффективной в качестве аналитической процедуры. Например, если клиент располагает определенным количеством работников, труд которых оплачивается по фиксированной ставке на протяжении всего периода, аудитор может воспользоваться этими данными для оценки совокупных затрат на оплату труда за период. Таким образом аудитор получает доказательство в отношении статьи финансовой отчетности,

при этом сокращается объем детальных тестов по фонду заработной платы. Коэффициенты, такие как норма прибыли, могут эффективно использоваться при проведении аналитических процедур на стадии проверки по существу, прошлогодний коэффициент может быть применен к данным текущего периода для проверки их корректности.

Разные виды аналитических процедур дают разную степень уверенности в их результатах. Например, можно определить доходы от получения арендной платы за квартиры, находящиеся в здании, принадлежащем аудируемой компании, если известны ставки арендной платы, количество квартир в доме, их площади и доли занятых квартир (сдаваемых в аренду). Аналитические процедуры могут предоставить убедительные доказательства без проведения проверки с использованием детальных тестов, при условии, что данные, используемые в построении ожидания, достаточно точны.

Напротив, расчет валовой прибыли и сравнение ее с данными прошлого периода, используемый как средство подтверждения величины дохода, может предоставить менее убедительные доказательства, но, в то же время, является полезным, если его использовать в сочетании с другими аудиторскими процедурами.

На выбор конкретных аналитических процедур проверки по существу влияет характер предпосылки и оценка аудитором риска существенных искажений. К примеру, если средства контроля над обработкой заказов являются слабыми, то аудитор может в большей степени полагаться на детальные тесты, а не на аналитические процедуры проверки по существу для проверки предпосылок в отношении дебиторской задолженности.

Аналитические процедуры также могут быть уместны, если по той же предпосылке проводятся детальные тесты. Например, при получении аудиторского доказательства относительно предпосылки оценки (valuation) в отношении дебиторской задолженности аудитор может использовать аналитические процедуры для разбивки дебиторской задолженности по срокам до погашения в сочетании с детальными тестами по последующим поступлениям денежных средств для определения возвратности дебиторской задолженности.

Согласно ФПСАД №20 Применение аналитических процедур основывается на следующем допущении: если отсутствует доказательство обратного, то взаимосвязь между числовыми показателями существует и продолжает существовать. Наличие данной взаимосвязи обеспечивает аудиторские доказательства относительно полноты, точности и достоверности данных бухгалтерского учета. Степень доверия аудитора результатам аналитических процедур зависит от оценки аудитором риска того, что основанные на прогнозных данных аналитические процедуры могут указывать на отсутствие ошибки, когда она присутствует.

В российском стандарте информация по данному пункту очень сжата, в то время как в американском и международном стандартах приводится подробное описание с примерами аналитических процедур.

Кроме того, в стандартах МСА 520 и АУ-С 520 рассмотрены некоторые моменты, которые харак-

терны для *государственного сектора*. Согласно данным стандартам взаимосвязи между отдельными статьями финансовой отчетности, которые традиционно рассматриваются в процессе аудита коммерческого предприятия, не всегда подходят для аудита государственных учреждений и некоммерческих предприятий, относящихся к государственному сектору. Например, для многих предприятий государственного сектора характерна слабая прямая взаимосвязь между расходами и доходами.

Более того, так как затраты на приобретение активов обычно не капитализируются, может отсутствовать связь между расходами, например, по запасам и основным средствам и соответствующей величиной актива в финансовой отчетности. Кроме того, в государственном секторе могут отсутствовать данные по отрасли или статистические данные, необходимые для сравнения. Тем не менее, тут могут оказаться актуальными прочие взаимосвязи, например, вариационный анализ затрат на строительство километра дороги или разница между числом приобретенных и списанных единиц автотранспорта [2].

В МСА 520 и АУ-С 520 рассмотрен такой аспект как надежность данных. Надежность данных зависит от их источника, характера, а также обстоятельств, при которых они были получены. При определении надежности данных для разработки аналитических процедур проверки по существу аудитор рассматривает следующие аспекты.

1. Источник имеющейся информации. Например, обычно информация более надежна, если ее получили из независимого источника за пределами аудируемого лица.
2. Сопоставимость доступной информации. Например, обобщенные данные по отрасли, вероятно, нужно будет скорректировать, чтобы их можно было сравнить с данными аудируемого лица, которое занимается производством и продажей специализированной продукции.
3. Характер и уместность имеющейся информации. Например, является ли разработанный бюджет скорее ожидаемым результатом или необходимой для достижения целью.
4. Средства контроля над подготовкой информации, которые разработаны для обеспечения полноты и точности информации. Например, средства контроля над подготовкой, проверкой и выполнением бюджета.

В старом американском стандарте SAS 56 в разделе о надежности данных было указано, что надежность данных, используемых при формировании ожиданий должна быть достаточной для желаемого уровня уверенности в результатах аналитических процедур. Аудитор должен оценить достоверность данных, обладая информацией об их источнике, условиях, в которых они были получены, а также используя другие знания об этих данных. Следующие факторы влияют на решение аудитора о достоверности данных в целях достижения целей аудита согласно SAS 56 [4]:

- были ли эти данные получены от независимого источника вне аудируемого лица;
- был ли источник в рамках аудируемого лица независим от тех, кто ответственен за проверку данной суммы;
- были ли данные получены при использовании надежной системы с надлежащим контролем;
- подвергались ли данные аудиторской проверке в текущем или предыдущем году;
- были ли прогнозы получены с использованием данных из различных источников.

То есть в старом американском стандарте наибольшее внимание уделялось именно источникам информации, предпочтительно получение данных из разных источников, вне аудируемого лица или независимых от тех, кто отвечает за проверку данной суммы.

В новом стандарте AU-C 520 говорится о том, что данные могут быть легко доступны для построения ожидания по некоторым предпосылкам. Например, аудитор может рассмотреть вопрос о том, достаточно ли финансовой информации, такой как бюджеты и прогнозы, и нефинансовой информации, такой как, например, количество произведенной и проданной продукции, для проведения аналитических процедур в качестве процедур проверки по существу [3].

Согласно MCA 520 и AU-C 520 аудитор может рассмотреть возможность тестирования операционной эффективности контролей над подготовкой аудируемым лицом информации, которую аудитор использует при проведении аналитических процедур проверки по существу. Если контроли эффективны, то аудитор может быть в большей степени уверен в надежности информации, а значит и в результатах аналитических процедур. Эффективность существующих контролей над нефинансовой информацией можно проверить вместе с другими тестами контролей. Например, аудируемое лицо, устанавливая контроль над обработкой выставленных счетов, может добавить контроли над отраженным в учете показателем реализации в штуках. Таким образом, аудитор может протестировать эффективность существующих контролей над отражением показателя реализации в штуках вместе с проведением тестов эффективности контролей над обработкой выставленных счетов.

В качестве альтернативы, аудитор может рассмотреть вопрос о том, была ли информация проверена аудитором в текущем или прошлом периодах. MCA 500 и Секция 330 американских стандартов устанавливают требования и предоставляют руководство по определению аудиторских процедур, которые должны быть применены в отношении информации, используемой при проведении аналитических процедур проверки по существу.

Согласно российскому стандарту, аудитор должен оценить и проверить надежность существующих средств внутреннего контроля подготовки информации, используемой при проведении аналитических процедур, если эти средства контроля имеются. Если их можно считать надежными, аудитор будет в большей степени уверен в надежности имеющейся информации и в результатах аналитических процедур.

Средства внутреннего контроля над информацией нефинансового характера могут быть проверены вместе со средствами внутреннего контроля, связанными с ведением бухгалтерского учета. Например, средства контроля над обработкой счетов за отгруженную продукцию могут также предусматривать средства контроля отражения процесса отгрузки отдельных ее единиц или партий. В данной ситуации аудитор может проверить эти средства контроля одновременно.

Содержание ФПСАД №20 схоже с содержанием международного и американского стандартов, но в российском стандарте затрагивается лишь вопрос об эффективности внутренних контролей, в то время как в MCA

520 и AU-C 520 говорится также о необходимости проверки источника, сопоставимости и характера имеющейся информации, а также данные стандарты предлагают учитывать, была ли информация проверена в ходе предыдущих аудиторских проверок. Следует отметить, что в ФПСАД №20 есть упоминание об этом, но оно не выделяется в отдельный пункт, а входит в список моментов, на которые стоит обратить внимание.

В американском и международном стандарте также рассмотрен вопрос об определении степени точности прогноза (ожидания). В AU-C 520 указано, что при оценке степени точности прогноза, построенного при помощи аналитических процедур, для аудитора важно принимать во внимание, являются ли аналитические процедуры единственными процедурами проверки по существу, которые планировалось использовать для того, чтобы покрыть риск искажения данных в отчетности на уровне соответствующей предпосылки или же данный риск будет покрыт за счет комбинации процедур проверки по существу и детальных тестов. Менее точный прогноз подходит, если доказательства, полученные от аналитических процедур в качестве процедур проверки по существу будут сочетаться с доказательствами, полученными при проведении детальных тестов. Более точный прогноз необходим в том случае, если аналитические процедуры в качестве процедур проверки по существу являются единственными планируемыми процедурами, при помощи которых будет покрыт риск искажения данных в отчетности на уровне соответствующей предпосылки.

В AU-C 520 указано, что по мере того, как прогноз становится более точным, интервал допустимого отклонения сужается, и, соответственно, увеличивается вероятность того, что значительное отклонение от прогнозного значения возникло в результате искажения отчетности (последнего пункта нет в международных стандартах).

В MCA 520 и AU-C 520 говорится о том, что при оценке аудитором возможности получения достаточно точного прогноза для определения искажения данных, которое само по себе или в совокупности с другими искажениями, может привести к существенному искажению финансовой отчетности, уместно рассмотреть следующие вопросы [2].

1. Ожидаемая точность аналитических процедур. Например, аудитор может ожидать большую точность при сравнении норм валовой прибыли одного периода с другим, чем при сравнении дискреционных (управляемых) расходов, таких как расходы на исследования или рекламу.
2. Степень возможной дезагрегации информации. Например, аналитические процедуры проверки по существу могут быть более эффективными при применении к финансовой информации по отдельным элементам хозяйственной деятельности или к финансовой отчетности компонентов многопрофильного аудируемого лица, чем при применении к консолидированной финансовой отчетности.
3. Наличие информации как финансового, так и нефинансового характера. Например, аудитор может рассмотреть вопрос о том, доступна ли такая финансовая информация как бюджеты и прогнозы, а также такая нефинансовая информация как количество произведенной или проданной продукции, для проведения аналитических процедур проверки по существу. Если такая информация доступна, аудитор рассматривает ее надежность (последний пункт содержится только в международном стандарте MCA 520).

В AU-C 520 также отмечается, что когда ожидание строится на более детальном уровне более вероятно, что аналитические процедуры будут эффективно покрывать соответствующий риск искажения отчетности. Ежемесячные суммы могут давать более точные результаты, чем годовые суммы, а сравнения по филиалам или линиям бизнеса, как правило, являются более эффективными, чем сравнения на уровне всей компании. Необходимый уровень детализации может зависеть от специфики компании, ее размера и сложности. Риск существенного искажения отчетности может быть покрыт путем удаления факторов, влияние которых увеличивается при увеличении размера компании и усложнении ее структуры. Дезагрегация информации помогает получить более точные результаты [3]. Данный пункт поясняет тезис о том, что при определении точности прогнозов нужно обращать внимание на степень возможной дезагрегации информации.

В старом американском стандарте SAS 56 также отмечалось, что многие факторы могут оказывать влияние на финансовые взаимосвязи. Например, продажи зависят от цены, объема и ассортимента продукции. Каждый из этих факторов, в свою очередь, находится под влиянием целого ряда других факторов, их взаимодействие может скрыть искажение. Чем выше желаемый уровень уверенности, тем более эффективным должно быть выявление факторов, значительно влияющих на взаимосвязи [4]. Данной информации нет в новом стандарте AU-C 520 и в MCA 520, хотя это достаточно важный комментарий, указывающий на то, что при анализе отклонений от ожиданий необходимо учитывать целый ряд факторов, которые влияют на значение исследуемого показателя.

В американских и международных стандартах рассмотрен вопрос о приемлемости суммы отклонений показателей отчетности от ожидаемых величин. Согласно MCA 520 и AU-C 520 определенная аудитором сумма отклонения, которая может быть принята без дальнейшего исследования, зависит от уровня существенности и от того, насколько такая сумма соответствует желаемому уровню уверенности, принимая во внимание возможность того, что искажение, само по себе или в совокупности с другими искажениями, может привести к существенному искажению финансовой отчетности.

MCA 330 и секция 330 американских стандартов аудита говорят о том, что чем выше оценка аудиторского риска, тем более убедительным должны быть доказательства. Следовательно, по мере повышения риска, сумма отклонений, которая может считаться приемлемой без дальнейшего исследования, уменьшается.

Согласно российскому стандарту степень доверия аудитора результатам аналитических процедур зависит от [1]:

- существенности рассматриваемых счетов бухгалтерского учета и частей бухгалтерской (финансовой) отчетности (например, если остатки по счетам материально-производственных запасов являются существенными, аудиторю не следует полагаться только на аналитические процедуры при формулировании своих выводов, однако аудитор может полагаться исключительно на аналитические процедуры в отношении отдельных статей доходов и расходов, если они являются несущественными по отдельности);

- других аудиторских процедур, направленных на достижение тех же целей (например, выполняемые при анализе возможности погашения дебиторской задолженности аудиторские процедуры, в частности проверка последующих поступлений денежных средств, могут подтвердить выводы, сделанные в результате применения аналитических процедур в отношении распределения дебиторов (и их задолженности) по срокам просрочки);
- точности, с которой могут предсказываться результаты аналитических процедур (например, аудитор при сравнении прибыли за текущий период с прибылью за предыдущий период обычно ожидает большего соответствия, чем при сравнении доли в себестоимости отдельных видов расходов, в частности затрат на научные исследования или затрат на рекламу);
- оценки неотъемлемого риска и риска средств контроля (например, если внутренний контроль над процедурой обработки заявок на продажу товаров недостаточен и, следовательно, риск средств внутреннего контроля высок, то более надежными при формировании выводов аудитора о дебиторской задолженности будут детальные тесты отдельных операций и остатков по счетам бухгалтерского учета, а не аналитические процедуры).

Можно сказать, что данный пункт в ФПСАД №20 является обобщением пунктов, касающихся надежности данных и степени точности результатов аналитических процедур (прогнозов), имеющихся в MCA 520 и AU-C 520. Однако в российском стандарте информация менее полная. В ФПСАД №20 нет данных про степень допустимого отклонения от ожидаемых значений (в российском стандарте не уделяется такого внимания построению ожиданий, как в международных и американских стандартах).

По результатам сравнения стандартов, следует отметить, что все они содержат сходную информацию, российский стандарт более сжат и не включает отдельные подпункты про надежность данных, оценку точности результатов аналитических процедур и сумму допустимого отклонения. Однако информация про надежность данных и определение степени точности результатов аналитических процедур все же содержится в российском стандарте, но не в таком объеме, как международном и американском стандартах.

В MCA 520 и AU-C 520 описана четкая схема действий аудитора при выполнении аналитических процедур в качестве процедур проверки по существу, она представлена на рис. 1. В российском стандарте данная последовательность действий не описывается, однако в конце стандарта есть раздел про действия аудитора при отклонении от ожидаемых закономерностей. Таким образом, не ясно, откуда берутся ожидаемые закономерности и отклонения от них, на каком этапе они возникают.

Стоит отметить, что в ФПСАД №20 отсутствует информация по государственному сектору, которая есть в MCA 520 и AU-C 520.

Таким образом более комплексно и более структурированно аналитические процедуры как разновидность аудиторских процедур проверки по существу описаны в международных и американских стандартах (несмотря на трактовку аналитических процедур, связанную с построением ожиданий, которая ограничивает сферу их применения). Несомненным плюсом данных стандартов является отдельное рассмотрение таких аспектов как надеж-

ность данных, точность ожидания и допустимое отклонение. Однако стоит отметить, что информация внутри данных пунктов в международных и американских стандартах не очень хорошо структурирована, не всегда присутствует разбиение на подпункты, что затрудняет восприятие.

Схема стандартов MCA 520, AU-C 520 «Analytical procedures»



Предлагаемая схема:

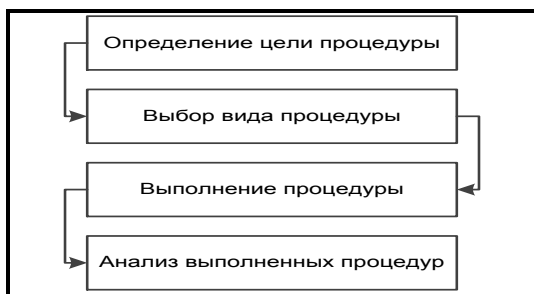


Рис. 1. Схема действия аудитора при выполнении аналитических процедур в качестве процедур проверки по существу.

Кроме того, в AU-C 520 присутствует раздел, содержащий информацию относительно того, как аудитор должен задокументировать результаты аналитических процедур (данный раздел был и в старом стандарте SAS 56), такого раздела нет в других стандартах [3]. Согласно американским стандартам, когда аналитические процедуры используются в качестве процедур проверки по существу, аудитор должен отразить в документации следующее:

- ожидания, которые были получены, а также факторы, учтенные при их формировании;
- результаты сравнения ожиданий с суммами в отчетности или их отношениями;
- любые дополнительные аудиторские процедуры, проведенные в ответ на значительные неожиданные отклонения, выявленные в результате аналитических процедур, и результаты таких дополнительных процедур.

Отметим также, что трактовка аналитических процедур в рамках построения ожидания и анализа отклонений от него¹ ограничивает сферу их применения, так как ожидание не всегда может быть постро-

ено (можно, например, просто сравнить данные отчетности одной компании с данными отчетности другой компании данной отрасли, не строя ожиданий и прогнозов, применение эконометрических моделей в качестве аналитической процедуры не предусматривает построения ожидания). Поэтому мы предлагаем использовать более общую схему (без построения ожидания), которая указана на рис. 1.

Завершающий этап аудита. Согласно MCA 520 и AU-C 520 аудитор должен разработать и выполнить аналитические процедуры на завершающем этапе проверки, что поможет ему сделать общий вывод о том, согласуется ли финансовая отчетность с пониманием аудитором бизнеса клиента.

В AU-C 520 указано, что множество аналитических процедур может быть использовано при формировании общего заключения. Данные процедуры могут включать прочтение отчетности и рассмотрение: а) адекватности доказательств, собранных в отношении неожиданных или необычных балансов, выявленных в ходе аудита; б) неожиданных или необычных балансов, которые не были выявлены ранее. Результаты данных аналитических процедур могут свидетельствовать о необходимости дополнительных доказательств.

В соответствии с MCA 520 заключения, сделанные на основе результатов аналитических процедур, предназначены для подтверждения заключений, сформулированных в ходе аудита отдельных компонентов или элементов финансовой отчетности. Это помогает аудитору сделать обоснованные выводы, опираясь на которые, он может составить мнение о достоверности финансовой отчетности [2].

Согласно MCA 520 и AU-C 520 результаты таких аналитических процедур могут идентифицировать ранее непризнанный риск существенных искажений. В данных обстоятельствах MCA 315 и секция 315 американских стандартов требуют, чтобы аудитор пересмотрел оценку рисков существенных искажений и изменил запланированные аудиторские процедуры.

ФПСАД №20 указывает, что аудитору нужно использовать аналитические процедуры на завершающем этапе аудиторской проверки при формулировании вывода о том, соответствует ли бухгалтерская (финансовая) отчетность сложившемуся у аудитора мнению о деятельности аудируемого лица. Полученные в результате использования данных процедур выводы должны подтвердить выводы, сделанные во время проверки отдельных статей бухгалтерской (финансовой) отчетности, а кроме того помочь аудитору сделать общий вывод о достоверности бухгалтерской (финансовой) отчетности аудируемого лица [1].

Аудитору следует быть готовым к тому, что в результате использования аналитических процедур на завершающем этапе аудита могут появиться требующие проведения дополнительных аудиторских процедур вопросы.

Итак, можно сказать, что и в этой части стандарты довольно похожи друг на друга по характеру представленной в них информации, но различаются по способу ее преподнесения и ее структуре. Российский стандарт менее подробен.

¹ Данная трактовка присутствует в MCA 520 и AU-C 520.

Оценка результатов аналитических процедур. Если аналитические процедуры, выполненные в соответствии с МСА 520 или АУ-С 520, выявили наличие колебаний или взаимосвязей, которые не соответствуют прочей имеющейся информации или отличаются от ожидаемых величин на значимые суммы, то аудитор должен проверить такие разницы посредством [2].

1. Направления запроса менеджменту и получения необходимых аудиторских доказательств в отношении ответа менеджмента.
2. Выполнения других аудиторских процедур (если имеется необходимость в конкретных обстоятельствах).

Аудиторские доказательства в отношении ответов менеджмента могут быть получены посредством оценки данных ответов с учетом знаний аудитора о клиенте и его окружении, а также других аудиторских доказательств, полученных в ходе аудита.

Необходимость проводить дополнительные процедуры может возникнуть, когда, например, менеджмент не может предоставить объяснение или объяснение не может считаться адекватным, учитывая другие полученные аудиторские доказательства.

Согласно ФПСАД 20 если аналитические процедуры выявили отклонение от ожидаемых закономерностей или взаимосвязей, противоречащее другой информации или отличающееся от ожидаемых величин, аудитор должен изучить данные отклонения и получить по ним объяснения руководства аудируемого лица, а также соответствующие аудиторские доказательства [1].

Изучение необычных отклонений и взаимосвязей обычно начинается с запросов, направляемых руководству аудируемого лица.

После получения ответов на запросы аудитор:

- предпринимает попытку подтвердить ответы руководства аудируемого лица путем сравнения их с информацией, которой располагает аудитор, и прочими доказательствами, полученными в ходе аудита;
- рассматривает вопрос о необходимости проведения других аудиторских процедур, основанных на результатах запросов, в случае если руководство аудируемого лица не смогло дать разумные объяснения или если объяснения не могут считаться убедительными.

Все три стандарта указывают на то, что при выявлении неожиданных отклонений аудитор должен написать о них запрос руководству аудируемого лица, а также оценить необходимость проведения дополнительных процедур.

Обобщенные результаты сравнения стандартов «Аналитические процедуры»

На основе сравнения стандартов «Аналитические процедуры», можно сделать следующие выводы.

1. Стандарты содержат похожую информацию.
2. Информация структурирована по-разному.
3. ФПСАД №20 очень похож на МСА 520 и АУ-С 520 и в некоторых местах является почти дословным переводом международного стандарта.
4. Российский стандарт является менее полным, в нем отсутствуют некоторые пункты, которые есть в международных и американских стандартах.
5. Новый американский стандарт почти полностью копирует международный стандарт, но в некоторых местах содержит вставки из старого американского стандарта SAS 56,

которые не вносят каких-либо кардинальных изменений в содержание американского стандарта в сравнении с международным, но поясняют и дополняют его.

6. Американский и международный стандарт уделяют большое внимание построению ожиданий и анализу отклонений от ожидаемых значений.
7. МСА 520 и АУ-С 520 не содержат рекомендации по применению аналитических процедур на этапе планирования аудита.

Одним из главных различий между тремя стандартами является структурирование информации и способ ее представления. Наилучшим образом информация структурирована в МСА 520 и АУ-С 520.

ФПСАД №20 является во многих местах почти дословным переводом международного стандарта, однако он не копирует структуру МСА 520, что приводит к упущению из вида некоторых моментов, например, в российском стандарте аналитические процедуры в качестве процедур проверки по существу рассмотрены гораздо более сжато, чем в международном стандарте. Порой изложение кажется непоследовательным, так, не описана схема осуществления аналитических процедур, нет информации о построении ожидания, но в конце стандарта есть пункт про действия аудитора при отклонении от ожидаемых значений. Получается, что тот факт, что структура российского стандарта отличается от структуры международного, приводит к тому, что страдает содержание ФПСАД №20.

В ФПСАД №20 также ощущается недостаток практических примеров аналитических процедур. По нашему мнению, в МСА 520 и АУ-С 520 примеров больше, и они более наглядные. Также использование примеров помогает лучше понять, что именно имелось в виду в соответствующем параграфе.

Таким образом, мы пришли к выводу, что в отношении стандарта «Аналитические процедуры» переход на международные стандарты оправдан, так как в настоящее время структура и содержание международного стандарта выигрышно отличаются от структуры и содержания отечественного аналога.

Однако следует отметить, что ФПСАД №20 рекомендует применять аналитические процедуры на этапе планирования аудиторской проверки, в отличие от МСА 520 и АУ-С 520, что может быть обоснованным в российских условиях, когда внутренний контроль многих компаний может работать неэффективно, а значит на него нельзя полагаться при проведении аудиторских процедур (в МСА 520 и АУ-С 520 на этапе планирования аудита основную роль играет тестирование контролей).

Аналитические процедуры на этапе планирования аудиторской проверки помогают аудитору получить понимание деятельности клиента, а также изменений, произошедших с момента предыдущей аудиторской проверки. Информацию об этом не может предоставить одно лишь тестирование контролей. Для расширения роли аналитических процедур в аудите необходимо использовать их на всех этапах аудиторской проверки, в том числе и на этапе планирования. Следовательно, необходимо закрепить такое требование в стандарте «Аналитические процедуры».

Следует отметить, что одним из способов расширения роли аналитических процедур в аудиторской деятельности может стать уход от трактовки анали-

тических процедур в рамках построения ожиданий, дополнение их процедурами по анализу отношений и сумм в сравнении с прошлыми периодами и данными по отрасли, обогащение применением эконометрических и статистических моделей.

Стандарты трактуют аналитические процедуры только как инструмент для определения достоверности бухгалтерской (финансовой) отчетности. Однако инструментарий данных процедур настолько богат, что их можно использовать не только для этой цели, а также для анализа эффективности деятельности аудируемого лица или определения устойчивости бизнеса.

Литература

1. Федеральные правила (стандарты) аудиторской деятельности (утверждены Постановлением Правительства РФ от 23.09.2002 N 696 (ред. от 22.12.2011) "Об утверждении федеральных правил (стандартов) аудиторской деятельности", действующая редакция).
2. International Standards on Auditing. International Federation of Accountants, 2010.
3. Clarified Statements on Auditing Standards. Auditing Standard Board, 2012.
4. Statements on Auditing Standards. Auditing Standard Board, 1989.
5. International Federation of Accountants [Электронный ресурс]. URL: <http://www.ifac.org/about-ifac/membership-compliance-program/basis-isa-adoption> (дата обращения: 01.07.2015).
6. Кириченко М. Системы внутреннего контроля. Организационные аспекты построения // Финансовая газета [Электронный ресурс]. URL: <http://fingazeta.ru/discuss/50565/> (дата обращения: 01.07.2015).

Ключевые слова

Аудит; стандарты аудиторской деятельности; аналитические процедуры.

Шеремет Анатолий Данилович

Любимцева Евгения Витальевна

РЕЦЕНЗИЯ

В связи с принятием Государственной Думой Российской Федерации решения о переходе на международные стандарты аудита статья особенно актуальна. В ней исследуются преимущества международного стандарта «Аналитические процедуры» перед отечественным стандартом и даются рекомендации по применению международного стандарта в России. Следует отметить высокий теоретический уровень статьи и ценность практических рекомендаций.

Чая В.Т., д.э.н., профессор, Московский Государственный Университет им. М.В. Ломоносова