

УДК 657.62

З.Р. Мандражи

Государственное бюджетное образовательное учреждение высшего образования Республики Крым «Крымский инженерно-педагогический университет имени Февзи Якубова», г. Симферополь, email: zaremamandrazhi@gmail.com

ИСПОЛЬЗОВАНИЕ АНАЛИТИЧЕСКИХ ПРОЦЕДУР В АУДИТЕ

Ключевые слова: аналитические процедуры; аудит; цели аналитических процедур; аналитические процедуры по сути; типы аналитических процедур.

В статье рассматривается значение использования аналитических процедур при проведении внешнего аудита. Обосновано, что аналитические процедуры и методики экономического анализа применяются на всех этапах аудиторской проверки, а также измерение показателей деятельности коммерческой организации необходимо аудитору для понимания специфики ее деятельности, миссии и отдельных функциональных стратегий, оценки бизнес-рисков соответствующих механизмов контроля. Исследовано содержание работы аудитора, которая включает комплексный анализ эффективности функционирования хозяйствующего субъекта с использованием различных финансовых и нефинансовых показателей. Определены этапы использования аналитических процедур на различных стадиях аудита, а также ключевые факторы, влияющие на их точность. Отмечено, что аудиторы могут использовать аналитические процедуры для получения доказательств, в сочетании с другими процедурами, в частности, тестированием.

Z.R. Mandrazhy

State Budget Educational Institution of Higher Education of the Republic of Crimea Crimean Engineering and Pedagogical University the name of Fevzi Yakubov, Simferopol, email: zaremamandrazhi@gmail.com

USE OF ANALYTICAL PROCEDURES IN AUDIT

Keywords: analytical procedures; audit; objectives of analytical procedures; analytical procedures in essence; types of analytical procedures.

The article considers the importance of using analytical procedures in conducting external audits. It is justified that analytical procedures and methods of economic analysis are used at all stages of the audit, as well as measuring the performance of a commercial organization is necessary for the auditor to understand the specifics of its activities, mission and individual functional strategies, and assess business risks. The content of the auditor's work is studied, which includes a comprehensive analysis of the effectiveness of the business entity using various financial and non-financial indicators. The stages of using analytical procedures at different stages of the audit are identified, as well as the key factors influencing their accuracy. It is noted that auditors can use analytical procedures to obtain evidence, in combination with other procedures, such as testing.

Главной задачей аудитора в ходе проверки хозяйствующего субъекта является получение надежных и достоверных аудиторских доказательств, которые обеспечат базу для формирования профессионального суждения аудитора и аудиторского заключения. Одним из видов процедур, с помощью которых аудиторы получают доказательства, являются аналитические процедуры. Аудитор должен спланировать аудиторские процедуры таким образом, чтобы получить в достаточном количестве доказательства. В работах как зарубежных, так и отечественных ученых [1-5] постоянно уделяется внимание важности использования аналитических процедур в ходе аудита,

но теоретические наработки не дают четкого представления о применении аналитических процедур на всех этапах аудита.

Цель исследования – определить место аналитических процедур в аудите в соответствии с требованиями международных и отечественных стандартов аудиторской деятельности.

Материал и методы исследования

Методика исследования основывается на изучении, обобщении и оценке накопленных знаний и опыта в отечественной и зарубежной теории и практике, выполнении расчетно-аналитических процедур в процессе проведения аудита

коммерческих организаций. В работе использованы такие общенаучные методы, как абстрактно-логические приемы, системность и комплексность, а также как группировка, систематизация, детализация.

Результаты исследования и их обсуждение

Вопросам использования аналитических процедур в аудиторской деятельности уделяли внимание такие ученые: Насибуллина М.А. [1], Боровицкая М.В. [2], Казакова Н.А. [3], Сафонова М.Ф. [4], Герасимова Е.Б. [5] и др. Однако, на сегодняшний день, остаются актуальными вопросы определения сущности аналитических процедур, их инструментарий и применение на протяжении всего процесса аудита.

В процессе проведения аудита осуществляется проверка, моделирование и анализ учетных данных с целью определения их полноты, качества, правомерности и вероятности. Для этого смоделированные учетные данные сравниваются с реальными данными информационной системы, а также осуществляется тестирование расчетов и перерасчет, суммирование, повторное составление и формирование отчетной информации, вследствие сравнение их с реальными данными.

В зарубежных и отечественных работах по аудиту [1-5] точка зрения специалистов по классификации и определению понятий, связанных с аудиторской деятельностью неоднозначна, однако, общим является мнение о важности использования аналитических процедур при проведении аудиторской проверки, поскольку они позволяют аудитору выявить неявные факты и потенциальные риски, получить эффективные аудиторские доказательства, проанализировать полученные аудиторские выводы.

Необходимо добавить, что в аналитических процедурах используются не только финансовые данные, но и операционные. Так, например, объемы продаж супермаркета будут зависеть в значительной степени от общей площади помещений, а промышленного предприятия – от мощностей производственных линий. В этой связи, можно дополнить определение аналитических процедур

и отметить, что они состоят из сравнений, вычислений, наблюдений, проверок, проведенных для того, чтобы сформировать свои ожидания относительно взаимосвязи между финансовыми и операционными данными.

В Международных стандартах аудита (МСА) приводится определение, что аналитические процедуры – это не только анализ основных соотношений и трендов, но и исследование отклонений и связей. В частности, на этапе планирования аналитические процедуры позволяют не только понять специфику функционирования организации, но и правильно оценить объемы аудита, его основные направления.

Аналитические процедуры могут применяться на протяжении всего процесса аудита и проводятся для трех главных целей (рис.1). Например, аналитические процедуры могут помочь аудитору на этапе планирования определить характер, сроки и степень аудиторских процедур, которые будут использованы для получения аудиторских доказательств.

Соотношения, используемые в аналитических процедурах должны быть правдоподобны и предсказуемы. Правдоподобие предполагает существование очевидной причинно-следственной связи. Обоснованные аналитические процедуры часто могут представлять доказательства для нескольких утверждений, определять проблемы аудита, которые могут быть обнаружены только при более детализированной проработке, и обратить внимание аудитора на сферы, нуждающиеся в дальнейшем исследовании. Кроме того, аудитор может выявить риски или недостатки внутреннего контроля, которые ранее не были обнаружены, что может способствовать переоценке запланированного подхода к аудиту.

Чтобы извлечь наибольшую пользу от аналитических процедур по существу, аудитору следует выполнить существенные аналитические процедуры по сравнению с другими предметными тестами, поскольку результаты предметных аналитических процедур часто влияют на характер и степень детализированного тестирования. Существенные аналитические процедуры могут быть проведены по вопросам сфер повышенного риска.

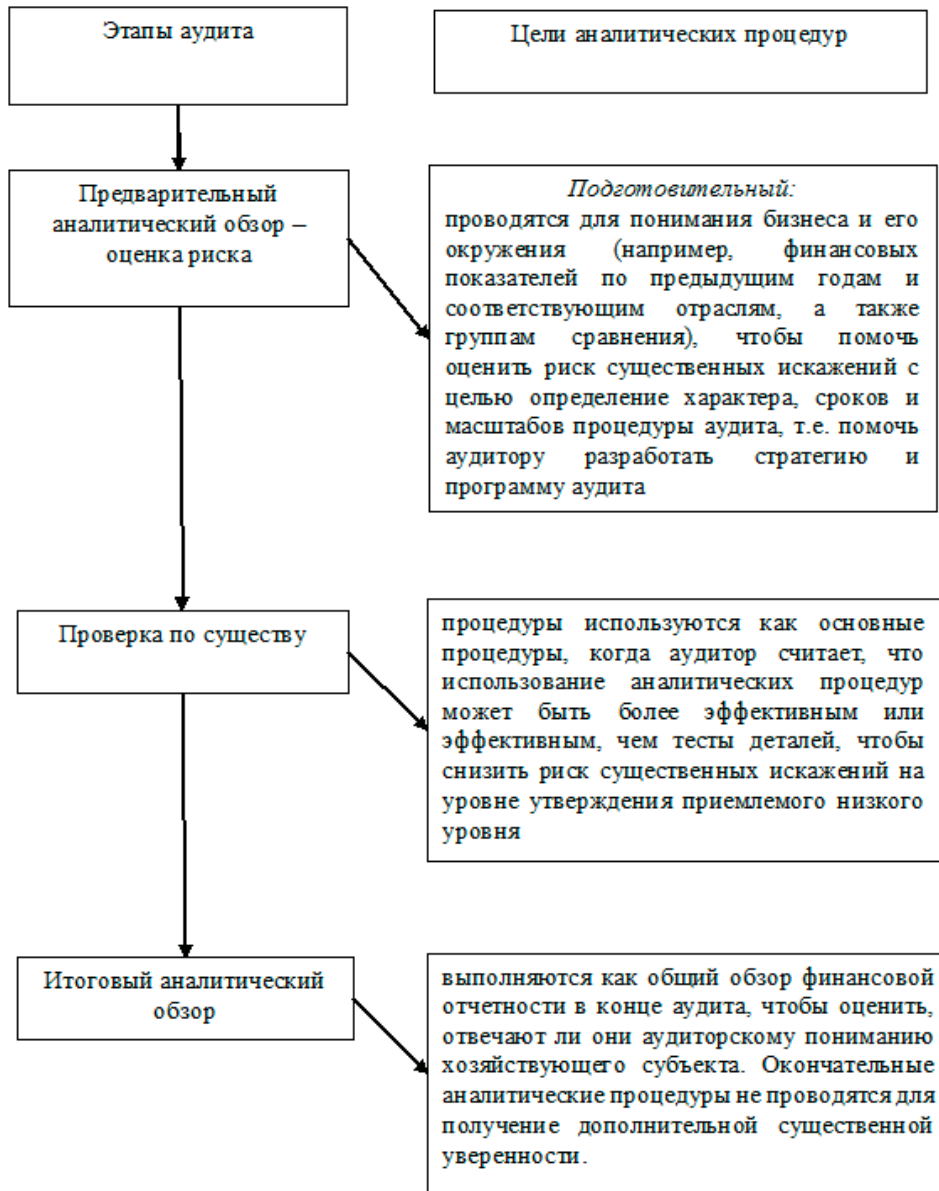


Рис. 1. Цели аналитических процедур на протяжении процесса аудита



Рис. 2. Процесс использования аналитических процедур по существу

Существует четыре элемента, содержащие четкие этапы, присущие процессу использования существенных аналитических процедур (рис. 2).

Разработка правильного, объективно-го ожидания является важнейшим шагом в эффективном использовании обоснованных аналитических процедур. Ожидание – это предвидение зафиксированной суммы или коэффициента. Прогноз может быть конкретным числом, процентом в зависимости от желаемой точности.

Аудитор должен иметь независимое ожидание всякий раз, когда он использует существенные аналитические процедуры (МСА 520). Аудитор разрабатывает ожидания, определяя правдоподобные связи (например, между площадями магазина и розничными продажами, тенденциями на рынке и доходами клиентов), которые, как ожидается, существуют на основе его знаний о бизнесе, отраслях, тенденциях или других счетах. Разрабатывая и выполняя существенные аналитические процедуры, аудитору следует учитывать величину разницы от ожидания, которое можно принять без дальнейшего исследования (МСА 520). Максимально приемлемая разница обычно называется «порог материальности».

Пороговые значения могут быть определены или как числовые значения или как проценты тестируемых предметов. Установление соответствующего порога особенно важно для эффективного использования обоснованных аналитических процедур, чтобы предотвратить предвзятость суждения, аудитору следует определить порог при планировании существенных аналитических процедур, т.е. перед шагом 3, в котором вычисляется разница между ожиданием и зарегистрированной суммой. Порог является приемлемым количеством возможных отклонений, а потому не должен превышать существенности планирования и должен быть достаточно малым, чтобы аудитор мог определить ошибки, которые могут быть существенными как отдельно, так и при суммарном учете отклонений.

Третий шаг – сравнение ожидаемой величины с зафиксированными суммами и выявление значимых отличий, если таковые есть. Это должен быть просто механический расчет. Важно отметить, что

вычисление разниц следует производить после учета ожидания и предельного уровня. Применяя фактические аналитические процедуры, не целесообразно сначала вычислять разницы от остатков за предыдущий период, а затем позволять результатам влиять на «ожидаемую» разницу и приемлемый порог.

Четвертый шаг – исследование существенных различий и формирование выводов (МСА 520). Отклонения свидетельствуют о повышенной вероятности ошибок. Объяснение следует искать на полную сумму разницы, а не только на часть, превышающую порог. Аудитору следует учесть, были ли разницы вызваны факторами, ранее не учитывавшимися при формировании ожидания на шаге 1, например, неожиданные изменения в бизнесе или изменения в учетной политике. Если разница вызвана ранее неучтенными факторами, важно проверить новые данные, показать какое влияние это окажет на исходные ожидания, как если бы эти данные рассматривались впервые, и понять какие-либо последствия для бухгалтерского учета или аудита новых данных.

Аналитические процедуры также важны в конце аудита. Перед предоставлением финансовой отчетности организации проверяется, аудиторы оценивают, является ли общая информация в финансовой отчетности достоверной с учетом финансовых и нефинансовых данных.

При работе на местах аудиторы могут использовать аналитические процедуры для получения доказательств, иногда в сочетании с другими существенными процедурами тестирования. Это может помочь снизить риск того, что искажения останутся не выявленными. Аналитические процедуры зачастую являются более эффективными, чем традиционные процедуры ручного тестирования аудита, которые, как правило, требуют разработки значительного количества документов. Традиционные процедуры также требуют много времени для проверки. На практике к аналитическим процедурам для сравнения и реализации комплексного метода включают статистические методы. Их значительное количество влечет за собой сложность выбора того или иного метода для использования в процессе аудита.

Когда результаты этих процедур существенно отличаются от ожиданий, аудитор должен обсудить их с руководством. При обсуждении требуется скептически отнестись к пояснениям, поскольку руководство может не захотеть тратить время на детальное объяснение или может скрывать мошенническое поведение. Ответы руководства должны быть задокументированы и могут быть ценными при проведении аналогичного анализа в следующем году.

На точность результатов аналитических процедур влияют разные факторы. Можно выделить четыре ключевые факторы, влияющие на точность аналитических процедур:

- дробление – чем подробнее уровень, на котором выполняются аналитические процедуры, тем больше потенциальная точность процедур. Аналитические процедуры, выполняемые на высшем уровне, могут маскировать значительные отличия, на которые, скорее всего, аудитор не обратит внимание, когда процедуры выполняются по разработанным данным. На надежность данных также влияет сопоставимость имеющейся информации и ее актуальность;

- надежность данных – чем надежнее данные, тем точнее ожидания. Данные, используемые для формирования ожидания в аналитической процедуре, могут состоять из внешних отраслевых и экономических данных, собранных путём независимых исследований. Особое значение имеет источник имеющейся информации. Внутренние данные полученные из систем и записей, охватываемых аудитом или не поддающиеся манипуляциям лицами, которые могут воздействовать на бухгалтерскую деятельность, как правило, считаются более достоверными;

- предсказуемость – существует прямая корреляционная связь между предсказуемостью данных и качеством ожиданий, полученных от данных. Как правило, чем точнее ожидание для аналитической процедуры, тем больше будет потенциальная надежность данной процедуры. Использование нефинансовых данных (например, количество работников, коэффициент занятости, производственные показатели) при разработке ожиданий может увеличить способность аудитора предусматривать взаимосвя-

зи между счетами. Однако информация подлежит учету вышеупомянутых данных по надежности данных;

- тип аналитических процедур. Существует несколько типов аналитических процедур, обычно используемых как предметные процедуры и, которые будут влиять на точность ожидания. Аудитор выбирает среди этих процедур исходя из своих целей для процедур (т.е. цели теста, желаемого уровня уверенности).

Проведя соответствующие аналитические процедуры на стадиях планирования и непосредственного проведения аудита и подтвердив соответственно финансовую отчетность, аудитор может проанализировать финансовое состояние предприятия. Такой анализ позволяет оценить финансовое состояние компании и тенденции ее развития. Базой для сравнения могут служить данные предыдущего периода, бюджетные показатели, среднеотраслевые данные или компании– аналога.

Выводы

Аналитические процедуры сегодня уверенно завоевывают свое место в аудите, поскольку, как показала практика, позволяющая выявить значительное количество искажений финансовой отчетности. Однако следует отметить, что аналитические методы не могут заменить определенные процедуры аудита, такие как получение подтверждений от третьих лиц по дебиторской и кредиторской задолженности, других активов и пассивов, инвентаризацию и т.д. Поэтому следует совмещать аналитические процедуры с другими методами аудита, главное, чтобы такое сочетание было самым оптимальным с точки зрения эффективности.

Современные условия хозяйствования обуславливают ужесточение требований к деятельности аудиторов и аудиторских компаний и обуславливают необходимость научной разработки их методологий в условиях автоматизированной обработки учетной информации. Проведение аналитических процедур в компьютерной среде с помощью специального программного обеспечения становится чрезвычайно важным фактором повышения эффективности проведения аудита.

Библиографический список

1. Насибуллина М.А. Экономический анализ и аудит как взаимодополняемые элементы эффективной проверки отчетности. МНИЖ. 2021. № 4-4 (106). [Электронный ресурс]. URL: <https://cyberleninka.ru/article/n/ekonomicheskij-analiz-i-audit-kak-vzaimodopolnyaemye-elementy-effektivnoy-proverki-otchetnosti>. (дата обращения 12.02.2022).
2. Боровицкая М.В. К вопросу о роли аналитических процедур в процессе аудита // АНИ: экономика и управление. 2018. № 3 (24). [Электронный ресурс]. URL: <https://cyberleninka.ru/article/n/k-voprosu-o-rol-i-analiticheskikh-protsedur-v-protssesse-audita>. (дата обращения 12.02.2022).
3. Казакова Н.А. Аналитические процедуры: опыт использования в аудите и оценке хозяйственной деятельности // Финансы: теория и практика. 2017. № 2. [Электронный ресурс]. URL: <https://cyberleninka.ru/article/n/analiticheskie-protsedury-opyt-ispolzovaniya-v-audite-i-otsenke-hozyaystvennoy-deyatelnosti>. (дата обращения 12.02.2022).
4. Сафонова М.Ф., Алексеенко А.Ю. Статистические методы исследования при планировании заданий во внутреннем аудите и подборе аналитических процедур // Учет. Анализ. Аудит. 2021. № 4. [Электронный ресурс]. URL: <https://cyberleninka.ru/article/n/statisticheskie-metody-issledovaniya-pri-planirovanii-zadaniy-vo-vnutrennem-audite-i-podbore-analiticheskikh-protsedur>. (дата обращения 12.02.2022).
5. Герасимова Е.Б. Стандартизация как многофункциональный инструмент повышения эффективности аналитических процедур // Учет. Анализ. Аудит. 2019. № 1. [Электронный ресурс]. URL: <https://cyberleninka.ru/article/n/standartizatsiya-kak-mnogofunktsionalnyy-instrument-povysheniya-effektivnosti-analiticheskikh-protsedur>. (дата обращения 12.02.2022).