
УДК 657.6
ББК 65.052.8
Ю 83

М.Ю. Юрченко

Аспирант кафедры бухгалтерского учета и аудита Донского государственного аграрного университета, г. Ростов-на-Дону. Тел.: (8617) 64 88 56, e-mail: zudik@mail.ru.

Использование аналитических процедур в ходе проведения аудита операций с основными средствами

(Рецензирована)

Аннотация. В статье рассмотрены вопросы использования аналитических процедур в ходе проведения аудита с основными средствами, их суть, стадии планирования аналитической процедуры, периодичность и цели аналитического рассмотрения в аудите; выявлены также основные причины возрастания роли аналитических процедур в аудите.

Ключевые слова: аудиторская процедура, аудит, стадии, цели, оценка, анализ.

M.Yu. Yurchenko

Post-graduate student of Accountancy and Audit Department at Don State Agrarian University, Rostov-on-Don. Ph.: (8617) 64 88 56, e-mail: zudik@mail.ru.

The use of analytical procedures in auditing fixed assets

Abstract. The present research focuses upon the use of analytical procedures in auditing fixed assets, their essence, the stages of planning analytical procedures, periodicity and the purposes of analytical examination in audit, as well as upon principal causes of the increasing role of analytical procedures in auditing.

Keywords: auditor procedure, audit, stages, purposes, estimation, analysis.

Аудиторские процедуры имеют особое значение для обоснования мнения аудитора о достоверности отчетности и выражения мнения о возможности реализации принципа непрерывности деятельности организации.

Процедура требует выполнения определенных действий средствами труда над предметами труда с целью познания, преобразования или усовершенствования для достижения оптимума. Для обоснованного выражения мнения о достоверности финансовой отчетности аудитор должен получить достаточные аудиторские доказательства на основе:

- детальной проверки верности отражения в бухгалтерском учете;
- аналитических процедур;
- проверки (теста) средств внутреннего контроля.

Аудиторская процедура — определенный порядок и последовательность

действий аудитора для получения необходимых аудиторских доказательств на конкретном участке аудита.

Аналитическая процедура — разновидность аудиторской процедуры, представляющая собой анализ и оценку полученной аудитором информации, исследование важнейших финансовых и экономических показателей проверяемого экономического субъекта с целью выявления необычных или неверно отраженных в бухгалтерском учете фактов хозяйственной деятельности, а также выяснение причин ошибок и искажений.

Аналитические процедуры заключаются в поиске зависимости между параметрами, характеризующими деятельность экономического субъекта. Динамика такой зависимости должна быть стабильной, а возникшие изменения — логичными. При появлении неожиданных (необычных) значитель-

ных отклонений аудитор должен выявить и проанализировать их причину.

Суть аналитических процедур сводится к следующему:

1. Анализу взаимосвязей между данными различных форм бухгалтерской отчетности и синтетических регистров (при необходимости и аналитических данных), а также между данными бухгалтерской отчетности и натуральными показателями.

2. Сравнению фактических данных с данными за предыдущие периоды (валюта баланса, отдельные статьи, анализ коэффициентов за прошлые годы).

Полученные при сравнении результаты справедливы только в том случае, если в фирме за это время не произошло значительных изменений как финансового, так и организационного порядка. Финансовые изменения означают, например, инвестиции в проверяемую фирму, результатом чего явилось значительное расширение производства и, как следствие — динамика итогов. Изменения организационного порядка могут означать, например, структурную перестройку и репрофилирование производства. Соответственно, данные по результатам за год будут несравнимы с полученными в предыдущий период.

Особым видом изменений выступает совокупность организационно-финансовых изменений. Например, имели место инвестиции в фирму, и частично за счет этих средств, а частично за счет собственных фирма открыла дочернее предприятие.

3. Сравнению фактических данных с планами.

В этом случае существует две вероятности возникновения «узких мест»:

нереалистичное составление планов; подгонка фактической информации под плановую.

4. Применению модели с использованием логической взаимосвязи между счетами, т.е. прогнозируемая себестоимость реализуемых товаров устанавливается на основе темпов прироста фактического валового дохода по сравнению с плановым.

5. Сравнению информации с данными аналогичных предприятий и в среднем по отрасли. Данного рода процедуры позволяют определить долю предприятия на рынке, а сравнение полученного абсолютного (относительного) показателя с более ранними позволит установить динамику конкурентоспособности фирмы.

6. Изучению необычных отклонений и их причин. Обычно рассматриваются только те отклонения, которые носят существенный характер. И при их установлении обычно уже не аналитическим путем, а детальной проверкой исследуются причины, оказавшие влияние на отклонения. В качестве итога исследования выступает выявление степени влияния такого рода отклонений на верность и объективность бухгалтерской отчетности.

7. Оценке результатов проведенного анализа (на основании полученных коэффициентов ликвидности, рентабельности и т.д.) на конкретную дату проверки, что дает возможность сделать вывод о функционировании предприятия [1].

Аналитические процедуры обычно применяются на трех стадиях аудита: планирования, проверки и заключительной стадии (табл. 1).

Таблица 1

Периодичность и цели процедур аналитического рассмотрения в аудите

Стадия	Периодичность	Цели
Планирования	В начале аудита и в течение всей процедуры проверки	Определить, соответствуют ли данные планирования предварительным данным, определенным самим аудитором в процессе знакомства с бизнесом клиента и спецификой отрасли. Это необходимо: — для определения потенциальных «узких мест»; — для рационального распределения ресурсов; — для улучшения степени понимания аудитором деятельности клиента

Стадия	Периодичность	Цели
Детальной проверки	В процессе проверки на существенность операций и счетов	Для получения достаточного уровня уверенности в том, что при рассмотрении результатов работы системы внутреннего контроля и доказательств, полученных от проведения тестов на существенность, аудитор может сделать вывод, что общий аудиторский риск снижен до приемлемого уровня
Составления заключения (итогового рассмотрения)	В конце аудиторской проверки	Сделать общий вывод по бухгалтерской отчетности

На стадии планирования аналитические процедуры применяются в неограниченном объеме и наиболее ценными считаются методы, не связанные с расчетами. На стадии проверки в качестве ограничителя выступает наличие соответствующей системы внутреннего контроля и (или) использование аналитических процедур на первой стадии. На заключительном этапе ограничителем выступает применение данных процедур на двух предыдущих стадиях.

На стадии планирования и документирования наиболее ценными считаются методы, не связанные с расчетами, на стадии детальной проверки ситуация совершенно противоположная.

Если ранее изложенные процедуры классифицировать с точки зрения сложности выполнения и степени надежности получаемых доказательств, то можно выделить:

1. Неколичественные процедуры. К ним относятся методы, подразумевающие применение общих знаний в области бухгалтерского учета или специфики деятельности предприятия, которые позволяют сделать вывод о полноте, законности и точности счетов и взаимосвязей. Например, изучение информации, полученной из внешних источников, экономических индексов, внутренней информации (файлов документов, протоколов заседаний Совета директоров, корреспонденции и др.).

Процедуры этого типа страдают большим недостатком: они очень субъективны. В их основе лежит знание и понимание общих тенденций бизнеса (а также желательно опыта предыдущих аудиторских проверок) и они позволяют выявить

только те статьи, в которых произошли какие-либо значимые изменения.

2. Простые количественные процедуры, которые применяются для установления взаимосвязей между счетами. Например, анализ коэффициентов, трендов, вариационный анализ или предварительное тестирование.

3. Более сложные количественные процедуры с использованием экономических, статистических моделей применительно или в общем к сальдо по счетам или к переменным, которые служат причиной изменения.

Третий вид процедур позволяет установить финансовые оперативные данные путем объединения экономических факторов и факторов среды в единую формализованную модель. Поскольку в основе лежат методики статистического анализа, это позволяет получать точные и количественно определенные результаты.

Однако данные процедуры используются достаточно редко. Основные причины этого — неэффективность с точки зрения затрат, требование особых знаний, изучение большого объема данных в динамике и, как это ни парадоксально, высокая степень получаемой уверенности. Последнее утверждение требует особых пояснений.

Аудиторы считают, что основным результатом проверок является формирование мнения, то есть вынесение субъективного аудиторского суждения. Высокая степень точности получаемых результатов может оказать определенное давление на этот процесс, что совершенно недопустимо с точки зрения всех правил аудита.

Основной критерий — степень эффективности. Одним из наиболее широко применяемых и простых приемов, используемых в аналитических процедурах, является сравнение. Суть его заключается в одновременном соотносительном исследовании и оценке свойств или признаков, общих для двух или более объектов. Для использования данного метода должны соблюдаться следующие условия:

— объекты сравнения должны быть связаны с предметом доказывания;

— сравниваться должны такие признаки и свойства, которые существенны для результатов применения этого частного метода познания и позволяют прийти к определенным выводам;

— результаты должны служить основанием для принятия определенного решения (например, при аудите основных средств — сравнение порядка начисления амортизации по однотипным средствам, поступившим в разные периоды времени).

Кроме коллации прием сравнения подразумевает также и получение подтверждений (обычно письменных) от дебиторов, кредиторов, руководства фирмы-клиента и др. Ценность здесь состоит в получении наиболее достоверной информации, поскольку она поступает из независимых источников.

Однако бывают случаи, когда подтверждения могут быть получены из внутренних источников. Например, от руководства фирмы как ответ на вопросы, возникающие у аудитора по поводу данных в бухгалтерской отчетности [1].

Основные причины возрастания роли аналитических процедур в аудите можно свести к следующим:

1) существование тенденции к снижению затрат на проверку при сохранении размера гонорара и поддержании качества услуг;

2) необходимость обнаружения ошибок в бухгалтерской отчетности. Если рассматривать с точки зрения теории, то это наименее эффективная процедура выявления ошибок, однако на практике в среднем около 40% ошибок

обнаруживается в процессе проведения аналитических процедур;

3) предоставление возможности лучше понять бизнес клиента, отрасль его деятельности, определить потенциальные сложности финансового характера.

Если рассматривать конкретно аналитические процедуры, то можно выделить экспресс-анализ и детализированный анализ финансового состояния.

При первом методе производят оценку экономического потенциала предприятия (имущественное, финансовое положение, наличие «больных» статей в отчетности) и результативности финансово-хозяйственной деятельности (прибыльности, динамичности, эффективности использования экономического потенциала).

При втором методе проводят более углубленное рассмотрение по следующим этапам:

1. Предварительный обзор экономического и финансового положения субъекта хозяйствования (общая направленность финансово-хозяйственной деятельности и выявление «больных» статей в отчетности).

2. Оценка и анализ экономического потенциала субъекта хозяйствования, которые включают в себя следующее:

— оценку имущественного положения: сумма хозяйственных средств в распоряжении предприятия, доля активной части основных средств, коэффициент износа, коэффициент обновления и др.;

— оценку финансового положения (или оценка ликвидности и платежеспособности): величина СОС, коэффициент покрытия общий, коэффициент быстрой ликвидности, коэффициент абсолютной ликвидности, коэффициент покрытия запасов, коэффициент концентрации собственного капитала, коэффициент финансовой зависимости, коэффициент маневренности собственного капитала, коэффициент соотношения собственных и привлеченных средств и др.

3. Оценка и анализ результативности финансово-хозяйственной деятель-

ности субъекта хозяйствования, включающие:

— оценку деловой активности: коэффициент оборачиваемости авансированного капитала, коэффициент устойчивости экономического роста;

— оценку рентабельности: рентабельность авансированного капитала, рентабельность собственного капитала;

— оценку рыночной активности: доход на акцию, ценность акции, рентабельность акции, дивидендный выход, коэффициент котировки акции [1].

Результаты процедур анализа следует рассматривать не отдельно, а во взаимосвязи с другими факторами, такими, как особенности предпринимательской деятельности клиента, результаты других аудиторских процедур, факторы внутреннего риска.

Аналитические процедуры, осуществляемые в ходе фактического проведения аудита, применяются наряду с детальными тестами для сокращения объема и сроков проведения аудита при повышении качества. Например, если в прошлом году тщательно проверили данные бухгалтерского учета проверяемой организации (достаточное количество детальных тестов), а в проверяемом периоде предприятие показывает стабильные результаты, то целесообразнее анализировать итоговые показатели, а не изучать документацию заново. Если в результате применения аналитических процедур не выявлено необычных отклонений от ожидаемых результатов, логично предположить, что в данном случае (сегменте) нет существенных искажений и нецелесообразно применять детальные тесты. Эффективность и масштаб осуществления аналитических процедур на этом этапе зависят от возможности деагрегировать и оперативно получать расшифровки всех интересующих аудитора показателей. Последнее будет зависеть от следующих факторов:

— от степени автоматизации бухгалтерского учета клиента;

— полноты информации о специфике хозяйственной деятельности клиента;

— уровня взаимодействия и доверия со стороны персонала отдела бухгалтерии и других отделов.

Аналитические процедуры на завершающем этапе аудита используются для оценки:

— результатов проведенных тестов;

— возможности данного клиента продолжать свою деятельность в качестве действующего предприятия в течение 12 месяцев, следующих за отчетным.

На завершающем этапе проверки аудитор, как правило, выполняет те же виды аналитических процедур, что и на этапе предпроектной оценки риска и предварительного планирования. Однако для анализа он использует уточненные данные (значения основных финансово-хозяйственных показателей клиента с учетом исправлений, сделанных по результатам аудиторской проверки) [2].

В целом выбор аналитических процедур, состав и содержание зависят от этапа, на котором они применяются, а также доступности и адекватности используемой для проведения информации. Положительным моментом применения аналитических процедур в аудите является то, что с их помощью аудитор получает доказательства верности отдельных счетов или групп счетов. На их основе формируется оценка ликвидности, рентабельности (в общем, финансового состояния предприятия) как на конкретную дату проверки (что дает возможность сделать вывод о функционировании предприятия в обозримом будущем — «принцип действующего предприятия»), так и за прошлые периоды. Аналитические процедуры, применяемые в ходе аудита операций с основными средствами помогают сконцентрировать внимание аудитора или на наиболее важных моментах или на «узких местах», что сокращает объем проверок и, как следствие, сроки их проведения. Еще одним немаловажным фактором, определяющим залог проведения квалифицированной проверки, является наличие у аудиторской фирмы разработанных внутрифирменных стандартов, позволяющих улучшить качество аудиторских проверок.

Примечания:

1. Бычкова С.М. Использование аналитических процедур. URL: www.buh.ru.
2. Основы аудита: учеб. пособие / под ред. М.В. Мельник. М.: ИНФРА-М, 2008. 368 с.

References:

1. Bychkova S.M. The use of analytical procedures. URL: www.buh.ru.
2. Foundations of audit: study manual / Ed. M.V. Melnik. M.: INFRA-M, 2008. 368 p.