

Федеральное государственное автономное
образовательное учреждение
высшего образования
«СИБИРСКИЙ ФЕДЕРАЛЬНЫЙ УНИВЕРСИТЕТ»

Институт экономики, управления и природопользования

Кафедра бухгалтерского учета и статистики

УТВЕРЖДАЮ

Заведующий кафедрой

_____ О.Н. Харченко

« » июня 2017 г.

МАГИСТЕРСКАЯ ДИССЕРТАЦИЯ

Совершенствование методического обеспечения по применению
аналитических процедур в аудите финансовой отчетности

38.04.01 Экономика

38.04.01.07 Корпоративный учет и финансово-инвестиционный анализ

Научный руководитель _____ доцент Г.А. Юдина

Выпускник _____ А.А. Мельник

Рецензент _____ директор М.А. Целуковский
ООО «КонТех»

Красноярск 2017

СОДЕРЖАНИЕ

Введение.....	3
1. Теоретические аспекты применения аналитических процедур в аудите финансовой отчетности.....	6
1.1 Сущность аудита финансовой отчетности.....	6
1.2 Применение аналитических процедур в российской и зарубежной практике.....	12
1.3 Получение аудиторских доказательств с использованием аналитических процедур.....	29
2. Методические аспекты применения аналитических процедур в аудите финансовой отчетности.....	37
2.1 Аналитические процедуры на этапе планирования аудита.....	37
2.2 Аналитические процедуры на этапе проведения аудита.....	41
2.3 Аналитические процедуры на этапе завершения проверки.....	48
3. Практические аспекты применения аналитических процедур в аудите финансовой отчетности.....	57
3.1 Инструментарий, применяемый при проведении аналитических процедур.....	57
3.2 Разработка внутрифирменного стандарта по применению аналитических процедур в аудите.....	67
Заключение.....	76
Список литературы.....	79
Приложения А-Б.....	85-89

ВВЕДЕНИЕ

Актуальность темы исследования заключается в том, что в современных условиях нестабильности экономики, возрастает роль аудита финансовой информации (отчетности), поскольку инвесторы принимают стратегические решения, используя данную информацию, и должны быть уверены в ее высоком качестве (в достоверности финансовой отчетности). В свою очередь, аналитические процедуры являются одним из инструментов получения аудиторских доказательств достоверности финансовой отчетности.

Развитие рынка аудиторских услуг, усложнение связей между экономическими субъектами, углубление процессов проверки, повышение экономической грамотности пользователей отчетности требуют от аудиторов повышения качества оказываемых услуг. В связи с этим особую актуальность приобретают теоретические вопросы аудита, в том числе понятийный аппарат, методические основы.

Профессиональные стандарты обязывают аудитора применять аналитические процедуры на стадиях планирования аудита и завершающей стадии аудита, а также допускают возможность использования аналитических процедур на других стадиях аудита. В то же время, стандарты не содержат каких-либо конкретных рекомендаций по применению аналитических процедур, указывается лишь, что выбор аудитором процедур, методов и уровня применения является предметом профессионального суждения аудитора. Наблюдается дефицит методик, посвященных вопросу применения аналитических процедур в аудите.

Таким образом, исследование посвящено проблеме совершенствования методического обеспечения по применению аналитических процедур в аудите финансовой отчетности.

Цель работы – совершенствование методического обеспечения по применению аналитических процедур в аудите финансовой отчетности.

Для реализации цели были определены следующие задачи:

- раскрыть сущность и содержание аудита финансовой отчетности, аудиторских доказательств, аналитических процедур;
- обобщить методические подходы к анализу финансовой отчетности в российской и зарубежной практике;
- систематизировать аналитические процедуры, применяемые на стадиях планирования аудита, проведения аудита, завершающей стадии аудита финансовой отчетности;

- описать инструментарий, применяемый при проведении аналитических процедур в аудите финансовой отчетности;

- разработать проект внутрифирменного стандарта по применению аналитических процедур в аудите финансовой отчетности.

Объектом исследования является процесс аудита финансовой отчетности.

Предметом исследования являются аналитические процедуры, применяемые при аудите финансовой отчетности.

Теоретической базой для написания диссертационного исследования послужили нормативные правовые акты Российской Федерации, а также зарубежные нормативные правовые акты, научная литература, статьи в периодических изданиях по вопросам применения аналитических процедур в аудите финансовой отчетности таких авторов, как Я.В. Степанова, Ю.Н. Семенова, И.Г. Крупина, Т.Г. Шешукова, А.В. Береснева, Е.А. Железнякова, И.Д. Дёмина, Е.А. Еленевская, Т.В. Федосенко, И.А. Роженцова, Г.И. Маркова, С.Н. Боровяк, Н.Е. Тарасова, Ю.С. Бондаренко, Е.В. Лукина, С.В. Панкова, О.В. Киселева, Ю.В. Прокопьева, Н.А. Казакова, Э.И. Белякова, Е.А. Федченко, Н.П. Зыкова, В.И. Дунаева, А.А. Василенко, Н.П. Таранова, Я.О. Мартынова, И.В. Федоренко и др. В ходе проведения анализа использовались труды Н.Б. Клишевич, О.Н. Харченко, А.Д. Шеремета и др.

Научная новизна работы заключается в теоретическом обосновании и практическом решении комплекса вопросов, связанных с совершенствованием применения аналитических процедур в аудите финансовой отчетности.

Теоретическая значимость исследования заключается в уточнении и дополнении существующих методик по применению аналитических процедур в аудите финансовой отчетности, уточнении понятия аналитических процедур в аудите финансовой отчетности.

Практическая значимость заключается в том, что материалы исследования, разработанный внутрифирменный стандарт, а также комплект рабочих документов могут быть применены аудиторами при проведении аналитических процедур в аудите финансовой отчетности, для получения надлежащих аудиторских доказательств.

Работа состоит из трех глав, заключения, списка используемых источников и приложений.

В первой главе диссертационного исследования «Теоретические аспекты применения аналитических процедур в аудите финансовой отчетности» рассмотрены сущность и основополагающие принципы аудита финансовой отчетности, получения аудиторских доказательств, проведения аналитических процедур, проанализированы законодательные акты, регулирующие применение аналитических процедур в российской и зарубежной

практике, определено обоснование необходимости получения аудиторских доказательств с использованием аналитических процедур.

Во второй главе «Методические аспекты применения аналитических процедур в аудите финансовой отчетности» проведена систематизация аналитических процедур, применяемых на стадиях планирования аудита, проведения аудита, завершающей стадии аудита финансовой отчетности.

В третьей главе «Практические аспекты применения аналитических процедур в аудите финансовой отчетности» описан инструментарий, применяемый при проведении аналитических процедур в аудите финансовой отчетности (на стадии планирования), разработан проект внутрифирменного стандарта по применению аналитических процедур в аудите финансовой отчетности. Проведена апробация предложений на примере организации ООО «Х».

В заключении обобщены результаты, сформулированы основные выводы и подведены итоги проведенного диссертационного исследования.

Результаты диссертационного исследования нашли отражение в статье, опубликованы в сборнике по итогам международной научно-практической конференции «Инновационные механизмы решения проблем научного развития» (г. Уфа, 2017)., объемом 0,4 п.л.

1 Теоретические аспекты аналитических процедур в аудите финансовой отчетности

1.1 Сущность аудита финансовой отчетности

В настоящее время основными нормативно-правовыми актами, регулирующими проведение аудита бухгалтерской (финансовой) отчетности организаций на территории Российской Федерации, являются Федеральный закон от 30.12.2008 № 307-ФЗ «Об аудиторской деятельности», а также Международные стандарты аудита, действующие на территории Российской Федерации с 1 января 2017г.

В соответствии с п. 3 ст. 1 Федерального закона от 30.12.2008 № 307-ФЗ «Об аудиторской деятельности» целью аудита является выражение мнения о достоверности бухгалтерской (финансовой) отчетности (во всех существенных аспектах) аудируемых лиц, которое отражается в официальном документе, предназначенном для пользователей финансовой отчетности, именуемом аудиторским заключением.

Аудит может быть обязательным и инициативным. В соответствии со ст. 5 Федерального закона «Об аудиторской деятельности» обязательный аудит проводится в отношении бухгалтерской (финансовой) отчетности аудируемых лиц, таких как:

- открытых акционерных обществ;
- организаций, ценные бумаги которых допущены к обращению на организованных торгах;
- кредитных организаций, страховых организаций, негосударственных фондов, а также других общественно значимых хозяйствующих субъектов [27].

Согласно МСА 200 «Основные цели независимого аудитора и проведение аудита в соответствии с международными стандартами аудита» (далее МСА 200), назначение аудита состоит в том, чтобы повысить степень уверенности пользователей в финансовой отчетности. Это достигается с помощью формулирования аудитором соответствующего мнения относительно того, действительно ли финансовая отчетность подготовлена во всех существенных аспектах в соответствии с критериями применимой концепции подготовки финансовой отчетности [34]. Для целей Международных стандартов аудита, согласно МСА 200, применимая концепция подготовки финансовой отчетности - концепция подготовки финансовой отчетности, принятая руководством, а также, если уместно, лицами, отвечающими за корпоративное управление, организации и используемая при подготовке финансовой отчетности; эта концепция является приемлемой с точки зрения характера

организации и цели подготовки финансовой отчетности или ее использование требуется законами или нормативными актами.

При применении большинства концепций подготовки финансовой общего назначения отчетности это мнение состоит в том, действительно ли финансовая отчетность представлена достоверно во всех существенных аспектах или дает ли она правдивое и достоверное представление в соответствии с той или иной концепцией. Возможность формирования аудитором такого мнения обуславливается проведением им аудита в соответствии с Международными стандартами аудита и применимыми этическими нормами.

Аудиторское мнение о финансовой отчетности касается того, подготовлена ли финансовая отчетность во всех существенных аспектах в соответствии с применимой концепцией подготовки финансовой отчетности. Такое мнение характерно для всех фактов аудита финансовой отчетности. Так, аудиторское мнение не подтверждает, будущую жизнеспособность организации или то, насколько результативными и действенными оказались усилия руководства по ведению дел организации. Тем не менее в некоторых юрисдикциях применимые законы или нормативные акты могут требовать от аудитора формулировать мнения по некоторым прочим вопросам, таким как действенность системы внутреннего контроля или последовательность представления информации в отдельном отчете руководства и в финансовой отчетности [34].

Подлежащая аудиту финансовая отчетность организации - это отчетность, подготовленная ее руководством под надзором лиц, отвечающих за корпоративное управление, за ее составлением. Международные стандарты аудита не накладывают каких-либо обязанностей на руководство организации или на лиц, отвечающих за корпоративное управление, и не подменяют собой законодательные и нормативные акты, которыми эти обязанности устанавливаются. Тем не менее основополагающим допущением проведения аудита в соответствии с Международными стандартами аудита является признание руководством организации и, если уместно, лицами, отвечающими за корпоративное управление, определенных обязанностей, которые являются наиболее существенными при осуществлении аудита. Такой аудит финансовой отчетности организации не освобождает ее руководство или лиц, отвечающих за корпоративное управление, от их обязанностей по подготовке финансовой отчетности [33].

Международные стандарты аудита требуют от аудитора для обоснования его мнения получить разумную уверенность в том, что финансовая отчетность в целом свободна от существенного искажения как по причине недобросовестных действий, так и вследствие ошибки. Разумная уверенность представляет собой высокую степень уверенности. Она получается путем сбора аудитором достаточного количества надлежащих аудиторских

доказательств для снижения аудиторского риска (то есть, риска того, что аудитор выразит ненадлежащее мнение, в то время как финансовая отчетность существенно искажена) до приемлемо низкого уровня. Однако разумная уверенность не является абсолютной уверенностью, потому что при каждом проведении аудита присутствуют неотъемлемые ограничения, вследствие чего большинство аудиторских доказательств, на основании которых аудитор делает выводы и формулирует соответствующее аудиторское мнение, носят скорее убедительный, чем неопровержимый характер.

Для обоснования аудиторского мнения и заключения необходимы аудиторские доказательства. По своей природе они носят накопительный характер и в основном получаются в результате применения аудиторских процедур в ходе проведения аудита. Тем не менее они могут также включать информацию, полученную из иных источников, таких как предыдущие задания (при условии, что аудитор установил, что после выполнения предыдущего задания не имели место такие изменения, которые могут затронуть ее значимость для текущего задания) или внутрифирменные процедуры контроля качества для целей рассмотрения предложений от новых клиентов и продолжения отношений с существующими клиентами. В дополнение к другим источникам внутри и вне организации важным источником аудиторских доказательств являются данные бухгалтерского учета организации. Кроме того, возможно, что информация, которую можно использовать в качестве аудиторских доказательств, уже подготовлена специалистами самой организации или нанятыми ею внешними консультантами. Аудиторские доказательства включают как информацию, которая поддерживает и подтверждает предположения руководства, так и любую информацию, которая противоречит таким предположениям. Кроме того, в некоторых случаях даже отсутствие информации (например, отказ руководства предоставить запрошенные данные) используется аудитором и, следовательно, также является аудиторскими доказательствами. Работа аудитора по выработке аудиторского мнения по большей части состоит в получении и оценке аудиторских доказательств [31].

Достаточность и надлежащий характер аудиторских доказательств взаимосвязаны. Достаточность является мерой количества аудиторских доказательств. Количество необходимых аудиторских доказательств зависит от оценки аудитором рисков искажения (чем выше оцененные риски, тем больше аудиторских доказательств, скорее всего, понадобится), а также от качества таких аудиторских доказательств (чем выше качество, тем меньше их понадобится). Однако получение большего количества аудиторских доказательств не сможет компенсировать их низкое качество.

Надлежащий характер является мерой качества аудиторских доказательств; то есть их уместности и надежности для подтверждения выводов, на которых основано аудиторское

мнение. Надежность аудиторских доказательств испытывает на себе влияние их источника и их характера и зависит от конкретных обстоятельств, в которых получены доказательства.

Вопрос о том, собрано ли достаточное количество надлежащих аудиторских доказательств для того, чтобы снизить аудиторский риск до приемлемо низкого уровня и таким образом дать возможность аудитору сделать разумные выводы, которые он смог бы положить в основу соответствующего аудиторского мнения, является вопросом профессионального суждения. Дополнительные требования и дополнительные разъяснения по вопросам сбора аудитором на протяжении всего аудита достаточного количества надлежащих аудиторских доказательств содержатся в стандарте МСА 500 «Аудиторские доказательства» (далее МСА 500).

Как при планировании, так и при проведении аудита, а также при оценке воздействия на аудит выявленных искажений и воздействия на финансовую отчетность неисправленных искажений, если таковые имеются, аудитор применяет принцип существенности. Обычно искажения, включая пропуски, считаются существенными, если можно обоснованно ожидать, что они в отдельности или в совокупности повлияют на соответствующие экономические решения пользователей, принимаемые на основе финансовой отчетности. Суждения о существенности выносятся с учетом сопутствующих обстоятельств и зависят от понимания аудитором потребностей в финансовой информации конкретных пользователей финансовой отчетности, а также от размера или от характера того или иного искажения или от сочетания обоих этих факторов. Аудиторское мнение касается финансовой отчетности в целом, поэтому аудитор не отвечает за обнаружение искажений, которые не существенны по отношению к финансовой отчетности в целом.

Аудитор должен соблюдать соответствующие этические требования, включая требования по обеспечению независимости, относящиеся к проведению аудита финансовой отчетности.

Аудитор должен планировать и проводить аудит с профессиональным скептицизмом, отдавая себе отчет в том, что могут существовать такие обстоятельства, при которых финансовая отчетность окажется существенно искажена [32].

Профессиональный скептицизм включает поддержание бдительности в отношении, например:

- аудиторских доказательств, которые противоречат другим собранным аудиторским доказательствам;
- информации, которая ставит под вопрос надежность документов и ответов на запросы, которые предполагается использовать в качестве аудиторских доказательств;
- обстоятельств, которые могут указывать на возможные недобросовестные действия;

- обстоятельств, которые предполагают необходимость проведения дополнительных аудиторских процедур, в дополнение к предусмотренным Международными стандартами аудита.

Профессиональный скептицизм необходим для решающей оценки аудиторских доказательств. Это включает необходимость подвергать сомнению противоречивые аудиторские доказательства и надежность документов и ответов на запросы и прочей информации, полученных от руководства и лиц, отвечающих за корпоративное управление. Это также включает рассмотрение вопроса о том, насколько достаточными и надлежащими могут оказаться собранные аудиторские доказательства в свете конкретных обстоятельств, например, в случае, когда имеют место факторы риска недобросовестных действий, и лишь один документ, который по своей природе не исключает возможность подделки, является единственным доказательством, подтверждающим существенную сумму в финансовой отчетности.

За исключением случаев, когда у аудитора есть основания для уверенности в обратном, он может считать записи и документы подлинными. Тем не менее, аудитор должен проанализировать надежность информации, которую предполагается использовать в качестве аудиторского доказательства. В случаях сомнения в надежности информации или выявления признаков возможных недобросовестных действий (например, если обстоятельства, выявленные при проведении аудита, заставляют аудитора полагать, что тот или иной документ может оказаться поддельным или что те или иные положения документа могли быть сфальсифицированы) Международные стандарты аудита требуют от аудитора провести дополнительное исследование и определить, какие изменения или дополнения к аудиторским процедурам необходимы для разрешения такой ситуации [33].

Не следует ожидать, что аудитор не примет в расчет прошлый опыт, свидетельствующий о честности и добросовестности руководства организации и лиц, отвечающих за корпоративное управление. В то же время наличие мнения о том, что руководство и лица, отвечающие за корпоративное управление, честны и добросовестны, не освобождает аудитора от необходимости сохранять профессиональный скептицизм и не позволяет ему довольствоваться менее убедительными аудиторскими доказательствами, когда он добивается разумной уверенности.

При планировании и проведении аудита финансовой отчетности аудитор должен применять профессиональное суждение, которому согласно МСА отводится важнейшая роль. Причина состоит в том, что толкование соответствующих этических требований и Международных стандартов аудита и принятие обоснованных решений, необходимых на протяжении всего аудита, невозможны без применения к фактам и обстоятельствам

соответствующих знаний и опыта. Особенно необходимо применять профессиональное суждение при принятии решений по следующим вопросам:

- существенность и аудиторский риск;
- характер, сроки и объем аудиторских процедур, применяемых для выполнения требований Международных стандартов аудита и сбора аудиторских доказательств;
- оценка того, собрано ли достаточное количество надлежащих аудиторских доказательств, а также того, не следует ли предпринять дополнительные меры для достижения основных целей МСА, основополагающих целей аудитора;
- оценка суждений руководства при применении соответствующей применимой концепции подготовки финансовой отчетности организации;
- подготовка выводов, основанных на собранных аудиторских доказательствах, например, оценка разумности оценочных значений, рассчитанных руководством при подготовке финансовой отчетности.

Отличительная черта профессионального суждения, которое ожидается от аудитора, состоит в том, что оно вырабатывается аудитором, чья профессиональная подготовка, квалификация сами по себе уже являются подспорьем в выработке навыков и умений, необходимых для формирования разумных суждений.

Применение профессионального суждения в каждом конкретном случае основывается на тех фактах и обстоятельствах, которые известны аудитору. Проведение консультаций по трудным или спорным вопросам в ходе проведения аудита как в рамках аудиторской группы, так и с участием членов аудиторской группы и иных специалистов соответствующего уровня внутри аудиторской организации или вне ее, как того требует стандарт МСА 220, призвано оказать помощь аудитору в выработке информированных и разумных суждений.

Профессиональное суждение должно применяться на протяжении всего аудита. Оно также должно надлежащим образом документироваться. В этом отношении от аудитора требуется готовить такую аудиторскую документацию, которая окажется достаточной для того, чтобы опытный аудитор, ранее не связанный с проведением конкретного аудита, мог уяснить те значимые профессиональные суждения, которые были сделаны при выработке выводов по значимым вопросам, возникшим в ходе проведения аудита. Профессиональное суждение не может использоваться для того, чтобы оправдать решения, которые в остальном не поддерживаются фактами и обстоятельствами конкретного аудита или достаточным количеством надлежащих аудиторских доказательств [33].

Чтобы получить разумную уверенность, аудитор должен получить достаточное количество надлежащих аудиторских доказательств, снижающих аудиторский риск до

приемлемо низкого уровня и, таким образом, позволяющих ему сделать разумные выводы для обоснования мнения аудитора

При проведении аудита финансовой отчетности основные цели аудитора состоят в том, чтобы:

- получить разумную уверенность в том, что финансовая отчетность в целом свободна от существенного искажения как по причине недобросовестных действий, так и вследствие ошибки, чтобы аудитор оказался в состоянии выразить соответствующее мнение относительно того, действительно ли финансовая отчетность подготовлена во всех существенных аспектах в соответствии с применимой концепцией подготовки финансовой отчетности;

- подготовить заключение о финансовой отчетности и представить его с учетом требований МСА и в соответствии с теми выводами, к которым пришел аудитор.

Во всех случаях, когда добиться разумной уверенности невозможно, а выражение мнения с оговоркой в аудиторском заключении в сложившихся обстоятельствах не является достаточным для целей информирования предполагаемых пользователей финансовой отчетности, МСА требуют, чтобы аудитор отказался от выражения мнения или отказался от дальнейшего выполнения аудиторского задания, когда отказ от задания разрешается применимыми законами или нормативными актами.

1.2 Применение аналитических процедур в российской и зарубежной практике

Проанализируем различные авторские трактовки понятия «аналитические процедуры», сформулированные разными авторами.

Определение «аналитических процедур» представлено в публикациях многих зарубежных и отечественных авторов. Обратимся к истории возникновения понятия аналитических процедур.

Впервые в аудиторской нормативной документации это понятие появилось в США. Сначала там был принят термин «обзорные аналитические процедуры», появившийся в 1970 году в связи 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» [44].

Стоит отметить, что аналитические процедуры использовались в аудиторской практике США и ранее. В одной из публикаций Американского института бухгалтеров,

датированной 1950 г., указано: «Одним из способов выполнения этого (анализа и обзора информации) является сравнение данных оборотно-сальдовой ведомости на конец периода с аналогичными данными на конец предыдущего периода и исследование отдельных элементов, не согласующихся с предшествующей практикой. Другой тип сравнения — сопоставление процента валовой выручки за отчетный период с соответствующими показателями предыдущих периодов» [44].

После 1970 года в данное Положение неоднократно вносились изменения, и в настоящий момент в США используется Положение SAS 56 в последней редакции 2006 года. В Положении SAS 56 (Statements on Auditing Standards), сформулировано следующее определение: «Аналитические процедуры состоят из оценки финансовой информации посредством изучения правдоподобной взаимосвязи данных финансового и нефинансового характера». Следует отметить, что в МСА приводится схожая формулировка определения, что и в Положении SAS 56.

Английский специалист Р. Додж [51] определяет аналитические процедуры как набор следующих процедур: анализ соотношений различных финансовых данных (например, выручки и затрат) или финансовых и нефинансовых показателей (например, зарплаты и численности персонала); сравнение фактических данных с прогнозными данными других анализов; сравнение последних отчетных данных с аналогичными данными прошлых периодов, показателями аналогичных предприятий, среднеотраслевыми показателями, исследованиями неожиданных отклонений, анализом действия непредвиденных факторов, оценкой результатов анализа в свете информации, полученной от других лиц.

На основе изучения приведенных определений можно выделить следующие черты, характеризующие сущность аналитических процедур:

- носят оценочный характер;
- их информационной основой является финансовая и нефинансовая информация;
- не ограничиваются на данных бухгалтерской отчетности;

Отечественные исследователи И.А. Налетова, Т.Е. Слободчикова [36] отмечают, что «аналитические процедуры - это анализ и оценка полученной аудитором информации, исследование важнейших финансовых показателей с целью выяснения причин ошибок и искажений». Данная формулировка не учитывает исследование нефинансовых показателей, которые зачастую весьма существенны. Поэтому такое определение не является достаточно полным.

Известные ученые А.Е. Суглобов, Б.Т. Жарылгасова [18] предлагают охарактеризовать аналитические процедуры, как «один из способов получения аудиторских доказательств и один из видов аудиторских процедур, состоящих из выявления, анализа и

оценки соотношений между финансово - экономическими показателями деятельности проверяемого экономического субъекта». Авторы отмечают, что аналитические процедуры входят в состав аудиторских процедур, целью выполнения которых служит получение аудиторских доказательств. Однако данное определение также не учитывает нефинансовую информацию деятельности аудируемого лица, которая должна учитываться аудитором, особенно на этапе выявления рисков, системы внутреннего контроля.

Российские исследователи А.Д. Шеремет и В.П. Суйц [74] характеризуют аналитические процедуры как «действия аудитора, в ходе которых он проводит анализ соотношений и закономерностей, основанных на сведениях о деятельности аудируемого лица, а также изучает связь этих соотношений и закономерностей с другой имеющейся в распоряжении аудитора информацией или причин возможных отклонений от нее». Данное определение является достаточно полным.

Профессор С.В. Панкова [46] определяет аналитические процедуры как «действия аудитора, связанные с анализом существенных коэффициентов и тенденций и последующим изучением отклонений от прогнозируемых сумм и взаимосвязей, не согласующихся с другой значимой информацией». Данное определение является неточным в силу отсутствия упоминания о работе аудитора с информацией нефинансового характера.

В своих публикациях, М.В. Тарасова [65] под аналитическими процедурами понимает метод организации и проведения аудиторской проверки, основанный на использовании общенаучных методов сравнения, анализа и синтеза, а также специальных приемов экономического анализа и предполагающий существование причинно-следственных связей между анализируемыми показателями. Автор подчеркивает подходы, определяющие использование аналитических процедур. Достоинством этого определения выступает упоминание об использовании аудитором приемов экономического анализа.

Исследователь сферы аудита Н.П. Таранова [62] определяет аналитические процедуры как исследование и оценку данных путем их сравнения с другой информацией, имеющей отношение к объекту, с информацией целевой и результатной направленности, задачами ситуационного аудита с учетом определенной взаимосвязи между отдельными показателями, изучением тенденций изменения и отклонения показателей, анализом отношений и закономерностей, в том числе выявлением причин возможных отклонений в разрезе ситуационных факторов, ситуаций и т.п. Автор рассматривает аналитические процедуры в разрезе ситуационного аудита, который ориентирован на внутренних пользователей. Данная формулировка интересна и имеет право на существование.

В Большом бухгалтерском словаре под редакцией А.Н. Азрилияна [7] аналитические процедуры определяются как определенный порядок и последовательность действий

аудитора для получения необходимых аудиторских доказательств на конкретном участке аудита. Приведенная формулировка является не совсем точной, так как аналитические процедуры применяются аудитором не только на конкретном участке аудита, а также и в процессе планирования и завершения.

Проанализировав приведенные определения, можно сделать следующие выводы.

1. Аналитические процедуры являются действиями аудитора, направленными на получение аудиторских доказательств.

2. Все определения, кроме формулировок в Большом бухгалтерском словаре под редакцией А.Н. Азрилияна, и В.Д. Андреева, сфокусированы на том, что аналитические процедуры основаны на анализе информации.

3. Только в одном определении («аналитические процедуры», сформулированном С.В. Панковой) аналитические процедуры представлены как действия, включающие последующее изучение отклонений от прогнозируемых сумм и взаимосвязей. Тем не менее данная формулировка является несколько некорректной, поскольку не совсем понятно, что подразумевается под выражением «существенных коэффициентов и тенденций», и каким образом их можно выявить. Также в определении не упомянут предварительный этап - планирование аудиторской проверки, применять аналитические процедуры на котором аудиторы обязывает законодательство.

Таким образом, можно сформулировать следующее определение аналитических процедур - действия аудитора, направленные на получение аудиторских доказательств, осуществляемые посредством выполнения совокупности действий по выявлению, изучению, анализу и оценке соотношений между финансово-экономическими и иными показателями деятельности организации с целью обнаружения нестандартных явлений и фактов, а также установления причин указанных отклонений.

В качестве таких причин таких отклонений могут выступать:

- несоблюдение требований законодательства аудируемым лицом;
- ошибки, допущенные при отражении хозяйственных операций в системе бухгалтерского учёта;
- преднамеренное искажение информации, мошенничество.

Очевидно, масштаб аналитических процедур, глубина их применения, используемый инструментарий, цели применения, используемая информация могут быть различными [22]. Можно сгруппировать аналитические процедуры в соответствии с конкретными признаками.

По характеру аналитические процедуры подразделяют на:

- количественные (используют информацию, имеющую стоимостное или натуральное измерение, которая может быть подвержена математической обработке);

- качественные (не используют количественную информацию, а основываются на качественных характеристиках, применении общих знаний в области бухгалтерского учёта и логических взаимосвязях). Такие процедуры в значительной степени субъективны и поэтому их результат зависит от профессиональной компетенции аудитора.

По целевой направленности выделяют аналитические процедуры, направленные на:

- понимание деятельности экономического субъекта;
- подтверждение соблюдения или несоблюдения аудируемым лицом принципа непрерывности деятельности;
- изучение и оценку эффективности систем внутреннего контроля и бухгалтерского учёта аудируемого лица;
- получение аудиторских доказательств относительно отдельных предпосылок составления бухгалтерской отчётности;
- выявление участков аудита, требующих проведения дополнительных аудиторских процедур;
- формирование конечного мнения о достоверности бухгалтерской отчётности.

Аналитические процедуры можно подразделить также в зависимости от стадий аудиторской проверки, на которой они используются:

- стадия планирования;
- стадия сбора аудиторских доказательств;
- заключительная стадия аудиторской проверки.

В зависимости от используемых методов, аналитические процедуры делят на:

- базирующиеся на общенаучных методах, таких как анализ, синтез, дедукция, индукция, аналогия, моделирование, сравнение, абстрагирование, конкретизация и др. Эти процедуры сравнительно просты в использовании, и наиболее широко используются аудиторами, поскольку дают значительный объём наглядной аналитической информации, без значительных затрат труда и времени;

- базирующиеся на методах смежных экономических наук. Эти процедуры более сложные и предполагают применение методов экономического анализа, теории вероятности, математической статистики, корреляционно-регрессионного анализа, линейного программирования и т.п [22].

В зависимости от источников информационного обеспечения выделяют аналитические процедуры, использующие информацию из:

- внутренних информационных источников;
- внешних информационных источников;
- законодательных и нормативных документов;

- информацию смешанного характера.

Следует отметить, что фактор источника информации играет существенную роль в оценке степени доверия аудитора к результатам аналитическим процедур. В частности, аудиторские стандарты указывают на большую надёжность и объективность аналитических процедур, проведённых с использованием информации из внешних источников, по сравнению с внутренними.

Очевидно, что применение аналитических процедур в процессе аудита тесно связано с экономическим анализом финансово-хозяйственной деятельности аудируемого лица. Термин «анализ» в широком плане означает способ познания предметов и явлений окружающей среды, основанный на расчленении целого на составные части и изучении их во всем многообразии связей и зависимостей. Таким образом, природа аналитических процедур, а также возможность их применения в аудите заключается в существовании явной причинно-следственной связи между показателями финансово-хозяйственной деятельности организаций. Этим аналитические процедуры отличаются от детальных тестов, при которых происходит лишь анализ конкретных фактических данных, без взаимной увязки показателей друг с другом. Это требует глубокого понимания специфики деятельности аудируемого лица, применение различных технологий анализа и логических умозаключений. В свою очередь, именно благодаря этому аналитические процедуры позволяют совершенствовать и оптимизировать процесс получения аудиторских доказательств, конечно не умаляя значимости детальных проверок.

Проведем краткий исторический обзор подходов к анализу финансовой отчетности в российской и зарубежной практике.

Идея анализа с помощью относительных показателей зародилась давно. Еще Евклид за 300 лет до н. э. упоминал в своих трудах о подобном анализе [70]. Что касается приложения этой идеи к оценке финансового состояния, то большинство западных историков полагают, что это произошло во второй половине XIX в., называют они и две основные причины.

Первой причиной было бурное развитие корпораций как основной формы организации бизнеса, в результате чего произошло отделение функции владения компанией от функции оперативного управления ею. Вторая причина – становление финансовых рынков и усиление значимости финансовых институтов, играющих ключевую роль в обеспечении компании капиталом и текущими денежными ресурсами, а также в финансовом сопровождении коммерческих операций. Так возникла потребность в разработке двух принципиально различных групп показателей. Показатели первой группы предназначались для целей оперативного управления и должны были характеризовать рентабельность данного

предприятия. Показатели второй группы нужны были для характеристики кредитоспособности компании. Именно эти показатели были основными и получили достаточно широкое распространение.

Следует отметить, что инициаторами в развитии нового направления выступили не ученые, а практические работники, в частности к концу XIX в. в западных странах была повсеместно распространена практика представления банкам финансовой отчетности клиентами, намеревавшимися получить кредиты. Отчетность использовалась банкирами для вынесения суждения о потенциальной кредитоспособности клиента [51].

Уже в начале XX в. начался постепенный переход от использования единичных, случайным образом отобранных коэффициентов к применению совокупностей взаимосвязанных показателей, причем эти показатели использовались как во внешнем, так и во внутрифирменном анализе. В эти же годы были разработаны критериальные значения аналитических коэффициентов, в частности появился известный, доживший до настоящего времени критерий, согласно которому рекомендуемое значение коэффициента текущей ликвидности должно быть не ниже двух.

Хотя основной вклад в теорию и практику финансового анализа внесен экономистами стран с развитой рыночной экономикой, необходимо вспомнить и труды советского экономиста 20-х годов XX в. Н. Блатова [24], в которых изложены передовые для своего времени понятия и методы анализа: сравнительный аналитический баланс, коэффициенты распределения, коэффициенты координации и др.

В формализацию внешнего финансового анализа значительный вклад был сделан секретарем-казначеем профессиональной организации американских банкиров «Robert Morris Associates» А. Уоллом, которого историки относят к числу первопроходцев в области систематизированного анализа финансовой отчетности. Уолл справедливо полагал, что при формировании кредиторами политики предоставления кредитов заемщикам система показателей, дополненных критериальными значениями, является гораздо более обоснованным и эффективным средством, нежели ориентация на какой-то один, пусть даже «сверххороший», показатель. Не случайно Уолла считают одним из популяризаторов идеи применения системы показателей в анализе финансовой отчетности. Ему также принадлежит идея о необходимости использования эмпирических статистических данных для разработки локальных критериев [53].

Что касается возможностей использования аналитических коэффициентов для внутрифирменного анализа и управления, то здесь обычно отмечают разработки в области факторного анализа, который характерен для начала XX в. Прежде всего, это относится к разработке схемы факторного анализа, предложенной специалистами фирмы «Дюпон». К

этому времени уже достаточно широкое распространение получили показатели рентабельности продаж и оборачиваемости активов. Однако эти показатели использовались в некотором смысле бессистемно, т. е. самостоятельно, без увязки с факторами производства. В модели фирмы «Дюпон» впервые несколько показателей – рентабельность активов, рентабельность продаж и ресурсоотдача – увязываются вместе в виде жестко детерминированной факторной модели.

В дальнейшем данная модель была развернута в модифицированную факторную модель, представленную в виде древовидной структуры. Ее вершиной является показатель рентабельности собственного капитала, в основании находятся признаки, характеризующие факторы производственной и финансовой деятельности компании. Основное отличие этих моделей заключается в более детальном выделении факторов и смене приоритетов относительно результирующего показателя [54].

Существенное влияние на развитие системы финансовой отчетности вообще, и методику ее анализа в частности, имело принятие в США в 1933 г. Закона о ценных бумагах. Он был принят в целях защиты инвесторов после финансово-экономического краха 1929 г. и предусматривал регистрацию эмиссии ценных бумаг и предоставление соответствующей информации Комиссии по ценным бумагам и биржам. Вскоре после своего создания Комиссия начала принимать участие в работах по расчету и публикации аналитических коэффициентов. Уже в 1940-е гг. увидел свет бюллетень «Квартальная финансовая отчетность производственных корпораций», в котором наряду с агрегированной отчетностью приводились среднеотраслевые значения аналитических коэффициентов.

В эти же годы начинает развиваться другое направление анализа, представителями которого были Р. Смит и А. Винакор. Они провели исследование возможностей использования аналитических коэффициентов для предсказания возможных осложнений в финансовой деятельности компаний. После Великой депрессии подобные исследования были весьма востребованы. К процессу развития анализа финансовой отчетности подключились и другие ученые: П. Фитцпатрик, Дж. Рамсер, Л. Фостер и др. Цель их исследований заключалась в формировании системы индикаторов и их тенденций и критериальных значений, пригодных для прогнозирования возможного банкротства. Исследования этих ученых по праву можно считать первым опытом в применении современных аналитических методов для выявления практической полезности коэффициентов в перспективном анализе [53].

Дальнейшее развитие анализа финансового состояния с помощью коэффициентов осуществлялось по нескольким направлениям. Во-первых, в 1950-е гг. вновь пробудился интерес к теме использования коэффициентов для управления текущей деятельностью. Во-

вторых, резко возрос интерес к анализу возможностей использования коэффициентов для управления деятельностью малых предприятий. В-третьих, продолжились исследования в области анализа возможности использования коэффициентов в качестве параметров и индикаторов успешности бизнеса.

Особенно перспективным оказалось направление, связанное с анализом возможности использования коэффициентов для прогнозирования банкротства. В частности, это была построенная Э. Альтманом в 1968 г. модель индикатора возможного банкротства, в основе которой лежали аналитические коэффициенты. Российские аналоги Z-счета Альтмана (модель рейтинговой оценки Р. Сайфулина и Г. Кадыкова) основаны на эмпирически рассчитанных коэффициентах [8].

Появился интерес к исследованиям состояния и динамики коэффициентов в связи с психологическими особенностями управленческого персонала компании. Так, Дж. Сортер и С. Беккер построили психологическую модель персонала корпорации и пытались найти взаимосвязь ее с аналитическими коэффициентами. В ходе исследования было выявлено, что корпорации с более консервативным управленческим персоналом предпочитают иметь более высокие значения коэффициентов ликвидности и платежеспособности.

Историю развития финансового анализа в России можно было бы периодизировать так: состояние анализа в царской России, его развитие в послереволюционный период, в период перехода к рыночным отношениям.

Как и в других капиталистических странах, анализ в дореволюционной России был направлен в первую очередь на оценку финансового состояния предприятия и изыскание средств получения максимальной прибыли. Он использовался как инструмент управления частнокапиталистическими предприятиями и в интересах предпринимателей. Анализировались финансовые возможности предприятий, изыскивались средства борьбы с конкурентами. Анализ хозяйственной деятельности частнокапиталистических предприятий и их монопольных объединений сводился преимущественно к анализу ликвидности баланса, к оценке статей актива и пассива [11].

Методику анализа государственной промышленности и торговли, ее важнейшие черты можно охарактеризовать так: доходы, расходы выражались в абсолютных и относительных величинах, а также чистой прибыли (в постатейном разрезе) изучались в динамике (за три смежных года). За отчетный год абсолютные и относительные показатели расходов по (статьям) давались по каждой губернии.

В работах послереволюционного (советского) периода указывалась необходимость анализа деятельности предприятий, рассматривались более подробно методы анализа показателей. Уже тогда был выдвинут ряд требований, созвучных с теми, которые

предъявляются к анализу в настоящее время. Отмечалась необходимость нормирования расхода материалов, рекомендаций по анализу фонда заработной платы, использования оборудования, отчетных калькуляций себестоимости продукции и т.д.

В 1926 году вышла в свет книга А.Я. Усачева «Финансовый анализ баланса». Первые работы в области комплексного анализа деятельности предприятия и элементов производства принадлежат А.Я. Локшину («Анализ отчета». 1934 г.), Н.Р. Вейцману («Счетный анализ - основные приемы анализа по данным учета». 1937 г.) и др.

Большое значение для развития финансового анализа имели публикации Методических указаний по проверке и анализу финорганами балансов и годовых отчетов (1938 г.) и выход сборника «Консультации по вопросам проверки и анализа годовых отчетов и балансов» (1940 г.). В этот период финансовый анализ пополнился новыми приемами и методами, что способствовало углубленному изучению экономики предприятий: началась дифференциация анализа по отраслям народного хозяйства и отраслям промышленности. Итог практических разработок в области финансового анализа был подведен в книге С.К. Татура «Анализ хозяйственной деятельности» (1940 г.). Таким образом, к 1940 году финансовый анализ окончательно сформировался как отрасль знаний в методологическом плане и в отраслевом направлении [36].

В годы Великой Отечественной войны финансовый анализ обогатился работами главным образом практического плана. Авторами работ по экономическому анализу были известные сейчас экономисты и балансоведы - И.А. Шоломович, А.Ш. Маргулис, Н.Р. Вейцман, А.И. Сумцов и др.

В послевоенный период отмечается дальнейшее развитие финансового анализа как науки. Особенности этого периода: дальнейшая дифференциация по отраслям народного хозяйства и по отраслям промышленности; разработка методики анализа внутренних подразделений предприятия (цехов, отделов и других подразделений); разработка методики сводных отчетов.

На основании вышеизложенного, можно сделать вывод о том, что основной вклад в разработку получившего в последние десятилетия систематизированного подхода к использованию аналитических коэффициентов для пространственно-временных сопоставлений сделан американскими специалистами. Исторически это было обоснованно, поскольку именно в этой стране частный бизнес, причем в достаточно свободной, нерегулируемой со стороны государства форме, развивался более динамично и быстрыми темпами. Инициаторами нового подхода выступили, прежде всего, практики, точнее лица заинтересованные, а именно: кредиторы и инвесторы. В мировой учетно-аналитической

практике известны десятки показателей, используемых для оценки имущественного и финансового состояния компаний.

Известным западным аналитиком Барухом Левом даны описания двух возможных подходов к классификации таких показателей: исходя из источников информации и из обособления различных сторон деятельности предприятия. В рамках первого подхода он выделил четыре группы аналитических коэффициентов:

- 1) показатели, связанные с балансом;
- 2) показатели, связанные с отчетом о финансовых результатах;
- 3) показатели, связанные с отчетом о движении фондов;
- 4) смешанные показатели.

При втором подходе аналитик предложил обособлять четыре группы показателей, характеризующих соответственно: рентабельность; платежеспособность с позиции краткосрочной перспективы (ликвидность); платежеспособность с позиции долгосрочной перспективы; эффективность [43].

Для лучшей их обозримости и систематизации предложены различные классификации подобных показателей. Однако, как правило, более оправданными считаются шесть групп показателей, описывающих:

- имущественное положение компании;
- ликвидность;
- финансовую устойчивость;
- деловую активность;
- рентабельность;
- положение на рынке ценных бумаг.

На сегодняшний день в российской и зарубежной учебной литературе выделяют четыре основные группы показателей анализа финансового состояния организации. К ним относятся:

- показатели рентабельности;
- показатели ликвидности;
- показатели финансовой устойчивости;
- показатели оборачиваемости (деловой активности).

Для получения информации об этих изменениях и их динамике необходимо воспользоваться вертикальным и горизонтальным анализом отчетности.

До анализа основных групп показателей считается необходимым провести анализ имущественного положения организации (так как по мере развития и функционирования организации структура ее активов и пассивов претерпевает постоянные изменения) и

источников его формирования, чтобы определить за счет каких источников (собственных или заемных) развивается организация, а также установить, в какие виды активов (текущие или внеоборотные) прирост источников имущества направлен в большей степени [24].

Обратимся к анализу аудиторских стандартов, регламентировавших применение аналитических процедур в российской практике, а также действующих стандартов (международного в статусе национального).

В России термин «аналитические процедуры» в нормативной документации появился в 1998 году, благодаря утверждению Комиссией по аудиторской деятельности при Президенте РФ 22.01.1998, протокола № 2 Правило (Стандарт) аудиторской деятельности «Аналитические процедуры» (далее ПСАД).

Применение аналитических процедур в российском аудите с апреля 2005 г. по 1 января 2017 г. регламентировалось ФПСАД № 20 «Аналитические процедуры», введенным постановлением Правительства РФ от 16.04.05 г. № 228.

Применение аналитических процедур в зарубежной практике регламентируется Международным стандартом аудита МСА 520 «Аналитические процедуры», вступившем в силу в отношении аудита финансовой отчетности за периоды, начинающиеся 15 декабря 2009 года и после этой даты.

ФПСАД № 20 разработано с учетом требований МСА 520 «Аналитические процедуры», о чем имеется прямое указание в Стандарте, и во многом представляет собой его перевод. Между тем считается, что и ранее действовавшее ПСАД «Аналитические процедуры» являлось наиболее удачным адаптированным аналогом соответствующего МСА, поэтому данные стандарты представляются наиболее интересными для дальнейшего анализа. Проведем сравнительный анализ основных положений российских и международного стандартов аудита «Аналитические процедуры».

Различна структура построения международного и ранее действовавшего отечественного стандарта ФПСАД № 20. В МСА 520 рассмотрение аналитических процедур в проходит разрезе этапов аудиторской проверки, что является более информативным и способствует правильному пониманию их сущности, назначения, а также возможностей применения в ходе аудита. В свою очередь, отечественный стандарт ФПСАД № 20 структурирован в разрезе принципов и процедур, применяемых в процессе аудита финансовой отчетности.

Одним из отличий положений международных и российских стандартов аудита «Аналитические процедуры» являлось наличие различных формулировок целей использования и сущности аналитических процедур. В ПСАД предусматривалось, что основной целью применения аналитических процедур является выявление наличия или

отсутствия необычных или неверно отраженных фактов и результатов хозяйственной деятельности, определяющих области потенциального риска и требующих особого внимания аудитора. Данное обстоятельство позволяло применять аналитические процедуры на стадии планирования в части оценки рисков систем внутреннего контроля и бухгалтерского учета, а также для планирования программы аудита.

В международном стандарте данное утверждение является не целью применения аналитических процедур, а их сущностью. Об этом говорит определение аналитических процедур, данное в Стандарте, а именно: аналитические процедуры представляют собой анализ имеющих важное значение коэффициентов и тенденций, включая последующее изучение их колебаний и взаимосвязей, если те не согласовываются с другой уместной информацией или отклоняются от предсказанных значений.

Следует отметить, что несколько некорректным является перевод фрагмента МСА 520: «анализ имеющих важное значение коэффициентов и тенденций», поскольку «коэффициент» - понятие достаточно узкое, учитывающее только информацию финансового характера, однако, анализ содержания международного стандарта позволяет сделать вывод о том, что аналитические процедуры, как правило, сводятся к рассмотрению и сравнению различных видов информации, в том числе и нефинансового характера.

В ФПСАД № 20 отсутствует точное определение аналитических процедур. При этом указывается, что при применении аналитических процедур аудитор осуществляет анализ соотношений и закономерностей, основанных на сведениях о деятельности аудируемого лица, а также изучает связь этих соотношений и закономерностей с другой имеющейся в его распоряжении информацией или причины возможных отклонений от нее. Данное положение в основном соответствует нормам международного стандарта и отражает сущность аналитических процедур.

Таким образом, в ФПСАД № 20 устранено имевшее место неверное толкование аналитических процедур только с позиций их количественного выражения как коэффициентов. Между тем в п. 13 ФПСАД № 20 сказано: «Применение аналитических процедур основывается на допущении о том, что взаимосвязь между числовыми показателями существует и продолжает существовать постольку, поскольку отсутствуют доказательства противоположного». При этом в МСА 520 говорится о наличии взаимосвязи между данными. Это позволяет сделать вывод о том, что в отечественном аудите аналитические процедуры долгое время воспринимались именно как анализ числовых показателей, а не анализ данных вообще, с точки зрения выявления и исследования наличия связей между данными.

В ранее действовавшем ПСАД, в отличие от ФПСАД № 20 и МСА 520, перечислены возможные виды аналитических процедур, а именно:

1) сравнение фактических показателей бухгалтерской отчетности с плановыми (сметными) показателями, определенными экономическим субъектом;

2) сравнение фактических показателей бухгалтерской отчетности с прогнозными показателями, самостоятельно определенными аудитором, таких как:

а) простое сравнение;

б) выявление тенденций изменения какого-либо показателя в отчетном периоде и их распространение на будущие (прошедшие) периоды;

в) выявление количественных взаимосвязей между какими-либо показателями с целью исчисления их значений в будущем (прошедшие) периоды. Выбор метода зависит от профессионального суждения аудитора.

3) сравнение показателей бухгалтерской отчетности и связанных с ними относительных коэффициентов отчетного периода с нормативными значениями, устанавливаемыми действующим законодательством или самим экономическим субъектом;

4) сравнение показателей бухгалтерской отчетности со среднеотраслевыми данными;

5) сравнение показателей бухгалтерской отчетности с небухгалтерскими данными (данными, не входящими в состав бухгалтерской отчетности);

б) анализ изменений с течением времени показателей бухгалтерской отчетности и относительных коэффициентов, связанных с ними;

7) другие виды аналитических процедур, в том числе учитывающие индивидуальные особенности организационной структуры экономического субъекта, в отношении которого проводится аудит.

Необходимо обратить внимание на такой важный момент. В отечественном стандарте ПСАД п. 2.5 предусматривалось, что «...аналитические процедуры могут выполняться на протяжении всего процесса аудита». В МСА 520 п. 2 говорит о том, что «...аудитор должен применять аналитические процедуры на стадии планирования и обзорной стадии аудита. Аналитические процедуры могут применяться также и на других стадиях». Формулировка российского стандарта носила рекомендательный характер, в то время как нормами МСА предписана обязательность выполнения аналитических процедур в проверках.

В п. 2 действовавшего ранее отечественного стандарта ФПСАД № 20 указанное отличие устранено. В то же время в п. 7 Стандарта сказано, что «.. аудитору рекомендуется применять аналитические процедуры при планировании аудита»; в п. 12 отмечается, что «... аудитору следует применять аналитические процедуры ближе к завершению или

непосредственно на завершающей стадии аудита». Между тем в МСА 520 в аналогичных пунктах используется формулировка «должен применять».

В ранее действовавшем ПСАД содержался ряд положений, отсутствующих в международном аналоге: определяющие этапы выполнения аналитических процедур, касающиеся документирования и использования результатов выполнения аналитических процедур, указывающие на способность аналитических процедур повысить качество аудита и сократить затраты времени на его проведение. Это можно объяснить тем, что в зарубежной практике аудита, история которого насчитывает более 150 лет, данные положения известны и являются общепринятыми. Российская же практика аудита насчитывает не более 30 лет, и многие положения, являющиеся для европейских аудиторов очевидными, в отечественной практике еще не устоялись. Это относится к следующим положениям:

- во-первых, последовательность проведения аналитических процедур (цель процедуры, вид процедуры, выполнение, анализ результатов), указанная в ПСАД, должна быть применима и для всех остальных аудиторских процедур, используемых в аудиторской практике. На Западе вся аудиторская проверка состоит из последовательности таких мини-этапов (постановка цели, пути решения, анализ результатов);

- во-вторых, вся проделываемая работа подлежит обязательному документированию;

- в-третьих, западный аудитор изначально не будет планировать и выполнять аудиторские процедуры, результаты которых не будут учтены при составлении аудиторского заключения по итогам проверки;

- в-четвертых, повышение качества и эффективности аудита является для западных аудиторов одним из основополагающих принципов и не подвергается сомнению, и с этой целью они стараются применять в своей работе наиболее рациональные процедуры, к числу которых в первую очередь относятся аналитические процедуры.

Следовательно, упоминание об этом в МСА излишне. В то же время для российских специалистов, еще недостаточно владеющих методикой аудита, данные положения являются полезными.

В ФПСАД № 20 указанные положения отсутствуют, поскольку разработчики сочли, что нормы, определяющие порядок (этапы) выполнения аналитических процедур, необходимые, в силу того что российские аудиторы еще не освоили в полной мере технику проведения аналитических процедур, уже используются отечественными аудиторами. Также это вызвано тем, что в последние годы наметилась тенденция все большего сближения содержания отечественных стандартов с международными.

Одним из отличий МСА от отечественного ПСАД также являлось то, что первый снабжен целым рядом примеров, содержащих указание на конкретные показатели, которые

могут быть использованы при выполнении того или иного вида аналитических процедур. В ФПСАД № 20 по аналогии с МСА часть примеров приведена, однако отдельные примеры из МСА отсутствуют.

Проведенный анализ показывает, что не существовало больших расхождений между ПСАД, одобренным Комиссией по аудиторской деятельности, и МСА № 520. Напротив, многие их положения почти идентичны; одинаковы и подходы к применению рассматриваемых процедур в приведенных стандартах аудиторской деятельности. Более рациональное построение, наличие примеров выгодно отличало международный стандарт от отечественного стандарта аудита, действовавшего до 2005 г., но при принятии нового стандарта ФСПАД № 20 были утрачены рекомендации для применения аналитических процедур в виде тестирования для стадии планирования аудита.

Таким образом, стоит отметить, что наличие отдельных стандартов как в России, так и за рубежом, посвященных применению аналитических процедур, свидетельствует об их важном значении при проведении аудиторской проверки.

Одним из основополагающих принципов мирового аудита является соблюдение аудиторских стандартов. В МСА 500 «Аудиторские доказательства» аналитические процедуры выделяются в составе процедур по существу, проводимых с целью получения аудиторских доказательств. Кроме того, вопросам применения аналитических процедур посвящен отдельный стандарт МСА 520 «Аналитические процедуры». Таким образом, выполнение требований стандартов аудита изначально предопределяет широкое использование аналитических процедур в аудиторских проверках [34].

Как показывает практика, ситуация в отечественном аудите прямо противоположна - аналитические процедуры используются крайне редко и, как правило, сводятся к оценке финансового состояния экономического субъекта, в частности соблюдения им принципа действующего предприятия. Так, во внутрифирменных стандартах аудита «Аналитические процедуры» в ряде аудиторских фирм предусмотрено, что стандарт применяется при необходимости при проведении всех видов аудита (в то время как применение аналитических процедур именно на современном этапе развития российского аудита является обязательным в аудиторских проверках).

В результате сравнительного анализа нормативного регулирования применения аналитических процедур в российском и международном стандартах аудита «Аналитические процедуры» и сравнения уже утративших силу отечественных аудиторских стандартов «Аналитические процедуры» можно сделать вывод о необходимости и обоснованности применения аналитических процедур для аудита на стадии планирования аудиторской проверки, экспресс-анализа, оценки систем внутреннего контроля и бухгалтерского учета,

составления аудиторской программы и аудита по существу. Также можно сделать вывод в целом о сходстве отечественных и международного стандартов, о намеченной тенденции в последнее 10-тилетие сближения российского законодательства с международным в части применения аналитических процедур в аудите. В связи с переходом Российской Федерации с 1 января 2017 года на МСА, различия между отечественным стандартом и МСА полностью устранены.

Выводы по итогам параграфа можно представить в виде таблицы, в которой аналитические процедуры характеризуются с позиций теории, практики, техники.

Таблица 1 - Аналитические процедуры: теория, практика, техника

Признак	Состав
Применение методов финансового анализа в качестве аналитических процедур	<ul style="list-style-type: none"> - показатели рентабельности; - показатели ликвидности; - показатели финансовой устойчивости; - показатели оборачиваемости (деловой активности). <p>До анализа основных групп показателей считается необходимым провести анализ имущественного положения организации и источников его формирования.</p>
Аудиторские стандарты, регулирующие применение аналитических процедур в аудите финансовой отчетности	<ul style="list-style-type: none"> - обоснована необходимость применения аналитических процедур для аудита на стадии планирования аудиторской проверки, и аудита по существу, формирования мнения о достоверности отчетности; - тенденция (в последнее 10-тилетие) сближения российского законодательства с международным в части применения аналитических процедур в аудите; - с 1 января 2017 г. МСА применяются в качестве национальных стандартов

Применение методов финансового анализа в качестве аналитических процедур, характеризует аналитические процедуры с позиций теории и практики; аудиторские

стандарты, регулирующие применение аналитических процедур в аудите финансовой отчетности характеризуют аналитические процедуры с позиции техники.

1.3 Получение аудиторских доказательств с использованием аналитических процедур

Согласно МСА 500 «Аудиторские доказательства», цель аудитора (при аудите финансовой отчетности) состоит в разработке и выполнении аудиторских процедур таким образом, чтобы аудитор мог собрать достаточные надлежащие аудиторские доказательства для того, чтобы иметь возможность сделать обоснованные выводы, которые послужат основанием для аудиторского мнения.

Аудиторские доказательства - информация, используемая аудитором при формировании выводов, на которых основывается аудиторское мнение. Аудиторские доказательства включают как информацию, содержащуюся в данных бухгалтерского учета, на которых основывается финансовая отчетность, так и прочую информацию.

Надлежащий характер (аудиторских доказательств) - качественная оценка аудиторских доказательств, то есть их уместности и надежности для подтверждения выводов, на которых основано аудиторское мнение;

Достаточность (аудиторских доказательств) - количественная оценка аудиторских доказательств. Количество необходимых аудиторских доказательств зависит от оценки аудитором рисков существенного искажения, а также качества таких аудиторских доказательств.

Аудитор должен разрабатывать и проводить надлежащие аудиторские процедуры, соответствующие обстоятельствам, для целей сбора достаточных надлежащих аудиторских доказательств.

В соответствии с требованиями и разъяснениями МСА 315 (пересмотренного) и МСА 330, аудиторские доказательства для формирования выводов, на которых будет основано аудиторское мнение, собираются путем проведения:

- процедур оценки рисков;
- дальнейших аудиторских процедур, включающих в себя:
 - тестирование средств контроля, когда его проведение требуется Международными стандартами аудита или когда аудитор принял решение об их проведении;
- процедуры проверки по существу, в том числе детальные тесты и аналитические процедуры проверки по существу.

В зависимости от ситуации, в которой аудитор применяет аудиторские процедуры, в качестве процедур оценки риска, тестирования средств контроля или процедур проверки по существу могут проводиться:

- инспектирование;
- наблюдение;
- внешнее подтверждение;
- пересчет;
- повторное проведение;
- аналитические процедуры;
- запрос.

При разработке и проведении аналитических процедур проверки по существу (отдельно или в совокупности с детальными тестами) в качестве процедур проверки по существу в соответствии с МСА 330 [33] аудитор обязан:

- определить пригодность тех или иных аналитических процедур проверки по существу для определенных предпосылок с учетом оцененных рисков существенного искажения и детальными тестов, при их наличии, в отношении данных предпосылок;

- оценить надежность данных, на которых основано ожидание аудитора по суммам, отраженным в учете, или коэффициентам, с учетом источника, сопоставимости, характера и применимости имеющейся информации, а также средств контроля за ее подготовкой;

- сформировать ожидание по суммам, отраженным в учете, или коэффициентам и оценить, достаточно ли точно и однозначно сформировано ожидание, чтобы выявить искажение, которое само по себе или в совокупности с другими искажениями может привести к существенному искажению финансовой отчетности;

- определить расхождение между суммами, отраженным в учете, и ожидаемыми показателями, которое является приемлемым без проведения дальнейшего исследования.

Аудитор обязан разработать и провести аналитические процедуры ближе к окончанию аудита, которые будут способствовать формированию у аудитора общего вывода относительно соответствия финансовой отчетности организации пониманию аудитора [32].

Если в результате проведения аналитических процедур на основании МСА выявлены отклонения или соотношения, которые противоречат прочей имеющейся информации или существенно расходятся с ожидаемыми показателями, то аудитор обязан исследовать такие расхождения посредством совершения следующих действий:

- направление руководству запросов и получение соответствующих аудиторских доказательств, имеющих отношение к полученным от руководства ответам;

- проведение иных аудиторских процедур, которые требуются в данных обстоятельствах.

Аналитические процедуры предполагают сопоставление финансовой информации организации:

- со сравнительной информацией за предыдущие периоды;
- с ожидаемыми результатами деятельности организации, таких как бюджеты или прогнозы, или с ожиданиями аудитора, примером могут служить суммы начисленной амортизации;

- с аналогичной отраслевой информацией, такой как сопоставление коэффициента продаж к дебиторской задолженности организации с усредненными отраслевыми показателями или показателями других аналогичных по размерам организаций в той же отрасли.

Аналитические процедуры также предусматривают изучение, среди прочего, следующих соотношений:

- между элементами финансовой информации, которые, как ожидается, будут соответствовать прогнозируемой структуре на основе опыта деятельности организации, например, процентные показатели валовой прибыли;

- между финансовой информацией и соответствующей нефинансовой информацией, например, соотношение расходов по фонду заработной платы и количества сотрудников [32].

Для проведения аналитических процедур могут использоваться различные методы - от простого сопоставления до комплексного анализа с применением передовых статистических методик. Аналитические процедуры могут быть проведены в отношении консолидированной финансовой отчетности, ее компонентов и отдельных элементов информации.

Проводимыми аудитором процедурами проверки по существу на уровне предпосылок могут быть детальные тесты, аналитические процедуры проверки по существу или их сочетание. Решение о выборе конкретных аудиторских процедур, в том числе о целесообразности проведения аналитических процедур проверки по существу, должно быть основано на суждении аудитора о предполагаемой результативности и эффективности доступных аудиторских процедур, направленных на снижение аудиторского риска на уровне предпосылок до приемлемо низкого уровня.

Аудитор может направить в адрес руководства запрос относительно доступности и надежности информации, необходимой для проведения аналитических процедур проверки по существу, и результатов проведения организацией таких аналитических процедур. Использование аналитических данных, подготовленных руководством, может оказаться

целесообразно при условии, что аудитор удовлетворен надлежащей подготовкой этих данных.

В целом аналитические процедуры проверки по существу чаще всего проводятся применительно к большим объемам операций, поддающихся перспективному прогнозированию. Применимость планируемых аналитических процедур основана на том ожидании, что взаимосвязь между данными существует и будет существовать при отсутствии условий, свидетельствующих об обратном. Вместе с тем целесообразность проведения той или иной аналитической процедуры будет зависеть от оценки аудитором эффективности выявления им искажения, которое само по себе или в совокупности с другими искажениями может привести к существенному искажению финансовой отчетности.

В ряде случаев эффективной аналитической процедурой может стать даже несложная прогнозная модель. Так, если в организации работает известное количество сотрудников с фиксированными ставками оплаты труда в течение всего отчетного периода, то аудитор может использовать эти данные для оценки - с высокой степенью точности - совокупных расходов по заработной плате за данный период и тем самым предоставить аудиторские доказательства по существенной статье финансовой отчетности и снизить необходимость выполнения детальных тестов по заработной плате. Довольно высока эффективность использования в рамках аналитических процедур проверки по существу широко распространенных коэффициентов торговых операций (таких как показатель рентабельности по различным видам розничных организаций), которые доказывают обоснованность сумм, отраженных в учете [46].

Степень уверенности варьируется в зависимости от вида проводимых аналитических процедур. Так, аналитические процедуры путем прогноза совокупного дохода от аренды многоквартирного здания с учетом ставок аренды, количества квартир и вакантных площадей могут обеспечить получение убедительных доказательств и устранить необходимость проведения дополнительных проверок с использованием детальных тестов при условии достаточного подтверждения надежности используемых при построении такого прогноза данных. Процедура расчета и сопоставления процентных показателей валовой прибыли для целей подтверждения показателей выручки характеризуется меньшей убедительностью доказательств, но может стать полезным дополнением к другим аудиторским процедурам.

Решение о целесообразности тех или иных аналитических процедур проверки по существу обусловлено характером предпосылки и оценкой аудитором риска существенного искажения. Так, если средства контроля за процессами обработки заказов на продукцию являются недостаточно эффективными, то в отношении предпосылок, связанных с

дебиторской задолженностью, аудитор может в большей степени полагаться на детальные тесты, чем на аналитические процедуры проверки по существу.

Цели использования аналитических процедур варьируются в зависимости от вида этих процедур. Так, анализ показателей ликвидности, платежеспособности, структуры капитала и других подобных коэффициентов производится с целью проверки правильности допущения непрерывности деятельности, то есть способности предприятия продолжать текущую деятельность без существенных сокращений её масштабов в течение последующих двенадцати месяцев. Хотя, по сути, цель аудита не включает в себя выявление признаков несостоятельности (банкротства), однако, допущение непрерывности деятельности является основным принципом подготовки финансовой (бухгалтерской) отчетности. В соответствии с этим принципом обычно предполагается, что аудируемое лицо будет продолжать осуществлять свою финансово-хозяйственную деятельность в течение 12 месяцев года, следующего за отчетным, и не имеет намерения или потребности в ликвидации, прекращении финансово-хозяйственной деятельности [49].

Те или иные аналитические процедуры проверки по существу могут быть также целесообразны, когда такие процедуры проводятся по той же предпосылке, что и детальные тесты. Так, при получении аудиторских доказательств относительно предпосылки оценки остатков дебиторской задолженности аудитор может провести аналитические процедуры в отношении классификации счетов заказчиков по срокам их оплаты в дополнение к детальным тестам последующих поступлений денежных средств для установления вероятности погашения дебиторской задолженности.

Как устанавливается МСА 330, собранные в ходе предыдущих аудиторских заданий аудиторские доказательства могут в некоторых обстоятельствах представлять собой надлежащие аудиторские доказательства, если аудитор выполнил аудиторские процедуры для подтверждения, что эти доказательства остаются актуальными.

При планировании аудита аудитор должен проанализировать, существуют ли какие-либо события или условия, которые обуславливают значительные сомнения в способности аудируемого лица продолжать свою деятельность непрерывно [33].

При выражении мнения о достоверности финансовой (бухгалтерской) отчетности аудируемого лица аудитор должен рассмотреть всю совокупность факторов, оказывающих и (или) способных оказать влияние на возможность этого лица продолжать деятельность и исполнять свои обязательства в течение как минимум 12 месяцев, следующих за отчетным периодом, и данные факторы должны быть раскрыты в финансовой (бухгалтерской) отчетности.

Сомнение в применимости допущения непрерывности деятельности может возникнуть у аудитора при рассмотрении финансовой (бухгалтерской) отчетности или при выполнении иных аудиторских процедур, в том числе и аналитических процедур. Признаками, на основании которых может возникнуть сомнение в применимости допущения непрерывности деятельности, являются следующие:

События или условия финансового характера:

- стоимость чистых активов является отрицательной величиной или меньше величины уставного капитала;

- наличие кредитов или займов с истекающим фиксированным сроком погашения в отсутствие каких-либо реалистичных перспектив продления их срока или их погашения или чрезмерное использование краткосрочных кредитов или займов для финансирования долгосрочных активов;

- наличие признаков прекращения финансовой поддержки со стороны кредиторов;

- наличие отрицательных денежных потоков от операционной деятельности, отраженных в финансовой отчетности за прошлые периоды или в прогнозной финансовой отчетности;

- наличие неблагоприятных для организации основных финансовых показателей;

- наличие значительных убытков от операционной деятельности или значительное снижение стоимости активов, используемых для формирования денежных потоков;

- наличие просроченной задолженности по выплате дивидендов или прекращение этих выплат;

- отсутствие возможности для погашения кредиторской задолженности в установленные сроки;

- несоблюдение условий кредитных договоров;

- переход с постоплатной системы расчетов с поставщиками на систему оплаты в момент доставки товара (оказания услуги);

- невозможность получить финансирование для разработки важных новых продуктов или для других значимых инвестиционных проектов [33].

События или условия, связанные с операционной деятельностью:

- намерение руководства ликвидировать организацию или прекратить ее деятельность;

- потеря ключевого управленческого персонала в отсутствие возможности соответствующей замены;

- потеря какого-либо основного рынка сбыта, одного или нескольких ключевых клиентов, франшизы, лицензии, одного или нескольких главных поставщиков;

- трудности в обеспечении организации кадровыми ресурсами;

- нехватка важного сырья и материалов;
- появление очень успешного конкурента.

Прочие события и условия:

- несоблюдение законодательных требований к капиталу и иных законодательных или нормативных требований, например требований к показателям платежеспособности и ликвидности финансовых учреждений;

- наличие незавершенных судебных разбирательств или разбирательств по вопросам нормативно-правового регулирования, в которых ответчиком выступает организация и в результате которых в случае неблагоприятного для организации исхода ей могут быть предъявлены требования, которые она, с большой вероятностью, будет не в состоянии удовлетворить;

- изменения в законах, нормативных актах или государственной политике, которые, согласно ожиданиям, будут иметь негативные последствия для организации;

- отсутствие страхования или недостаточное страховое покрытие при наступлении страхового случая.

Указанный перечень признаков не является исчерпывающим. Кроме того, наличие одного или нескольких признаков не всегда является достаточным доказательством неприменимости допущения непрерывности деятельности при подготовке финансовой (бухгалтерской) отчетности аудируемого лица.

Последствия значительных событий или условий во многих случаях могут быть нивелированы за счет действия других факторов. Так, последствия неосуществления организацией плановых выплат в счет погашения своих долговых обязательств могут быть компенсированы за счет планов руководства относительно поддержания достаточного уровня денежных средств с помощью альтернативных способов, например за счет продажи активов, реструктуризации долга или привлечения дополнительного капитала. Также, последствия потери какого-либо основного поставщика могут быть смягчены благодаря наличию подходящего альтернативного источника поставок [33].

При выражении мнения о достоверности финансовой (бухгалтерской) отчетности аудируемого лица аудитор должен рассмотреть всю совокупность факторов, оказывающих и (или) способных оказать влияние на возможность этого лица продолжать деятельность и исполнять свои обязательства в течение как минимум 12 месяцев, следующих за отчетным периодом, и данные факторы должны быть раскрыты в финансовой (бухгалтерской) отчетности.

Аудитор не может предсказывать будущие события или условия, которые могут обусловить прекращение организацией ее непрерывной деятельности, поэтому отсутствие в

аудиторском заключении каких-либо упоминаний о факторах неопределенности, касающихся непрерывности деятельности, не может рассматриваться как гарантия способности аудируемого лица продолжать свою деятельность непрерывно.

Основными категориями, проанализированными в данной главе, являются: «аудит финансовой отчетности», «аудиторские доказательства», «аналитические процедуры». Результаты представлены в таблице 2.

Таблица 2 - Основные категории

Категории	Содержание
Аудит финансовой отчетности	Выражение мнения о достоверности бухгалтерской (финансовой) отчетности (во всех существенных аспектах) аудируемых лиц, которое отражается в официальном документе, предназначенном для пользователей финансовой отчетности, именуемом аудиторским заключением
Аудиторские доказательства	Информация, используемая аудитором при формировании выводов, на которых основывается аудиторское мнение. Аудиторские доказательства включают как информацию, содержащуюся в данных бухгалтерского учета, на которых основывается финансовая отчетность, так и прочую информацию. Аудиторские доказательства собираются путем проведения аудиторских процедур проверки по существу, в том числе проведение детальных тестов и аналитических процедур
Аналитические процедуры	Действия аудитора, направленные на получение аудиторских доказательств, осуществляемые посредством выполнения совокупности действий по выявлению, изучению, анализу и оценке соотношений между финансово-экономическими и иными показателями деятельности организации с целью обнаружения нестандартных явлений и фактов, а также установления причин указанных отклонений

По итогам главы можно сделать следующие выводы. В работе рассмотрены сущность и основополагающие принципы аудита финансовой отчетности, получения аудиторских доказательств, проведения аналитических процедур, проанализированы законодательные акты, регулирующие применение аналитических процедур в российской и зарубежной

практике, определено обоснование необходимости получения аудиторских доказательств с использованием аналитических процедур.

2 Методические аспекты применения аналитических процедур в аудите финансовой отчетности

2.1 Аналитические процедуры на этапе планирования аудита

Исходя из содержания стандарта «Аналитические процедуры», аудитору следует применять аналитические процедуры на стадии планирования, а также следует применять их на завершающей стадии аудита. Кроме того, аналитические процедуры могут также применяться и на других стадиях аудита, то есть в качестве процедур проверки по существу. Законодательное установление требования применения аналитических процедур связано, в первую очередь, с необходимостью контролировать качество аудита и поддерживать его на требуемом уровне. Без применения аналитических процедур, проведение качественной проверки становится невозможным, поскольку аудитор не сможет другими способами достичь понимания деятельности аудируемого лица и функционирования его систем внутреннего контроля и бухгалтерского учёта.

На этапе планирования проверки, аудитор может использовать различные виды (методы) аналитических процедур.

Метод простого сравнения может быть применен на этапе планирования аудиторской проверки для выявления областей, где неотъемлемый и контрольный риски наиболее высоки. На необходимость выявления областей, значимых для аудита, как на один из путей оптимизации процесса проверки указывает МСА 300 «Планирование аудита» [34]. Очевидно, что выявление областей потенциального риска позволяет подвергнуть их наиболее тщательной (сплошной) проверке и тем самым, с одной стороны, уменьшить риск необнаружения, а с другой — сократить время проверки, поскольку области незначимые (в которых ошибки маловероятны) могут быть подвергнуты выборочной проверке с минимальной выборкой с помощью аналитических процедур.

В соответствии с МСА 520 «Аналитические процедуры» метод простого сравнения может быть использован при сравнении статей бухгалтерской отчетности и относительных коэффициентов с плановыми, нормативными, среднеотраслевыми показателями, с аналогичными данными предыдущих периодов, а также с данными, содержащимися в небухгалтерской отчетности. На этапе планирования, на наш взгляд, наиболее приемлемым является использование метода сравнения данных о клиенте за отчетный и прошлый

периоды. Этот способ сравнительного анализа в современных российских условиях является наиболее эффективным, так как позволяет учитывать особенности деятельности проверяемой организации и основывается на доступной для аудитора отчетной информации за несколько периодов. Сравнение фактических показателей с плановыми или нормативными требует дополнительных аудиторских процедур по оценке степени доверия к применяемым клиентом методам планирования и нормирования. Кроме того, использование этого метода часто ограничивается отсутствием прогнозов, планов, смет и бюджетов в организациях. Сравнение фактических показателей со среднеотраслевыми не всегда возможно, так как отраслевые данные могут просто отсутствовать или оказаться несопоставимыми с показателями деятельности данной организации [32].

Сравнительный анализ на этапе планирования целесообразно проводить в виде горизонтального и вертикального анализа статей бухгалтерского баланса, а также показателей отчета о финансовых результатах. Расчет удельного веса каждой статьи в валюте баланса позволяет определить, какие разделы должны быть включены в план аудита, распределить трудозатраты, установить сроки, объем и характер процедур по существу, включаемых в программу аудита. Если статья или показатель отчетности имеют значительный удельный вес, то в программе аудита предусматриваются процедуры детального тестирования оборотов и сальдо по этим счетам. Если же показатель или статья отчетности незначительны по удельному весу, то в программе аудита могут быть предусмотрены только аналитические процедуры.

Анализ изменения структуры баланса за аудируемый период, а также значительный прирост или снижение абсолютных показателей позволяет выявить области потенциального риска. Аудиторская практика свидетельствует, что в большинстве случаев учетные области, где неотъемлемый риск значительно увеличивается, могут проявлять себя следующим образом:

- резкое изменение статей или показателей бухгалтерской отчетности (таких как, резкое падение или увеличение по сравнению с прошедшим периодом объема продаж, суммы коммерческих расходов, балансовой прибыли, рентабельности, остатков основных средств, материалов, товаров и т.д.);

- наличие нехарактерных сумм в статьях отчетности или наоборот (так, отсутствие суммы по статье «Затраты в незавершенном производстве» является признаком возможного завышения себестоимости продукции; отсутствие суммы по статье «НДС» при наличии кредиторской задолженности поставщикам является признаком искажения налоговых платежей, если клиент применяет общий режим налогообложения) [46].

Следует отметить, что само по себе наличие резких изменений не есть доказательство искажений показателей финансовой (бухгалтерской) отчетности, а только сигнал, акцентирующий внимание аудитора на тех учетных областях, в которых могут быть сосредоточены ключевые по риску документы, подлежащие обязательному исследованию с помощью других аудиторских процедур по существу.

Анализ динамики показателей отчетности широко применяется на практике и служит инструментом выявления тех статей отчетности, к которым требуется особо пристальное внимание. При этом применяется как анализ динамики внутри периода, так и динамики по сравнению с предыдущими периодами. Последнее становится особенно актуальным в случае, если отчетность предыдущих периодов подвергалась аудиторской проверке. Цель данной процедуры - выявить показатели, в которых наблюдалось неожиданное изменение, или же в которых изменение ожидалось, но не произошло, и углубить процедуру проверки данных показателей [4].

В некоторых случаях аналитические процедуры применяются исключительно с целью минимизации затрат труда и времени. Это относится к таким проверяемым показателям, по которым можно получить доказательства и путём проведения детальных тестов, но это потребует гораздо больших затрат и усилий.

Таковыми показателями могут являться: показатели амортизации оборудования, резервов по неиспользованным отпускам, пересчет которых потребуют громоздких расчетов и значительного времени. Аналитические процедуры в этом случае помогают получить разумную уверенность в достоверности данных показателей, минимизируя затраты аудитора.

Таким образом, необходимость использования аналитических процедур на стадии планирования не вызывает сомнений. Некоторые специалисты указывают даже на то, что аналитические процедуры предшествуют анализу финансово-хозяйственной деятельности проверяемого экономического субъекта. Ведь аналитические процедуры используются при оценке достоверности бухгалтерской отчетности аудируемого лица. А анализ его финансово-экономической деятельности начинается уже после того, как достоверность установлена, поскольку анализировать финансово- хозяйственную деятельность экономического субъекта при недостоверности его бухгалтерской отчетности бессмысленно. Таким образом, процесс замыкается, ещё раз подтверждая, что процесс аудита неотделим от комплексного экономического анализа деятельности предприятия. Отсюда же следует необходимость проведения аналитических процедур по окончании аудиторской проверки. Так, в начале проверки аудитор должен оценить правильность применения допущения непрерывности деятельности, для подтверждения выбора метода оценки активов и обязательств. По окончании проверки, после внесения всех корректировок в отчетность и оценки всех

обстоятельств деятельности, аудитор обновляет свою оценку, сделанную на этапе планирования.

Кроме того, на этапе планирования аудита может оказаться целесообразным проведение сравнения результатов деятельности организации по данным предоставленной для аудита финансовой отчетности со статистическими данными, собранными на преддоговорном этапе, для выявления возможных фальсификаций. Величина отклонения, дающая основания для сомнений в достоверности информации, составляет 10% согласно Концепции системы планирования выездных налоговых проверок, утверждённой приказом ФНС России от 30.05.07г.

Аудиторы заинтересованы в применении аналитических процедур в ходе проверки, поскольку они способствуют оптимизации процесса аудита. Аналитические процедуры помогают сконцентрировать внимание аудитора на наиболее важных моментах, так называемых «узких местах», минимизировать благодаря этому риск необнаружения, что сокращает объём проверки, её трудоёмкость, сроки и стоимость. Уже даже на начальном этапе проверки аналитические процедуры позволяют частично проверить достоверность финансовой отчетности, выявить несоответствие показателей форм отчетности и рационально построить аудиторскую проверку [11].

На стадии планирования аналитические процедуры способствуют пониманию деятельности клиента, выявлению зон возможного риска, позволяют наметить стратегию проверки, определить проблемы в формировании финансовой информации. При этом используется как финансовая, так и нефинансовая информация о деятельности аудируемого лица. Поэтому аналитические процедуры, проведённые на этапе планирования, играют большую роль в определении содержания основной программы аудита. Это проявляется, в частности, в выявлении областей финансовой отчетности, где риск искажения наиболее велик. К таким областям относятся:

- статьи, изменение доли которых в структуре валюты баланса в отчетном периоде составило более 10%;
- статьи баланса, темп роста которых превышает темп роста валюты баланса в 1,5 раза и более;
- новые статьи отчетности.

Выявить области потенциального риска аудитору позволяет применение таких аналитических процедур, как расчет удельного веса отдельных статей баланса в общем итоге и сравнение показателей проверяемой бухгалтерской отчетности с аналогичными данными предыдущих периодов (при условии, что такие данные считаются достоверными) с выделением позиций, имеющих большие отклонения.

Полученные результаты оформляются в виде таблицы, в которой приводятся статьи, превышающие установленные нормативы, и величины превышения в процентах. Данные приводятся отдельно по активу и пассиву бухгалтерского баланса. Оценка результатов указанной процедуры может быть проведена посредством разработки «шкалы» - соотношения видов аудиторского риска (высокий, средний, низкий) с определенным процентом величины превышения нормативов.

Проведение оценки результатов указанной процедуры можно рекомендовать следующим образом:

- совокупная сумма статей по активу (пассиву), требующих дополнительного изучения, составляет не более 5% от валюты баланса - риск аудитора «низкий»;
- совокупная сумма статей по активу (пассиву), требующих дополнительного изучения, составляет 5 - 20% от валюты баланса - риск аудитора «средний»;
- совокупная сумма статей по активу (пассиву), требующих дополнительного изучения, составляет более 20% от валюты баланса - риск аудитора «высокий» [8].

Таким образом, важность и широта применения аналитических процедур на этапе планирования не вызывает сомнения. При этом аудиторами используются процедуры как качественного характера (оценка адекватности организационной структуры масштабам и сложности бизнеса, организация бухгалтерской службы, правомерность применения той или иной системы налогообложения, технические аспекты составления финансовой отчетности), так и количественного (вертикальный и горизонтальный анализ отчетности, перекрестная проверка показателей отчетности и т.п.).

2.2 Аналитические процедуры на этапе проведения аудита

Подходы к применению аналитических процедур непосредственно на стадии сбора аудиторских доказательств могут быть различны. Спектр используемых на этой стадии аналитических процедур, а также их объем и глубина анализа варьируется по различным основаниям.

На этапе сбора аудиторских доказательств аналитические процедуры используются в тех учетных областях, где вероятность появления искажений наиболее низка. В случае проведения поэтапного аудита бухгалтерской отчетности (поквартально, по полугодиям) целесообразно использовать аналитические процедуры для проверки тех хозяйственных операций, по которым было проведено детальное тестирование за прошлый период и не обнаружено существенных ошибок и неточностей. Так, если при сплошной проверке авансовых отчетов за первый квартал не установлено каких-либо существенных

неточностей, то при проверке операций за второй квартал по сч. 71 «Расчеты с подотчетными лицами» может быть сделан анализ сумм по корреспондирующим счетам и остатков по счету. Если в ходе анализа не выявлено необычных колебаний, то можно предположить, что искажение в данном сегменте аудита отсутствует. Это позволяет сократить число и объем аудиторских процедур и, как следствие, затраты времени на проведение аудита.

Непосредственно в ходе тестирования отдельных счетов аудиторы могут применять аналитические методы, используя анализ соотношений одних статей отчетности (или оборотов по счетам) с другими статьями (или оборотами). Между отдельными учетными данными существуют причинно-следственные связи. Так, между кредитовым оборотом по счету 90 «Продажи» и кредитовым оборотом по счету 68 «Расчеты по налогам и сборам» в части начисленного НДС и т.д. Нехарактерные соотношения между оборотами и сальдо на отдельных счетах свидетельствуют о возможных ошибках при отражении оборотов по этим счетам [29].

На этапе непосредственного проведения аудиторской проверки могут быть использованы также следующие аналитические процедуры:

- анализ нехарактерных сальдо на некоторых счетах (так, отсутствие остатков на сч. 44 «Расходы на продажу» при наличии значительных сумм транспортных расходов в аналитическом учете к счету 44 «Расходы на продажу», если учетной политикой не предусмотрено признание коммерческих расходов в себестоимости продаж полностью; отсутствие дебетового сальдо на счете 20 «Основное производство» — незавершенное производство при позаказном методе калькулирования себестоимости, наличие кредитовых остатков по счету 19 «НДС по приобретенным ценностям», счете 97 «Расходы будущих периодов»);

- анализ нетиповых корреспонденций счетов (например, дебет счете 70 «расчеты с персоналом по оплате труда», кредит счета 41 «Товары» может свидетельствовать о занижении сумм реализации);

- анализ новых объектов учета, которые возникли в отчетном периоде и могут быть связаны либо с освоением нового вида деятельности или осуществлением ранее не встречавшихся хозяйственных операций (отсутствие опыта в отражении данных объектов учета и подобных операций может быть источником ошибок);

- анализ операций с аффилированными лицами в абсолютных и относительных значениях (сделки с аффилированными лицами могут противоречить логике бизнеса, и при совершении операций с такими лицами возможны нарушения, обусловленные взаимным интересом сторон) и т.д.

Проводя детальное тестирование оборотов и сальдо по каждому счету, считается необходимым проведение анализа структуры и динамики показателей в разрезе аналитических данных по каждому счету. Особенно важно делать такой анализ по затратным счетам (20 «Основное производство», 25 «Общепроизводственные расходы», 26 «Общехозяйственные расходы», 44 «Расходы на продажу»). Выявленные в ходе такого анализа изменения в структуре затрат по каждому из перечисленных счетов могут указывать на изменения в материалоемкости, трудоемкости, фондоемкости, деятельности аудируемого предприятия и указывать вектор следующего этапа аудиторской проверки. Также, может быть проведен анализ затрат на один рубль товарной продукции (работ, услуг). Увеличение этого показателя может происходить и по объективным причинам общеэкономического характера, так вследствие роста тарифов, либо быть связано с нарушениями технологии производства, низкой квалификацией персонала, непродуманной ценовой и ассортиментной политикой и т.п.

Как правило, существенные неожиданные разницы могут быть следствием воздействия объективных факторов, вызванных изменениями во внешней среде. Однако чаще всего такие отклонения являются результатом преднамеренных или непреднамеренных ошибок в учете и отчетности. Таким образом, результаты проведения аналитических процедур в случае выявления необычных отклонений свидетельствуют о необходимости изучения статей расходов на предмет существенных искажений [25].

Анализ динамики и структуры основных средств целесообразно дополнить показателями, характеризующими их качественные характеристики (обновления, выбытия, коэффициент износа, фондоотдача, фондоемкость). В случаях резкого изменения в состоянии амортизируемого имущества необходимо более детально изучить факты выбытия основных средств, убедиться в том, что учетной политикой не предусматривалось изменение режима амортизации, обратить внимание на факты консервации или расконсервации части имущества, проверить полноту оприходования и введения в эксплуатацию приобретенного оборудования и т.д.

По результатам предварительного анализа руководителем аудиторской группы выделяются логически обоснованные блоки и составляется программа проверки. В некоторых случаях, одних аналитических процедур может оказаться достаточно для получения разумной уверенности в правильности отражении статьи отчётности (без проведения дополнительных процедур проверки по существу в виде детальных тестов), например, при одновременном выполнении следующих условий, характеризующих в совокупности низкий уровень аудиторского риска:

- величина статьи изменилась не существенно по сравнению с аналогичным предшествующим периодом;

- отсутствуют обстоятельства, по которым изменение величины было бы ожидаемым;

- по результатам проверок предыдущих периодов в данной статье отчётности не было выявлено существенных ошибок, и они не ожидаются в проверяемом периоде;

- системы бухгалтерского учёта и внутреннего контроля действуют эффективно и не претерпевали изменений по сравнению с предшествующим периодом.

Если же аудиторский риск оценён как высокий (что может быть, ввиду новизны операций для компании, или недостаточной эффективности средств внутреннего контроля), то более надёжными при формировании выводов будут детальные тесты, а не аналитические процедуры [47].

К основным методам аналитических процедур, применяемым в настоящее время аудиторскими компаниями, можно отнести:

- числовые и процентные сравнения;

- коэффициентный анализ;

- трендовый анализ;

- корреляционный анализ;

- другие.

Применяя данные методы, аудитор проводит:

- Сравнение фактических показателей с плановыми (сметными). Исследование наиболее важных сфер (в которых есть резкие отклонения фактических показателей от плановых) может выявить свидетельства потенциальных ошибок (их отсутствие может говорить о том, что ошибки маловероятны). Аналитические процедуры этого типа широко практикуются при аудите государственных предприятий. Здесь необходимо учитывать два момента: насколько можно доверять прогнозам клиента (для этого аудитор беседует о процедурах составления прогнозов с персоналом клиента) и какова вероятность того, что текущая финансовая информация была изменена персоналом клиента в соответствии с прогнозными расчетами (для сведения этой вероятности к минимуму аудитор оценивает риск контроля и проводит детальное тестирование фактических данных).

- Сравнение показателей отчетного периода с показателями предыдущих периодов (резкие колебания должны привлечь внимание аудитора, они могут быть связаны с изменением экономических условий или с погрешностями финансовой отчетности).

- Сравнение фактических финансовых показателей с определенными аудитором прогнозными показателями (аудитор строит предполагаемый баланс для сопоставления его с фактическим; суть этой процедуры состоит в том, что аудитор сравнивает сальдо счета с

другими остатками или счетом прибылей и убытков либо строит свои предположения на основе сложившихся тенденций).

- Вычисление коэффициентов финансового состояния организации и анализ их динамики (на основе анализа аудитор делает важные выводы о жизнеспособности клиента).

- Сравнение показателей проверяемого экономического субъекта со среднеотраслевыми данными (значительные отклонения должны быть изучены аудитором, однако необходимо учитывать различия в учетной политике предприятий, экономических условиях и возможной специфичности продукции, выпускаемой отдельными предприятиями); в некоторых случаях целесообразно произвести сравнение с показателями предприятия-аналога.

- Сравнение данных о клиенте с ожидаемыми результатами при помощи нефинансовых данных (количество реализованной продукции, отработанные часы и т.д.). В этом случае важна уверенность в точности этих нефинансовых данных.

Данные процедуры могут проводиться в отношении практически всех статей отчётности. Их эффективность зависит от правильной интерпретации полученных результатов, что в первую очередь обуславливается пониманием аудитором деятельности аудируемого лица и наличием дополнительной, как финансовой, так и нефинансовой, информации [50].

Коэффициентный анализ широко применяется в различных направлениях проверки. Так, например, для выявления необычных тенденций или фактов в деятельности компании, могут быть рассчитаны следующие коэффициенты, величина которых взятая изолированно будет малоинформативна, но если она исследуется последовательно, то может быть полезной для выявления потенциальных ошибок, искажений, или недостатков систем бухгалтерского учёта или внутреннего контроля:

- выручка в расчёте на одного сотрудника (для предприятий сферы услуг);
- выручка в расчёте на единицу площади торгового зала (для предприятий розничной торговли);
- доход от аренды на квадратный метр сдаваемых площадей (для компаний, существенной частью доходов которых являются доходы от сдачи имущества в аренду);
- доля затрат в рубле проданной продукции и т.п.

Коэффициентный анализ незаменим и при осуществлении процедур, проводимых при установлении соблюдения принципа непрерывности деятельности. При ведении бухгалтерского учета и составлении финансовой отчетности бухгалтера исходят из того, что предприятие не собирается ликвидироваться, не собирается существенно сокращать свою деятельность, будет продолжать выполнять свои обязательства, в течение как минимум

ближайших 12 месяцев. Во время проведения аудиторской проверки аудитор может засомневаться в том, что предприятие способно продолжать свою деятельность. Признаки, на основании которых может возникнуть сомнение в применимости допущения непрерывности деятельности, приведены в МСА 570 «Непрерывность деятельности». Среди них есть и те, которые могут быть подкреплены определенными расчетами, в том числе с применением аналитических методов, а именно:

1. Отрицательная величина чистых активов или невыполнение установленных законодательством требований в отношении чистых активов.

2. Существенные отклонения значений основных коэффициентов, характеризующих финансовое положение экономического субъекта, от нормальных значений.

3. Значительные убытки от основной деятельности.

4. Неспособность погашать кредиторскую задолженность в положенные сроки.

Здесь в распоряжение аудитора поступает широкий спектр финансовых коэффициентов, комплексный анализ которых помогает сформировать полноценную картину финансового состояния предприятия (с условием, что он проведён с учётом специфики деятельности компании и особенностей ведения его бухгалтерского учёта и составления финансовой отчётности) [51].

Результаты подобного анализа могут быть материализованы в обоснованные выводы о том, насколько финансово устойчивым является предприятие, и, соответственно, насколько рискованным является инвестирование в его деятельность. Сложность возникает в том, как правильно интерпретировать результаты анализа, поскольку зачастую отдельные показатели дают противоречивые результаты. В этом случае может помочь применение нормативно-стохастических моделей, а также методы математической статистики. Постепенно распространяется и понимание того, что решение таких задач невозможно без применения статистических методов исследования, поскольку статистические методы и приёмы (группировка, индексы, корреляция, экстраполяция, регрессия и т.д.) существенно расширяют аналитический инструментарий исследования. Однако сложность понимания и применения таких методов в свою очередь объясняет недостаточность их использования на практике.

В настоящее время из статистических методов наиболее доступным и применяемым аудиторами является метод трендового анализа. Однако и его использование связано с определёнными ограничениями, поскольку трендовый анализ может эффективно применяться только в том случае, если имеется информация о финансовом состоянии компании на протяжении длительного периода времени и доступны данные о ежемесячной или ежеквартальной динамике и структуре активов и пассивов. Метод трендового анализа

заключается в том, что на основании накопленных исторических данных строится тренд (на основании метода аналитического выравнивания), в соответствии с которым делается прогноз о теоретических уровнях анализируемого показателя, которые затем сравниваются с фактическими значениями.

Ключевым моментом при применении метода аналитического выравнивания является подбор математической функции, по которой определяются теоретические уровни тренда. От правильного решения этой задачи зависят выводы о закономерностях тренда изучаемых явлений. В случае, если выбранный тип математической функции адекватен основной тенденции развития изучаемого явления во времени, то сформированная на этой основе трендовая модель играет важную роль в анализе показателей в ходе аудиторских проверок.

Методы экономико-математического анализа позволяют ещё больше углубить аналитические процедуры, проводимые аудитором, в частности, для формирования вывода о способности предприятия непрерывно продолжать свою деятельность, который может быть сделан на основе прогнозируемых данных. Так, Е.А. Миликовский и Л.Р. Рябышкина в статье «Методы диагностики банкротства в процедурах аудита» обосновывают применение следующих методов для прогнозирования экономических параметров [36]:

- использование рядов Фурье для прогнозирования и управления издержками хозяйственной деятельности, и определения условий оптимального обеспечения и распределения ресурсов компании и рентабельности производственно-коммерческого процесса;

- применение полинома Лагранжа для определения и прогнозирования отклонения издержек от нормативного значения;

- использование дифференциальных уравнений для управления уровнем рентабельности и прибыли, а также динамикой других экономических параметров во времени.

Использование статистических и экономико-математических методов анализа в рамках аналитических процедур, проводимых аудитором, способствует укреплению репутации аудиторской компании, росту конкурентоспособности, увеличению количества заказов аудиторской компании, выходу на новые рынки. В свою очередь недостаточность применения методов математической статистики в аудите объясняется недостаточным уровнем квалификации аудиторов в данной области, отсутствии нормативной базы для сравнения результатов анализа и их интерпретации, частыми изменениями форм отчётности, а также недостаточным распространением специализированных программных продуктов в аудиторской практике [4].

На основании вышеизложенного, можно сделать вывод о том, что аналитические процедуры различаются по сложности, стадиям применения и другим критериям. Одни из них не требуют формализации, а требуют глубоко продуманного профессионального суждения аудитора, другие же, напротив, должны быть строго формализованы с применением сложного алгоритма для получения адекватного результата. Это в частности влияет и на возможность автоматизации проведения отдельных аналитических процедур.

Важно заметить, что в международной практике аудита использование информационных технологий регулируется международными стандартами аудиторской деятельности (МСА).

2.3 Аналитические процедуры на этапе завершения проверки

На этапе завершения аудита аналитические процедуры применяются для окончательной проверки наличия в отчетности существенных искажений или других финансовых проблем. Одним из направлений использования аналитических процедур на заключительном этапе проверки и при формировании выводов аудитора о достоверности финансовой отчетности является оценка соблюдения клиентом принципа действующего предприятия, необходимость которой установлена МСА 570 «Применимость допущения непрерывности деятельности аудируемого лица».

Допущение непрерывности деятельности является основным принципом подготовки финансовой (бухгалтерской) отчетности. В соответствии с этим принципом обычно предполагается, что аудируемое лицо будет продолжать осуществлять свою финансово-хозяйственную деятельность в течение 12 месяцев года, следующего за отчетным, и не имеет намерения или потребности в ликвидации, прекращении финансово-хозяйственной деятельности или обращении за защитой от кредиторов. Гарантия соблюдения этого принципа очень важна для таких пользователей аудиторской информации, как кредиторы, инвесторы, банки и заимодавцы, поставщики и покупатели, т.е. для лиц, связанных с организацией финансовыми и имущественными отношениями [45].

Для подтверждения способности аудируемого лица продолжать свою непрерывную деятельность аудитор должен с помощью методов финансового анализа убедиться в качестве чистых активов и их соответствии установленным требованиям, тщательно проанализировать заемные средства, особенно те, которые должны быть погашены в ближайшее время, чтобы убедиться в наличии у предприятия реальных возможностей выполнить свои обязательства.

В случае, если аудируемое лицо пользуется коммерческим кредитом, необходимо провести анализ соблюдения условий кредитования и убедиться в своевременности оплаты задолженности поставщикам, за отгруженные товары, сырье, материалы, выполненные работы или оказанные услуги. Выявленные отклонения от установленных договором условий погашения коммерческого кредита являются сигналом об имеющихся у предприятия финансовых проблемах, ставящих под сомнение его способность продолжать свою непрерывную деятельность в перспективе [46].

Помимо широкого арсенала приемов финансового анализа в качестве аналитических процедур, для получения доказательств допущения непрерывности деятельности следует привлекать и возможности комплексного экономического анализа хозяйственной деятельности, анализируя динамику основных параметров работы предприятия, для того чтобы убедиться в устойчивых темпах роста объемов производства и сохранении способности аудируемого лица занимать свою нишу на рынке товаров, работ, услуг. Здесь уместны и приемы маркетингового анализа.

Особое внимание следует уделить анализу обеспеченности предприятия трудовыми и материальными ресурсами. Здесь также следует оценить эффективность их использования с помощью показателей производительности труда и фондоотдачи. Фактами, на которые аудиторю следует обратить внимание при проверке применения допущения о непрерывности деятельности, могут быть: факты увеличения текучести кадров; перебои со снабжением предприятия материалами; снижение производительности труда производственного персонала; рост материалоемкости производства при неизменном ассортименте выпускаемой продукции и т.п.

При выражении мнения о достоверности финансовой (бухгалтерской) отчетности аудитор должен рассмотреть всю совокупность финансовых, производственных и иных факторов, влияющих на соблюдение принципа непрерывности деятельности. К сожалению, нормативные акты не содержат указаний на какую-либо систему критериев, которой должен руководствоваться аудитор, принимая решение по столь серьезному вопросу. Поэтому, на наш взгляд, возникает необходимость разработки методик анализа оценки непрерывности деятельности организации. В систему критериев оценки могут быть включены:

- показатели платежеспособности и финансовой устойчивости;
- показатели ликвидности;
- показатели оборачиваемости активов;
- показатели рентабельности и другие показатели деловой активности.

Чтобы выявить тенденции, позволяющие получить значимые результаты, желательно в ходе анализа сопоставить полученные показатели (коэффициенты, процентные значения и

абсолютные величины) с их соответствующими значениями за ряд предшествующих периодов. В настоящее время нет достаточно устоявшегося мнения, каким должно быть оптимальное число отчетных периодов, данными за которые должен использовать аудитор. В международной практике идеальным является исследование показателей за четыре года. По нашему мнению, решение вопроса о выборе числа анализируемых периодов должно зависеть от конкретных условий проверки и от профессионального суждения аудитора. Однако при первичном аудите и при наличии признаков финансовой нестабильности возникает необходимость более углубленного анализа. Речь идет об анализе потенциального банкротства.

Для проведения такого анализа необходимо использовать не только данные бухгалтерского учета и отчетности, но и учредительные документы, учетную политику предприятия и т.п. При этом аудитор должен исходить из принципов полноты и достоверности, в соответствии с которыми к анализу должны привлекаться все документы, так или иначе характеризующие платежеспособность предприятия, а выводы основываться на реальных фактах. В процессе коэффициентного анализа финансового состояния используются такие показатели: валюта баланса, сумма внеоборотных активов, уменьшенная на величину гудвилла и незавершенных капитальных вложений; сумма оборотных активов с выделением стоимости запасов товарно-материальных ценностей, обычной и просроченной дебиторской задолженности, стоимости наиболее ликвидных активов за минусом выкупленных у акционеров собственных акций; собственные оборотные средства, краткосрочные и долгосрочные обязательства, сумма выручки и прибыль. На их основе рассчитываются коэффициенты: абсолютной и текущей ликвидности, платежеспособности, автономии, обеспеченности собственными оборотными средствами, показатели деловой активности и т.п.

Особое внимание аудитора должно быть обращено на уровень обеспеченности обязательств предприятия его активами, который характеризует величину активов, приходящуюся на рубль задолженности (обязательств). Следующим важным показателем, применяемым в процессе аудиторской диагностики финансового состояния с использованием аналитических процедур должен стать коэффициент текущей платежеспособности, позволяющий определить период возможного погашения предприятием текущей кредиторской задолженности за счет выручки. Пристального внимания аудитора требуют и такие показатели, как доля просроченной кредиторской задолженности в пассивах предприятия и доля дебиторской задолженности в совокупных активах. Именно эти показатели первыми сигнализируют о неблагоприятных тенденциях в финансовом состоянии предприятия. Полученные в ходе анализа коэффициенты сопоставляются с нормативными

значениями, и на основании полученных результатов проводится оценка вероятности банкротства. При этом допустимо использовать помимо общепринятой методики правила проведения финансового анализа арбитражным управляющим, утвержденные постановлением Правительства РФ от 25.07.2003 № 367 в соответствии с Федеральным законом «О несостоятельности (банкротстве)» [40]. Интерес представляет подробное рассмотрение данного нормативно-правового акта, поскольку это едва ли не единственный законодательный акт в котором представлена методика проведения финансового анализа.

При проведении финансового анализа оценивается финансовое состояние должника на дату проведения анализа, его финансовая, хозяйственная и инвестиционная деятельность, положение на товарных и иных рынках.

Финансовый анализ проводится на основании:

а) статистической отчетности, бухгалтерской и налоговой отчетности, регистров бухгалтерского и налогового учета, а также (при наличии) материалов аудиторской проверки и отчетов оценщиков;

б) учредительных документов, протоколов общих собраний участников организации, заседаний совета директоров, реестра акционеров, договоров, планов, смет, калькуляций;

в) положения об учетной политике, в том числе учетной политике для целей налогообложения, рабочего плана счетов бухгалтерского учета, схем документооборота и организационной и производственной структур;

г) отчетности филиалов, дочерних и зависимых хозяйственных обществ, структурных подразделений;

д) материалов налоговых проверок и судебных процессов;

е) нормативных правовых актов, регламентирующих деятельность должника.

При проведении финансового анализа проверяется соответствие деятельности должника нормативным правовым актам, ее регламентирующим. Информация о выявленных нарушениях указывается в документах, содержащих анализ финансового состояния должника [40].

Для расчета коэффициентов финансово-хозяйственной деятельности должника используются следующие основные показатели:

а) совокупные активы (пассивы) - баланс (валюта баланса) активов (пассивов);

б) скорректированные внеоборотные активы - сумма стоимости нематериальных активов (без деловой репутации и организационных расходов), основных средств (без капитальных затрат на арендуемые основные средства), незавершенных капитальных вложений (без незавершенных капитальных затрат на арендуемые основные средства),

доходных вложений в материальные ценности, долгосрочных финансовых вложений, прочих внеоборотных активов;

в) оборотные активы - сумма стоимости запасов (без стоимости отгруженных товаров), долгосрочной дебиторской задолженности, ликвидных активов, налога на добавленную стоимость по приобретенным ценностям, задолженности участников (учредителей) по взносам в уставный капитал, собственных акций, выкупленных у акционеров;

г) долгосрочная дебиторская задолженность - дебиторская задолженность, платежи по которой ожидаются более чем через 12 месяцев после отчетной даты;

д) ликвидные активы - сумма стоимости наиболее ликвидных оборотных активов, краткосрочной дебиторской задолженности, прочих оборотных активов;

е) наиболее ликвидные оборотные активы - денежные средства, краткосрочные финансовые вложения (без стоимости собственных акций, выкупленных у акционеров);

ж) краткосрочная дебиторская задолженность - сумма стоимости отгруженных товаров, дебиторская задолженность, платежи по которой ожидаются в течение 12 месяцев после отчетной даты (без задолженности участников (учредителей) по взносам в уставный капитал);

з) потенциальные оборотные активы к возврату - списанная в убыток сумма дебиторской задолженности и сумма выданных гарантий и поручительств;

и) собственные средства - сумма капитала и резервов, доходов будущих периодов, резервов предстоящих расходов за вычетом капитальных затрат по арендованному имуществу, задолженности акционеров (участников) по взносам в уставный капитал и стоимости собственных акций, выкупленных у акционеров;

к) обязательства должника - сумма текущих обязательств и долгосрочных обязательств должника;

л) долгосрочные обязательства должника - сумма займов и кредитов, подлежащих погашению более чем через 12 месяцев после отчетной даты, и прочих долгосрочных обязательств;

м) текущие обязательства должника - сумма займов и кредитов, подлежащих погашению в течение 12 месяцев после отчетной даты, кредиторской задолженности, задолженности участникам (учредителям) по выплате доходов и прочих краткосрочных обязательств;

н) выручка нетто - выручка от реализации товаров, выполнения работ, оказания услуг за вычетом налога на добавленную стоимость, акцизов и других аналогичных обязательных платежей;

о) валовая выручка - выручка от реализации товаров, выполнения работ, оказания услуг без вычетов;

п) среднемесячная выручка - отношение величины валовой выручки, полученной за определенный период как в денежной форме, так и в форме взаимозачетов, к количеству месяцев в периоде;

р) чистая прибыль (убыток) - чистая нераспределенная прибыль (убыток) отчетного периода, оставшаяся после уплаты налога на прибыль и других аналогичных обязательных платежей [40].

На основании данных показателей рассчитываются следующие группы коэффициентов:

1. Коэффициенты, характеризующие платежеспособность организации:

- коэффициент абсолютной ликвидности.

Коэффициент абсолютной ликвидности показывает, какая часть краткосрочных обязательств может быть погашена немедленно, и рассчитывается как отношение наиболее ликвидных оборотных активов к текущим обязательствам должника.

- коэффициент текущей ликвидности.

Коэффициент текущей ликвидности характеризует обеспеченность организации оборотными средствами для ведения хозяйственной деятельности и своевременного погашения обязательств и определяется как отношение ликвидных активов к текущим обязательствам должника.

- показатель обеспеченности обязательств должника его активами.

Показатель обеспеченности обязательств должника его активами характеризует величину активов должника, приходящихся на единицу долга, и определяется как отношение суммы ликвидных и скорректированных внеоборотных активов к обязательствам должника.

- степень платежеспособности по текущим обязательствам.

Степень платежеспособности по текущим обязательствам определяет текущую платежеспособность организации, объемы ее краткосрочных заемных средств и период возможного погашения организацией текущей задолженности перед кредиторами за счет выручки.

Степень платежеспособности определяется как отношение текущих обязательств должника к величине среднемесячной выручки.

2. Коэффициенты, характеризующие финансовую устойчивость организации:

- коэффициент автономии (финансовой независимости).

Коэффициент автономии (финансовой независимости) показывает долю активов должника, которые обеспечиваются собственными средствами, и определяется как отношение собственных средств к совокупным активам.

- коэффициент обеспеченности собственными оборотными средствами (доля собственных оборотных средств в оборотных активах).

Коэффициент обеспеченности собственными оборотными средствами определяет степень обеспеченности организации собственными оборотными средствами, необходимыми для ее финансовой устойчивости, и рассчитывается как отношение разницы собственных средств и скорректированных внеоборотных активов к величине оборотных активов.

- доля просроченной кредиторской задолженности в пассивах.

Доля просроченной кредиторской задолженности в пассивах характеризует наличие просроченной кредиторской задолженности и ее удельный вес в совокупных пассивах организации и определяется в процентах как отношение просроченной кредиторской задолженности к совокупным пассивам [40].

- показатель отношения дебиторской задолженности к совокупным активам.

Показатель отношения дебиторской задолженности к совокупным активам определяется как отношение суммы долгосрочной дебиторской задолженности, краткосрочной дебиторской задолженности и потенциальных оборотных активов, подлежащих возврату, к совокупным активам организации.

3. Коэффициенты, характеризующие деловую активность организации:

- рентабельность активов.

Рентабельность активов характеризует степень эффективности использования имущества организации, профессиональную квалификацию менеджмента предприятия и определяется в процентах как отношение чистой прибыли (убытка) к совокупным активам организации.

- норма чистой прибыли.

Норма чистой прибыли характеризует уровень доходности хозяйственной деятельности организации.

Норма чистой прибыли измеряется в процентах и определяется как отношение чистой прибыли к выручке (нетто).

Анализ хозяйственной, инвестиционной и финансовой деятельности организации, ее положения на товарных и иных рынках включает в себя анализ внешних и внутренних условий деятельности организации и рынков, на которых она осуществляется.

Также проводится анализ активов (имущества и имущественных прав) и пассивов (обязательств) должника, результаты которого указываются в документах, содержащих анализ финансового состояния организации.

Анализ активов проводится в целях оценки эффективности их использования, выявления внутрихозяйственных резервов обеспечения восстановления платежеспособности, оценки ликвидности активов, степени их участия в хозяйственном обороте, выявления имущества и имущественных прав, приобретенных на заведомо невыгодных условиях, оценки возможности возврата отчужденного имущества, внесенного в качестве финансовых вложений. Анализ активов производится по группам статей баланса организации и состоит из анализа внеоборотных и оборотных активов.

По результатам анализа всех групп активов в документах, содержащих анализ финансового состояния организации, постатейно указываются поквартальные изменения их состава (приобретение, выбытие, списание, создание) и балансовой стоимости в течение не менее чем 2-летнего периода, предшествовавшего возбуждению производства по делу о банкротстве, и периода проведения в отношении должника процедур банкротства и их доля в совокупных активах на соответствующие отчетные даты.

Анализ пассивов проводится в целях выявления внутрихозяйственных резервов обеспечения восстановления платежеспособности, выявления обязательств, которые могут быть оспорены или прекращены, выявления возможности проведения реструктуризации сроков исполнения обязательств. Анализ пассивов проводится по группам статей баланса организации и состоит из анализа капитала, резервов, долгосрочных и краткосрочных обязательств [40].

В документах, содержащих анализ финансового состояния должника, кроме сведений об обязательствах, срок исполнения которых наступил, указываются сведения об обязательствах, срок исполнения которых наступит в ближайший месяц, 2 месяца, квартал, полугодие, год.

Также проводится анализ возможности безубыточной деятельности организации, изменения отпускной цены и затрат на производство продукции.

На основании вышеизложенного можно сделать вывод о том, что в правилах проведения финансового анализа арбитражным управляющим представлена достаточно объемная методика проведения финансового анализа, что связано в первую очередь с тем, что само назначение арбитражного управляющего уже подразумевает значительные осложнения финансового положения организации, следовательно, проведение такого подробного анализа действительно целесообразно. В свою очередь, при проведении аудитором аналитических процедур с целью получения надлежащих и достаточных

доказательств соблюдения принципа непрерывности деятельности организации, проведение такого глубокого анализа показателей финансово хозяйственной деятельности организации можно считать излишним. Достаточно выбрать несколько наиболее емких, релевантных показателей, и по ним сделать вывод о соблюдении допущения непрерывности деятельности аудируемого лица.

Оценка возможностей дальнейшего функционирования организации может повлиять на мнение аудитора о достоверности финансовой отчетности. В том случае, если в результате проведения аналитических процедур у аудитора возникли сомнения в применимости допущения непрерывности деятельности и требуемые пояснения были включены в отчетность, аудитор должен модифицировать аудиторское заключение, включив в него поясняющий параграф, в целях привлечения внимания пользователей к данной ситуации. Если в результате анализа финансового положения организации и прогнозирования ее деятельности у аудитора возникли значительные сомнения в способности организации продолжать свою деятельность непрерывно и информация, содержащаяся в финансовой отчетности, не позволяет сделать адекватную оценку финансового состояния организации, аудитор должен выразить свое мнение с соответствующей оговоркой или высказать отрицательное мнение (в зависимости от конкретных обстоятельств).

3 Практические аспекты применения аналитических процедур в аудите финансовой отчетности

3.1 Инструментарий, применяемый при проведении аналитических процедур

Инструментарий - совокупность средств, применяемых при проведении аналитических процедур для получения надлежащих аудиторских доказательств достоверности отчетности во всех существенных отношениях. Инструментарием является комплект рабочих документов аудитора.

Аудиторская организация должна оформлять все сведения, которые важны для подтверждения аудиторского мнения, что проверка проводилась в соответствии с Международными стандартами аудита. Требования к рабочим документам установлены в МСА 230 «Аудиторская документация». Все аспекты аудита в обязательном порядке должны оформляться документально. Под документацией и документированием понимаются рабочие документы, которые создаются и оформляются в ходе аудита.

Аудитор вправе, руководствуясь своим профессиональным мнением, определять объем рабочих документов по каждой конкретной аудиторской проверке, в том числе в части аналитических процедур, применяемых при проведении аудита финансовой отчетности.

При этом необходимо учитывать, что форма и содержание рабочих документов определяются:

- характером аудиторского задания;
- требованиями, предъявляемыми к аудиторскому заключению;
- характером, сложностью деятельности аудируемого лица;
- необходимостью давать указания аудиторскому персоналу, осуществлять за ними контроль, проверять выполненную ими работу;
- конкретными методами и приемами, применяемыми в процессе проведения аудита.

Аудиторская организация может разрабатывать типовые рабочие документы. Их оформляют на бумажных, электронных носителях или в любой другой форме хранения информации. К обязательным реквизитам рабочих документов относятся: наименование аудиторской организации, аудируемого лица, проверяемый период, время проведения аудиторских процедур, исполнитель, дата составления, осуществления контрольных процедур, лица, их осуществляющие, их подписи, а также подпись исполнителя. Эти документы должны также включать в себя: описание бизнеса клиента, планирования аудита; предварительную оценку систем бухгалтерского учета и внутреннего контроля аудируемого лица, подтверждение этой оценки в ходе аудита; оценку аудиторского риска,

существенности; методы отбора и построения аудиторской выборки; выполненные тесты средств контроля; процедуры проверок по существу; результаты и выводы аудитора по проверке; другая информация, необходимая для подтверждения выводов аудитора [70].

При проведении согласованного аудита некоторые файлы (папки) рабочих документов могут быть отнесены к постоянным или текущим файлам. В постоянном файле содержится информация, раскрывающая особенность деятельности аудируемого лица, которая обновляется по мере поступления новой информации. В данный файл включаются копии устава, свидетельства о государственной регистрации, лицензий и другая аналогичная информация. В текущий файл входит информация, относящаяся к аудиту отдельного периода.

Рабочие документы текущего файла предлагается анализировать по этапам выполнения аудиторского задания, т. е. организация и планирование, проведение проверки, обобщение и систематизация аудиторских доказательств, формирование профессионального мнения аудитора по БФО, в том числе обзорные проверки, а также мониторинг контроля качества. Этап организации и планирования должен быть представлен минимальным объемом информации, раскрываемой в рабочих документах. К ней относятся материалы о планировании работы (приказ о назначении проверки, утверждении группы, план проверки, программа с указанием исполнителей, даты, времени проведения аудиторских процедур), соблюдении требования независимости, об отсутствии рисков угроз для аудиторской организации, о сотрудничестве с заказчиком, понимании деятельности аудируемого лица, среды, в которой она осуществляется, об оценке рисков существенного искажения информации в БФО, о несоблюдении нормативных правовых актов, об оценке СВК аудируемого лица, расчет уровня существенности, результаты аналитических процедур в отношении начальных сальдо, сопоставимых показателей, табель учета рабочего времени.

Этап проведения проверки, как правило, должен содержать рабочие документы по сегментам в соответствии с планом и программой аудита на основе БФО аудируемого лица, а также по проверке БФО на соответствие в целом [79].

В рабочих документах по сегментам должна быть представлена следующая информация: наименование сегмента (раздела), нормативные правовые акты, на соответствие которых проводились аудиторские процедуры, источники получения информации (первичные учетные документы, учетные регистры, локальные нормативные правовые акты), риски, существенность, результат оценки средств контроля, метод исследования генеральной совокупности (сплошной, выборочный), построение выборки, применяемые аудиторские процедуры в отношении отобранных элементов по предпосылкам подготовки бухгалтерской отчетности, анализ выявленных искажений на предмет

систематического характера, недобросовестных действий, что должно быть подтверждено дополнительным отбором аналогичных элементов, экстраполяция при системной ошибке, вывод о совокупности на уровне сегмента, т. е. показателя в бухгалтерской отчетности аудируемого лица, с учетом оценки рисков существенного искажения информации в отчетности, а также их влияния на непрерывность деятельности. Исходя из содержания федеральных стандартов аудиторской деятельности, в подтверждение выполненных аудиторских процедур в отношении отобранных элементов должны быть представлены копии соответствующих документов аудируемого лица. Однако на практике выполнение указанного положения не всегда возможно в силу ограничения ресурсов, в том числе технических, временных. В таком случае обязательным требованием является подтверждение копиями соответствующих документов аудируемого лица выявленных искажений, при необходимости заявлениями и разъяснениями, письменными консультациями.

Рабочие документы по проверке бухгалтерской отчетности на соответствие в целом включают следующую информацию: ее соответствие требованиям нормативных правовых актов, соблюдение требований тождественности бухгалтерской отчетности и оборотно-сальдовой ведомости, раскрытие в ней существенной информации, а именно: событий после отчетной даты, условных фактов хозяйственной деятельности связанных сторон, факторов, влияющих на непрерывность деятельности аудируемого лица, прогнозной информации, корректировок, связанных с изменением учетной политики, выявленными ошибками, и др., а также выводы о результатах аудиторских процедур [70].

На этапе обобщения и систематизации аудиторских доказательств, формирования профессионального мнения аудитора по бухгалтерской отчетности в рабочих документах должна быть представлена информация, раскрывающая общий вывод в отношении проаудированной БФО на основе выводов, сделанных по сегментам аудита, по проверке БФО на соответствие в целом. В случае модификации аудиторского заключения должны быть надлежащим образом раскрыты причины с аргументацией объективности мнения на основе рисков, существенности, надлежащих достаточных аудиторских процедур. Ответственность за качество проведения аудиторского задания в соответствии с федеральными стандартами несет руководитель аудиторской проверки. Он должен проверить представленные рабочие документы участников группы на предмет раскрытия в них всей необходимой информации, соответствия сделанных выводов аудиторским доказательствам. В подтверждение выполненных контрольных процедур руководитель проверки должен сделать соответствующие отметки в рабочих документах, указав дату, подпись, ее расшифровку.

Внутренние рабочие документы хранятся в аудиторской организации и, как правило, не предоставляются аудируемому лицу, за исключением случаев, согласованных с аудитором. На практике это могут быть официальные ответы на консультации по вопросам клиента и копии внешних запросов, проводимых аудитором с согласия клиента [79].

Аудиторской организацией должна быть обеспечена конфиденциальность и сохранность рабочих документов (не менее пяти лет). Рабочие документы являются собственностью аудитора. По усмотрению аудитора они могут быть представлены аудируемому лицу, однако не могут служить заменой бухгалтерских записей.

Необходимо выработать алгоритм применения аналитических процедур в аудите финансовой отчетности в соответствии с разработанными рабочими документами и требованиями МСА.

Апробация методики представлена на примере ООО «Х».

Основной вид деятельности Общества (согласно ОКВЭД [42]): аренда и управление собственным или арендованным недвижимым имуществом.

ООО «Х» представляет в органы государственной статистики РФ сокращенный комплект отчетности (состоящий только из бухгалтерского баланса (Форма-1) и отчета о финансовых результатах (Форма-2).

Согласно Федеральному закону от 06.12.2011 № 402-ФЗ «О бухгалтерском учете», субъекты малого предпринимательства вправе применять упрощенные способы ведения бухгалтерского учета, включая упрощенную бухгалтерскую (финансовую) отчетность. Организация, применяющая упрощенные способы ведения бухгалтерского учета, включая упрощенную бухгалтерскую (финансовую) отчетность, может составлять бухгалтерскую отчетность в сокращенном объеме (бухгалтерский баланс и отчет о финансовых результатах (для коммерческой организации)). В частности, решение вопроса о включении в бухгалтерскую отчетность отчета об изменениях капитала и отчета о движении денежных средств определяется необходимостью приведения в приложениях к бухгалтерскому балансу, отчету о финансовых результатах, наиболее важной информации, без знания которой невозможна оценка финансового положения организации или финансовых результатов ее деятельности. Соответствующее решение принимается организациями самостоятельно [38].

Критерии отнесения организаций к субъектам малого предпринимательства содержатся в Федеральном законе от 24.07.2007 № 209-ФЗ «О развитии малого и среднего предпринимательства в Российской Федерации» [39]. Анализ выполнения критериев отнесения организации к субъектам малого предпринимательства представлен в таблице 3.

Таблица 3 - Анализ выполнения критериев отнесения ООО «Х» к субъекту малого предпринимательства

Критерии для отнесения к субъектам малого предпринимательства	Содержание критерия	Выполнение критериев для ООО «Х».
Среднесписочная численность работников за предшествующий календарный год	Не более 15 человек (для микропредприятия)	Выполняется
Доход, полученный от осуществления предпринимательской деятельности за предшествующий календарный год	Не более 120 млн.руб. (для микропредприятия)	Выполняется
Доля сторонних организаций в уставном капитале компании:		
Доля участия особой группы ЮЛ (РФ, субъектов РФ и др.)	Не более 25 %	Выполняется
Доля участия иностранных ЮЛ и/или ЮЛ не являющихся субъектами малого и среднего предпринимательства	Не более 49 %	Выполняется

Под долей сторонних организаций в уставном капитале компании подразумевается суммарная доля участия Российской Федерации, субъектов Российской Федерации, муниципальных образований, общественных и религиозных организаций (объединений), благотворительных и иных фондов (за исключением суммарной доли участия, входящей в состав активов инвестиционных фондов) в уставном капитале общества с ограниченной ответственностью не должна превышать двадцати пяти процентов, а суммарная доля участия иностранных юридических лиц и (или) юридических лиц, не являющихся субъектами малого и среднего предпринимательства, не должна превышать сорока девяти процентов [37].

Проанализировав информацию, представленную в таблице 1, можно сделать вывод, что ООО «Х» является субъектом малого предпринимательства, также, выполняются критерии отнесения предприятия к микропредприятию. Следовательно, организация вправе составлять (представлять) сокращенный комплект отчетности. Также ООО «Х» может не применять некоторые ПБУ, в частности ПБУ 8/2010 «Оценочные обязательства, условные обязательства и условные активы» может не применяться организациями, которые вправе применять упрощенные способы ведения бухгалтерского учета, включая упрощенную бухгалтерскую (финансовую) отчетность, то есть субъектами малого предпринимательства.

Под уровнем существенности понимается предельное значение ошибки бухгалтерской (финансовой) отчетности, начиная с которой квалифицированный

пользователь этой отчетности с большей степенью вероятности не в состоянии делать на ее основе правильные выводы и принимать правильные экономические решения.

В зависимости от аспекта бухгалтерской (финансовой) отчетности аудитор рассматривает существенность как на уровне бухгалтерской (финансовой) отчетности в целом, так и в отношении сальдо счетов, групп однотипных операций и раскрытия информации. Аудиторским организациям необходимо разработать свой подход по расчету уровня существенности и использовать его при планировании аудиторских процедур, оценке последствий искажений. За основу можно взять методику расчета уровня существенности, предлагаемую в МСА 320 «Существенность при планировании и проведении аудита» [77].

Рассмотрим расчет уровня существенности на примере организации ООО «Х»

В графе 2 табл. 16 приведены показатели из бухгалтерской (финансовой) отчетности ООО «Х», в графе 4 — значение, применяемое для нахождения уровня существенности.

Таблица 4 - Определение уровня существенности

Базовый показатель	Значение базового показателя (тыс.руб.)	Доля существенности (%)	Значение показателя для расчета (тыс.руб.)
1	2	3	4
Прибыль до налогообложения	293,00	5	14,65
Выручка	15 949,00	2	318,98
Валюта баланса	38 249	2	764,98
Собственный капитал	31 837	10	3 183,70
Общие затраты	14 697,00	2	293,94

Порядок расчетов:

1) В столбце 2 записываются значения показателей, взятые из бухгалтерской отчетности экономического субъекта.

2) Уровень существенности базовых показателей (столбец 3) должен определяться внутренней инструкцией аудиторской фирмы.

3) Применяемые при нахождении уровня существенности значения показателей (столбец 4) определяются путем умножения значений показателей бухгалтерской отчетности на уровень их существенности:

$$Pi_c = Pi * Li \quad (1)$$

4) Вычисляется среднее арифметическое показателей Pi_c :

$$(Pi_c)_{cp.} = (14,65 + 318,98 + 764,98 + 3\,183,70) / 5 = 915,25 \text{ (тыс.руб.)}$$

5) Сопоставляются величины Пис и (Пис)ср.

Наименьшее значение Пис отличается от среднего на -98,40%:

$$(14,65 - 915,25) / 915,25 * 100\% = -98,40\%$$

Наибольшее значение отличается от среднего на 247,85%:

$$(3\ 183,70 - 915,25) / 915,25 * 100\% = 247,85\%$$

Отклонения используемых в методике показателей от среднего значения представлены в таблице 5.

Таблица 5 - Отклонения показателей от среднего значения

Показатель	Отклонение от среднего, %
Прибыль до налогообложения	-98,40
Выручка	-65,15
Валюта баланса	-16,42
Собственный капитал	247,85
Общие затраты	-67,88

6) Уточняется состав показателей Пис для расчета новой средней величины (Пис)ср. Поскольку отклонения от среднего данных показателей значительны, то аудитором по его профессиональному суждению принимается решение оставить для дальнейших расчетов показатели выручки от продажи, валюты баланса и общих затрат.

7) Расчет новой средней арифметической величины и определение уровня существенности искажений информации по бухгалтерской отчетности:

$$(Пис)ср. = (318,98 + 764,98 + 293,94) / 3 = 459,3 \text{ (тыс.руб.)}$$

Полученную величину допустимо для удобства округлить таким образом, чтобы округленное значение не отклонялось бы от среднего более чем на 20%. Округленную величину возможно использовать в качестве значения уровня существенности искажений информации по БФО в целом. В нашем примере искомый уровень существенности принимается равным 500 тыс. руб. Отклонение величины, принятой в качестве уровня существенности искажений информации от рассчитанной средней не превышает 20%:

$$(500 - 459,3) / 459,3 * 100\% = 8,86\%$$

Уровень существенности искажений информации по отчетности в целом распределяется между существенными статьями бухгалтерского баланса пропорционально удельному весу данных статей в валюте бухгалтерского баланса [77].

С целью проверки реализации принципа действующего предприятия, для расчета коэффициентов, отражающих финансовое состояние организации, на основе бухгалтерской

отчетности ООО «Х» был составлен агрегированный аналитический баланс организации и далее проведен анализ финансового состояния различными методами.

Таблица – 6 Агрегированный аналитический баланс ООО «Х»

	Показатель	На 31.12.2015 г., тыс. руб.	На 31.12.2016 г., тыс. руб.
Актив			
I раздел	ВА (1100)	32 910	32 930
II раздел	ТА (1200)	5 251	5 319
в том числе:	33 (1210+1220)	603	1 174
	Дб (1230+1260)	3 866	2 227
	ДС (1240+1250)	782	1 918
	В (1600)	38 161	38 249
Пассив			
III раздел	ИСС (1300+1530+1540)	31 614	31 837
IV раздел	ДЗС (1400)	5 250	4 000
V раздел	КСО (1500-1530-1540)	1 297	2 412
в том числе:	ККЗ (1510)	144	400
	КРЗ (1520+1550)	1 153	2 012
	В (1700)	38 161	38 249

Проведем анализ имущества организации и источников его формирования. Проанализируем источники формирования имущества, чтобы определить, за счет каких источников (собственных или заемных) развивается ООО «Х»

Результаты анализа источников имущества организации представлены в таблице 7.

Таблица 7 - Анализ источников имущества ООО «Х»

Пассив баланса	На 31.12.2015 г.		На 31.12.2016 г.		Абсолютное изменение, тыс.руб.	Темп роста, %
	Тыс. руб.	% к итогу	Тыс. руб.	% к итогу		
1. Источники имущества, всего (В)	38 161	100	38 249	100	88	100,23
1.1. Собственный капитал (ИСС)	31 614	82,84	31 837	83,24	223	100,71
1.2. Заемный капитал (ДЗС+КСО)	6 547	17,16	6 412	16,76	-135	97,94
1.2.1. Долгосрочные обязательства (ДЗС)	5 250	13,76	4 000	10,46	-1250	76,19
1.2.2. Краткосрочные кредиты и займы (ККЗ)	144	0,38	400	1,05	256	277,78
1.2.3. Кредиторская задолженность (КРЗ)	1 153	3,02	2 012	5,26	859	174,50

Источники имущества ООО «Х» в абсолютном выражении увеличились на 31.12.2016 г. на 88 тыс.руб., при этом темп роста валюты баланса приблизительно равен 100%, поэтому можно считать что величина валюты баланса стабильна.

Абсолютное значение собственного капитала на 31.12.2016 г. увеличилось на 223 тыс.руб., доля собственного капитала в составе источников имущества практически не изменилась, остается на уровне 83 %.

Доля заемного капитала на 31.12.2016 г. также изменилась не значительно.

Произошло снижение долгосрочных обязательств примерно на 24%, однако доля долгосрочных обязательств валюте баланса снизилась незначительно, примерно на 3%.

Статья краткосрочные кредиты и займы выросла почти в 3 раза, и составляет примерно 1% в валюте баланса.

Статья кредиторская задолженность выросла почти в 2 раза, и составляет 5,26% в валюте баланса.

Можно сделать вывод о том, что организация развивается за счет собственных средств.

После анализа источников формирования имущества ООО «Х», рассмотрим состав имущества организации. Состав имущества организации представлен в таблице 8.

Таблица 8 - Состав имущества ООО «Х»

Актив баланса	На 31.12.2015 г.		На 31.12.2016 г.		Абсолютное изменение, тыс.руб.	Темп роста, %
	Тыс. руб.	% к итогу	Тыс. руб.	% к итогу		
1.Имущество, всего (В)	38 161	100	38 249	100	88	100,23
1.1.Иммобил. активы (ВА)	32 910	86,24	32 930	86,09	20	100,06
1.2.Оборотные активы (ТА)	5 251	13,76	5 319	13,91	68	101,29
1.2.1.Запасы (ЗЗ)	603	1,58	1 174	3,07	571	194,69
1.2.2.Деб. задолж. (Дб)	3 866	10,13	2 227	5,82	-1 639	57,60
1.2.3.Ден. ср-ва (ДС)	782	2,05	1 918	5,01	1 136	245,27

Величина валюты баланса стабильна.

Вложения во внеоборотные активы увеличились на 20 тыс.руб. Вложения в оборотные активы увеличились на 68 тыс.руб. На 31.12.2016 г. доля немобильных активов, а также текущих активов в имуществе ООО «Х» остается на том же уровне что и на 31.12.2015г. (86% и 14% соответственно).

Запасы ООО «Х» увеличились почти в 2 раза на 31.12.2016 г. Доля запасов в валюте баланса выросла с 1,58% до 3,07%, то есть остается на довольно низком уровне.

Дебиторская задолженность снизилась в абсолютном выражении на 1 639 тыс.руб. Доля дебиторской задолженности в валюте баланса снизилась с 10,13% до 5,82%.

Наиболее ликвидные активы – денежные средства выросли почти в 2,5 раза на 31.12.2016 г. В структуре валюты баланса занимают соответственно: 2,05% на 31.12.2015 г., и 5,01% на 31.12.2016 г.

Таким образом, можно сделать вывод о том, что структура баланса организации стабильна, значительных изменений не претерпела. При этом организация развивается за счет собственных средств.

Коэффициенты ликвидности и платежеспособности - относительные показатели, характеризующие степень погашения краткосрочной задолженности различными видами мобильных активов [10]. Относительные показатели ликвидности и платежеспособности ООО «Х» приведены в таблице 9.

Таблица 9 – Относительные показатели ликвидности и платежеспособности ООО «Х»

Показатель	Формула расчета	Значение		Изменение
		на 31.12.15 г.	на 31.12.16 г.	
Коэффициент абсолютной ликвидности, $K_{a.l} \geq 0,2$	ДС / КСО	0,6	0,8	0,2
Коэффициент ликвидности баланса, $K_l \geq 0,5-1$	(ДС + Дб) / КСО	3,58	1,72	-1,86
Коэффициент текущей ликвидности (покрытия), $K_n \geq 2$	(ЗЗ + ДС + Дб) / КСО	4,05	2,21	-1,84

Все коэффициенты ликвидности и платежеспособности превышают нормативы.

Не смотря на то, что большинство коэффициентов ликвидности и платежеспособности снижаются на конец 2016 года, организация может погасить краткосрочные обязательства в полной мере как на 31.12.2015 г., так и на 31.12.2016 г.

Алгоритмизация любого процесса, в том числе применения аналитических процедур при аудите финансовой отчетности, предусматривает раскрытие последовательности процедур (действий), необходимых для реализации методики и достижения цели при оптимальных затратах. Аналитические процедуры включает оценку финансовой информации посредством анализа вероятных взаимосвязей между финансовыми и нефинансовыми данными, а также предусматривают исследование выявленных отклонений

или соотношений, которые противоречат прочей имеющейся информации или существенно расходятся с ожидаемыми показателями.

Аналитические процедуры могут применяться на следующих стадиях аудиторской проверки:

- на этапе планирования аудита;
- на этапе проведения аудита (в качестве процедур проверки по существу);
- на этапе завершения проверки.

В свою очередь, аналитические процедуры, применяемые на разных этапах аудиторской проверки, могут быть различны.

Итак, предлагаемый алгоритм процесса применения аналитических процедур при аудите финансовой отчетности включает перечень последовательных действий, позволяющих осуществить сбор достаточных надлежащих доказательств, подтверждающих или не подтверждающих наличие рискованных областей (сегментов) учета, требующих детальных тестов сальдо и остатков по счетам, а также достоверность финансовой отчетности.

3.2 Разработка внутрифирменного стандарта по применению аналитических процедур в аудите

Внутрифирменный стандарт аудиторской деятельности «Применение аналитических процедур в аудите в финансовой (бухгалтерской) отчетности» разработан и создан на основании Международного стандарта аудита (МСА) 520 «Аналитические процедуры» (введен в действие на территории Российской Федерации Приказом Минфина России от 24.10.2016 № 192н) и устанавливает единые требования в отношении применения аналитических процедур в аудите финансовой (бухгалтерской) отчетности.

Внутрифирменный стандарт аудиторской деятельности «Применение аналитических процедур в аудите в финансовой (бухгалтерской) отчетности» представлен в приложении А.

Международный стандарт аудита (МСА) 520 «Аналитические процедуры» следует рассматривать вместе с МСА 200 «Основные цели независимого аудитора и проведение аудита в соответствии с Международными стандартами аудита».

Во введении к стандарту раскрыта сфера применения данного стандарта.

Данный стандарт устанавливает обязанности аудитора в отношении аналитических процедур в качестве процедур проверки по существу («аналитические процедуры проверки по существу»). Кроме того, данный стандарт регламентирует обязанность аудитора по проведению аналитических процедур ближе к окончанию аудита, что будет способствовать

формированию у аудитора общего вывода относительно финансовой отчетности. МСА 315 (пересмотренный) посвящен проведению аналитических процедур в качестве процедур оценки рисков. МСА 330 содержит требования и указания относительно характера, сроков и объема аудиторских процедур, проводимых в отношении оцененных рисков; к числу таких аудиторских процедур могут относиться аналитические процедуры проверки по существу.

Данный стандарт вступает в силу в отношении аудита финансовой отчетности за периоды, начинающиеся 15 декабря 2009 года или после этой даты.

В стандарте перечислены цели аудитора:

(а) получить уместные и надежные аудиторские доказательства при проведении аналитических процедур проверки по существу;

(б) разработать и провести аналитические процедуры ближе к окончанию аудита, что будет способствовать формированию у аудитора общего вывода относительно соответствия финансовой отчетности пониманию аудитора организации.

В стандарте приводится определение термина «аналитические процедуры».

Аналитические процедуры - оценка финансовой информации посредством анализа вероятных взаимосвязей между финансовыми и нефинансовыми данными. Аналитические процедуры также предусматривают исследование выявленных отклонений или соотношений, которые противоречат прочей имеющейся информации или существенно расходятся с ожидаемыми показателями.

Стандарт содержит требования к проведению аналитических процедур проверки по существу; аналитических процедур, способствующих формированию общего вывода; исследованию результатов проведения аналитических процедур.

Дополняем стандарт требованием проведения аналитических процедур на этапе планирования, с детализацией, приведением перечня соответствующих процедур.

Также дополняем стандарт перечнем аналитических процедур, рекомендуемых к применению на этапах проведения и завершающей стадии аудита финансовой отчетности.

Аналитические процедуры, применяемые на стадиях планирования аудита, проведения аудита, завершающей стадии аудита финансовой отчетности, а именно:

- на стадии планирования аудита:

а) методы и приемы финансового анализа, применяемые в целях подтверждения реализации принципа действующего предприятия: анализ ликвидности и платежеспособности, анализ финансовой устойчивости;

б) проведение горизонтального, вертикального анализа отчетности (бухгалтерского баланса и отчета о финансовых результатах), в целях выявления наиболее рискованных статей (сегментов) отчетности.

- на стадии проведения аудита – проверка взаимосвязи регистров (оборотнo-сальдовой ведомости) и отчетности.

- на завершающей стадии аудита финансовой отчетности - методы и приемы финансового анализа, применяемые в целях подтверждения реализации принципа действующего предприятия, в случае если в ходе проведения аудита были выявлены существенные искажения показателей в отчетности.

При разработке и проведении аналитических процедур проверки по существу (отдельно или в совокупности с детальными тестами) в качестве процедур проверки по существу в соответствии с со стандартом «Аудиторские процедуры в ответ на оцененные риски» аудитор обязан:

(a) определить пригодность тех или иных аналитических процедур проверки по существу для определенных предпосылок с учетом оцененных рисков существенного искажения и детальными тестов, при их наличии, в отношении данных предпосылок.

(b) оценить надежность данных, на которых основано ожидание аудитора по суммам, отраженным в учете, или коэффициентам, с учетом источника, сопоставимости, характера и применимости имеющейся информации, а также средств контроля за ее подготовкой.

(c) сформировать ожидание по суммам, отраженным в учете, или коэффициентам и оценить, достаточно ли точно и однозначно сформировано ожидание, чтобы выявить искажение, которое само по себе или в совокупности с другими искажениями может привести к существенному искажению финансовой отчетности.

(d) определить расхождение между суммами, отраженным в учете, и ожидаемыми показателями, которое является приемлемым без проведения дальнейшего исследования.

Аудитор обязан разработать и провести аналитические процедуры ближе к окончанию аудита, которые будут способствовать формированию у аудитора общего вывода относительно соответствия финансовой отчетности организации пониманию аудитора.

Если в результате проведения аналитических процедур на основании настоящего стандарта выявлены отклонения или соотношения, которые противоречат прочей имеющейся информации или существенно расходятся с ожидаемыми показателями, то аудитор обязан исследовать такие расхождения посредством совершения следующих действий:

(a) направление руководству запросов и получение соответствующих аудиторских доказательств, имеющих отношение к полученным от руководства ответам;

(b) проведение иных аудиторских процедур, которые требуются в данных обстоятельствах.

Также в стандарте представлено руководство по применению и прочие пояснительные материалы:

Определение аналитических процедур: «Аналитические процедуры предполагают сопоставление финансовой информации организации:

- со сравнительной информацией за предыдущие периоды;
- с ожидаемыми результатами деятельности организации, например, бюджетами или прогнозами, или с ожиданиями аудитора, например, относительно амортизации;
- с аналогичной отраслевой информацией, например, сопоставление коэффициента продаж к дебиторской задолженности организации с усредненными отраслевыми показателями или показателями других аналогичных по размерам организаций в той же отрасли.»

Аналитические процедуры также предусматривают изучение, среди прочего, следующих соотношений:

- между элементами финансовой информации, которые, как ожидается, будут соответствовать прогнозируемой структуре на основе опыта деятельности организации, например, процентные показатели валовой прибыли;
- между финансовой информацией и соответствующей нефинансовой информацией, например, соотношение расходов по фонду заработной платы и количества сотрудников.

Для проведения аналитических процедур могут использоваться различные методы - от простого сопоставления до комплексного анализа с применением передовых статистических методик. Аналитические процедуры могут быть проведены в отношении консолидированной финансовой отчетности, ее компонентов и отдельных элементов информации.

Проводимыми аудитором процедурами проверки по существу на уровне предпосылок могут быть детальные тесты, аналитические процедуры проверки по существу или их сочетание. Решение о выборе конкретных аудиторских процедур, в том числе о целесообразности проведения аналитических процедур проверки по существу, должно быть основано на суждении аудитора о предполагаемой результативности и эффективности доступных аудиторских процедур, направленных на снижение аудиторского риска на уровне предпосылок до приемлемо низкого уровня.

Аудитор может направить в адрес руководства запрос относительно доступности и надежности информации, необходимой для проведения аналитических процедур проверки по существу, и результатов проведения организацией таких аналитических процедур. Использование аналитических данных, подготовленных руководством, может оказаться

целесообразно при условии, что аудитор удовлетворен надлежащей подготовкой этих данных.

В целом аналитические процедуры проверки по существу чаще всего проводятся применительно к большим объемам операций, поддающихся перспективному прогнозированию. Применимость планируемых аналитических процедур основана на том ожидании, что взаимосвязь между данными существует и будет существовать при отсутствии условий, свидетельствующих об обратном. Вместе с тем целесообразность проведения той или иной аналитической процедуры будет зависеть от оценки аудитором эффективности выявления им искажения, которое само по себе или в совокупности с другими искажениями может привести к существенному искажению финансовой отчетности.

В ряде случаев эффективной аналитической процедурой может стать даже несложная прогнозная модель. Например, если в организации работает известное количество сотрудников с фиксированными ставками оплаты труда в течение всего отчетного периода, то аудитор может использовать эти данные для оценки - с высокой степенью точности - совокупных расходов по заработной плате за данный период и тем самым предоставить аудиторские доказательства по существенной статье финансовой отчетности и снизить необходимость выполнения детальных тестов по заработной плате. Довольно высока эффективность использования в рамках аналитических процедур проверки по существу широко распространенных коэффициентов торговых операций (например, показателя рентабельности по различным видам розничных организаций), которые доказывают обоснованность сумм, отраженных в учете.

Степень уверенности варьируется в зависимости от вида проводимых аналитических процедур. Например, аналитические процедуры путем прогноза совокупного дохода от аренды многоквартирного здания с учетом ставок аренды, количества квартир и вакантных площадей могут обеспечить получение убедительных доказательств и устранить необходимость проведения дополнительных проверок с использованием детальных тестов при условии достаточного подтверждения надежности используемых при построении такого прогноза данных. Процедура расчета и сопоставления процентных показателей валовой прибыли для целей подтверждения показателей выручки характеризуется меньшей убедительностью доказательств, но может стать полезным дополнением к другим аудиторским процедурам.

Решение о целесообразности тех или иных аналитических процедур проверки по существу обусловлено характером предпосылки и оценкой аудитором риска существенного искажения. Например, если средства контроля за процессами обработки заказов на

продукцию являются недостаточно эффективными, то в отношении предпосылок, связанных с дебиторской задолженностью, аудитор может в большей степени полагаться на детальные тесты, чем на аналитические процедуры проверки по существу.

Те или иные аналитические процедуры проверки по существу могут быть также целесообразны, когда такие процедуры проводятся по той же предпосылке, что и детальные тесты. Например, при получении аудиторских доказательств относительно предпосылки оценки остатков дебиторской задолженности аудитор может провести аналитические процедуры в отношении классификации счетов заказчиков по срокам их оплаты в дополнение к детальным тестам последующих поступлений денежных средств для установления вероятности погашения дебиторской задолженности.

Также в стандарте приведены особенности аудита организаций государственного сектора.

Соотношения между отдельными статьями финансовой отчетности, традиционно учитываемые при аудите коммерческих организаций, не всегда применимы при аудите государственных учреждений или иных некоммерческих организаций государственного сектора; например, во многих государственных учреждениях прямая взаимосвязь между выручкой и расходами практически отсутствует. Поскольку расходы на приобретение активов могут не капитализироваться, может отсутствовать зависимость между расходами на приобретение запасов и основных средств, с одной стороны, и суммой активов, отраженной в финансовой отчетности, с другой стороны. Также в государственном секторе могут отсутствовать отраслевые данные или статистика для целей сравнения. Вместе с тем могут быть полезны данные по другим соотношениям, например, расхождения в стоимости строительства дорог из расчета за один километр или расхождения между количеством приобретенных и списанных транспортных средств.

Стандарт содержит уточнение надежности данных.

На степень надежности данных оказывают влияние источник и характер таких данных, а также обстоятельства их получения. Следовательно, при решении вопроса о надежности данных для целей разработки аналитических процедур проверки по существу необходимо учитывать следующие факторы:

(a) источник имеющейся информации - например, информация может оказаться более надежной, если она получена из независимых источников за пределами организации, что раскрыто в стандарте «Аудиторские доказательства»,

(b) сопоставимость имеющейся информации - например, данные об организации, которая производит и реализует специализированную продукцию, необходимо дополнить

всесторонними отраслевыми данными в целях сопоставления этих двух категорий информации;

(с) характер и уместность имеющейся информации - например, необходимо определить, разрабатывались ли бюджеты с ориентиром на ожидаемые результаты или на поставленные цели;

(d) средства контроля за подготовкой информации, которые предназначены для обеспечения ее полноты, точности и действительности - например, контроль за подготовкой, проверкой состояния и ведением бюджетов.

Аудитор может рассмотреть возможность тестирования операционной эффективности средств контроля, если такие имеются, за подготовкой информации организации, используемой аудитором при проведении аналитических процедур проверки по существу в ответ на оцененные риски. Если такие средства контроля эффективны, то, как правило, возрастает уверенность аудитора в надежности информации и, следовательно, в результатах проведения аналитических процедур по существу. Часто операционная эффективность средств контроля за нефинансовой информацией может быть протестирована в сочетании с другими видами тестов средств контроля. Например, при внедрении средств контроля за обработкой счетов на продажу организация может использовать средства контроля за учетом единиц реализуемой продукции. В таких обстоятельствах аудитор может использовать операционную эффективность средств контроля за учетом натуральных единиц продаж в сочетании с тестами операционной эффективности средств контроля за обработкой счетов на реализуемую продукцию. В качестве альтернативного варианта аудитор может учесть, проходила ли данная информация аудиторские тесты. Стандарт «Аудиторские доказательства» устанавливает требования и содержит указания по определению аудиторских процедур, проводимых в отношении информации, используемой для аналитических процедур проверки по существу.

В стандарте уточняется, что вопросы, изложенные в пунктах, касающихся источника имеющейся у аудитора информации, являются уместными независимо от того, проводит ли аудитор аналитические процедуры проверки по существу в отношении финансовой отчетности организации по состоянию на конец периода или на промежуточную дату и планирует ли он проводить аналитические процедуры проверки по существу за оставшийся период. Стандарт «Аудиторские процедуры в ответ на оцененные риски» устанавливает требования и содержит указания по проведению процедур проверки по существу по состоянию на промежуточную дату.

В стандарте дана оценка того, достаточно ли точно сформировано ожидание.

К числу вопросов, имеющих отношение к оценке аудитором того, может ли быть сформировано ожидание, которое было бы достаточно точным для выявления искажения, которое само по себе или в совокупности с другими искажениями может привести к существенному искажению финансовой отчетности, относятся следующие:

- степень точности прогнозирования ожидаемых результатов проведения аналитических процедур проверки по существу - например, аудитор может предполагать более высокую степень непротиворечивости при сопоставлении данных по валовой прибыли за разные периоды по сравнению с такими необязательными расходами, как расходы на НИОКР или рекламу;

- возможность дезагрегирования информации - например, аналитические процедуры проверки по существу могут быть более эффективными в случае их применения к финансовой информации по отдельным составляющим операций или к финансовой отчетности, составленной по компонентам деятельности диверсифицированной организации, нежели при применении таких процедур к финансовой отчетности организации в целом;

- доступность информации, как финансовой, так и нефинансовой, - например, при разработке аналитических процедур проверки по существу аудитор может рассмотреть доступность финансовой информации (такой как бюджеты и прогнозы) и нефинансовой информации (такой как количество единиц произведенной или реализованной продукции). Если такая информация доступна, то аудитор также может оценить степень ее надежности.

В стандарте приводится приемлемое расхождение между суммами, отраженными в учете, и ожидаемыми показателями.

Решение аудитора в отношении приемлемого отклонения от ожидаемых показателей без проведения дополнительного исследования зависит от существенности и соответствия требуемому уровню уверенности с учетом возможности того, что искажение само по себе или в совокупности с другими искажениями может привести к существенному искажению финансовой отчетности. Согласно стандарту «Аудиторские процедуры в ответ на оцененные риск» чем выше аудитор оценивает риск, тем более убедительные аудиторские доказательства он должен получить. Следовательно, по мере увеличения оцененного риска уменьшается приемлемое расхождение без проведения дополнительного исследования, что позволяет обеспечить требуемый уровень убедительности доказательств.

Выводы, основанные на результатах аналитических процедур, призваны подтвердить выводы, сформированные в ходе аудита отдельных компонентов или элементов финансовой отчетности. Это способствует формированию аудитором обоснованных выводов, на которых будет основано его мнение.

Результаты таких аналитических процедур могут выявить ранее не выявленный риск существенного искажения. В таких случаях стандарт «Выявление и оценка рисков существенного искажения посредством изучения организации и ее окружения» предусматривает требование по пересмотру аудитором своей оценки рисков существенного искажения и внесению соответствующих изменений в дальнейшие запланированные аудиторские процедуры.

В стандарте указано, что аналитические процедуры, проведенные в соответствии с пунктом «Аналитические процедуры, способствующие формированию общего вывода» могут быть аналогичны процедурам, которые применялись бы в качестве процедур оценки рисков.

Также в стандарте содержатся положения, уточняющие аспект исследования результатов аналитических процедур.

Аудиторские доказательства, имеющие отношение к ответам руководства, могут быть получены путем оценки таких ответов с учетом понимания аудитором деятельности организации и ее окружения и других аудиторских доказательств, полученных в ходе аудита.

Потребность проведения иных аудиторских процедур может возникнуть, если, например, руководство не способно предоставить требуемое разъяснение или если разъяснение, вместе с полученными аудиторскими доказательствами, имеющими отношение к ответу руководства, не считается надлежащим.

На основе вышеизложенного, можно сделать следующие выводы:

1. Разработан и описан инструментарий, применяемый при проведении аналитических процедур в аудите финансовой отчетности, что позволяет унифицировать подход к получению аудиторских доказательств посредством применения аналитических процедур в аудите финансовой отчетности.

2. Разработан проект внутрифирменного стандарта по применению аналитических процедур в аудите финансовой отчетности, включая комплект рабочих документов по применению аналитических процедур, детализирующий технику применения аналитических процедур в аудите финансовой отчетности, что позволяет оптимизировать процесс аудита, получения аудиторских доказательств и их использования для выражения мнения о достоверности отчетности.

Разработанный инструментарий позволяет детализировать технику применения аналитических процедур в аудите финансовой отчетности во внутрифирменном стандарте, что способствует повышению качества аудита.

ЗАКЛЮЧЕНИЕ

Аудит финансовой отчетности представляет собой выражение мнения о достоверности бухгалтерской (финансовой) отчетности (во всех существенных аспектах) аудируемых лиц, которое отражается в официальном документе, предназначенном для пользователей финансовой отчетности, именуемом аудиторским заключением.

Аудиторские доказательства представляют собой информацию, используемую аудитором при формировании выводов, на которых основывается аудиторское мнение. Аудиторские доказательства включают как информацию, содержащуюся в данных бухгалтерского учета, на которых основывается финансовая отчетность, так и прочую информацию.

Аудиторские доказательства собираются путем проведения аудиторских процедур проверки по существу, в том числе проведение детальных тестов и аналитических процедур.

Аналитические процедуры - действия аудитора, направленные на получение аудиторских доказательств, осуществляемые посредством выполнения совокупности действий по выявлению, изучению, анализу и оценке соотношений между финансово-экономическими и иными показателями деятельности организации с целью обнаружения нестандартных явлений и фактов, а также установления причин указанных отклонений.

В качестве причин таких отклонений могут выступать:

- несоблюдение требований законодательства аудируемым лицом;
- ошибки, допущенные при отражении хозяйственных операций в системе бухгалтерского учёта;
- преднамеренное искажение информации, мошенничество.

Исследование посвящено проблеме совершенствования методического обеспечения по применению аналитических процедур в аудите финансовой отчетности.

В работе рассмотрены сущность и основополагающие принципы аудита финансовой отчетности, получения аудиторских доказательств, проведения аналитических процедур, проанализированы законодательные акты, регулирующие применение аналитических процедур в российской и зарубежной практике, определено обоснование необходимости получения аудиторских доказательств с использованием аналитических процедур.

В работе проведена систематизация аналитических процедур, применяемых на стадиях планирования аудита, проведения аудита, завершающей стадии аудита финансовой отчетности.

В работе описан инструментарий, применяемый при проведении аналитических процедур в аудите финансовой отчетности, разработан проект внутрифирменного стандарта

по применению аналитических процедур в аудите финансовой отчетности. Проведена апробация предложений на примере организации ООО «Х».

На основе проведенного исследования были сделаны следующие выводы:

1. Раскрыта сущность и содержание аудита финансовой отчетности, аудиторских доказательств, аналитических процедур; проанализированы авторские трактовки определения «аналитические процедуры», что позволило уточнить определение, а именно: «Действия аудитора, направленные на получение аудиторских доказательств, осуществляемые посредством выполнения совокупности действий по выявлению, изучению, анализу и оценке соотношений между финансово-экономическими и иными показателями деятельности организации с целью обнаружения нестандартных явлений и фактов, а также установления причин указанных отклонений», дополнить теоретическую базу.

2. Обобщены методические подходы к анализу финансовой отчетности в российской и зарубежной практике, что позволило выделить методы, приемы финансового анализа, применяемые при проведении аналитических процедур в аудите финансовой отчетности и обобщение техники аудита, содержащейся в стандартах аудита.

3. Систематизированы аналитические процедуры, применяемые на разных стадиях аудита: планирования аудита, проведения аудита, завершающей стадии аудита финансовой отчетности, а именно:

- на стадии планирования аудита:

а) методы и приемы финансового анализа, применяемые в целях подтверждения реализации принципа действующего предприятия: анализ ликвидности и платежеспособности, анализ финансовой устойчивости;

б) проведение горизонтального, вертикального анализа отчетности (бухгалтерского баланса и отчета о финансовых результатах), в целях выявления наиболее рискованных статей (сегментов) отчетности.

- на стадии проведения аудита – проверка взаимосвязи регистров (оборотной-сальдовой ведомости) и отчетности.

- на завершающей стадии аудита финансовой отчетности - методы и приемы финансового анализа, применяемые в целях подтверждения реализации принципа действующего предприятия, в случае если в ходе проведения аудита были выявлены существенные искажения показателей в отчетности.

4. Разработан и описан инструментарий, применяемый при проведении аналитических процедур в аудите финансовой отчетности, что позволяет унифицировать подход к получению аудиторских доказательств посредством применения аналитических процедур в аудите финансовой отчетности.

5. Разработан проект внутрифирменного стандарта по применению аналитических процедур в аудите финансовой отчетности, включая комплект рабочих документов по применению аналитических процедур, детализирующий технику применения аналитических процедур в аудите финансовой отчетности, что позволяет оптимизировать процесс аудита, получения аудиторских доказательств и их использования для выражения мнения о достоверности отчетности.

Разработанный инструментарий позволяет детализировать технику применения аналитических процедур в аудите финансовой отчетности во внутрифирменном стандарте, что способствует повышению качества аудита.

Список использованных источников

- 1 «Аналитические процедуры». Правило (стандарт) аудиторской деятельности: утв. Постановлением Правительства РФ от 16.04.2005 № 228 // Режим доступа: <http://www.minfin.ru>
- 2 «Аналитические процедуры», Правило (стандарт) №20 утвержденное Постановлением Правительства РФ от 23.09.2002 № 696 (ред. от 22.12.2011) «Об утверждении федеральных правил (стандартов) аудиторской деятельности».
- 3 Банк В.Р., Банк С.В., Тараскина А.В. Финансовый анализ: учеб. пособие. – М.: Проспект, 2011. – 352с.
- 4 Бахтеев А.В. Первичные аналитические процедуры на этапе планирования аудиторской проверки// Учет и статистика. 2013. № 4 (32). С. 41-51.
- 5 Бахтеев А.В. Элементы методологии применения аналитических процедур в риск-ориентированном аудите бухгалтерской (финансовой) отчетности // Terra Economicus. 2013. Т. 11. № 4-3. С. 113-117.
- 6 Бинюков Ф. Финансовый анализ отчетности компании. // Финансовая жизнь. 2012. № 4. С. 30-34.
- 7 Большой бухгалтерский словарь [Текст] / Под ред. А.Н. Азрилияна. — М.: Институт новой экономики, 1999. — 574 с.
- 8 Боровяк С.Н. Методы финансового анализа в аудиторской проверке предприятия. // Современные тенденции развития науки и технологий. 2015. № 5-3. С. 93-98.
- 9 «Бухгалтерская отчетность организации» Положение по бухгалтерскому учету (ПБУ 4/99), утвержденное приказом Минфина РФ от 6.07.1999 г. № 43н (ред. от 08.11.2010) // Справочная правовая система «КонсультантПлюс». – Режим доступа: <http://www.consultant.ru>;
- 10 Бычкова, С. М. Международные стандарты аудита [Текст] / С. М. Бычкова, Е.Ю. Итыгилова. - М. : Питер, 2011. - 186 с.
- 11 Василенко А.А. Роль аналитических процедур в повышении качества аудита // Учет и статистика. 2010. № 11. С. 203-208.
- 12 Василенко А.А. Аналитические процедуры подтверждения предпосылок составления бухгалтерской отчетности// Фундаментальные исследования. 2014. № 9-9. С. 2039-2043.
- 13 Григорьева Т.И. Финансовый анализ для менеджеров: оценка, прогноз: учебник для магистров/Т.И. Григорьева. – 2-е изд., перераб. и доп.- М.: Издательство Юрайт; 2012. – 462с.

- 14 Дунаева В.И. Использование аналитических процедур при проведении внутренних аудиторских проверок. // Вестник Тульского филиала Финуниверсета. 2014. № 1. С. 70-72.
- 15 Домрачева Л.П. Сравнительная характеристика аналитических процедур в сфере применения стандартов аудита// Международный бухгалтерский учет. 2013. № 20. С. 35-40.
- 16 Ефимова О.В. Финансовый анализ: современный инструментарий для принятия экономических решений : учебник / О.В. Ефимова. — 3-е изд., испр. и доп. — М. : Издательство «Омега-Л», 2010. — 351 с. : ил., табл. — (Высшее финансовое образование).
- 17 Еяневская Е.А., Федосенко Т.В. Некоторые аспекты применения аналитических процедур в процессе аудиторской проверки. // Экономический анализ: теория и практика. 2004. № 16. С. 23-29.
- 18 Жарылгасова, Б. Т. Международные стандарты аудита [Текст] : учеб. пособие / Б. Т. Жарылгасова, А. Е. Суглубов. - М. : КНОРУС, 2009.
- 19 Железнякова Е.А., Демина И.Д. Сравнительный анализ нормативного регулирования аналитических процедур в российских и международных стандартах аудита.// Аудиторские ведомости. 2013. № 7. С. 28-40.
- 20 Железнякова Е.А. Первичные аналитические процедуры на этапе планирования аудиторской проверки// Аудиторские ведомости. 2012. № 12. С. 3-20.
- 21 Казакова Н.А., Белякова Э.И., Федченко Е.А. Совершенствование методики предварительного анализа отчетности организаций-налогоплательщиков на основе унифицированных аналитических процедур. // Международный бухгалтерский учет. 2012. № 17. С. 35-41.
- 22 Кеворкова Ж.А. Международные стандарты аудита: учебник и практикум для бакалавриата и магистратуры / под ред. Ж. А. Кеворковой. — М.: Издательство Юрайт, 2015. — 458 с. — Серия : Бакалавр и магистр. Академический курс.
- 23 Климова Н.В., Касьянова С.А. Аналитические процедуры в аудите основных средств// Экономический анализ: теория и практика. 2010. № 18. С. 32-38.
- 24 Клишевич Н.Б, Н.В. Непомнящая и др. Экономический анализ: / - М.: НИЦ ИНФРА-М; Красноярск: Сибирский федеральный ун-т, 2013. - 192 с.
- 25 Когденко В.Г. Аналитическое обеспечение финансового менеджмента. // Экономический анализ: теория и практика. 2008. № 20. С. 56-64.
- 26 Лукина Е.В. Процедуры получения доказательств в аудите. // Экономика и управление в XXI веке: тенденции развития. 2013. [№ 12](#). С. 129-134.
- 27 Лысенко Д.В. Экономический анализ – М.: ТК Велби, Изд-во Проспект, 2008. - 376с.

28 Маркова Г.И. Финансовый анализ в аудите как процедура и вид оказания дополнительных услуг. // Научный альманах. 2015. № 11-1 (13). С. 363-365.

29 Маркин Ю.П. Экономический анализ / Ю.П. Маркин. – М.: Издательство «Омега-Л», 2009. – 450с.

30 Мартынова Я.О., Федоренко И.В. Роль, место и практическое применение аналитических процедур при планировании и проведении аудита // Учет, анализ и аудит: проблемы теории и практики. 2011. № 7. С. 118-122.

31 «Международный стандарт аудита 570 (пересмотренный) «Непрерывность деятельности» (введен в действие на территории Российской Федерации Приказом Минфина России от 09.11.2016 № 207н)

32 «Международный стандарт аудита 520 «Аналитические процедуры» (введен в действие на территории Российской Федерации Приказом Минфина России от 24.10.2016 № 192н)

33 «Международный стандарт аудита 500 «Аудиторские доказательства» (введен в действие на территории Российской Федерации Приказом Минфина России от 24.10.2016 № 192н)

34 Международный стандарт финансовой отчетности (IAS) 1 «Представление финансовой отчетности» (ред. от 26.08.2015) (введен в действие на территории Российской Федерации Приказом Минфина России от 25.11.2011 №160н)

35 Мокина Н.С. Аудит сопоставимых данных бухгалтерской (финансовой) отчетности. // Академический вестник. 2012. № 4. С. 156-160.

36 Налетова И.А, Слободчикова Т.Е. Аудит [Текст]. — М. : ФОРУМ: ИНФРА-М, 2005. — 176 с.

37 «О предельных значениях дохода, полученного от осуществления предпринимательской деятельности, для каждой категории субъектов малого и среднего предпринимательства». утвержден постановлением Правительства РФ от 04.04.2016 № 265.

38 «О бухгалтерском учете» [Электронный ресурс]: федер. закон от 06.12.2011 № 402-ФЗ ред. от 04.11.2014 // Справочная правовая система «КонсультантПлюс». – Режим доступа: <http://www.consultant.ru>

39 «О развитии малого и среднего предпринимательства в Российской Федерации» Федеральный закон от 24.07.2007 № 209-ФЗ (ред. от 03.07.2016) (с изм. и доп., вступ. в силу с 01.08.2016).

40 «Об утверждении Правил проведения арбитражным управляющим финансового анализа» утвержден постановлением Правительства РФ от 25.06.2003 № 367 " // Справочная правовая система «КонсультантПлюс». – Режим доступа: <http://www.consultant.ru>

41 «О формах бухгалтерской отчетности», утвержденное приказом Минфина РФ от 22.07.2010 г. № 66н. // Справочная правовая система «КонсультантПлюс». – Режим доступа: <http://www.consultant.ru>;

42 Общероссийский классификатор видов экономической деятельности ОК 029-2001 (ОКВЭД) (КДЕС Ред. 1) (введен в действие постановлением Госстандарта РФ от 6 ноября 2001 г. № 454-ст) // Справочная правовая система «КонсультантПлюс». – Режим доступа: <http://www.consultant.ru>.

43 Панкова, С. В. Международные стандарты аудита [Текст] / С. В. Панкова, Н. И. Панкова. - М. : Магистр, 2011.

44 Панкова С.В., Киселева О.В. Применение инструментов комплексного экономического анализа хозяйственной деятельности предприятия в процессе аудиторской проверки. // Вестник Оренбургского государственного университета. 2010. № 13 (119). С. 237-242.

45 Панкова С.В. Применение аналитических процедур при проведении обзорной проверки финансовой отчетности // Сибирская финансовая школа. 2011. № 3 (86). С. 82-84.

46 Панкова С.В., Прокопьева Ю.В. Сущность, классификация и особенности применения аналитических процедур в аудиторской деятельности. // Международный бухгалтерский учет. 2012. № 45. С. 33-41.

47 Подольский В.И. Аудит [Текст] : под ред. В.И. Подольского. - М. : Юрайт. - 2011.

48 Приказ Минфина России от 02.07.2010 № 66н, п. 26 Информации Минфина России от 29.06.2016 N ПЗ-3/2016).

49 Робертсон Дж. Аудит [Текст]. Пер. с англ. / М: KPMG, Аудиторская фирма «Контакт», 1993. — 496 с.

50 Роженцова И.А. Аналитические процедуры на этапе планирования аудита// Бухгалтерский учет. 2013. № 6. С. 72-74.

51 Савин, А. А. Аудит для магистров. Теория аудита [Текст] : / А. А. Савин, И. А. Савин, Д. А. Савин. - М. : Вузовский учебник, 2012.

52 Савин, А. А. Аудит для магистров. Практический аудит [Текст] : / А. А. Савин, И. А. Савин, Д. А. Савин. - М. : Вузовский учебник, 2012.

53 Савицкая Г.В. Анализ хозяйственной деятельности предприятия: – 5-е изд., испр. и доп. – М.: ИНФРА-М, 2012. – 345с.

54 Савицкая Г.В. Теория анализа хозяйственной деятельности.– М.: ИНФРА-М, 2006. – 281с.

- 55 Семёнова Ю.Н., Крупина И.Г. Сравнительный анализ российского и международного стандартов аудита «аналитические процедуры». // *Фундаментальные и прикладные исследования в современном мире*. 2013. Т. 2. № 4 (04). С. 125-128.
- 57 Соколова Е.С. Ситнов А.А., *Международные стандарты аудита*, - М.: Московская финансово-промышленная академия, 2010. - 54 с.
- 58 Степанова Я.В. Аналитические процедуры в аудите. обзор подходов // *Инновационное развитие экономики*. 2012. № 3 (9). С. 85-93.
- 59 Суворова СП., Парушина Н.В., Галкина Е.В. *Международные стандарты аудита*: М.: ИД «ФОРУМ»: ИНФРА-М, 2007. - 320 с.
- 60 Суглобов А.Е. . Жарылгасова Б.Т. *Бухгалтерский учет и аудит / 2005.* — 496 с.
- 61 Сурнина Е.С. Теоретические основы аналитических процедур в аудите // *Международный бухгалтерский учет*. 2010. № 13. С. 59-63.
- 62 Таранова Н.П. Место и роль аналитических процедур в ситуационном аудите [Текст] / Н. П. Таранова // *Учет и статистика.* — 2013. — № 2 (30). — С. 100—111.
- 64 Тарасова М.В. Аналитические процедуры в аудите. Теоретический и методический аспекты: Дис. канд. экон. наук: 08.00.12 Иркутск, 2012. — 249 с. РГБ ОД, 61:05-8/4808.
- 65 Тарасова Н.Е., Бондаренко Ю.С. Роль финансового анализа в аудиторской деятельности. // *Приоритетные научные направления: от теории к практике*. 2014. № 10. С. 125-129.
- 66 Терешкина А.В. Использование аналитических процедур при планировании аудита // *Известия Санкт-Петербургского государственного экономического университета*. 2011. № 2. С. 141а-143.
- 67 Толкачева Е.Г. Современный инструментарий экономического анализа // *Потребительская кооперация*. 2011. № 2 (33). С. 45-50.
- 68 Федосенко Т.В. Аудиторские процедуры: сущность, классификация и технология применения. // *Фундаментальные и прикладные исследования кооперативного сектора экономики*. 2011. № 5. С. 82-88.
- 69 Фомин В.П. Роль фундаментальных принципов экономического анализа в современных аналитических процедурах // *Сибирская финансовая школа*. 2011. № 3 (86). С. 58-60.
- 70 Шеремет А.Д., Суйц В.П. *Аудит [Текст]: Учебник.* / А.Д. Шеремет, В.П. Суйц. — 5-е изд., перераб. и доп. — М. : ИНФРА-М, 2010. — 448 с.
- 71 Шешукова Т.Г., Береснева А.В. К понятию аналитических процедур в аудите. // *Аудитор*. 2014. № 8 (234). С. 28-33.

72 Шешукова Т.Г., Береснева А.В. Развитие методики применения аналитических процедур на этапе планирования аудиторской проверки// Аудиторские ведомости. 2014. № 10. С. 45-60.

74 Шеремет, А. Д. Аудит [Текст] / А. Д. Шеремет, В. П. Суйц. - М. : Инфра-М, 2010.

75 Шеремет А.Д., Негашев Е.В. Методика финансового анализа деятельности коммерческих организаций М.: Инфра-М, 2011 г. - 208 с.

76 Шумилина В.Е. Особенности применения аналитических процедур в российской практике аудита// Учет и статистика. 2010. № 5. С. 165-171.

77 Юдина, Г. А. Основы аудита [Текст] / Г. А. Юдина, М. Н. Черных. - М. : Кнорус, 2014.

78 Юдина Г. А., Харченко О. Н., Черных М. Н., Международные стандарты аудита: - Красноярск: Сиб. федер. ун-т, 2015. - 320 с.

79 Юдина, Г. А. Контроль качества аудита: монография [Текст] / Г. А. Юдина. - Красноярск : СФУ, 2012. + 1 CD-R.

80 Юдина, Г. А. Аудит вложений во внеоборотные активы организации на этапе строительства производственной базы [Текст]/ Г. А. Юдина, О. Н. Харченко, Т. С. Целоусова. - Красноярск: СФУ, 2015.

81 International Standard of Auditing «Analytical procedures» ISA 520, April 2009, International Federation of Accountants [Электронный ресурс]: URL: http://web.ifac.org/download/ISA_520_standalone_2009_Handbook.PDF.

82 Statements on Auditing Standards 56 (AU Section 329) Analytical Procedures, The American Institute of Certified Public Accountants [Электронный ресурс]: URL: <http://www.aicpa.org/download/members/div/auditstd/AU-00329.PDF>.

ПРИЛОЖЕНИЕ А

Бухгалтерский баланс на 31 декабря 2016 г. ООО «Х»

БУХГАЛТЕРСКИЙ БАЛАНС

на 31 декабря 2016 г.

				КОДЫ
	Форма № 1 по ОКУД			0710001
	Дата (число, месяц, год)	31	12	2016
Организация: ООО «Х»	по ОКПО	74878623		
Идентификационный номер налогоплательщика	ИНН			
Вид экономической деятельности: аренда и управление собственным или арендованным недвижимым имуществом.	по ОКВЭД			
Организационно-правовая форма/форма собственности:	по ОКОПФ/ОКФС	65/16		
Общество с ограниченной ответственностью / частная				
Единица измерения: тыс. рублей	по ОКЕИ	384		
Местонахождение (адрес):				

Дата утверждения

Дата отправки (принятия)

Наименование показателя	Коды строк	На 31 декабря 2016 г.	На 31 декабря 2015 г.	На 31 декабря 2014 г.
АКТИВ				
I. ВНЕОБОРОТНЫЕ АКТИВЫ				
Нематериальные активы	1110	10	13	16
Результаты исследований и разработок	1120			
Основные средства	1150	32920	32897	36117
Доходные вложения в материальные ценности	1160	-	-	-
Финансовые вложения	1170	-	-	-
Отложенные налоговые активы	1180	-	-	-

Продолжение приложения А

Наименование показателя	Коды строк	На 31 декабря 2016 г.	На 31 декабря 2015 г.	На 31 декабря 2014 г.
Прочие внеоборотные активы	1190	-	-	-
Итого по разделу I	1100	-	-	-
II. ОБОРОТНЫЕ АКТИВЫ				
Запасы	1210	862	461	958
Налог на добавленную стоимость по приобретенным ценностям	1220	312	142	-
Дебиторская задолженность	1230	2227	3866	452
Финансовые вложения (за исключением денежных эквивалентов)	1240	-	-	-
Денежные средства и денежные эквиваленты	1250	1918	782	199
Прочие оборотные активы	1260	-	-	-
Итого по разделу II	1200	5319	5231	1609
БАЛАНС	1600	38249	38161	37742
ПАССИВ				
III. КАПИТАЛ И РЕЗЕРВЫ				
Уставный капитал	1310	20000	20000	20000
Собственные акции, выкупленные у акционеров	1320	-	-	-
Переоценка внеоборотных активов	1340	-	-	-
Добавочный капитал (без переоценки)	1350	-	-	-
Резервный капитал	1360	-	-	-
Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)	1370	11837	11614	9640
Итого по разделу III	1300	31837	31614	29640
IV. ДОЛГОСРОЧНЫЕ ОБЯЗАТЕЛЬСТВА				
Заемные средства	1410	4000	5250	6600
Отложенные налоговые обязательства	1420	-	-	-
Оценочные обязательства	1430	-	-	-
Прочие обязательства	1450	-	-	-
Итого по разделу IV	1400	4000	5250	6600
V. КРАТКОСРОЧНЫЕ ОБЯЗАТЕЛЬСТВА				
Заемные средства	1510	400	144	109
Кредиторская задолженность	1520	2012	1153	1393
Доходы будущих периодов	1530	-	-	-

Окончание приложения А

Наименование показателя	Коды строк	На 31 декабря 2016 г.	На 31 декабря 2015 г.	На 31 декабря 2014 г.
Оценочные обязательства	1540	-	-	-
Прочие обязательства	1550	-	-	-
Итого по разделу V	1500	2412	1297	1502
БАЛАНС	1700	38249	38161	37742

ПРИЛОЖЕНИЕ Б

Отчет о финансовых результатах за 2016 г. ООО «Х»

ОТЧЕТ О ФИНАНСОВЫХ РЕЗУЛЬТАТАХ

за январь - декабрь 2016 г.

	Форма № 2 по ОКУД	КОДЫ		
		0710002		
	Дата (число, месяц, год)	31	12	2016
Организация: ООО «Х»	по ОКПО	74878623		
Идентификационный номер налогоплательщика	ИНН			
Вид экономической деятельности:	по ОКВЭД			
Организационно-правовая форма/форма собственности				
Общество с ограниченной ответственностью/частная	по ОКОПФ/ОКФС	65/16		
Единица измерения: тыс. рублей	по ОКЕИ	384		

Наименование показателя	код строки	За 2016 г	За 2015 г.
Выручка	2110	15949	18475
Себестоимость продаж	2120	(89)	(69)
Валовая прибыль (убыток)	2100	15860	18406
Коммерческие расходы	2210	-	-
Управленческие расходы	2220	(14608)	(14276)
Прибыль (убыток) от продаж	2200	1252	4130
Доходы от участия в других организациях	2310	-	-
Проценты к получению	2320	147	0
Проценты к уплате	2330	-	-
Прочие доходы	2340	(1)	(2)
Прочие расходы	2350	(675)	(944)
Прибыль (убыток) до налогообложения	2300	293	2619
Текущий налог на прибыль	2410	(70)	(643)

Окончание приложения Б

Наименование показателя	код строки	За 2016 г.	За 2015 г.
в т.ч. постоянные налоговые обязательства (активы)	2421	-	-
Изменение отложенных налоговых обязательств	2430	-	-
Изменение отложенных налоговых активов	2450	-	-
Прочее	2460	-	-
Чистая прибыль (убыток)	2400	223	1976

Наименование показателя	код строки	За 2016 г.	За 2015 г.
СПРАВОЧНО			
Результат от переоценки внеоборотных активов, не включаемый в чистую прибыль (убыток) периода	2510	-	-
Результат от прочих операций, не включаемый в чистую прибыль (убыток) периода	2520	-	-
Совокупный финансовый результат периода	2500	223	1976
Базовая прибыль (убыток) на акцию	2900	-	-
Разводненная прибыль (убыток) на акцию	2910	-	-