

УДК 33 DOI: 10.14451/1.223.109

Особенности применения аналитических процедур при аудите консолидированной отчетности

© 2023 **Демина Ирина Дмитриевна**

д.э.н., профессор. профессор Департамента аудита и корпоративной отчетности Финансовый университет при Правительстве Российской Федерации.

E-mail: IDDemina@fa.ru

© 2023 **Елатанцева Олеся Евгеньевна**

Магистр. Финансовый университет при Правительстве Российской Федерации.

E-mail: oelatan@mail.ru

Ключевые слова: аналитические процедуры, консолидированная отчетность, действия аудитора, аудитор группы, аудитор компонента, проведение аудиторской проверки, типы аналитических процедур.

В статье рассматриваются концептуальные особенности применения аналитических процедур при аудите консолидированной отчетности групп компаний на основании нормативной базы в этой области аудита, анализируются типы аналитических процедур, действия аудитора при планировании и проведении аналитических процедур, дается сравнительная характеристика распределения обязанностей по подготовке основных аудиторских рабочих документов между аудитором группы и аудитором компонента.

В современной экономике наблюдается постоянный процесс слияния и поглощения в целях оптимизации структуры крупнейших производственных холдингов. Данный процесс наблюдается и в деятельности российских компаний, которые постоянно объединяются в сложные компании, группы предприятий. Для того чтобы представить финансовую информацию для пользователей о деятельности группы компаний как о едином хозяйствующем субъекте необходимо составление и качественный аудит консолидированной финансовой отчетности.

На сегодняшний день аналитические процедуры – это важнейшая и значимая часть аудита фи-

нансовой отчетности экономических субъектов, осуществляющих свою деятельность в различных отраслях. Аналитические процедуры предполагают исследование закономерных взаимосвязей между финансовой и нефинансовой информацией, тем самым помогая аудитору понять происходящие процессы внутри аудируемого лица, изменения, отклонения, а также выявить рискованные области бухгалтерского учета, которые требуют проведения дополнительных аудиторских процедур.

В настоящее время отсутствует общее мнение среди авторов научных исследований к определению и раскрытию состава аналитических

процедур. В Международных стандартах аудита не раскрывается состав и элементы аудиторских процедур. В соответствии с действующими на сегодняшний день стандартами аудиторам необходимо самостоятельно разрабатывать комплекс аналитических процедур. Использование своего комплекса аналитических процедур дает возможность аудитору рассмотреть более детально деятельность клиента и, используя профессиональное суждение, разработать и провести аналитические процедуры и получить необходимые аудиторские доказательства с минимальными временными затратами.

Проведение аналитических процедур дает аудитору значительный объем необходимой ему информации. 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 распоряжении аудитора, информацией, или выявляет причины возможных отклонений.

Аналитические процедуры – один из видов аудиторских процедур – являются способом получения аудиторских доказательств, их применение основано на существовании явной причинно-следственной связи между анализируемыми показателями. Аналитические процедуры используются при оценке достоверности бухгалтерской отчетности экономического субъекта.

С помощью аналитических процедур аудитор определяет особенности деятельности аудируемого лица, определить области повышенного риска, требующие проведения более детальных аудиторских процедур.

Аналитические процедуры являются главным инструментом изучения деятельности аудируемой организации, оценки финансового положения и непрерывности деятельности, выявления фактов искажения бухгалтерской (финансовой) отчетности и выявления вероятности возникновения ошибки в финансовой отчетности.

На сегодняшний день аналитические процедуры – это важнейшая и значимая часть аудита финансовой отчетности экономических субъектов, осуществляющих свою деятельность в различных отраслях. Аналитические процедуры предполагают исследование закономерных взаимосвязей между финансовой и нефинансовой информацией, тем самым помогая аудитору понять происходящие процессы внутри аудируемого лица, изменения, отклонения, а также выявить рискованные области бухгалтерского учета, которые требуют проведения дополнительных аудиторских процедур.

При выполнении аналитических процедур аудитор может пользоваться следующими данными (данный список не является ограниченным): информация за предыдущий период, скорректированная с учетом ожидаемых изменений; среднее значение остатка на счете или изменение остатка на счете за текущий период и ряд предыдущих периодов (анализ тенденций); информация, полученная при просмотре промежуточной финансовой отчетности; отраслевые данные; тенденции рынка и общие экономические условия; бюджеты или прогнозы руководства, включая их стратегические бизнес-решения; нефинансовые данные.

Существуют следующие типы аналитических процедур:

- анализ тенденций. Обычно используется метод сравнения данных текущего и предыдущего периодов (может быть два или более периодов). Аудитор оценивает, изменился ли остаток/оборот проверяемого счета в соответствии с тенденцией, установленной по данному счету за предыдущие периоды или на основе понимания факторов, которые могут привести к изменению остатков/оборотов по данному счету;
- анализ коэффициентов. Анализ коэффициентов полезен для анализа счетов активов и пассивов, а также счетов доходов и расходов. Отдельный балансовый счет трудно предсказать сам по себе, но его связь с другим счетом часто более предсказуема (например, баланс

- торговой дебиторской задолженности, связанный с продажами). Коэффициенты также можно сравнивать с течением времени или с коэффициентами отдельных предприятий внутри группы, или с коэффициентами других компаний в той же отрасли;
- сравнительный анализ. В отличие от анализа тенденций, в данной аналитической процедуре не используются показатели прошлых периодов, а используются нефинансовые данные за текущий период (например, коэффициенты занятости для оценки дохода от аренды или процентные ставки для оценки процентных доходов или расходов). Эти процедуры, как правило, более применимы к счетам отчета о финансовых результатах;
 - структурное моделирование. Построение статистических моделей на основе финансовых и (или) нефинансовых данных за предыдущие отчетные периоды для прогнозирования сальдо счета за отчетный период (например, линейная регрессия).

При аудите консолидированной отчетности важным вопросом, решаемым на этапе планирования является взаимодействие аудитора группы и аудитора компонента. Аудитор группы разрабатывает соответствующие инструкции для аудитора компонента.

Порядок взаимодействия аудитора группы и аудитора компонента определяет Международный стандарт аудита 600 «Особенности аудита финансовой отчетности группы (включая работу аудиторов компонентов)». В соответствии с данным стандартом обязанности между аудитором группы и аудитором компонента распределяются следующим образом.

Аудитор группы обязан:

- убедиться в том, что те, кто участвует в выполнении задания по аудиту группы, включая аудиторов компонентов, совместно обладают надлежащими компетенциями и возможностями;
- четко информировать аудиторов компонентов об объеме и сроках выполнения их работы

- в отношении финансовой информации компонентов и предоставления результатов их работы;
- разработать общую стратегию аудита и план аудита;
- улучшить свое понимание деятельности группы, ее компонентов и их окружения, включая средства контроля на уровне группы;
- получать достаточные надлежащие аудиторские доказательства в отношении финансовой информации компонентов и процесса консолидации для того, чтобы выразить мнение о том, что финансовая отчетность группы подготовлена во всех существенных отношениях в соответствии с применимой концепцией подготовки финансовой отчетности;
- получить понимание процесса консолидации.

Команда аудитора группы при разработке общей стратегии аудита группы должна определить существенность для финансовой отчетности группы в целом и уровень существенности для тех компонентов, аудиторы которых будут проводить аудит или обзорную проверку в целях аудита группы.

Аудитор группы должен получить понимание в отношении следующего:

- насколько аудитор компонента понимает и будет выполнять этические требования, относящиеся к аудиту группы, в частности, является ли он независимым;
- какова профессиональная компетентность аудитора компонента;
- сможет ли команда аудитора группы участвовать в работе аудитора компонента в той степени, в которой это необходимо для получения достаточных надлежащих аудиторских доказательств;
- осуществляет ли аудитор компонента свою деятельность в правовой среде, которая предусматривает эффективный надзор за деятельностью аудиторов.

По запросу аудитора группы аудитор компонента должен направить следующую информацию:

- информацию о том, соблюдал ли аудитор ком-

- понента все этические требования, применимые к аудиту группы, включая требования к независимости и профессиональной компетентности;
- информацию о том, выполнял ли аудитор компонента требования, команды аудитора группы;
- указание на состав финансовой информации компонента, по которой аудитор компонента представляет свой отчет;
- сведения о случаях несоблюдения законов или нормативных актов, которые могли бы привести к существенному искажению финансовой отчетности группы;
- перечень неисправленных искажений финансовой информации компонента (с учетом порогового значения для очевидно несущественных искажений);
- информацию о признаках возможной предвзятости руководства;
- описание всех выявленных значительных недостатков системы внутреннего контроля на уровне компонента;
- общие результаты работ, выводы или мнение аудитора компонента.

Кроме всего вышеперечисленного аудитор компонента должен провести анализ событий после отчетной даты и выразить мнение в отношении финансовой отчетности компонента.

Инструкции, которые аудитор группы доводит до аудитора компонента должны содержать следующую информацию:

- описание выполняемых работ, информацию об использовании выполненных работ, форме и содержании сообщения, направляемого аудитором компонента команде аудитора группы;
- уровень существенности для компонента и пороговое значение, выше которого искажения не могут рассматриваться как явно несущественные для финансовой отчетности группы;
- выявленные значительные риски существенного искажения финансовой отчетности группы в результате недобросовестных действий или ошибки, которые имеют отношение к ра-

- боте аудитора компонента;
- сроки выполнения аудиторских процедур;
- влияние на аудит текущей геополитической ситуации;
- изменения в стратегии аудита;
- значительные вопросы бухгалтерского учета и аудита;
- язык документации аудиторских процедур;
- концепция подготовки финансовой отчетности;
- применимые аудиторские стандарты;
- информация о привлечении эксперта аудитора;
- график и порядок взаимодействия и контактные данные команды аудитора группы и команды компонента;
- перечень рабочих документов, которые аудитор компонента должен предоставить аудитору группы.

Аудит консолидированной отчетности может выполняться интегрированной аудиторской командой, где единый партнер отвечает за все компоненты или отдельными аудиторскими командами, где у каждого компонента присутствует свой руководитель аудиторского задания (табл. 1).

На этапе планирования аудитор должен получить представление о деятельности организации и среде, в которой она осуществляется. Аналитические процедуры используются для того, чтобы получить необходимую информацию в объеме, достаточном для выявления и оценки рисков существенного искажения на уровне финансовой отчетности и предпосылок, и определить является ли какой-либо из выявленных рисков значительным риском, который может привести к искажениям в финансовой отчетности. На данном этапе формируются первоначальные ожидания аудитора относительно того, какие виды операций, остатки по счетам и какое раскрытие информации могут оказаться значительными.

На повышение эффективности проведения аналитических процедур консолидированной отчетности влияют следующие факторы:

Таблица 1. Сравнительная характеристика распределения обязанностей по подготовке основных аудиторских рабочих документов между аудитором группы и аудитором компонента.

Рабочий документ	Единая аудиторская команда группы и компонентов	Аудит группы и компонентов проводятся разными аудиторами
Подтверждение получения инструкций по проведению аудита группы от Основной команды	Неприменимо, единый партнер	Выполняется на уровне компонента
Подтверждение в адрес Основной команды о соответствии этическим требованиям, в том числе в области независимости	Неприменимо, единый партнер	Выполняется на уровне компонента
Документация по стратегиям аудита	Выполняется на уровне компонента	Выполняется на уровне компонента
Внутрифирменное заключение	Неприменимо, единый партнер	Выполняется на уровне компонента
Меморандум по итогам проведения аудита	Выполняется на уровне компонента	Выполняется на уровне компонента
Перечень расхождений выше установленного порогового значения	Выполняется на уровне компонента	Выполняется на уровне компонента
Перечень недостатков системы внутреннего контроля	Выполняется на уровне компонента	Выполняется на уровне компонента
Процедуры в отношении событий после отчетной даты	Выполняется на уровне компонента	Выполняется на уровне компонента
Суммы вознаграждения за оказание аудиторских и неаудиторских услуг	Выполняется централизованно аудитором Группы	Предоставить информацию о суммах вознаграждения и количестве часов, а также об общей стоимости аудита
Письмо-представление, полученное от руководства	Выполняется централизованно аудитором Группы	Команды компонентов обязаны получить от руководства компонента письменные заявления в отношении финансовой информации по компоненту

- *наличие данных* – наличие надежных и уместных данных будет способствовать эффективности выполняемых процедур;
- *детализация* – уровень детализации имеющихся данных может оказывать непосредственное влияние на эффективность их использования для выявления искажений;
- *тип счетов* – для некоторых счетов аналитические процедуры проверки по существу могут нести в себе большую практическую ценность, чем для других счетов; счета отчета о прибыли и убытках отличаются большей предсказуемостью, чем балансовые счета, поскольку первые отражают накопленные операции за отчетный период, а вторые – чистый результат по состоянию на конкретный момент времени и, соответственно, в большей степени подвержены суждениям руководства;
- *предсказуемость* – аналитические процедуры проверки по существу более уместны в том случае, когда остаток по счету или соотношение между элементами данных (например, между выручкой и себестоимостью продаж или между торговой дебиторской задолженностью и поступлениями денежных средств) являются предсказуемыми. Под «предсказуемым соотношением» понимается соотношение, присутствие которого можно обоснованно

- но ожидать в течение определенного периода времени;
- *характер предпосылок* – для некоторых предпосылок, таких как предпосылки полноты и оценки, аналитические процедуры проверки по существу могут быть более эффективным средством получения аудиторских доказательств, чем для других предпосылок, таких как права и обязанности;
 - *эффективность контрольной среды* – если контрольная среда не позволяет предотвращать или выявлять и исправлять существенные искажения, то аудитор тщательно анализирует, в какой степени можно использовать аналитические процедуры проверки по существу для получения надежных аудиторских доказательств;
 - *аудиторский опыт и профессиональное суждение* – эффективные аналитические процедуры проверки по существу предполагают выявление необычных или неожиданных расходов. Для планирования и выполнения таких процедур требуются совместные усилия всей аудиторской команды, особенно ее руководителей, которые имеют полное понимание бизнеса аудируемой организации и используемых ею систем. Недостаточно полное знание особенностей аудируемой организации и ее деятельности может негативно отразиться на формировании ожиданий;
 - *характер организации* – при стабильном характере деятельности организации легче строить прогнозы и выявлять отклонения.
- аудируемая организация осуществляет деятельность в развитой отрасли;
- аудитор располагает прогнозной информацией или существующие в организации бизнес-процессы и процессы бухгалтерского учета являются относительно несложными;
- системы бухгалтерского учета и внутреннего контроля являются эффективными.
- Аудитор может разработать более эффективные аналитические процедуры проверки по существу при переносе информации из предыдущего периода в целях обоснования многолетних тенденций в таких областях, как:
- износ и амортизация, оплата труда, процентные расходы;
 - выручка по годовым или долгосрочным договорам;
 - торговая дебиторская задолженность по срокам возникновения и резерв по сомнительным долгам;
 - запасы по срокам возникновения и резерв на обесценение.
- Аудитор может с большей точностью определить ожидаемые результаты на основе ранее проведенных аудиторских проверок, а также полагаясь на свои знания деятельности организации, ее бизнес-модели и экономические условия, в которых она работает.
- И в разрезе компаний группы определить, по каким видам активов произошли значительные изменения. Необходимо запросить у клиента пояснения по существенным изменениям, подтверждающие документы при необходимости.

Качество полученных аудиторских доказательств от аналитических процедур будет выше при соблюдении следующих условий:

Библиографический список

1. Аронова Ю. А. Особенности проведения аналитических процедур при аудите отчетности корпоративных структур // *Russian Economic Bulletin*. – 2021. – Т. 4, № 4. – С. 124–130.
2. Васильцова Н. Т. Практическая реализация аналитических процедур по международным стандартам аудита // *Актуальные проблемы социально-экономического развития России*. – 2018. – № 2. – С. 114–118.
3. Войтоловский Н. В., Заварина К. О. Рекомендации по применению аналитических процедур при планировании аудиторской проверки // *Энигма*. – 2020. – № 27–4. – С. 33–39.
4. Дрожжина О. С. Модель формирования консолидированной отчетности // *Интернаука*. – 2020. – 46–2 (175). – С. 13–15.
5. Евдокимова Н. А. // *Факторы успеха*. – 2019. – 2 (13). – С. 15–19.
6. Кожакина А. А., Самушева Ю. Е., Колесников В. В. Сравнительная характеристика подходов к проведению аудита консолидированной, сводной

- и сегментной отчетности // Проблемы развития современного общества : Сборник научных статей 6-й Всероссийской национальной научно-практической конференции. – Курск, 2021. – С. 182–187.
7. Международный стандарт аудита 520 «Аналитические процедуры» (введен в действие на территории Российской Федерации Приказом Минфина России от 09.01.2019 № 2н).
 8. Международный стандарт аудита 600 «Особенности аудита финансовой отчетности группы (включая работу аудиторов компонентов)» (введен в действие на территории Российской Федерации Приказом Минфина России от 09.01.2019 № 2н) (ред. от 27.10.2021).
 9. Международный стандарт финансовой отчетности (IFRS) 10 «Консолидированная финансовая отчетность» (введен в действие на территории Российской Федерации Приказом Минфина России от 28.12.2015 № 217н) (ред. от 27.06.2016).
 10. *Нестеров В. Н., Бакирова К. Р.* Консолидированная финансовая отчетность: понятие и функции, значение для консолидированных групп // *Вести научных достижений. Бухгалтерский учет, анализ и аудит.* – 2020. – № 2. – С. 65–68.
 11. Федеральный закон «О консолидированной финансовой отчетности» от 27.07.2010 № 208-ФЗ (последняя редакция).