

УДК 657.6

**Смирнова Анна Николаевна**

Магистрант кафедры  
бухгалтерского учета и налогообложения,  
Байкальский государственный университет,  
Иркутск, Россия

## СУЩНОСТЬ АНАЛИТИЧЕСКИХ ПРОЦЕДУР В АУДИТОРСКОЙ ДЕЯТЕЛЬНОСТИ

**Аннотация.** В статье в графическом виде представлены статистические данные об объеме и направлениях предоставления аудиторских услуг в 2017 году. Рассматриваются подходы к определению понятия «Аналитические процедуры», содержащиеся в нормативных актах, в научной и учебной литературе. Раскрывается сущность аналитических процедур в аудиторской деятельности, а также предложено их уточненное и дополненное определение, полученное на основе изученного материала.

**Ключевые слова:** аналитические процедуры, международные стандарты аудита, МСА, внутренний аудит, анализ финансового состояния.

**Anna N. Smirnova**

Master's student, Department of Accounting and Taxation,  
Baikal State University, Irkutsk, Russia

## ESSENCE OF ANALYTICAL PROCEDURES IN AUDIT

**Abstract.** The article presents graphically statistical data on the volume and directions of audit services In 2017. Approaches to the definition of the concept of «Analytical procedures» contained in regulations, scientific and educational literature are considered. The essence of analytical procedures in audit is revealed, and also their specified and added definition received on the basis of the studied material is offered.

**Keywords:** analytical procedures, International Standards on Auditing, ISA, internal audit, financial analysis.

Проектом, разработанным Минфином РФ в 2016 году установлены направления развития аудиторской деятельности на среднесрочную (до 2022 года) перспективу. Среди направлений есть такие как: сближение модели аудита в Российской Федерации с системой, признанной международным научным сообществом, нормативно-правовое обеспечение деятельности, организационно-методическое оформление профессии и др. [проект концепции дальнейшего развития аудиторской деятельности в России].

В соответствии со статистическими данными в 2017 году объем аудиторских услуг составил 55,4 млрд. рублей, в этом объеме 49,6% составили услуги по проведению аудита бухгалтерской (финансовой) отчетности (диаграмма на рис. 1) [9].



Рис. 1. Направления деятельности аудиторских организаций и индивидуальных аудиторов России в 2017 году\*

\*Составлено автором на основании [9]

Поскольку аудит бухгалтерской (финансовой) отчетности составляет наибольшую долю в направлениях деятельности аудиторских организаций и индивидуальных аудиторов, актуальным вопросом становится оптимизация процедуры аудиторской проверки в рамках организационно-методического оформления. Аналитические процедуры – это важная составляющая аудиторской деятельности, при помощи которой аудиторские доказательства можно получать на разных этапах проверки. «Использование аналитических процедур направлено на оптимизацию получения и обработки аналитической информации, которая необходима для формирования профессионального суждения и выражения мнения о достоверности показателей бухгалтерской финансовой отчетности»<sup>7</sup>. В отечественных и зарубежных нормативных источниках категория «аналитические процедуры» используется, в основном, в рамках аудиторской деятельности [15, с. 33].

По данным таблицы 1 можно сделать вывод о том, что в нормативно-правовых источниках нет однозначного определения понятия «Аналитические процедуры». Также четко прослеживается, как изменялось определение понятия «Аналитические процедуры» в разных «поколениях» нормативных источников и видна адаптация Российского понятийного аппарата в области аудиторской деятельности, подготовка пользователей к переходу на международные стандарты.

<sup>7</sup> Панкова С.В., Прокопьева Ю.В. Сущность, классификация и особенности применения аналитических процедур в аудиторской деятельности // Международный бухгалтерский учет. – 2012. – № 45.

Данный процесс обусловлен более поздним зарождением и развитием аудита в России, в сравнении с зарубежными странами, и сложностями в понимании его терминологии, в силу особенностей перевода специальной литературы.

Таблица 1

**Раскрытие понятия «Аналитические процедуры» в нормативно-правовых документах в области аудиторской деятельности**

Источник	Определение
Перечень терминов и определений, используемых в правилах (стандартах) аудиторской деятельности	«Разновидность аудиторской процедуры, представляющая собой анализ и оценку полученной аудитором информации, исследование важнейших финансовых и экономических показателей проверяемого экономического субъекта с целью выявления необычных или неверно отраженных в бухгалтерском учете фактов хозяйственной деятельности, а также выяснение причин ошибок и искажений» [1].
Глоссарий терминов стандартов аудиторской деятельности (протокол №66)	«Процедуры, которые включают оценку финансовой информации, основанную на изучении закономерных взаимосвязей как между финансовыми, так и нефинансовыми данными. Аналитические процедуры также охватывают исследование выявленных отклонений и взаимосвязей, которые противоречат прочей соответствующей информации или существенно расходятся с прогнозируемыми данными» [5].
ПСАД 20 «Аналитические процедуры»	«При применении аналитических процедур в ходе аудита 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 причины возможных отклонений от нее» [4].
ФСАД 7/2011 «Аудиторские доказательства»	При выполнении аналитических процедур аудитор оценивает финансовую информацию на основе анализа взаимосвязей между данными финансового и нефинансового характера. Аналитические процедуры предполагают также исследование выявленных отклонений и взаимосвязей, которые противоречат другой информации или существенно расходятся с прогнозируемыми данными» [6]
Международный стандарт аудита 520 «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» [7].

Перечень терминов и Глоссарий, принятые в 1993 и 2008 годах, соответственно, содержат более простые, определения, предполагающие, в основном, анализ показателей отчетности и факты хозяйственной деятельности и не принимающие в расчет прочую информацию. ПСАД 20 «Аналитические процедуры», применявшийся с 2002 г. по 2018 г. не содержит точного определения, но отражает сущность и содержание аналитических процедур. Более поздний документ ФСАД 7/2011 «Аудиторские доказательства» дает определение, которое соответствует содержащемуся в МСА 520 «Аналитические процедуры».

Из данных определений следует, что необходимо исследовать взаимосвязи между финансовыми и нефинансовыми данными, но нет указаний о необходимости наличия явных причинно-следственных связей. Панкова С.В. и Прокопьева Ю.В. отмечают, что: «игнорирование данного обстоятельства способно привести к тому, что аудитор будет исследовать наличие любых, в том числе и стохастических связей между показателями, что далеко не всегда соответствует требованию уместности аудиторских доказательств и надежности выводов»<sup>8</sup> [16, с. 35].

В отношении определения и раскрытия сущности категории «Аналитические процедуры» профессиональная литература в области аудита содержит альтернативные позиции зарубежных и российских специалистов.

Ряд авторов: Булыга Р.П., Когденко В.Г., Мельник М.В., Бурыкин А.И., Тарасова М.В. рассматривают аналитические процедуры как один из видов аудиторских процедур, состоящих в выявлении, анализе и оценке соотношений между финансово-экономическими показателями деятельности организации. Процедуры применяются при наличии не случайной, причинно-следственной связи между анализируемыми показателями. Данная трактовка предполагает использование аудиторских процедур в процессе аудита как специальный метод аудиторских доказательств. Положительной стороной данного подхода является то, что он отграничивает «Аналитические процедуры» от анализа финансово-хозяйственной деятельности проверяемой организации. В частности, Гутцайт Е.М., Бурыкин А.И. и Алибеков Ш.И. считают, что проведение аналитических процедур предшествует анализу финансово-хозяйственной деятельности организации. С точки зрения авторов при помощи аналитических процедур производят оценку достоверности бухгалтерской отчетности. В свою очередь, анализ финансово-хозяйственной деятельности начинается на следующем этапе, после подтверждения достоверности, так как анализировать финансово-хозяйственную деятельность организации, используя недостоверные данные, бессмысленно.

Группа таких авторов как: Грачева М.Е., Грачев А.В., Бариленко В.И., Донцова Л.В. и др. полагают, что аналитические процедуры включают анализ наиболее значимых коэффициентов и закономерностей, для оценки финансового состояния организации. А также отклонения и взаимосвязи данных коэффициентов и их значительное отличие от нормативных и рекомендуемых значений и другой уместной информации [13, с. 115]. Применяются данные процедуры при оценке финансового состояния организации. Отрицательной стороной данного подхода является отождествление анализа финансово-хозяйственной деятельности и «Аналитических процедур», он не раскрывает сущности аналитических процедур.

Той же позиции придерживается Додж Р. Автор утверждает, что аналитическая процедура – это комплекс процедур. Данный комплекс включает анализ соотношений финансовых данных, финансовых и нефинансовых показателей;

---

<sup>8</sup> Панкова С.В., Прокопьева Ю.В. Сущность, классификация и особенности применения аналитических процедур в аудиторской деятельности // Международный бухгалтерский учет. – 2012. – № 45

сравнение представленных данных с предполагаемыми значениями; исследование необычных, случайных отклонений и др.

В.Я. Соколов, С. М. Бычкова и др. под аналитическими процедурами понимают исследование важнейших проверяемых финансово-экономических показателей экономического субъекта, т.е. этап аудиторской проверки. Н.А. Казакова и др. считают, что это логическая последовательность этапов проверки взаимосвязи бухгалтерской и налоговой информации и используются как метод оптимизации аудиторской проверки. Рассматриваемая группа авторов не дает четкого разграничения таких понятий как: «аудиторские процедуры» и «методы аудита» [14, с. 115].

Тарасова М.В. предлагает наиболее полное, на наш взгляд, определение: «аудиторские процедуры, представляющие собой анализ соотношений и тенденций, предполагающий существование причинно-следственных связей между анализируемыми данными, и основанные на использовании общенаучных методов сравнения, анализа и синтеза, а также специальных аналитических методов, в том числе приемов экономического анализа, статистики и др.» [16, с. 25]. Данным определением аналитические процедуры четко отграничиваются от анализа финансово-хозяйственной деятельности, но подчеркивается их сходство в силу использования общей базы – методов экономического анализа и др. В отличие от положений нормативных актов, данное определение не исключает применение аналитических процедур на разных этапах проверки, в том числе и на этапе планирования.

На основе рассмотренных точек зрения смеем предложить свое определение: аналитические процедуры – это действия аудитора, нацеленные на получение надлежащих и достаточных аудиторских доказательств. Они представляют собой анализ и оценку финансовой и нефинансовой информации о деятельности аудируемого лица, анализ соотношений, тенденций и взаимосвязей между анализируемыми данными, выявление отклонений, изучение причин несоответствий, а также определение предполагаемых показателей финансово-хозяйственной деятельности предприятия на основе общенаучных и специальных аналитических методов.

### **Список использованной литературы:**

1. Перечень терминов и определений, используемых в правилах (стандартах) аудиторской деятельности [Электронный ресурс] : Утв. Комиссией по аудиторской деятельности при Президенте РФ // СПС «Консультант Плюс».
2. Аналитические процедуры [Электронный ресурс] : Правило (стандарт) аудиторской деятельности, одобрено Комиссией по аудиторской деятельности при Президенте Российской Федерации 22.01.1998 г. (протокол № 2) // СПС «Консультант Плюс».
3. Об утверждении федеральных правил (стандартов) аудиторской деятельности [Электронный ресурс] : Постановление правительства РФ от 23.09.2002 № 696 (ред. от 22.12.2011) // СПС «Консультант Плюс».

4. Аналитические процедуры [Электронный ресурс] : Федеральное правило (стандарт) аудиторской деятельности № 20 утв. Постановлением Правительства РФ от 23.09.2002 № 696 (ред. от 22.12.2011) // СПС «Консультант Плюс»
5. Глоссарий терминов стандартов аудиторской деятельности [Электронный ресурс] : Одобрен Советом по аудиторской деятельности при Минфине России 29 мая 2008 г., протокол № 66) // СПС «Консультант Плюс».
6. Аудиторские доказательства [Электронный ресурс] : Федеральный стандарт аудиторской деятельности 7/2011 утвержденный Приказом Министерства Финансов Российской Федерации от 16.08.2011 г. № 99-н // СПС «Консультант Плюс».
7. Аналитические процедуры [Электронный ресурс] : Международный Стандарт аудита, введен в действие на территории Российской Федерации Приказом Минфина России от 09.01.2019 № 2н // СПС «Консультант Плюс».
8. Аналитические процедуры [Электронный ресурс] : Международный стандарт аудита 520 (введен в действие на территории Российской Федерации Приказом Минфина России от 24.10.2016 №192-н // СПС «Консультант Плюс».
9. Основные показатели рынка аудиторских услуг в Российской Федерации в 2017 г. [Электронный ресурс] // Дата публикации: 18.09.2018. Режим доступа: [https://www.minfin.ru/ru/performance/audit/audit\\_stat/MainIndex.#](https://www.minfin.ru/ru/performance/audit/audit_stat/MainIndex.#) (дата обращения: 20.02.2019).
10. Аренс, А. Аудит. Пер. с англ. / А. Аренс, Дж. Лоббек. – М : Финансы и статистика. – 2001. – 560 с.
11. Булыга, Р.П. Аудит бизнеса. Практика и проблемы развития / Р.П. Булыга. – М : ЮНИТИ-ДАНА. – 2015. – 263 с.
12. Грачева, М.Е. Международные стандарты аудита (МСА) / М.Е. Грачева // учеб. Пособие. – М. : ПРИОР. – 2005. – 368 с.
13. Максимова Г.В., Новоселов И.В. Организация и методика корпоративного внутреннего аудита / Г.В. Максимова, И.В. Новоселов. – Иркутск : Изд-во БГУЭП. – 2010. – 172 с.
14. Бурыкин, А.И. Аналитические процедуры в аудите / А.И. Бурыкин // Аудиторские ведомости. – М : ЮНИТИ-ДАНА. – 2003. – № 10. – С. 15–18
15. Казакова, Н.А. Аналитические процедуры: опыт использования в аудите и оценке хозяйственной деятельности / Н.А. Казакова // Финансы: Теория и практика. – М. : ФГБОУ ВО Финансовый университет при Правительстве Российской федерации. – 2017. – № 2. – с. 113–119.
16. Мельник, М.В. Условия успешного использования профессиональных стандартов / М.В. Мельник // Учет. Анализ. Аудит. – М. : ФГБОУ ВО Финансовый университет при Правительстве Российской федерации. – 2016. – № 3. – С. 55–64.
17. Панкова, с. В., Прокопьева Ю.В. Сущность, классификация и особенности применения аналитических процедур в аудиторской деятельности / С.В. Панкова, Ю.В. Прокопьева // Международный бухгалтерский учет. – М. : Финансы и кредит. – 2012. – № 45 (243). – С. 33–41.

18. Тарасова, М.В. Аналитические процедуры в аудите (теоретический и методический аспекты) / М.В. Тарасова // Диссертация кандидата Экон. Наук. – Иркутск. – 2005. – 249 с.
19. Тарасова, М.В. Аналитические процедуры как инструмент повышения качества аудиторской проверки / С.В. Тарасова // Аудитор. – М.: ИНФРА-М. – 2005. – № 9. – С. 18–23.

