

Пономарева Светлана Валерьевна
 д-р. экон. наук, ФГБОУ ВО «Санкт-Петербургский государственный экономический университет»,
 г. Санкт -Петербург
e-mail: tmguu@mail.ru

СОВЕРШЕНСТВОВАНИЕ АУДИТА ОТЧЕТНОСТИ ПУТЕМ АНАЛИЗА ЛИКВИДНОСТИ АУДИРУЕМОГО СУБЪЕКТА

***Аннотация.** Исследованы вопросы совершенствования аудита отчетности путем проведения финансового анализа аудируемого субъекта в условиях изменения рыночных тенденций их развития. Определены главные особенности применения аудиторских аналитических процедур, их применение проиллюстрировано оценкой ликвидности. С учетом перспектив применения международного стандарта аудита 520 «Аналитические процедуры» определено, что система планирования аудита организации должна основываться на персональных наблюдениях аудитора, данных проверки прошлых лет, данных бюджетов, плановых и фактических расчетов. Аналитические процедуры, выполненные аудитором в ходе проверки, способствуют обоснованию общего вывода, сформированного в ходе оценки достоверности отдельных элементов финансовой отчетности и позволяют выявить риск существенных искажений отчетности.*

***Ключевые слова:** аналитические процедуры, анализ ликвидности, аудит, риск существенных искажений отчетности, бухгалтерская отчетность, финансовый анализ аудируемого субъекта.*

Ponomareva Svetlana
 Doctor of Economic Sciences,
 St. Petersburg State Economic
 University, St. Petersburg
e-mail: tmguu@mail.ru

IMPROVE AUDIT REPORTING BY ANALYZING THE LIQUIDITY OF THE AUDITED ENTITY

***Abstract.** This article deals with the study of issues of improving the audit reporting by financial analysis of the audited entity in terms of changes in market trends in their development. The main features of the application of audit analytical procedures, illustrating their application by assessing liquidity has been defined. Focusing on the prospects of applying the international standard of audit 520 «Analytical procedures», in the framework of assessing the financial situation, the author determines that the organization's audit planning system should be based on personal observations of the auditor, audit data of previous years, budget data, planning and actual calculations. The analytical procedures performed by the auditor during the audit, contribute to the formation of a General conclusion formed in the course of assessing the reliability of individual elements of the financial statements and identify the risk of material misstatement of the financial statements.*

***Keywords:** analytical procedures, audit, risk of material misstatement of the financial statements, financial statements, financial analysis.*

С введением на территории России международных стандартов аудита (Постановление Правительства РФ от 11.06.2015 г. № 576 «Об утверждении положения о признании международных стандартов аудита подлежащими применению на территории Российской Федерации») возникла необходимость в более совершенной интерпретации и использовании требований международных стандартов [1; 5]. Заслуженный деятель науки д.э.н., проф., РФ А. Д. Шеремет (ФГБОУ ВО «Московский государственный университет») подчеркивает, что при проведении аудита важен комплексный анализ, который охватывает учетно-контрольные процессы на всех стадиях воспроизводственного процесса и обеспечивает взаимосвязь бизнес-процессов разного уровня. Особо отмечено первостепенное значение развития методов экономического анализа, которые опираются на современные информационные технологии и программные продукты [10].

В условиях формирования цифровой экономики, возникают сложности по решению вопросов стандартизации, которую некоторые исследователи принимают, как панацею решения учетно-контрольных и аналитических проблем в аудите. Так, д. э. н., проф. Е. Б. Герасимова (ФГБОУ ВО «Финансовый университет при Правительстве РФ»), подчеркивает значение разработки стандартов аналитических процессов, что способствует дальнейшему укреплению единства методологии учетно-аналитических и контрольных процессов, расширению использования аналитических позиций в учетном аудите и учетном процессе (формирование профессионального суждения) и в контрольных процессах (аналитические процедуры) [3].

Формирование отчетности компаний в формате XBRL (англ. extensible business reporting language – «расширяемый язык деловой отчетности»), предусматривающий обмен деловой информацией, усиливает значение анализа в аудите, как фактора обеспечивающего достоверность отчетности и формирующего ее аналитические позиции для широкого круга пользователей. Те же задачи выполнял и выполняет до настоящего времени традиционный для России анализ финансово-хозяйственной деятельности. Следовательно, выдвижение положений о его замене на нечто якобы новое, т. е. «бизнес-анализ» не имеет никакой особой целесообразности. Отличие новых аналитических программ всего лишь в их технологической поддержке новейших информационных платформ, что является достижением программистов, а не методологов аналитической науки. Методы анализа, известные с незапамятных времен, используемые еще древними философами, применяют в том же смысле и сегодня, изменились лишь их технологический формат применения (сбор и обработки данных на продвинутых цифровых платформах). Стремление к интеграции учета, контроля и анализа мотивирует исследователей на создание проектов совершенствования информационного сопровождения управленческих решений. На наш взгляд следует создавать единое интеграционное пространство экономической деятельности, формирующееся самими ее участниками, объединяющее функции учета движения финансовых и материальных средств, возникновения и погашения обязательств, проведения взаиморасчетов, исполнения фискального надзора, контроля, аудита и анализа.

В соответствии с международным стандартом аудита 520 «Аналитические процедуры» цель аудитора состоит в том, чтобы «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» [11]. Одним из важных параметров пониманию аудитором организации, является анализ финансового положения аудируемого субъекта.

В рамках оценки финансового положения, система планирования аудита организации должна основываться на:

- личных наблюдениях аудитора;
- данных ранее проводимых проверок предыдущих лет;
- данных бюджетов, плановых и фактических расчетов.

Оценка уровня надежности планирования и бюджетирования помогает аудитору в координации подходов к проверке следующим образом:

- разработка обоснованного плана позволяет обеспечить координацию исполнителей, формируя единые действия компании и исполнителей;
- бюджетирование дает возможность координировать действия исполнителей разных функциональных групп, расширить мышление менеджеров, учитывать как интересов своего, так и других структурных подразделений;
- разработка и использование бюджетов в управлении деятельностью экономического субъекта, позволяют выявить проблемы в коммуникациях, в обеспеченности ресурсами, устранить проблемные места в организационных структурах.

Наличие бюджетов, позволяет аудитору скоординировать свои действия по оценке уровня финансовой стабильности организации и рассчитать наиболее важные параметры.

Предлагается осуществлять аудиторский финансовый контроль экономического субъекта на основе системы мониторинга текущей финансовой деятельности. Приведем пример анализа, проведенного аудитором в ходе проверки.

На анализируемом предприятии «золотое правило экономики» полностью выполняется, о чем свидетельствует тот факт, что показатели ликвидности в основном находятся в пределах допустимого уровня (табл. 1):

Таблица 1

Анализ ликвидности аудируемого субъекта

Наименование показателя	На начало года	На конец года	Норматив
Величина собственных оборотных средств, млн руб.	4,10	4,20	-
Коэффициент маневренности функционирующего капитала	0,60	0,70	0-1,00
Коэффициент абсолютной ликвидности	0,02	0,01	> 0,20-0,25

Наименование показателя	На начало года	На конец года	Норматив
Коэффициент промежуточной ликвидности	0,15	0,15	> 0,50
Коэффициент общей ликвидности	1,56	2,08	> 1,00
Коэффициент движимости	0,18	0,27	-
Коэффициент доли запасов в оборотных активах	0,70	0,60	-
Доля собственных оборотных средств в покрытии запасов	0,25	0,56	не менее 0,50

Составлено автором по материалам исследования

Как показывает анализ, собственные оборотные средства возросли, что позволило с их помощью повысить уровень покрытия запасов.

Переформатирование информационных потоков в соответствии с новыми технологиями составления отчетности, связанными с формированием цифровой экономики, еще более актуализирует выполнение аналитических процедур [2; 3; 6; 7]. Наиболее часто препятствует их выполнению недостаток актуальных данных.

Профессор Ю. И. Будович выдвигает в своей статье доказательство того, что излишняя учетная информация для руководителей разного уровня экономических субъектов в значительной мере вызвана наличием конкурентной борьбы между оперативным и бухгалтерским учетом за спрос менеджеров на их информацию [4]. Нам не ясна сама постановка вопроса о противопоставлении оперативного и бухгалтерского учета. По крайней мере, в статье не объяснена специфика оперативного учета, по всем основаниям это – часть бухгалтерского учета.

Профессор Ю. И. Будович видит развитие бухгалтерского учета в сближении его методологии с концептуальными положениями системы национальных счетов. Цель ее статьи – предложить ведение национального счетоводства по образцу бухгалтерского учета, что даст возможность показать преимущество предлагаемой формы отражения динамики развития экономики страны по сравнению с применяемой интегрированной таблицей национальных счетов [4]. В качестве вывода Ю. И. Будович заключает, что отсутствие гармонизации бухгалтерского учета и национального счетоводства задерживают процесс гармонизации и интеграции, приводит к недостаточной аналитичности отчетности.

В соответствии с международными стандартами при аудите достоверности отчетности экономических субъектов, котирующихся на биржах, а также в иных случаях по решению аудитора в аудиторское заключение включается отдельный раздел «Ключевые вопросы аудита». В этом разделе пользователям бухгалтерской отчетности представляется дополнительная информация, необходимая для понимания вопросов, которые, согласно профессиональному суждению аудитора, являлись наиболее значимыми для аудита бухгалтерской отчетности за отчетный год [2]. Как видим, зарубежные стандарты скоро заполнят весь периметр информационного сопровождения разработки и реализации управленческих решений.

Формируя подходы к анализу отчетности аудитор обязан:

- выбрать и конкретизировать аналитические процедуры;
- убедиться, что используемые в анализе информационные потоки, надежны и достоверны;
- сформировать как фактические показатели, так и оптимальные пороги для них с учетом отраслевых и сезонных особенностей, выявить достаточность этих значений для выявления финансовой отчетности;
- рассчитать отклонения фактических и расчетных, рекомендуемых значений показателей.

Определяя результаты аудита, аудитор должен основываться на аналитических процедурах, которые дают основания для формирования аудитором общего мнения о достоверности, соответствии качества финансовой отчетности тому, как аудитор понимает деятельность организации [8; 9].

При выявлении аудитором зависимостей и неточностей, в отчетности и документах экономического субъекта, следует определить их уровень существенности, для чего:

- сформулировать запросы специалистам и руководству аудируемого субъекта, оценить полученные ответы, выявив надлежащие доказательства, подтверждающие факты, представленные в ответах руководства;
- определиться с необходимостью проведения иных аудиторских процедур, которые могут оказаться необходимыми в данных обстоятельствах.

Таким образом, аналитические процедуры, осуществляемые аудитором в ходе проведения проверки, дают возможность сделать общий вывод, дать оценку достоверности отдельных элементов финансовой отчетности и позволяют выявить риск существенных искажений отчетности.

Библиографический список

1. Постановление Правительства РФ от 11.06.2015 № 576 «Об утверждении положения о признании международных стандартов аудита подлежащими применению на территории Российской Федерации». Режим доступа: <http://base.garant.ru/71079302/> (дата обращения: 15.12.2017).
2. Бодяко, А. В. Совершенствование нормативного регулирования финансовых аспектов деятельности организаций // Нефть, газ и бизнес. – 2016. – № 5. – С. 46-49.
3. Бодяко, А. В. SWOT-анализ положений нормативных актов регулирования учета и контроля расчетов / А. В. Бодяко // В сборнике: Анализ и современные информационные технологии в обеспечении экономической безопасности бизнеса и государства. Сборник научных трудов и результатов совместных научно-исследовательских проектов. РЭУ им Г.В. Плеханова. Москва, 2016. – С. 50-56.
4. Будович, Ю. И. Есть ли у бухгалтерского учета и национального счетоводства общая теория? // Международный бухгалтерский учет. – № 24. – 2016. – С. 21-36.
5. Международные стандарты аудита / С. В. Пономарева, А. В. Бодяко, Н. М. Гусева, В. М. Мироненко, Ю. В. Слияков, В. В. Зеленов, В. В. Корзоватых, Т. М. Рогуленко // Учебник и практикум / Москва. – 2016. – 274 с.
6. Мироненко, В. М. Состав базовых факторов, определяющих цену кредита и кредитную, учетную политику в сфере топливно-энергетического комплекса // Нефть, газ и бизнес. – 2016. – № 10. – С. 48-53.
7. Мироненко, В. М. Проблемы разработки рабочих документов аудитора с учетом специфики аудируемых объектов // В сборнике: Современное состояние и перспективы развития бухгалтерского учета, экономического анализа и аудита. Материалы Всероссийской научно-практической конференции под научной редакцией Е. М. Сорокиной. – 2012. – С. 319-322.
8. Рогуленко, Т. М. Теоретический анализ категориального аппарата управленческого учета / Т. М. Рогуленко, В. В. Горлов // Российский экономический интернет-журнал. – 2016. – № 4. – С. 51.
9. Управление инновационным развитием высокотехнологичных корпораций России: монография / И. В. Никитенко, Т. М. Рогуленко, С. В. Пономарева. – М.: Издательство «Русайнс», 2015. – 200 с.
10. Шеремет, А. Д. Комплексный анализ и оценка финансовых и нефинансовых показателей устойчивого развития компаний // Аудит. – 2017. – № 5. – С. 6-9.
11. Международный стандарт аудита 520 «Аналитические процедуры». Режим доступа: <http://www.garant.ru/products/ipo/prime/doc/71438726/#ixzz5BQgs3Cvk> (дата обращения: 15.12.2017).

References

1. Postanovlenie Pravitel'stva RF ot 11.06.2015 № 576 «Ob utverzhdenii polozheniya o priznanii mezhdunarodnykh standartov audita podlezhashchimi primeneniyu na territorii Rossiyskoy Federatsii» [*Decree of the government of the Russian Federation of 11.06.2015 № 576 «On approval of the regulations on the recognition of international audit standards to be applied in the Russian Federation»*]. Available at: <http://base.garant.ru/71079302/> // (accessed 15.12.2017).
2. Bodyako A. V. Sovershenstvovanie normativnogo regulirovaniya finansovykh aspektov deyatel'nosti organizatsiy [*Improvement of normative regulation of financial aspects of organizations ' activity*] / Neft', gaz i biznes [*Oil, gas and business*], 2016, I. 5, pp. 46-49.
3. Bodyako A. V. SWOT-analiz polozheniy normativnykh aktov regulirovaniya ucheta i kontrolya raschetov [*Analysis of provisions of regulatory acts of accounting and control of calculations*]. V sbornike: Analiz i sovremennye informatsionnye tekhnologii v obespechenii ekonomicheskoy bezopasnosti biznesa i gosudarstva. Sbornik nauchnykh trudov i rezul'tatov sovmestnykh nauchno-issledovatel'skikh proektov [*In the collection: Analysis and modern information technologies in ensuring economic security of business and the state. Collection of scientific works and the results of joint research projects*]. REU them. G. V. Plekhanova. Moscow, 2016, pp. 50-56.
4. Budovich Yu.I. Est' li u bukhgalterskogo ucheta i natsional'nogo schetovodstva obshchaya teoriya? [*Does accounting and national accounting have a general theory?*] // Mezhdunarodnyy bukhgalterskiy uchets [*International Accounting*], 2016, I. 24, pp. 21-36.

5. Mezhdunarodnye standarty audita [*International standards on auditing*] / S. V. Ponomareva, A. V. Bodeco, N. M. Guseva, M. V. Mironenko, Y. V. Slunakov, V. V. Zelenov, J. M. Cortath, T. M. Rogulenko // Tutorial and workshop / Moscow, 2016, p. 274.
6. Mironenko V. M. Sostav bazovykh faktorov, opredelyayushchikh tsenu kredita i kreditnuyu, uchelnuyu politiku v sfere toplivno-energeticheskogo kompleksa [*The composition of the basic factors that determine the price of credit and credit, accounting policy in the field of fuel and energy complex*] // Neft', gaz i biznes [*Oil, gas and business*], 2016, I. 10, pp. 48-53.
7. Mironenko V. M. Problemy razrabotki rabochikh dokumentov auditora s uchetom spetsifiki audiruemykh ob'ektov [*Problems of development of working documents of the auditor taking into account specifics of the audited objects*]. V sbornike: Sovremennoe sostoyanie i perspektivy razvitiya bukhgalterskogo ucheta, ekonomicheskogo analiza i audita. Materialy Vserossiyskoy nauchno-prakticheskoy konferentsii pod nauchnoy redaktsiyey E.M. Sorokinoy [*In the collection: the Current state and prospects of development of accounting, economic analysis and audit. Materials of the all-Russian scientific-practical conference. under the scientific editorship of E. M. Sorokina*], 2012, pp. 319-322.
8. Rogulenko T. M., Gorlov V. V. Teoreticheskiy analiz kategorial'nogo apparata upravlencheskogo ucheta [*Theoretical analysis of categorical apparatus of management accounting*]. Rossiyskiy ekonomicheskii internet-zhurnal [*Russian economic online magazine*], 2016, I. 4, p. 51.
9. Nikitenko I. V., Rogulenko T. M., Ponomareva S. V. Upravlenie innovatsionnym razvitiem vysokotekhnologichnykh korporatsiy Rossii [*Management of innovative development of high-tech corporations in Russia*]. Moscow, «Rusayns», 2015, p. 200.
10. Sheremet A. D. Kompleksnyy analiz i otsenka finansovykh i nefinansovykh pokazateley ustoychivogo razvitiya kompaniy [*Comprehensive analysis and assessment of financial and non-financial indicators of sustainable development of companies*]. Audit, 2017, I. 5, pp. 6-9.
11. Mezhdunarodnyy standart audita 520 «Analiticheskie protsedury» [*International standard on auditing 520, «Analytical procedures»*]. Available at: <http://www.garant.ru/products/ipo/prime/doc/71438726/#ixzz5BQgs3Cvk> (accessed 15.12.2017).