

ЗАРУБЕЖНЫЙ ОПЫТ ПРИМЕНЕНИЯ АНАЛИТИЧЕСКИХ ПРОЦЕДУР В АУДИТЕ СЕЛЬСКОХОЗЯЙСТВЕННЫХ ОРГАНИЗАЦИЙ

¹Удалов А.А., ²Удалова З.В.

¹Донской Государственный Технический Университет, г. Ростов-на-Дону, Российская Федерация

²Ростовский Государственный Экономический Университет, г. Ростов-на-Дону, Российская Федерация

Аннотация. В статье приводится пример зарубежного опыта использования аналитических процедур в аудите сельскохозяйственных организаций. Рассмотрены определения аналитических процедур таких компаний, как Совет по надзору за бухгалтерским учетом (PCAOB), RSM Global, Lutz Accounting, Ассоциация финансовых специалистов (AFP). Кроме того, в работе приведены примеры аналитических процедур при аудите сельскохозяйственных организаций, используемые этими организациями.

Ключевые слова. Аналитические процедуры, аудит, сельскохозяйственные организации, анализ, оценка, финансовая отчетность.

FOREIGN EXPERIENCE IN APPLYING ANALYTICAL PROCEDURES IN THE AUDIT OF AGRICULTURAL ORGANIZATIONS

¹Udalov A.A., ²Udalova Z.V.

¹Don State Technical University, Rostov-on-Don, Russian Federation

²Rostov State Economic University, Rostov-on-Don, Russian Federation

Abstract. The article provides an example of foreign experience in the use of analytical procedures in the audit of agricultural organizations. The definitions of analytical procedures of companies such as the Public Company Accounting Oversight Board (PCAOB), RSM Global, Lutz Accounting and the Association of Financial Professionals (AFP) are examined. In addition, the work provides examples of analytical procedures for the audit of agricultural organizations used by these organizations.

Keywords. Analytical procedures, audit, agricultural organizations, analysis, evaluation, financial reporting.

Аналитический обзор (аналитические процедуры) в бухгалтерском учете используется аудиторами для оценки обоснованности остатков на счетах бухгалтерского учета. Опираясь на данные CFI Education Inc. (Корпоративного Финансового Института) - организации по сертификации финансовых аналитиков, которая предоставляет такие услуги как, онлайн-обучение и образование для специалистов в области финансов и инвестиций, наиболее распространенными примерами аналитических процедур финансовой отчетности сельскохозяйственных организаций являются вертикальный и горизонтальный анализ, анализ балансовых показателей и коэффициентов леввереджа, анализ отчета о движении денежных средств, а также анализ доходности и рентабельности.

Что же такое аналитическая процедура? Совет по надзору за бухгалтерским учетом (Public Company Accounting Oversight Board (PCAOB) дает следующее пояснение: «Аналитические процедуры являются важной частью процесса аудиторской проверки и состоят из оценки финансовой информации, сделанной путем изучения вероятных связей как финансовых, так и нефинансовых данных. Аналитические процедуры варьируются от простых сравнений до использования сложных моделей, включающих множество взаимосвязей и элементы данных» [1].

Согласно МСА 520 «Аналитические процедуры», аналитические процедуры – это 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.

Цель аудитора состоит в том, чтобы:

- получить уместные и надежные аудиторские доказательства при проведении аналитических процедур проверки по существу;

- разработать и провести аналитические процедуры ближе к окончанию аудита, что будет способствовать формированию у аудитора общего вывода относительно соответствия финансовой отчетности пониманию аудитора организации [2].

Таким образом, аналитические процедуры относятся к процедурам, которые могут указывать на возможные проблемы с фактами финансово-хозяйственной жизни сельскохозяйственной организации, которые в ходе проверки могут быть исследованы тщательнее. Аналитические процедуры при планировании аудита включают сравнение различных наборов финансовой и операционной информации, чтобы выяснить, сохраняется ли хронология взаимоотношений с другими контрагентами в течение рассматриваемого периода. В большинстве случаев эти отношения должны оставаться и быть согласованными договорами в течении определенного времени. Если же прослеживается наличие одиночных (одноразовых) взаимосвязей с контрагентом, то такие факты хозяйственной жизни могут вызывать подозрение, быть неверными, возможно, из-за ошибок или мошеннических действий в отчетности.

Опираясь на инструменты бухгалтерского учета, которые предлагает Совет по надзору за бухгалтерским учетом (Public Company Accounting Oversight Board (PCAOB)), аналитические процедуры финансовой отчетности, которые могут быть применены при аудите сельскохозяйственных организаций включают:

- Сравнение выручки от продаж за отчетный и предыдущие периоды. При этом, взаимосвязь, которая существует между дебиторской задолженностью и продажами в организации, со временем должна оставаться примерно одинаковой, если только не произошли изменения в клиентской базе, кредитной политике организации или ее практике взыскания.

- Анализ текущих коэффициентов за несколько отчетных периодов. Сравнение коэффициентов текущих активов с коэффициентами текущих обязательств должно быть примерно одинаковым во времени, если только организация не изменила свою политику в отношении дебиторской задолженности, запасов или кредиторской задолженности.

- Анализ конечных остатков на счетах компенсационных расходов за несколько периодов. Сумма остатков обычно увеличивается в связи с инфляцией. В противном случае существует вероятность того, что мошеннические платежи осуществляются поддельным (несуществующим) сотрудникам через систему начисления заработной платы.

- Изучение линии тренда безнадежных долговых расходов. Эта сумма должна варьироваться по отношению к продажам. Если сумма не варьируется, следовательно, руководство организации своевременно не распознало безнадежные долги.

Умножение количества работников на среднюю заработную плату для оценки общей годовой компенсации, а затем сравнение результата с фактическими общими расходами на компенсацию за анализируемый период.

Организация должна объяснить любые существенные отклонения от этой суммы, такие как бонусные выплаты или отпуск сотрудника без оплаты (за свой счет) [3].

Кроме того, следует отметить, что RSM Global - всемирная аудиторская, налоговая и консалтинговая компания, ориентированная на малый и средний бизнес, приводит следующие примеры аналитических процедур, нацеленных на аудит доходов организации:

- Ознакомление с продуктами или услугами организации.
- Ознакомление с политикой организации по признанию выручки и соответствующих механизмов внутреннего контроля.

- Оценка рисков искажения отчетности, а затем выполнение тестов, относящихся к соответствующим балансовым счетам.

- Применение основных аналитических процедур, таких как анализ или проверка деталей фактов хозяйственной жизни, для выявления рисков существенного искажения отчетности [4].

Чарльз Холл, бухгалтер и автор нескольких книг по бухгалтерскому учету, а также всемирно известный преподаватель курсов по бухгалтерскому учету, рекомендует аудиторам тщательно проводить аудит дебиторской задолженности, поскольку организации могут манипулировать своими доходами, увеличивая дебиторскую задолженность на конец периода. «При увеличении торговой дебиторской задолженности, увеличиваются и доходы организации. Таким образом, организация может увеличить и свою чистую прибыль, фиксируя несуществующую дебиторскую задолженность», - говорит Холл [5].

Аудит должников по существу в сельском хозяйстве эквивалентен аудиту дебиторской задолженности, поскольку дебиторская задолженность часто является самым крупным активом, имеющимся у сельскохозяйственных организаций. Согласно инструментам бухгалтерского учета, которые предлагает Совет по надзору за бухгалтерским учетом (Public Company Accounting Oversight Board (PCAOB)), для аудита дебиторов или дебиторской задолженности этапы аудита включают в себя:

- Отслеживание дебиторской задолженности в Главной книге. Аудиторы должны запросить отчет о расшифровке дебиторской задолженности на конец периода, для анализа общей суммы на счетах дебиторской задолженности в главной книге.

- Расчет общей суммы дебиторской задолженности на конец анализируемого периода (предоставляется аудируемым лицом). Такой расчет должен включать пояснения расшифровки дебиторской задолженности. В итоге, аудитор, анализируя расшифровку задолженности (субсчета бухгалтерского учета по дебиторской задолженности), должен выйти на общую сумму задолженности, которую они выявили в Главной книге.

- Анализ всех позиций выверки. Аудиторы должны проанализировать обоснование всех существенных сумм, при этом бухгалтерские проводки должны быть полностью задокументированы.

- Тестинг (проверка) счетов-фактур, перечисленных в отчете о дебиторской задолженности (наиболее существенных). Аудиторы, как правило, выбирают некоторые счета-фактуры (в пределах установленного уровня существенности) из расшифровки по дебиторской задолженности и сравнивают их с подтверждающей документацией, чтобы проверить, были ли они выставлены в соответствующих суммах, для соответствующих контрагентов и на правильные даты.

- Сопоставление соответствия счетов-фактур с журналами доставки. Аудиторы сопоставляют даты выставления счетов-фактур с датами отгрузки товаров в журнале отгрузки, чтобы проследить, регистрируются ли продажи в правильном отчетном периоде [3].

Кроме того, аудит должников в агропромышленном комплексе требует непосредственного взаимодействия с самими должниками, чтобы они предоставили информацию о неоплаченной дебиторской задолженности, тем самым, проверить поступления денежных средств, оценить резерв или вероятность выплаты по сомнительным долгам и оценить списание безнадежных долгов.

Проведя такой аудит, аудиторы могут обнаружить, следующее:

- Дебиторская задолженность вообще не существует.
- Остатки по счетам дебиторской задолженности к получению являются недостоверными.
- Возникает ситуация неполучения дебиторской задолженности.
- Получение резерва на покрытие сомнительных долгов не отражается должным образом

в бухгалтерском учете.

- Бухгалтерские проводки по продажам не были отражены в соответствующих периодах.
- Выручка от продажи продукции была неверно отражена в учете.

Рассматривая деятельность такой компании как Lutz Accounting, следует отметить, что аналитика в аудите может помочь на этапах планирования и подготовки программы аудита в АПК. Но также следует отметить, что анализ оказывает еще большее влияние в качестве дополнения к основному тестированию во время проверки всех фактов хозяйственной жизни сельскохозяйственных организаций. Согласно Lutz Accounting, аналитические процедуры в области аудита обычно состоят из четырех этапов:

1. Формирование ожидания. Аудитор на этапе планирование аудит разрабатывает какие-либо ожидания от баланса и других форм отчетности аудируемого лица. Разработка независимых ожиданий помогает аудитору применять профессиональный скептицизм при оценке бухгалтерской (финансовой) отчетности.

2. Анализ отклонений между ожидаемыми и отчетными суммами. Аудитор должен сравнивать свои ожидания с суммой, отраженной в бухгалтерской программе организации, а затем сравнивать результат с пороговым значением для аналитического тестирования. Если разница превышает пороговое значение, то следующим шагом является анализ источника расхождения.

3. Выяснение причины. Аудитор анализирует все возможные причины и затем определяет наиболее вероятную для каждого расхождения. Иногда аналитический тест или сами данные проблематичны, и аудитору необходимо применять дополнительные аналитические процедуры с более точными данными.

4. Оценка различий. Аудитор оценивает вероятность искажения бухгалтерских данных, а затем определяет характер и масштабы дополнительных процедур аудита [6].

В случае расхождений аудитор должен решить, является ли расхождение существенным или релевантным. Существенные искажения, как правило, требуют корректировки сообщаемой суммы, а также могут потребовать дополнительных аудиторских процедур для определения объема искажения.

Анализ финансовой отчетности как в коммерческих, так и сельскохозяйственных организациях - это процесс анализа финансовой отчетности организации для целей принятия решений. AFP (Ассоциация финансовых специалистов) выделяет шесть шагов по разработке эффективного анализа финансовой отчетности:

1. Определение экономических характеристик отрасли: определение анализа цепочки создания стоимости для отрасли - цепочки операций, связанных с созданием, производством и распространением продукции и/или услуг компании.

2. Определение стратегии компании: рассмотрение характера продукта / услуги, предлагаемой организацией, в том числе уникальность продукта, уровень прибыли, создание лояльности к бренду и контроль затрат.

3. Оценка качества финансовой отчетности организации: рассмотрение ключевых финансовых показателей в контексте соответствующих стандартов бухгалтерского учета.

4. Анализ текущей доходности и риска. Наиболее распространенными инструментами анализа являются ключевые показатели финансовой отчетности, касающиеся ликвидности, управления активами, прибыльности, управления долгом, покрытия и оценки риска. Что касается рентабельности, необходимо задать два общих вопроса: насколько прибыльны операции организации по отношению к ее активам, независимо от того, как организация финансирует эти активы, и насколько прибыльна организация с точки зрения акционеров?

5. Подготовка прогнозов финансовой отчетности: создание разумных предположений о будущем организации и ее отрасли и определение, как эти предположения повлияют как на денежные потоки, так и на финансирование.

6. Оценка деятельности организации: наиболее распространенным является метод дисконтирования денежных потоков [7].

Таким образом, аудитор в конце проведения аудиторских процедур в сельскохозяйственных организациях должен задать следующие вопросы: «Можем ли мы действительно доверять предоставленной цифровой информации?» Следовательно, при наличии большого количества нарушений и мошенничества, для аудитора важно понять, как совершаются эти виды манипуляций - и, что более важно, - как их обнаружить.

Список использованных источников

1. Teeboom L. Examples of Analytical Procedures Related to Revenue Accounts. URL: <https://smallbusiness.chron.com/examples-analytical-procedures-related-revenue-accounts-74814.html> (дата обращения: 10.02.2020)

2. Международный стандарт аудита 520 «Аналитические процедуры» (введен в действие на территории Российской Федерации Приказом Минфина России от 09.01.2019 N 2н) – Режим доступа СПС «КонсультантПлюс»

3. Public Company Accounting Oversight Board (PCAOB) – официальный сайт, раздел «Стандарты». URL: <https://pcaobus.org/standards> (дата обращения: 15.02.2020)

4. RSM Global – официальный сайт, раздел «Audit and assurance». URL: <https://www.rsm.global/service/audit-and-assurance> (дата обращения: 15.02.2020)

5. Холл Ч. Аудит дебиторской задолженности и доходов. URL: <http://masters.donntu.org/2019/ief/sydorenko/library/article5.htm> (дата обращения: 10.02.2020)

6. Lutz Accounting– официальный сайт, раздел «Assurance services». URL: <https://www.lutz.us/services/assurance-services/> (дата обращения: 11.02.2020)

7. AFP (Audit financial partners) – официальный сайт, раздел «Аудит». URL: <http://www.afpaudit.com/en/services/auditing/> (дата обращения: 13.02.2020)

Исследование выполнено в соответствии с госбюджетной НИР.