

МЕЖДУНАРОДНЫЙ СТАНДАРТ АУДИТА 520

«АНАЛИТИЧЕСКИЕ ПРОЦЕДУРЫ»

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».

Введение

Сфера применения настоящего стандарта

1. Настоящий Международный стандарт аудита (МСА) 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)¹ посвящен проведению аналитических процедур в качестве процедур оценки рисков. МСА 330² 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.

Дата вступления в силу

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

Цели

3. Цель аудитора состоит в том, чтобы:
 - (a) получить уместные и надежные аудиторские доказательства при проведении аналитических процедур проверки по существу;
 - (b) разработать и провести аналитические процедуры ближе к окончанию аудита, что будет способствовать формированию у аудитора общего вывода относительно соответствия финансовой отчетности пониманию аудитора организации.

Определение

4. Для целей Международных стандартов аудита термин «аналитические процедуры» означает оценку 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 (см. пункты А1–А3).

Требования

Аналитические процедуры проверки по существу

5. 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 330³ аудитор обязан (см. пункты А4–А5):
 - (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 (см. пункты А6–А11);

¹ МСА 315 (пересмотренный) «Выявление и оценка рисков существенного искажения посредством изучения организации и ее окружения», пункт 6.

² МСА 330 «Аудиторские процедуры в ответ на оцененные риски», пункты 6 и 18.

³ МСА 330, пункт 18.

- (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 (см. пункты А12–А14);
- (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 (см. пункт А15);
- (d) определить расхождение между суммами, отраженным в учете, и ожидаемыми показателями, которое является приемлемым без проведения дальнейшего исследования, предусматриваемого пунктом 7 (см. пункт А16).

Аналитические процедуры, способствующие формированию общего вывода

- 6. 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 (см. пункты А17–А19).

Исследование результатов проведения аналитических процедур

- 7. Если в результате проведения аналитических процедур на основании настоящего 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:
 - (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 (см. пункты А20–А21).

Руководство по применению и прочие пояснительные материалы

Определение аналитических процедур (см. пункт 4)

- А1. 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.
- А2. 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 оплате труда и количества сотрудников.
- А3. 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.

Аналитические процедуры проверки по существу (см. пункт 5)

- А4. 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.

- A5. 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.

Соответствие тех или иных аналитических процедур определенным предпосылкам (см. пункт 5(a))

- A6. 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.
- A7. 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.
- A8. Степень уверенности варьируется в зависимости от вида проводимых аналитических процедур. Например, аналитические процедуры путем прогнозирования 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.
- A9. 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.
- A10. Те или иные аналитические процедуры проверки по существу могут быть также целесообразны, когда такие процедуры проводятся в отношении той же предпосылки, 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.

Особенности организаций государственного сектора

- A11. 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 подлежать капитализации, возможно отсутствие зависимости между расходами на приобретение запасов и основных средств, с одной стороны, и суммой активов, отраженной в финансовой отчетности, с другой стороны. Кроме того, 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.

Надежность данных (см. пункт 5(b))

- A12. 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 информации. Например, информация может оказаться более надежной, если она получена из независимых источников за пределами организации⁴;
 - (b) сопоставимость имеющейся информации. Например, может понадобиться дополнить или скорректировать общие данные по отрасли таким образом, чтобы они были сопоставимы с данными организации, которая производит и продает специализированную продукцию;
 - (c) характер и уместность информации. Например, необходимо определить, разрабатывались ли бюджеты организации 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.
- A13. 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. МСА 500⁵ устанавливает требования и содержит указания по определению аудиторских процедур, проводимых в отношении информации, используемой для аналитических процедур проверки по существу.
- A14. Вопросы, изложенные в пунктах A12(a)–A12(d), 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. МСА 330⁶ устанавливает требования и содержит указания по проведению процедур проверки по существу по состоянию на промежуточную дату.

Оценка того, достаточно ли точно сформировано ожидание (см. пункт 5(c))

- A15. 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 такими нерегулярными 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

⁴ МСА 500 «Аудиторские доказательства», пункт A31.

⁵ МСА 500, пункт 10.

⁶ МСА 330, пункты 22–23.

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 (см. пункты А12–А13 выше).

Приемлемое расхождение между суммами, отраженными в учете, и ожидаемыми показателями (см. пункт 5(d))

А16. Решение аудитора в отношении приемлемого отклонения от ожидаемых показателей без проведения дополнительного исследования зависит от существенности⁷ 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 МСА 330⁸, 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 доказательств⁹.

Аналитические процедуры, способствующие формированию общего вывода (см. пункт 6)

А17. Выводы, основанные на результатах аналитических процедур, разработанных и проведенных в соответствии с пунктом 6, 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.

А18. Результаты таких аналитических процедур могут выявить ранее не выявленный риск существенного искажения. В таких случаях МСА 315 (пересмотренный) предусматривает требование по пересмотру аудитором своей оценки рисков существенного искажения и внесению соответствующих изменений в дальнейшие запланированные аудиторские процедуры¹⁰.

А19. Аналитические процедуры, проведенные в соответствии с пунктом 6, могут быть аналогичны процедурам, которые применялись бы в качестве процедур оценки рисков.

Исследование результатов аналитических процедур (см. пункт 7)

А20. 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.

А21. 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.

⁷ МСА 320 «Существенность при планировании и проведении аудита», пункт 14.

⁸ МСА 330, пункт 7(b).

⁹ МСА 330, пункт А19.

¹⁰ МСА 315 (пересмотренный), пункт 31.