

4.4. НАПРАВЛЕНИЯ РАЗВИТИЯ МЕТОДОЛОГИИ АУДИТА

Калиничева Р.В., д.э.н., профессор кафедры экономики и аудита

Автономная некоммерческая организация высшего профессионального образования Центросоюза РФ «Российский университет кооперации», Волгоградский кооперативный институт (филиал)

В статье рассматривается новое направление аудита, заключающееся в широком использовании аналитических процедур как на этапе его планирования (получение представления о бизнесе клиента, выявление признаков искажения финансовой отчетности), так и в процессе осуществления процедур проверки по существу (выявление экономических интересов в совершении сделок, оценка их целесообразности и эффективности). Рассматриваются влияние аналитических процедур на внутреннюю управленческую отчетность, индивидуальную отчетность организаций и консолидированную отчетность.

Удовлетворение потребности общества в достоверной информации о финансово-экономическом состоянии организаций, а также потребность в учете при проведении аудита различных направлений деятельности субъектов хозяйствования и требования его более полной адаптации к интересам внешних и внутренних пользователей (акционеров, инвесторов, кредиторов, руководства организаций, органов государственного управления) обусловили необходимость совершенствования и развития методологии аудита. В статье анализируются направления развития методологии аудита на современном этапе.

Развитие аудита связано с укреплением рыночных отношений, интеграцией Российской Федерации в мировую экономику и активным привлечением иностранного капитала, созданием организаций разных форм собственности и организационно-правовых форм. Необходимость бухгалтерской информации об имущественном и финансовом состоянии российских и зарубежных партнеров определила развитие аудиторских организаций и предложений по оказанию аудиторских услуг со стороны зарубежных аудиторских фирм, которые достаточно быстро учредили совместные аудиторские организации на территории РФ.

Либерализация внешнеэкономической деятельности усилила приток иностранного капитала в РФ и привела к необходимости аудиторских услуг, которые как специфическая форма обслуживания активно оказывалась с 1988 г. Однако Указ Президента РФ «Об аудиторской деятельности в РФ» от 22 декабря 1993 г. №2263 фактически вступил в силу с 1 января 1994 г. Следовательно, в пореформенный период по причине высокого спроса на аудиторские услуги практические действия существенно опережали формирование нормативного регулирования аудиторской деятельности и ее теоретико-методологических основ.

Вместе с тем следует отметить, что нормативное регулирование аудиторской деятельности развивалось весьма быстро и с самого начала ориентировалось на международные требования. Именно этим объясняется сходство основных федеральных стандартов аудиторской деятельности и в большей мере стандартов аудиторской деятельности, принятых в РФ, с международными стандартами аудита (МСА).

Можно утверждать, что в настоящее время российский аудит воспринят международным аудиторским

сообществом и гармонизирован с международными требованиями.

Необходимость теоретико-методологического аспекта аудита стала очевидным уже в начале 1990-х гг., что и вызвало ускорение подготовки нормативных документов, регулирующих аудиторскую деятельность. Однако требования к регламентации порядка проведения аудита, организации деятельности аудиторских организаций и их взаимосвязи с клиентами выдвинули на первый план организационные и методические вопросы, которым и посвящалась основная часть научных работ по аудиту в РФ. Вопросы же теоретико-методологического характера разрабатывались медленнее. Однако они постоянно ставятся в научных работах по аудиту и являются объектом дискуссии.

Важнейшей целью аудита наряду с выражением мнения о достоверности бухгалтерской отчетности является оценка непрерывности деятельности организации, что по формулировке и по методам решения является аналитической проблемой и предполагает расширение использования аналитических процедур, позволяющих более полно реализовать поставленные в ходе проведения аудита цели.

Реализация задачи оценки непрерывности функционирования аудируемого объекта выдвигает принципиально новые требования к методам проведения аудиторской проверки. Аудитор в этом случае должен уже не только выразить свое мнение о достоверности бухгалтерской отчетности, но и оценить достаточность средств организации для погашения обязательств и формирования ресурсов для дальнейшего развития. Для этого аудитор должен привлечь данные о производственном потенциале организации и уровне его использования, сформировать мнение об объективных потребностях в инвестициях и альтернативных источниках их привлечений. Эти задачи могут быть выполнены лишь на основе аналитических процедур. Такой подход формирует новый взгляд на аудит и предполагает переход к аудиту, нацеленному на будущее, на оценку возможных последствий происходящих в организации событий, что полностью соответствует требованиям Концепции развития бухгалтерского учета и отчетности на среднесрочную перспективу, в которой ориентация на обоснование перспектив развития организации выдвинута в качестве основной задачи формирования и подтверждения достоверности бухгалтерской (финансовой) отчетности.

В этой связи одним из наиболее востребованных направлений аудита является операционный аудит, или аудит эффективности, перспективы развития которого в свою очередь могут быть конкретизированы следующим образом.

1. Разработка аудиторских процедур, позволяющих подтвердить и гарантировать непрерывность деятельности аудируемого лица и экономическую состоятельность бизнеса. В рамках этого направления востребован текущий анализ, с помощью которого оценивается устойчивость состояния организации и прогнозируется изменение этого состояния.
2. Оценка целесообразности и эффективности совершаемых сделок, эффективность управления ресурсами организации, в том числе материальными, финансовыми и трудовыми. Эти задачи решаются при широком использовании методов оперативного анализа, позволяющего выявить скрытые экономические интересы, которые преследуются при совершении сделок, эффективность управления ресурсами организации, в том числе материальными, финансовыми и трудовыми.

3. Формирование обоснованных предложений руководству организации и ее собственникам по повышению эффективности бизнеса, в том числе за счет совершенствования его организационной и финансовой структуры, более качественного управления активами и капиталом, более адекватной маркетинговой политики. В этом случае востребованным становится перспективный анализ, на основе которого возможны сравнительная оценка сценариев развития бизнеса и выбор наиболее приемлемого для конкретных условий.

Все названные три направления самым тесным образом взаимосвязаны. Так, без анализа эффективности сделок и эффективности управления ресурсами невозможно сделать вывод о непрерывности деятельности организации и экономической состоятельности бизнеса, а формулирование предложений руководству организации и ее собственникам является логическим продолжением и завершением работы по аудиту использования ресурсов и аудиту, подтверждающему экономическую состоятельность бизнеса.

Расширение задач аудита предполагает активное привлечение аналитических процедур. Именно с интеграцией аудита и финансового анализа связано развитие новых концепций аудита, таких как аудит-контроллинг и аудит-консалтинг.

Заложив основу аудита как профессиональной деятельности, аудит адекватности, ставивший задачу оценки достоверности отчетности, ограничивается прямым сравнением бухгалтерской отчетности с данными бухгалтерских регистров и первичных документов, используя индуктивный или дедуктивный метод, т.е. идя от первичных документов к отчетности и от отчетности к первичным документам.

В теории аудита-консалтинга задача аудитора существенно шире. Он должен показать, насколько эффективно работает организация, как нанятый менеджмент использует капитал собственника и т.д. При аудите-контроллинге ставится задача оценки уровня использования возможностей организации, т.е. стремления получать наибольшую отдачу от вложенного капитала.

Ориентация аудита на оценку возможностей и перспектив развития организации привела к последовательному переходу к аудиту-консалтингу, что в свою очередь потребовало оценки использования конкурентных преимуществ организации и обоснования направлений их укрепления. Эта концепция аудита органично связана с теорией организационного поведения, т.е. с оценкой мотивации определенных групп менеджеров и влиянием их поведения на результаты деятельности объекта. При этом основной задачей эксперта становится оценка риска принятия решений специалистами с определенной мотивацией. Именно поэтому аудит-консалтинг часто связывают с понятием аудита, базирующегося на риске.

При проведении аудита-консалтинга аудитор не только привлекает внутреннюю бухгалтерскую информацию, но и широко использует внешнюю рыночную информацию, опираясь на аналитические процедуры, обосновывает тенденцию укрепления преимуществ и возникновения дополнительных угроз.

Таким образом, развитие концепций аудита тесно связано с расширением использования аналитических методов обработки бухгалтерской информации и привлечением внешней информации о состоянии рынка, партнеров, конкурентов, финансовой системы и т.п.

Более широкое использование аналитических методов оказывает существенное влияние на организацию и

технологии проведения аудиторских проверок. В частности, аналитические процедуры позволяют снизить трудоемкость аудита, выявляя на начальном этапе проверки те аспекты деятельности организации, которые представляют собой зоны повышенного риска и поэтому заслуживают более тщательного рассмотрения. В этом случае меняется трудоемкость предварительного этапа аудиторской проверки и проверки по существу. Следует отметить, что соотношение и значимость этих этапов существенно отличаются в методиках проведения аудиторских проверок в РФ и странах с традиционной рыночной экономикой. Для реализации традиционного перехода на этапе предварительной проверки должны быть значительно расширены аналитические процедуры, позволяющие выделить зоны повышенного риска и глубже понять особенности бизнеса аудируемого объекта.

Для развития новых направлений аудита, как было показано, большое значение имеет широкое использование аналитических процедур как на этапе планирования аудита (для получения представления о бизнесе клиента, выявления признаков искажения финансовой отчетности), так и в процессе осуществления процедур проверки по существу (для выявления экономических интeресов в совершении сделок, оценке их целесообразности и эффективности). На завершающем этапе аудита при проведении общего обзора финансовой отчетности и выработке рекомендаций применение аналитических процедур также необходимо. С их помощью возможно в том числе прогнозирование изменений в финансовом состоянии организации при реализации различных сценариев развития внешней и внутренней среды.

Аналитические процедуры охватывают все три уровня отчетности:

- внутреннюю управленческую отчетность, что позволит сделать заключение о качестве управления организацией и эффективности использования ее ресурсов;
- индивидуальную отчетность организаций, на основании исследования которой возможно обоснование заключения о непрерывности деятельности организации;
- консолидированную отчетность (для группы компаний), что даст основания для выводов об экономической состоятельности бизнеса в соответствующем сегменте.

Поскольку уместность допущения о непрерывности деятельности организации и оценка экономической состоятельности бизнеса зависят прежде всего от прибыльности осуществляемых организацией операций и от возможности доступа экономического субъекта к финансовым ресурсам, соответствующая методика включает аналитические процедуры, направленные именно на оценку этих двух аспектов деятельности бизнеса.

Методология аналитического подтверждения, очевидно, опирается на стандартные методы и процедуры экономического анализа, однако имеет существенные особенности в части формирования информационной базы для анализа, алгоритма расчетов, интерпретации их результатов с учетом взаимосвязи и взаимозависимости выбранных показателей, а также использования специфических показателей, разработанных именно для цели аудита. Кратко характеризуя аналитические процедуры, целесообразно остановиться на следующих основных блоках методики.

Экспресс-анализ отчетности. На этом этапе необходимо выявить индикаторы основных проблем организации. В частности:

- отрицательную нетто-монетную позицию;

- наличие непокрытых убытков отчетного года и прошлых лет;
- отрицательные чистые денежные средства по текущей деятельности;
- наличие просроченных обязательств и просроченной дебиторской задолженности;
- значительный (относительно дебиторской задолженности) убыток от списания дебиторской задолженности неплатежеспособных дебиторов;
- отрицательный собственный оборотный капитал организации;
- превышение уставного капитала над величиной чистых активов организации;
- резкое снижение основных балансовых показателей и показателей выпуска продукции и т.п.

На основании результатов экспресс-оценки в отдельных случаях (при наличии нескольких негативных характеристик организации) может быть сформулирован вывод о неуместности допущения о непрерывности деятельности организации. В других случаях (при отсутствии явных проблем во всех перечисленных аспектах) необходимо дальнейшее исследование деятельности организации.

На основе экспресс-анализа отчетности, основанного на изучении динамики финансовых коэффициентов, аудитор определяет зоны повышенного риска и обосновывает основные направления аудиторской проверки по существу.

Оценка финансовой устойчивости организации. В ходе этого этапа необходимо использовать те аналитические процедуры, которые однозначно будут указывать на наличие проблем, связанных с невозможностью своевременного обслуживания обязательств. Представляется целесообразным оценить ликвидность баланса с позиций имущественного подхода, причем с учетом динамики и изменения соотношений прироста соответствующих активов и пассивов (прироста внеоборотных активов и долгосрочных обязательств, прироста дебиторской и кредиторской задолженности, темпов роста прибыли и выручки и т.п.). Кроме того, следует дать оценку операционному циклу организации и стратегии его финансирования. Очевидно, что если организация для финансирования цикла использует неустойчивые источники финансирования, это может привести к срыву производственного процесса из-за дефицита источников финансирования и, следовательно, представляет угрозу непрерывности деятельности организации. Уместно также использование индикаторов достаточности денежного потока для обслуживания обязательств организации, построенных на соотношениях между денежными потоками по текущей деятельности и платежами по финансовой деятельности. Особого внимания заслуживает анализ выданных организацией обеспечений обязательств и платежей, в частности залогов, поручительств, гарантий. Безусловно, невозможность использования организацией своих обязательств может существенным образом ухудшить ее экономическое положение.

Необходимо, кроме того, исследование собственного капитала и чистых активов организации. Собственный капитал должен быть оценен с позиций его достаточности, в результате исследования структуры и динамики собственного капитала целесообразно оценить стратегию собственников относительно будущего развития организации. Значительная нераспределенная прибыль прошлых лет, а также вклады участников в уставный капитал свидетельствуют в пользу гипотезы о непре-

рывности деятельности организации и экономической состоятельности бизнеса, в то время как противоположные характеристики заставляют усомниться в такой возможности. Анализ стоимости чистых активов особенно актуален, поскольку от величины чистых активов зависят не только многие решения, принимаемые в организации (например, решения о выплате дивидендов, об увеличении уставного капитала за счет имущества и др.), но и сам факт ее существования.

В этом же блоке целесообразно рассмотреть структуру заемного капитала организации, в первую очередь выделяя наиболее срочные и опасные с точки зрения вероятности возбуждения дела о банкротстве обязательства. Необходимо также оценить своевременность в обслуживании обязательств, имея при этом в виду, что наличие просроченных обязательств – неблагоприятный признак с точки зрения возможности непрерывной деятельности организации. Немаловажной характеристикой обязательств является их стоимость, интерпретируя значение которой можно определить, в частности, наличие средств учредителей и партнеров в составе обязательств организации, которые представляются организации в качестве финансовой поддержки или же с целью изъятия ее прибыли под видом платежей по обязательствам.

Оценка финансовых результатов, денежных потоков и налоговых платежей организации. В этом – одном из ключевых блоков методики оценки состоятельности бизнеса – наряду со стандартными показателями рентабельности собственного капитала и активов организации, которые соответственно могут подтвердить (или не подтвердить) инвестиционную привлекательность и кредитоспособность организации, необходимо использовать и специально разработанные для этой цели параметры. Таковыми являются, в частности, параметры иллюстрирующие соответствие нефинансовых показателей, характеризующих производственные возможности организации, и ее финансовых результатов, индикаторы качества прибыли, ресурсоемкости продукции и показатели ее влияния на маржу, показатели контролируемости затрат, неустойчивые значения которых могут расцениваться как угроза прибыли организации.

Оценивая денежные потоки организации, следует сопоставить выручку организации и ее расходы. Это сопоставление дает основания для оценки конкурентоспособности продукции, выпускаемой организацией, а также ликвидности организации. Значительное отклонение значений денежных потоков от соответствующих значений финансовых результатов – это неблагоприятный признак в деятельности организации, указывающий или на недостаточную конкурентоспособность продукции, которую организация реализует, используя недежные формы расчетов, или на активную налоговую оптимизацию. Кроме того, сопоставляя чистые денежные средства, полученные по текущей деятельности, с потребностями для финансирования инвестиционной деятельности, можно охарактеризовать возможности организации в части самофинансирования инвестиционной и самообслуживания финансовой деятельности, что также позволяет дополнить уже отчасти сформированное представление о непрерывности деятельности организации.

Оценка характера инвестиционной и финансовой деятельности организации может также дать существенные аргументы по изучаемому вопросу. Так, активная инве-

стиционная деятельность подтверждает непрерывность деятельности организации, поскольку свидетельствует о развитии ее производственного потенциала, а активная финансовая деятельность по привлечению финансовых ресурсов подтверждает гипотезу о доступности для организации финансовых источников.

Целесообразно также оценить деловую активность организации через показатели оборачиваемости ее активов. Длительность оборота отдельных элементов оборотных активов позволяет обосновать выводы о качестве запасов и дебиторской задолженности, о конкурентоспособности продукции, от степени которой непосредственно зависит непрерывность деятельности организации.

Поскольку финансовые результаты являются одним из самых искажаемых показателей, возникает необходимость подтверждения их достоверности с помощью тщательного анализа сделок между организацией и ее контрагентами, целью которого является оценка вероятности «вывода» прибыли их организации в аффилированные структуры с помощью трансфертного ценообразования, т.е. целенаправленного искажения цен с целью регулирования финансовых результатов. В частности, структуры, которые концентрируют прибыль организации, по своим функциям могут быть сбытовыми (через них идет реализация продукции), закупочными (поставка необходимых ресурсов), сервисными (оказание услуг), производственными (осуществляют производство параллельно с изучаемой организацией), финансовыми (снабжают организацию финансовыми ресурсами), лицензионными (предоставляют права на интеллектуальную собственность). Во всех этих случаях возможно изъятие значительной части прибыли у организации, что делает в долгосрочном периоде сомнительной гипотезу о непрерывности ее деятельности и снижает эффективность бизнеса.

Для реализации концепции аудита-контроллинга и для оценки возможности непрерывности функционирования организации важно достаточно полно проанализировать задействованность в производстве и эффективность использования наличных ресурсов организации, показать возможности их использования при реализации принятой стратегии развития, в частности при переходе на новые виды продукции, работы и услуги. Для этого проводится анализ наличия и движения ресурсов, их качества, достаточности для обеспечения непрерывности деятельности организации. Одним из важнейших при этом является анализ внеоборотных активов, в частности анализ финансовых вложений в уставные капиталы других организаций, в том числе дочерних и зависимых. Такие вложения могут быть, с одной стороны, прикрытием вывода активов из организации. Такого рода действия руководства организации ставят под сомнение возможность непрерывности деятельности организации. В этом случае необходимо выявить активы, отчужденные на заведомо невыгодных условиях, а также оценить возможности возврата активов, внесенных в качестве финансовых вложений. Но, с другой стороны, наличие вкладов в уставные капиталы других организаций, может свидетельствовать об устойчивости бизнеса, функционирующего в виде Группы компаний. Выявить истинные цели осуществления финансовых вложений можно с помощью широкого использования аналитических процедур.

Если иметь в виду производственную организацию, то ключевым ресурсом для нее, безусловно, являются основные средства. Анализ основных средств желательно начинать с оценки того, насколько ограничены права организации в отношении основных средств и насколько полно они используются, в частности весьма существенную характеристику организации можно получить, оценивая удельный вес основных средств, переданных в залог, аренду, переведенных на консервацию, а также арендованных основных средств. Именно величина используемых организацией основных средств во многом определяет важнейшую экономическую характеристику организации – ее производственную мощность, а в сопоставлении с фактическим объемом производства – степень использования производственной мощности. Оценку динамики степени использования мощностей можно дать, сопоставляя темп прироста стоимости основных средств с динамикой выручки. Если выручка растет более высокими темпами, то, скорее всего, загруженность производственных мощностей увеличивается, а эффективность их использования повышается.

Анализ основных средств должен включать оценку их состояния, а, исходя из рассматриваемых целей, наиболее существенными показателями являются остаточный срок их полезного использования и коэффициент их годности. Показатели состояния основных средств, а также их динамика служат хотя и косвенными, но достаточно явными признаками отношения собственников и менеджмента организации к возможности дальнейшего развития организации. Существенные инвестиции в основные средства свидетельствуют о расширении производственных возможностей организации и подтверждают непрерывность ее деятельности.

Что касается персонала организации, то для оценки возможности непрерывности деятельности организации необходимо тщательно изучить показатели движения персонала, обращая особое внимание на коэффициент текучести кадров, особенно управленческого и прочего ключевого персонала. При этом показатели движения персонала увязываются с анализом изменения его структуры и оценкой через структуру персонала его качества. Так, если результатом высоких показателей оборота по приему и оборота по выбытию персонала является улучшение структуры персонала с точки зрения возраста, уровня образования, квалификации и т.д., то это можно расценить как аргумент в пользу непрерывности деятельности. В ходе этого анализа необходимо также оценить уровень оплаты и производительности труда, который косвенно характеризует качество персонала. Уместен анализ соотношения между темпами роста заработной платы и производительности труда. Значительное превышение темпов роста заработной платы над темпами роста производительности труда создает угрозу прибыли организации, а следовательно, непрерывности ее деятельности.

В связи с оценкой непрерывности деятельности необходим маркетинговый анализ. Именно он должен дать ответ на вопрос, нет ли угрозы со стороны внешней среды (клиентов, конкурентов, маркетинговых посредников), в состоянии ли организация качественно удовлетворять потребности покупателей и отвечать на вызовы конкурентов. Не проводя в данном случае полномасштабный анализ рыночной ситуации, необходимо тем не менее через индикаторы (в некоторых случаях

косвенные) оценить конкурентоспособность организации и ее продукции, а также устойчивость рыночной позиции организации. В частности, здесь надо обратить внимание на такие очевидные индикаторы, как темп прироста объема реализации и маржинальный доход: чем выше значение этих показателей, тем устойчивее положение организации. Однако следует иметь в виду, что чрезмерно высокие темпы роста организации могут, как это ни парадоксально, представлять угрозу для организации, поскольку если такой рост финансируется краткосрочными источниками финансирования, то становится вероятным кризис ликвидности при малейшем сбое в денежных потоках организации.

Еще одним показателем, характеризующим рыночную деятельность организации, является маржинальный доход. Его достаточно высокий уровень и устойчивая динамика позволяют дать положительное заключение по изучаемому вопросу о непрерывности деятельности организации.

Косвенно рыночную ситуацию характеризуют нетто-позиция организации по авансам выданным и полученным, а также соотношение дебиторской задолженности покупателей и заказчиков и кредиторской задолженности перед поставщиками и подрядчиками. Наличие авансов полученных и превышение ими кредиторской задолженности характеризуют рыночное положение как устойчивое, позволяющее организации диктовать свои условия в отношении оплаты поставляемых товаров и закупаемых ресурсов своим контрагентам. Однако необходимо отметить, что такая позиция организации относительно задолженности создает угрозу ее ликвидности и, следовательно, непрерывности ее деятельности. Оценивая внешнюю рыночную среду, в которой функционирует организация, очень важно проанализировать степень диверсифицированности в отношении поставок ресурсов и реализации продукции. Так, если значительная доля поставок приходится на одного поставщика или значительная доля реализации – на одного покупателя, то потеря этих контрагентов, очевидно, представляет непосредственную угрозу непрерывности деятельности организации.

Для оценки непрерывности функционирования организации и востребованности в инвестициях важно оценить уровень гибкости производственной мощности организации, что позволяет переходить на производство новых видов продукции (работ, услуг) без дополнительных капитальных вложений, т.е. без замены оборудования.

В то же время, анализируя экономическую устойчивость организации, важно сопоставлять денежные потоки по текущей и инвестиционной деятельности, оценивая их интенсивность и определяя, как часть денежных потоков по инвестиционной деятельности связана с обновлением и повышением качества основных средств, а какая часть требует замены в связи с изменением профиля организации.

Среди методик комплексного экономического анализа для оценки непрерывности деятельности целесообразно применять методику оценки признаков преднамеренного банкротства, суть которой заключается в отслеживании резких негативных изменений ключевых финансовых показателей и коэффициентов, в частности чистых активов, обеспеченности обязательств активами и др., а также сопоставлении этих фактов с возможными отклонениями условий совершения сделок от рыночных условий. В составе комплексных под-

ходов методики оценки кредитоспособности также могут быть востребованы, поскольку, как было отмечено выше, именно доступность для оптимизации финансовых ресурсов расценивается как обязательное условие непрерывности ее деятельности.

Заключительным этапом в обосновании вывода о непрерывности деятельности организации и состоянии бизнеса является составление прогнозного отчета о прибылях и убытках, прогнозного баланса и отчета о движении денежных средств. Прогнозы, сформированные на основе выявленных в ходе анализа тенденций основных показателей и скорректированные с учетом экспертных оценок возможной динамики ключевых показателей, позволяют наглядно убедиться в выводах относительно непрерывности деятельности организации. Так, если в результате прогноза ключевых статей отчетности видно, что проблемы, выявленные в ходе предыдущих этапов, принимают угрожающие размеры, то вывод о непрерывности деятельности становится очевидным. При этом необходимо отметить те факторы и обстоятельства, которые представляют собой угрозу непрерывности деятельности, а также предложить меры по исправлению ситуации в случае необходимости.

Наряду с оценкой гипотезы о непрерывности деятельности организации целесообразно давать оценку экономической состоятельности бизнеса, поскольку многие рассматриваемые аспекты, подтверждающие гипотезу о непрерывности деятельности организации, одновременно характеризуют экономическую состоятельность бизнеса. Однако в процессе оценки состоятельности бизнеса невозможно опираться только на индивидуальную отчетность, в этом случае, безусловно, необходим анализ консолидированной отчетности (если организация является участником формальной или неформальной группы организаций). Выводы должны строиться на сравнительном анализе индивидуальной и консолидированной отчетности. Анализ консолидированной отчетности должен начинаться с определения перечня входящих в группу организаций (дочерние и зависимые общества), в том числе организаций, имеющих налоговые льготы. Затем определяются функции организаций в группе. Эти организации классифицируются по функциям (сбытовые, закупочные, производственные, лицензионные, финансовые, сервисные, холдинговые), а также анализируются схемы построения группы (вертикальная, горизонтальная, конгломератная). Количественный анализ группы и ее участников должен включать такие обязательные элементы, как анализ распределения активов в группе:

- расчет удельных весов по активам, приходящимся на головную организацию (основное общество), дочерние и зависимые общества;
- анализ динамики основных показателей группы и входящих в нее организаций (темпов прироста баланса, выручки и прибыли).

После того, как получены перечисленные характеристики группы и понятна роль организаций, входящих в ее состав, целесообразно оценить относительные показатели, характеризующие ее экономическую состоятельность, т.е. показатели рентабельности и прибыли, оборачиваемости активов и др. Оценку экономической состоятельности формируют такие основные факторы, как получение экономической прибыли, устойчивость рыночной позиции организации и динамика основных показателей развития бизнеса, а также доступность и качество ресурсов. Комплексная оценка экономиче-

ской состоятельности заключается в оценке рыночной стоимости бизнеса. Рост стоимости, а также превышение стоимости, исчисленной по доходному подходу над другими видами оценки, позволяют сделать заключение об экономической состоятельности бизнеса.

Таким образом, решение задач, которые стоят перед аудитором, предполагает активное проведение аналитических процедур, дающих возможность интерпретировать отчетность, составлять прогнозные отчеты и делать выводы о перспективах развития аудируемого объекта. Подчеркнем, что в настоящее время исключительно бухгалтерское подтверждение достоверности отчетности перестает удовлетворять ее пользователей, которым необходима глубокая оценка достоверности отчетности с точки зрения целесообразности и эффективности совершения сделок и уже на этой основе подтверждение гипотезы о непрерывности деятельности организации и оценка состоятельности бизнеса.

Такой подход предполагает дальнейшее развитие методологии аудита, ориентированной на интеграцию аудита с управлением и анализом. Это позволяет использовать выводы аудиторских проверок для обоснования управленческих решений. Развитие аудита активно требует более широкого использования аналитических процедур и в этом смысле представляется весьма перспективным взаимное обогащение аудита и анализа. В конечном счете это дает возможность в значительной мере повысить качество как аудита, так и анализа, направив их на оценку будущего состояния бизнеса и на выявление истинных экономических интересов в деятельности организации.

Литература

1. Винер И.Б. Общесистемные основы аудита [Текст] / И.Б. Винер, О.В. Голосов, В.В. Скобара, Э.А. Сиротенко. – М. : Финансовая академия при Правительстве РФ, 1999.
2. Макальская М.Л. Основы аудита [Текст] / М.Л. Макальская, М.В. Мельник, Н.А. Пирожкова. – М. : Дело и сервис, 2002.
3. Миронова О.А., Азарская М.А. Теория и методология аудита [Текст] / О.А. Миронова, М.А. Азарская. – М. : Омега-Л, 2005.
4. Ришар Ж. Аудит и анализ хозяйственной деятельности предприятия [Текст] / Ж. Ришар ; пер. с франц. ; под ред. Л.П. Белых. – М. : Аудит, ЮНИТИ, 1997.

Ключевые слова

Методология аудита; оценка непрерывности деятельности организации; аналитические процедуры; аудиторские процедуры; аудит-консалтинг; концепция аудита; внутренняя управленческая отчетность; индивидуальная отчетность; консолидированная отчетность; методология аналитического подтверждения; экспресс-анализ отчетности.

Калиничева Раиса Васильевна

РЕЦЕНЗИЯ

Актуальность, практическая значимость и новизна. Развитие аудита связано с укреплением рыночных отношений, интеграцией России в мировую экономику и активным привлечением иностранного капитала, созданием организаций разных форм собственности и организационно-правовых форм. Необходимость бухгалтерской информации об имущественном и финансовом состоянии российских и зарубежных партнеров определила развитие аудиторских организаций и предложений по оказанию аудиторских услуг со стороны зарубежных аудиторских фирм, которые достаточно быстро учредили совместные аудиторские организации на территории Российской Федерации.

Автор рассматривает основные направления развития методологии аудита, одним из которых является широкое использование аналитических процедур.

Статья носит теоретико-методологический характер и направлена на развитие новых методологий в аудите РФ. В статье предлагаются следующие направления развития методологии аудита:

- разработка новой концепции аудита в РФ, отвечающей мировым стандартам;
- активное проведение аналитических процедур, дающих возможность интерпретировать отчетность, составлять прогнозные отчеты и делать выводы о перспективах развития аудируемого объекта.

Вышеизложенное дает основание считать, что актуальность рассматриваемой темы, ее теоретико-методологическая необходимость, а также новизна материала определяют научную и практическую ценность статьи.

Шохнех А.В., к.э.н., доцент кафедры экономики и аудита Автономной некоммерческой организации высшего профессионального образования Центросоюза РФ «Российский университет кооперации», Волгоградский кооперативный институт

4.4. DIRECTIONS OF DEVELOPMENT OF METHODOLOGY OF AUDIT

R.V. Kalinicheva, Doctor of Economics, the Docent of the Department of the Economy and Audit

Autonomous Noncommercial Organization of the Highest Vocational Education of Tsentrosoyuz (Central Union of Consumers' Societies) RF «Russian University of Cooperation» Volgograd Cooperative Institute

In the article are examined the new directions of Audit, which consists in the wide use of analytical procedures both in the stage of planning Audit (for obtaining the idea about the business of client, development of the signs of the distortion of financial account) and in the process of the realization of audit procedures actually (for the development of economic interests in the accomplishment of transactions, the estimation of their expediency and effectiveness). Are examined the influence of analytical procedures on the following levels the accounts: internal administrative account; the individual account of organizations; the consolidated account.

Literature

1. I.B. Wiener, O.V. Golosov, V.V. Skobara, E.A. Sirotenko. System-wide bases of Audit.. – M: Financial academy at the Government of the Russian Federation, 1999.
2. M.L. Makalskaja, M.V. Melnik, N.A. Pirozhkova of an audit Basis. – M: Business and service, 2002.
3. O.A. Mironov, M.A. Azarskaya. Theory and the methodology of Audit. – M: Omega-L, 2005.
4. Z. Richard. Audit and the accounting of the enterprise/of mountain passes. from the French edited by. L.P. White. – M.: Audit, YUNITI, 1997.

Keywords

Methodology of audit; estimation of the continuity of the activity of organization; analytical procedures; auditorial procedures; audit-[konsalting]; concept of audit; internal administrative account; individual account; consolidated account; methodology of analytical confirmation of; rapid analysis of account.