

УДК: 657. 6. 003. 13

Проскуріна Н. М.,*кандидат економічних наук, доцент кафедри обліку і аудиту Запорізького національного університету*

АНАЛІТИЧНІ ПРОЦЕДУРИ ЯК ДЕТЕРМІНАНТИ ПІДВИЩЕННЯ ЯКОСТІ СУЧАСНОГО ПРОФЕСІЙНОГО АУДИТУ

У статті розглянуто формування механізму реалізації аналітичних процедур на різних етапах аудиту з визначення чинників, що впливають на ступінь довіри аудитора до результатів аналітичних процедур. Удосконалено методичні підходи до формування аналітичних процедур шляхом визначення сукупності потенційно “небезпечних” зон щодо мінімізації ризику невиявлення.

Ключові слова: аналітичні процедури, аудиторська перевірка, достовірність фінансової звітності, оцінка, якість послуг, метод.

В статье рассмотрено формирование механизма реализации аналитических процедур на разных этапах аудита из определения факторов, которые влияют на степень доверия аудитора к результатам аналитических процедур. Усовершенствованы методические подходы к формированию аналитических процедур путем определения совокупности потенциально “опасных” зон относительно минимизации риска невиявления.

Ключевые слова: аналитические процедуры, аудиторская проверка, достоверность финансовой отчетности, оценка, качество услуг, метод.

The article focuses on the formation of analytical procedures' implementation mechanism at different stages of the audit to determine the factors influencing auditor's degree of confidence to the results of analytical procedures.

Methodical approaches to the analytical procedures formation are improved by defining the set of potentially “dangerous” areas concerning minimizing of not detecting risk.

Key words: analytical procedures, the audit, financial reporting reliability, assessment, quality of service, method.

Постановка проблеми. Використання аналітичних процедур при аудиті фінансової звітності дозволяють скоротити обсяги трудомісткої документальної перевірки без шкоди для якості надання аудиторських послуг. У той же час більшість авторів, які досліджують стандартизацію аудиту, зазначають, що в реальній аудиторській практиці вкрай мало використовують переваги аналітичних процедур. Тому надзвичайно актуальним за-

лишається вивчення особливостей проведення й використання результатів одного з найефективніших видів аудиторських процедур.

Аналіз останніх досліджень та публікацій. Застосуванню аналітичних процедур в аудиті присвячено чимало наукових праць. Серед провідних вчених, які зробили внесок у висвітлення проблеми ефективного використання специфічних прийомів аудиту, до яких належать аналітичні процедури, необхідно відзначити таких як Ф. Ф. Бутинця, С. М. Бичкову, Н. І. Дорош, А. М. Кузьмінського, О. А. Петрик, О. Ю. Редька, В. В. Сопка, В. П. Суйца, А. Д. Шеремета та інших. Водночас існує низка не вирішених проблем теоретико-методологічного характеру щодо особливостей та порядку використання аналітичних процедур у процесі аудиту.

Мета і завдання дослідження. Метою статті є науково-методичне обґрунтування механізму реалізації аналітичних процедур як детермінанту підвищення якості аудиторських послуг та визначення способів, методів і чинників, що впливають на ступінь довіри аудитора до результатів аналітичних процедур.

Виклад основного матеріалу. Визначення аналітичних процедур дано в міжнародних стандартах аудиту. Аналітичні процедури – це оцінка фінансової інформації шляхом вивчення правдоподібних взаємозв'язків між фінансовими та не фінансовими даними [4, с. 483]. Відповідно до цього визначення аналітичні процедури розглядаються не тільки як виявлення, аналіз і оцінка співвідношень між фінансово-економічними показниками діяльності, але й як вивчення зв'язку цих співвідношень і закономірностей з іншою наявною інформацією або причин можливих відхилень від її. Склад аналітичних процедур відповідно до МСА 520 “Аналітичні процедури” наведені на рисунку 1.

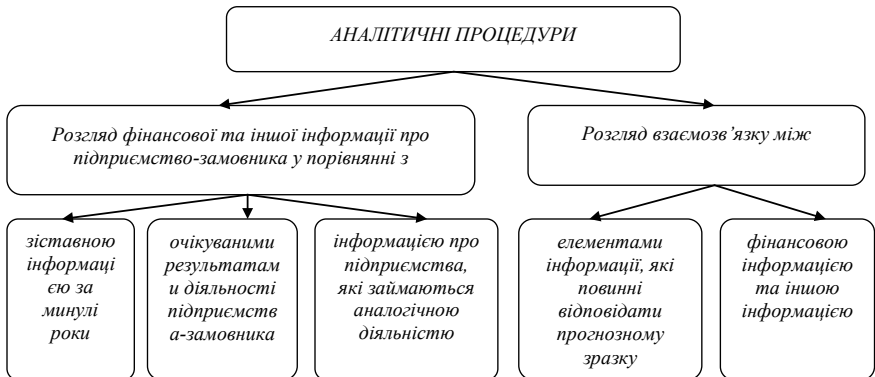


Рис. 1. Склад аналітичних процедур

У МСА 520 “Аналітичні процедури” визначені способи й рівні їх проведення (рис. 2).

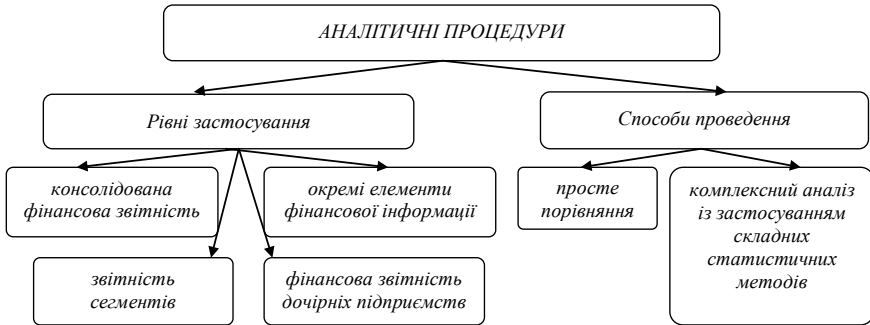


Рис. 2. Визначення способів та рівнів проведення аналітичних процедур

Відповідно до прийнятої узагальненої класифікації аналітичні процедури по характеру поділяються на якісні й кількісні, а також на аналітичні процедури, в основі яких лежать загальнонаукові методи та аналітичні процедури, що ґрунтуються на методах суміжних економічних наук [2].

Аналітичні процедури в процесі аудиту використовуються на всіх його етапах: при плануванні, у процесі перевірки та на заключному етапі (рис. 3).



Рис. 3. Схема процесу використання аналітичних процедур на різних стадіях аудиту

На стадії планування аналітичних процедур здійснюється аналіз річної фінансової звітності попередніх періодів і прогнозової звітності; управлінської звітності; інформації про вплив зовнішніх і внутрішніх чинників; галузевих статистичних даних; не фінансової інформації [6].

Основною метою використання аналітичних процедур на етапі плану-

вання є зосередження уваги аудиторів на тих показниках, за якими спостерігаються суттєві відхилення від базових величин. У процесі планування аудиту досягається вирішення таких завдань:

- оцінка змін, що відбулися в показниках за звітний період: якщо аудит проводиться не вперше, то порівнюються облікові й звітні дані поточного року з перевіреною інформацією минулих років;

- визначення зон потенційного ризику у фінансовій звітності: якщо сума незвичайних коливань є значною, то аудитор має встановити, чи є це наслідком впливу нормальних економічних явищ або перекрученням;

- скорочення деталізованого тестування: якщо під час використання аналітичних процедур на стадії планування не виявляється незвичайних коливань, то можливість суттєвих помилок в обліку можна вважати мінімальною, а тому аудитори можуть скоротити подальше детальне тестування обігів і сальдо за рахунками по проаналізованому сегменту.

Звичайно, вибір методів розрахунку коефіцієнтів має проводитися на підставі нормативних документів, внутрішньофірмових стандартів та професійного судження аудиторів. При аналізі показників фінансової звітності доцільно застосовувати такі процедури:

- обчислення відносних показників поточного періоду;

- зіставлення й аналіз зміни відносних показників, розрахованих у різні періоди;

- зіставлення змін декількох видів відносних показників.

Б. А. Аманжолова й А. В. Наумова вважають, що планування аудиту із застосуванням аналітичних процедур містить такі напрями: експертизу бізнесу; визначення критеріїв суттєвості; оцінка ризиків та проектування обсягу сукупності, що перевіряється; складання програми аудиторських процедур за сутністю [1].

Під час експертизи бізнесу предметом пильної уваги аудиторів виступають як зовнішні чинники, які здатні вплинути на діяльність економічного суб'єкта в майбутньому, так і внутрішні фактори, які безпосередньо формують саму діяльність. Для адекватного розуміння діяльності економічного суб'єкта застосовуються такі процедури, як: опитування компетентних працівників економічного суб'єкта й третіх осіб та аналітичне читання фінансової звітності [6].

Аналітичне читання фінансової звітності надає можливість оцінити масштаби діяльності, виявити незвичайні коливання, які можуть бути зумовлені економічними обставинами або допущеними в обліковому процесі перекрученнями. На нашу думку, віднесення цієї процедури до аналітичних процедур не викликає сумніву. Проте спосіб опитування працівників економічного суб'єкта й третіх осіб не відповідає вимогам щодо аналітичних процедур, зазначених у МСА 520 "Аналітичні процедури" [4].

При використанні аналітичних процедур на стадії перевірки, по суті, результати їх застосування можуть вказувати на необхідність одержання

додаткової інформації. На цій стадії аналітичні процедури застосовуються для одержання аудиторських доказів щодо певних передумов, що стосуються будь-яких елементів фінансової звітності: активів, зобов'язань, капіталу, доходів, видатків. При цьому обов'язковими є ретельні перевірки всіх суттєвих відхилень.

На думку А. І. Бурикіна “... процес використання аналітичних процедур під час документальної перевірки припускає порівняння сум первинних документів і відповідних облікових регістрів (аналітичних і синтетичних)” [3]. На наш погляд, зазначене порівняння є не аналітичною процедурою, а однією з різновидів детальних тестів оборотів і сальдо за рахунками.

Аналізуючи величину незвичайних відхилень, необхідно використовувати критеріальні значення, засновані на нормативних документах, внутрішньофірмових стандартах з визначення рівня суттєвості та професійного судження аудиторів. Порівнюючи власний результат з результатом економічного суб'єкта, аудитор має визначити мінімальну й максимальну межу можливої різниці, наявність якої не вимагатиме додаткового тестування. Якщо незвичайні відхилення перевищують встановлений рівень, то повинна бути досліджена величина розбіжності.

Вважаємо, що вирішення цього питання залежить від величини суттєвості виявленої різниці стосовно пов'язаних з нею показників і всієї фінансової звітності в цілому. Якщо значення виявленої різниці неприйнятно з погляду аудиторів, то необхідно знайти документальні пояснення. Якщо пояснення будуть недостатніми, то виявлена різниця має кваліфікуватися як перекручування й підлягати процедурам додаткового тестування.

Нами визначені чинники, що впливають на ступінь довіри аудитора до результатів аналітичних процедур, що наведені на рисунку 4.

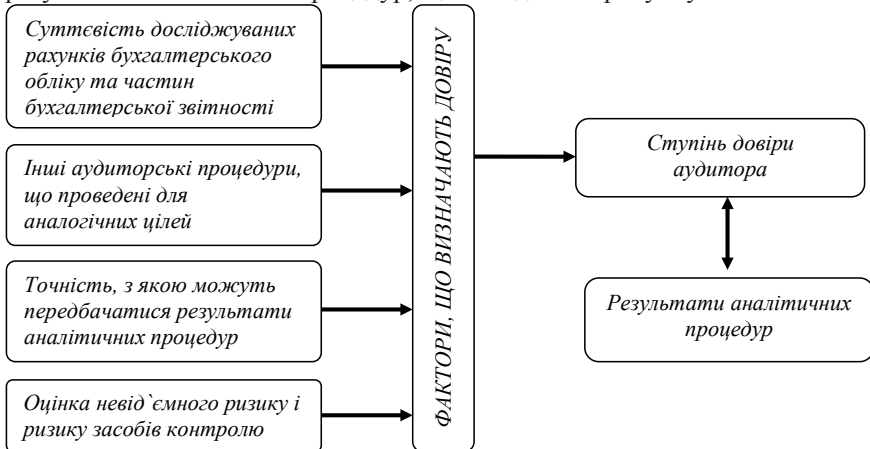


Рис. 4. Систематизація факторів, що впливають на ступінь довіри аудитора до результатів аналітичних процедур

На завершальному етапі аудиту доцільно проаналізувати порядок аналітичної перевірки, оцінити її повноту, а саме дати відповіді на такі запитання:

- чи охоплені перевіркою всі елементи фінансової звітності;
- чи використані всі доступні джерела інформації для проведення аналізу статей на стадії планування аудиту;
- чи виявлені суттєві відхилення під час деталізованої перевірки, які вимагають використання додаткових процедур тестування;
- який ступінь впливу виявлених суттєвих відхилень на достовірність статей фінансової звітності в цілому [7].

Дії аудитора при відхиленні від очікуваних закономірностей при підведенні результатів аналітичних процедур узагальнені на рисунку 5.

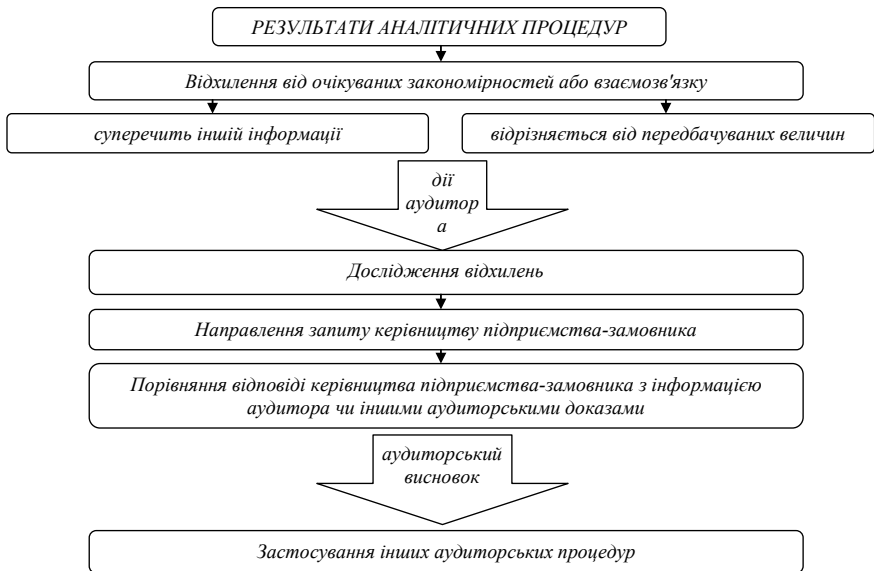


Рис. 5. Послідовність виконання аудиторських процедур при відхиленні від очікуваних закономірностей

Крім цього, результати дослідження дозволяють автору узагальнити відмінні риси економічного аналізу від аналітичних процедур, що проводяться при виконанні завдання з надання впевненості, а саме:

- тісний зв'язок з бухгалтерським обліком, використання даних обліку для оцінки господарських операцій;
- тісний зв'язок з оподаткуванням, дослідження економічного суб'єкта, спрямованих на оптимізацію оподаткування;
- спрямованість на виявлення реальних економічних інтересів в діяль-

ності економічного суб'єкта та дослідження економічних стимулів, які визначають його функціонування;

– більш широке використання інформації із зовнішніх джерел як для оцінки достовірності фінансової звітності, так і для оцінки ефективності ведення справ управлінським персоналом економічного суб'єкта;

– більш чітку спрямованість аналізу на задоволення інтересів конкретних користувачів – аудиторів, що підтверджують достовірність фінансової звітності; можливість продовження діяльності та її ефективність;

– застосування специфічних методів, зокрема інтуїтивних методів діагностики, експертних методів аналізу, використання непрямих ознак для формування висновків [6, с. 7-8].

Висновки. На основі вищевикладеного відзначаємо, що результати аналітичних процедур дозволяють одержати аудиторські докази, необхідні для підготовки аудиторського висновку, а також інформації керівництву та власника економічного суб'єкта за результатами проведення аудиту. Результати аналітичної роботи необхідно відображати в робочих документах аудиторів. Незвичайні відхилення та їх причини, а також результати планування й виконання аналітичних процедур у робочій документації аудиторів доцільно відображати по кожному сегментові фінансової звітності. Отже, аналітичні процедури сприяють підвищенню якості аудиту фінансової звітності завдяки акцентуванню уваги на потенційно “небезпечних” зонах і мінімізації ризику невиявлення.

Література:

1. Аманжолова Б. А., Наумова А. В. Планування аудита із застосуванням аналітичних процедур / Б. А. Аманжолова // Аудиторські відомості. – 2004. – № 8. – С. 13-14.
2. Аренс Э. А. Аудит / Э. А. Аренс, Дж. К. Лоббек; пер. с англ. М. А. Терехова; под ред. Я. В. Соколова. – М.: Финансы и статистика, 1995. – 560 с.
3. Бурикін А. І. Аналітична перевірка витрат обігу в процес се аудита / А. І. Бурикін // Аудиторські відомості. – 2003. – № 11. – С. 2-5.
4. Міжнародні стандарти аудиту, надання впевненості та етики. Видання 2007 року [пер. з англ. О. В. Селезньова, О. В. Гік, О. Л. Ольховікової, Т. Ц. Шарашидзе, Л. Й. Юрківської та О. С. Кулікова]. – К.: Аудиторська палата України, 2007. – 1172 с.
5. Редько О. Ю. Аудит та безпека бізнесу: [практик. посіб.] / О. Ю. Редько, О. Б. Рижакова, К. О. Редько. – К.: ДП “Інформаційне агентство”, 2007. – 177 с.
6. Усач Б. Ф. Проблеми розвитку аудиту в Україні / Б. Ф. Усач // Регіональна економіка. – 2008. – № 4. – С. 217-222.
7. Шевчук В. О. Удосконалення процедури контролю за процесом формування бюджетів / В. О. Шевчук // Фінанси України. – № 5. – 2009. – С. 19-28.