

ОБЛІК І АУДИТ ПІДПРИЄМНИЦЬКОЇ ДІЯЛЬНОСТІ

УДК 657.6.001.8

ОТРИМАННЯ АУДИТОРСЬКИХ ДОКАЗІВ МЕТОДОМ ЗАСТОСУВАННЯ АНАЛІТИЧНИХ ПРОЦЕДУР

Сурніна К.С., доктор екон. наук, професор

Таврійський національний університет імені В.І. Вернадського

Анотація. Предметом статті є питання, які пов'язані з методикою отримання аудиторських доказів при виконанні завдань внутрішнього аудиту. Метою статті є визначення та аналіз одного з методів аудиторських доказів - аналітичних процедур. Результати статті: на основі аналізу літературних джерел, сформовані основні методичні підходи до визначення поняття «аналітичні процедури». Аналітичні процедури - це порівняння фактичних даних із даними, які внутрішній аудитор очікує отримати під час перевірки. Основною метою застосування аналітичних процедур слід вважати виявлення наявності або відсутності незвичайних або невірно відображених фактів і результатів господарської діяльності, що вказують області потенційного ризику та потребують особливої уваги аудитора. Аналітичні процедури включають тести на обґрунтованість, аналіз тенденцій, аналіз коефіцієнтів. Проведення аналітичних тестів здійснюється у такому порядку: визначення мети процедури; планування тесту; тестування; аналіз результатів; отримання висновків. Використовуючи результати тестів на відповідність системи внутрішнього контролю, внутрішньому аудитору необхідно визначити, наскільки її функціонування і структура відповідають його попередній оцінці ризику невідповідності внутрішнього контролю. Зроблена оцінка існуючих відхилень може привести аудитора до висновку про те, що визначений розмір ризику невідповідності внутрішнього контролю він повинен переглянути. У таких випадках аудиторів слід поміняти характер, строки і масштаб виконання запланованих процедур аудиту. Аналітичні процедури можуть виконуватися на протязі кожного з етапів аудиту: планування, безпосереднього проведення аудиторської перевірки, завершення аудиту. Згідно з вимогами міжнародних стандартів аудиту аналітичні процедури повинні використовуватися у будь-якій перевірці, що свідчить про їхню важливість. Аналітичні процедури використовуються для одержання аудиторських доказів. Автор аналізує різні методи аналітичних процедур, їх характеристики, необхідність та порядок їх застосування в практичній діяльності внутрішніх аудиторів.

Ключові слова: метод, аудит, аудиторські докази, аналітичні процедури, диверсифікація.

Постановка проблеми. Метод аудиторської діяльності базується на основних положеннях діалектичного методу пізнання і законах політичної економії. Економічні процеси, які виникають і здійснюються на підприємствах, являють собою певне ціле, узагальнене, без відмінностей між окремими частинами та властивостями. Метод аудиту — це сукупність способів, прийомів, використовуваних для дослідження стану об'єктів, що вивчаються. Ці прийоми можна об'єднати у такі групи:

- перша — визначення кількісного та якісного стану об'єкта;
- друга — визначення відхилень дійсного стану досліджуваного об'єкта від норм та нормативів, планових показників та інших правил;
- третя — оцінювання стану об'єкта (у минулому, поточному та майбутньому періодах).

Отже, методом аудиту є визначення реального, якісного та кількісного стану об'єктів, виявлення відхилень від базового або нормативного стану й оцінювання цих відхилень за критеріями доцільності та законності.

В аудиті широко застосовують прийоми та методи, які не є власне аудиторськими — це передусім прийоми та методи статистики і аналізу господарської діяльності: порівняння, групування, деталізація показників, індекси, елімінування, балансовий, сальдовий тощо.

Аудит нерівнозначне поняттям документальної комплексної ревізії, рахункової перевірки балансу, судово-бухгалтерської експертизи, аналізу господарської діяльнос-

ті, але аудит використовує методи їх дослідження. В основному це поєднання методів документальної ревізії і аналізу господарської діяльності.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Проблеми становлення, розвитку застосування аналітичних процедур в аудиті знайшли певне відображення в роботах таких вітчизняних вчених, як: М. Білуха, О. Бородкін, В. Бондар, Ф. Бутинець, А. Герасимович, Н. Дорош, Т. Каменська, М. Корінько, Є. Мних, В. Пантелєєв, О. Петрик, І. Пилипенко, Н. Проскуріна, В. Рудницький, В. Сопко, Л. Сук, Ю. Цал-Цалко, В. Шевчук, а також у працях російських та інших зарубіжних вчених: Р. Адамса, Ш. Алібекова, В. Андрєєва, А. Аренса, М. Беніса, С. Бичкової, А. Газаряна, Є. Гутцайта, Ю. Данілевського, Ф. Дефліза, Г. Дженика, Р. Доджа, І. Елісєєвої, Д. Кармайкла, Дж. Лоббека, Л. Растамханової, Н. Ремізової, Дж. Робертсона, В. Самарухи, Є. Сиротенко, Е. Старовойтової, О. Терехова, О. Шапошнікова, Л. Шнайдермана та інших науковців.

Невирішені складові загальної проблеми. Внутрішні аудитори є зобов'язаними формулювати висновки та представляти результати завдання на основі відповідного аналізу та оцінки інформації. Кількість та якість інформації, якою може володіти аудитор, багато в чому визначає якість аудиторського висновку, його адекватність фінансовому та майновому стану підприємства. Внутрішні аудитори використовують правила МСВА 2300 "Виконання завдання". Внутрішні аудитори зобов'язані зібрати, проаналізувати, оцінити та оформити документально інформацію в обсязі, достатньому для досягнення цілей завдання (МСВА 2310 — "Збір інформації") [2]. Внутрішні аудитори зобов'язані зібрати достатній обсяг достатньої надійної, прийнятної та корисної інформації для досягнення цілей завдання (МСВА 2320 — "Аналіз та оцінка") [3]. Тому порядок організації та проведення аналітичних процедур є важливим питанням для загального процесу внутрішнього аудиту.

Формулювання цілей статті. Необхідність дослідження аналітичних процедур на всіх етапах аудиту, як основного методу доказовості достовірності звітності підприємства, їх опосередкованого впливу на ефективність функціонування економіки і зумовили вибір цілі статті.

Викладення основного матеріалу дослідження. Аналітичні процедури (аналітичні тести) - це порівняння фактичних даних із даними, які внутрішній аудитор очікує отримати під час перевірки. Згідно з вимогами міжнародних стандартів аудиту аналітичні процедури повинні використовуватися у будь-якій перевірці, що свідчить про їхню важливість. Аналітичні процедури використовуються для одержання аудиторських доказів. Термін "аналітичні процедури" в міжнародних аудиторських стандартах використовується для опису економічного аналізу показників і тенденцій.

Основною метою застосування аналітичних процедур є виявлення наявності або відсутності незвичайних або невірно відображених фактів і результатів господарської діяльності, що визначають області потенційного ризику та потребують особливої уваги аудитора.

Основними цілями аналітичних процедур є:

- вивчення діяльності суб'єкта перевірки (аналітичні процедури - один з розповсюджених способів придбання таких знань);
- оцінка фінансового становища суб'єкта аудиту та перспектив безперервності його діяльності (всі сумніви щодо здатності підприємства залишатися діючим у майбутньому повинні бути включені до аудиторського звіту);
- виявлення фактів перекручування бухгалтерської звітності;
- виявлення ймовірності помилок у фінансовій звітності.

Тобто, показники за своєю суттю можуть бути фінансовими або нефінансовими, суттєвим є те, що вони мають ознаки наявності взаємозв'язку. У певному сенсі це тест на прийнятність: аудитор вивчає показники разом, щоб визначити, наскільки розумним (прийнятним) виглядає їх взаємозв'язок.

До аналітичних процедур відносяться:

1) порівняння даних за поточний рік та минулі роки (порівняння даних балансу в цілому та за статтями, розрахунки коефіцієнтів та відсоткових відношень у порівнянні з минулими роками);

2) порівняння фактичних даних з даними бізнес-плану (з обов'язковим врахуванням реальності бізнес-плану);

3) визначення взаємозв'язку елементів інформації (наприклад, коливання облікових витрат на виплату відсотків порівнюються з відповідними залишками непогашеної заборгованості за наданими кредитами);

4) порівняння фактичних даних з даними, встановленими внутрішнім аудитором;

5) порівняння інформації з аналогічною інформацією інших підрозділів підприємства та інших підприємств;

6) порівняння фактичних даних з інформацією, отриманою за допомогою не фінансових даних (наприклад, порівняння облікових витрат на виплату заробітної плати із зміною середньої кількості працівників тощо);

7) рейтинг підприємства (порівняння з рейтингом за інший період та з рейтингом інших підприємств).

Аналітичні процедури включають тести на обґрунтованість, аналіз тенденцій, аналіз коефіцієнтів.

Проведення аналітичних тестів здійснюється у такому порядку:

1) визначення мети процедури;

2) планування тесту;

3) тестування;

4) аналіз результатів;

5) отримання висновків.

Використовуючи результати тестів на відповідність системи внутрішнього контролю, внутрішньому аудитору необхідно визначити, наскільки її функціонування і структура відповідають його попередній оцінці ризику невідповідності внутрішнього контролю. Зроблена оцінка існуючих відхилень може привести аудитора до висновку про те, що визначений розмір ризику невідповідності внутрішнього контролю він повинен переглянути. У таких випадках аудиторів слід поміняти характер, строки і масштаб виконання запланованих процедур аудиту.

Аналітичні процедури можуть виконуватися на протязі кожного з етапів аудиту: планування, безпосереднього проведення аудиторської перевірки, завершення аудиту.

Певні аналітичні процедури варто виконати на стадії планування, щоб аудитор мав можливість визначити характер, масштаби та строки майбутньої роботи. Виконання аналітичних процедур на етапі планування сприяє розумінню бізнесу, який перевіряється, виявленню областей потенційних ризиків і точному визначенню ступеня аудиторського ризику. Виявлення областей потенційних ризиків дозволяє вірно спланувати ресурси, що будуть необхідними, та дає можливість підвищити ресурсну забезпеченість за рахунок зменшення аудиторських ресурсів у областях з низьким ступенем ризику. При формуванні загального плану та програми аудиту застосування аналітичних процедур сприяє скороченню кількості та обсягу інших аудиторських процедур, дозволяє підвищити якість аудиту та скоротити витрати часу, допомагає ідентифікувати важливі моменти, які пізніше зажадають особливої уваги.

Аналітичні процедури ґрунтуються на певних очікуваннях. Щоб тест дав коректні результати, необхідно правильно сформулювати очікування та установити залежність між величинами. У ході виконання аналітичної процедури аудитор повинен визначити прийнятний рівень розбіжностей між фактичними та очікуваними результатами та розслідувати причини відхилень від очікуваної величини, якщо такі мали місце.

Джерелами, що дозволяють аудитору сформулювати очікування щодо взаємних залежностей між величинами, є:

– фінансова інформація, що відноситься до порівнянних періодів (звичайний метод, який використовується у ході аналітичної процедури);

– очікувані результати (бюджет, план тощо) і прогнози в порівнянні з фактичними даними (цей метод є найбільш дієвим у тому випадку, коли бюджет сплановано правильно);

- взаємозв'язок між елементами фінансових даних;
- інформація про галузь об'єкта аудиторського завдання;
- взаємозв'язок між фінансовими та нефінансовими даними.

Узагальнення підходів вітчизняних і зарубіжних учених щодо аналітичних процедур аудиту, науково-дослідна і практична робота автора дали можливість обґрунтувати дефініцію «аналітичні процедури аудиту», отже: аналітичні процедури слід розглядати на всіх етапах аудиту, як деталізовану диверсифікацію загальних процедур аудиту, що включають аналіз співвідношень і тенденцій між різними даними суб'єкта господарювання та у виявленню зв'язків між показниками такого суб'єкта і визначення подальших напрямків його розвитку. Це дозволяє забезпечити більш високий рівень доказовості професійного судження щодо достовірності фінансової звітності підприємства, його інвестиційної привабливості та безперервності діяльності, розширює сферу застосування аудиту та підвищує якість його результатів

Деякі аудиторів та користувачів аудиту помиляються вважаючи, що термін "аналітичні процедури" позначає аналіз фінансово-господарської діяльності економічного суб'єкта, що перевіряється. Аналітичні процедури використовуються при оцінці достовірності інформації та звітності суб'єкта аудиту, а аналіз його фінансово-господарської діяльності починається вже після того, як достовірність встановлено, оскільки аналізувати фінансово-господарську діяльність економічного суб'єкта за недостовірності його інформації або звітності недоцільно.

Отже, аналіз фінансово-господарської діяльності економічного суб'єкта починається там, де закінчується якісно проведений аудит, але як аналітичні процедури аудиту, так і фінансовий аналіз господарської діяльності базуються на методах економічного аналізу, тому містять багато загальних прийомів, тому аналіз фінансового стану підприємства можна умовно віднести до заключних аналітичних процедур.

Аудиторів використовують методи економічного аналізу і в інших випадках. Наприклад, при проведенні аудиту необхідно оцінювати справедливість допущення безперервності діяльності економічного суб'єкта, що перевіряється (чи зможе він продовжувати діяльність і виконувати зобов'язання протягом, як мінімум, 12 місяців, опісля поточного періоду), що є типово аналітичним завданням і за формулюванням, і за методами виконання. Таким чином, аудиторів, значною мірою підготовлені до проведення аналізу фінансово-господарської діяльності економічних суб'єктів, (до того ж - добре знайомі з інформаційною базою), можуть здійснювати його не тільки в рамках аудиторської перевірки, але й, наприклад, у якості окремого аудиторського завдання. Це варто мати на увазі як керівництву служби внутрішніх аудиторів, так і керівництву підприємства.

Складність аналітичних процедур окупається ефективністю. Аналітичні процедури проводяться аудитором протягом усього процесу аудиту, що дозволяє підвищити його якість і скоротити трудовитрати. На стадії планування аудиту аналітичні процедури дозволяють аудиторів визначити особливості діяльності об'єкта перевірки, виявити нетипові або невірно відображені факти, визначити області підвищеного ризику, що вимагають додаткової уваги. У період досліджень вони можуть виконуватися в поєднанні з іншими аудиторськими процедурами.

Висновки. Сучасні умови розвитку аудиту вимагають використання комплексного підходу до розгляду процесу аудиту як сукупності взаємозв'язаних елементів (етапи аудиту, напрями робіт, процедури аудиту). При цьому початковою ланкою дослідження слід вважати аналітичні процедури. Аудитор не повинен виходити з того, що діяльність замовника аудиту, а отже і показники, що її характеризують, не можуть бути схильні до суттєвих змін, проте всі такі зміни повинні мати логічні і достатні пояснення. Важливо визначити, що є основою відхилень: обґрунтовані економічні процеси чи облікові поми-

лки і викривлення. Застосування в аудиті аналітичних процедур покликане забезпечити виявлення областей потенційного ризику, що вимагають підвищеної уваги аудитора.

Отже, ціль застосування аналітичних процедур полягає в наданні допомоги аудитору у формуванні його обґрунтованої компетентної думки. Така попередня діагностика в аудиті, як і в інших областях людської діяльності, має бути чим більш простою та дешевою, не втрачаючи своєї точності та надійності.

Використання аналітичних процедур у процесі аудиту дозволяє аудитору зробити оцінку фінансових показників шляхом вивчення ймовірних залежностей між ними. Співвідношення, що використовуються в аналітичних процедурах, повинні бути правдоподібними та передбачуваними. Правдоподібність припускає існування явного причинно-наслідкового зв'язку. Це, у свою чергу, дає можливість оцінити ефективність методів планування, які використовує підприємство, виявити тенденції господарської діяльності, області потенційного ризику, імовірність банкрутства тощо.

Література

1. МСВА 2310 — "Збір інформації". [Електронний ресурс] – Режим доступу: <http://www.iaa-ru>.
2. МСВА 2320 — "Аналіз та оцінка". [Електронний ресурс] – Режим доступу: <http://www.iaa-ru>.

Стаття надійшла: 24.12.2012 р.
Рецензент: д.е.н., проф. Міщенко В.А.



УДК 657.4

СУЧАСНІ ЗАСОБИ ПОБУДОВИ СТРУКТУРИ ОБЛІКОВОГО АПАРАТУ НА ПІДПРИЄМСТВІ

Маліков В. В., доктор наук з державного управління, доцент
Харківський національний автомобільно-дорожній університет

Анотація. Предметом дослідження є сучасні засоби побудови структури облікового апарату на підприємстві. Метою статті є визначення основних напрямків вдосконалення комп'ютеризації управління підприємством та застосування форм обліку відповідно до можливостей обчислювальної техніки з метою досконалої організації роботи підприємства. Теоретичне осмислення окремих аспектів проблеми вимагало використання загальнонаукових методів: аналізу і синтезу. Цілісність дослідження забезпечують системний і структурно-функціональний підходи. В результаті дослідження, робиться наголос, що в умовах автоматизації розрахунків і групування нормативів існує можливість для переходу від складання нормативних калькуляцій на перше число місяця, кварталу, року до розробки їх на будь-яку дату поточного місяця. Це дозволяє відмовитися від щомісячного перерахунку залишків незавершеного виробництва у зв'язку зі змінами норм на початок місяця і точніше обчислювати фактичну собівартість відпуску товарної продукції. В роботі доведено, що комп'ютеризації обліку на сучасних комп'ютерах не властиві обмеження форми. Хоча технічно за допомогою обчислювальної техніки можна реалізувати будь-яку ручну або механізовану форму – обліку, з'являється можливість реалізації найбільш оптимальної форми. Під час організації бухгалтерського обліку персонал повинен знати, звідки і в якому вигляді він отримує початкові умови для складання операції; алгоритм або спосіб здійснення своєї операції; який результат і в якому вигляді він повинен отримати; що і кому передати по закінченні операції. Така інформація повинна надаватися працівником незалежно від того, який метод обробки інформації застосовується на підприємстві. Результати дослідження можуть бути застосовані при впровадженні структури облікового апарату на підприємствах різних форм власності. Робиться висновок, що використання обчислювальної техніки призводить до якісно нових тенденцій в питанні побудови структури облікового апарату.

Ключові слова: облік, підприємства, економічні процеси, стратегія економічного та соціального розвитку України, служби обліку, суб'єкти підприємницької діяльності.