УДК 657.6.658.011.3

ОСОБЛИВОСТІ ОЦІНКИ РИЗИКІВ АУДИТУ НАФТОГАЗОВИДОБУВНИХ ПІДПРИЄМСТВ

[1]С.М. Кафка, [2]Є.І. Сухін

[1]ІФНТУНГ, 76019, м. Івано-Франківськ, вул. Карпатська, 15, тел. (03422) 40137, e-mail: o a @ n u n g . e d u . u a

[2]СКБ «Сухіна», 01001, м. Київ, вул. Житомирська, 6/11, тел. (044) 278-03-66

Сучасний ризико-орієнтований підхід до методології аудиту передбачає оцінку проблемних сфер діяльності підприємства та визначення аудиторського ризику. Особливої актуальності проблема оцінки ризиків у аудиті набула в умовах економічної кризи, коли збільшилась ймовірність економічних негараздів підприємств та зріс суспільний інтерес до діяльності нафтогазовидобувної галузі економіки України.

Проаналізовано вимоги МСА 315 "Розуміння суб'єкта господарювання і його середовища, оцінка ризиків суттєвих викривлень". Подальшого розвитку набули сучасні підходи до оцінки ризиків аудиту. Вказано на особливості діяльності нафтогазовидобувних підприємств України та оцінено їх вплив на ризики аудиторської перевірки.

За результатами дослідження сформульовано основні наукові пропозиції щодо удосконалення методичних підходів розрахунку ризиків аудиту та запропоновано нові табличні форми для аудиту нафтогазовидобувних підприємств.

Ключові слова: аудиторський ризик, ризик суттєвих викривлень, нафтогазовидобувне підприємство.

Современный риско-ориентированный к методологии аудита предусматривает оценку проблемных сфер деятельности предприятия и определение аудиторского риска. Особую актуальность проблема оценки рисков в аудите получила в условиях экономического кризиса, когда увеличилась вероятность экономических неурядиц предприятий и возрос общественный интерес к деятельности нефтегазодобывающей отрасли экономики Украины.

Проанализированы требования МСА 315 "Понимания субъекта ведения хозяйства и его среды, оценка рисков существенных искривлений". Дальнейшее развитие получили современные подходы к оценке рисков аудита. Указаны особенности деятельности нефтегазодобывающих предприятий Украины и оценено их влияние на риски аудиторской проверки.

По результатам исследования сформулированы основные научные предложения по усовершенствованию методических подходов к расчету рисков аудита и предложены новые табличные формы для аудита нефтегазодобывающих предприятий.

Ключевые слова: аудиторский риск, риск существенных искажений, нефтегазодобывающее предприятие.

The modern oriented on a risk approach in methodology of audit means the estimation of problem spheres of activity of enterprise and determination of public accountant risk. Special actuality the problem of estimation of risks in an audit has got in the conditions of economic crisis, when probability of economic confusions of enterprises increased and public interest to activity of oil and gas industry of Ukrainian economy grew highly.

The requirements of IAS of 315 "Understanding of management subject and his environment, estimation of substantial curvatures risks" are analyzed. The further development has been got by the modern ways in the estimation of auditing risks. The peculiarities of oil and gas Ukrainian enterprises are indicated and their influence on the risks of public accountant verification is appraised.

On research results the basic scientific suggestions in relation to the improvement of methodical approaches of calculation of auditing risks are set forth and new table forms for the audit of oil and gas enterprises are offered .

Keywords: auditing risk, risk of substantial curvatures, oil and gas enterprise.

Актуальність проблеми. Нафтогазовидобувна галузь економіки України є однією з найважливіших складових паливно-енергетичного комплексу, однак потреби вітчизняної економіки в нафті і газі лише частково забезпечуються за рахунок власного видобутку. Дане питання на сьогодні набуває все більшої актуальності . З метою підвищення економічного потенціалу нафтогазовидобувних підприємств необхідним є вливання інвестиційних ресурсів. Одним із важливих інструментів прийняття інвесторами вірного та виваженого управлінського рішення інвесторами є аудиторське підтвердження достовірності фінансової звітності підприємств.

Аудиторський висновок зменшує до прийнятного рівня інформаційний ризик для користувачів фінансових звітів. При цьому аудитор бере на себе всі види ризиків підприємницької діяльності, хоча прямого функціонального зв'язку з показником аудиторського ризику вони не мають. Вкрай важливо забезпечити високий ступінь достовірності аудиторської думки, висловленої у висновку, тому в сучасних умовах ризико-орієнтованого аудиту оцінка ризику є визначальною у плануванні та програмуванні процесу аудиту.

Аналіз літературних джерел. Проблема оцінки ризиків аудиторської діяльності в умовах ринку актуальна, оскільки її розв'язанням активно займаються як вітчизняні, так і зарубіжні фахівці у своїх наукових дослідженнях,

законотворчій роботі та практиці аудиту: В.С. Рудницький, Я.А. Гончарук, В.К. Орлова, І.В. Перевозова та інші. На основі опрацьованих джерел слід вказати на недостатність наукових і практичних напрацювань з проблематики чіткої методики розрахунку аудиторського ризику в умовах ризико-орієнтованого підходу.

Мета статті – оцінити особливості діяльності підприємств нафтогазовидобувної галузі України та їх вплив на аудиторський ризик в сучасних умовах господарювання.

Виклад основного матеріалу. Оцінка ризиків аудиторської діяльності передбачає урахування сукупної ваги ризиків в процесі аудиту, починаючи з оцінки аудиторського ризику, ризику не виявлення того, що аудитору не вдасться врахувати всіх можливих викривлень та помилок об'єкта дослідження, властивого та ризику контролю, що обумовлюються особливостями діяльності кожного конкретного підприємства. Так, аудиторський ризик складається з накопиченого сукупного впливу всіх перелічених видів ризиків, які можуть виникати в процесі перевірки, проте МСА 315 "Розуміння суб'єкта господарювання і його середовища, оцінка ризиків суттєвих викривлень" [1] зобов'язує аудиторів визначати аудиторський ризик ще до початку перевірки, хоча жодних методичних рекомендацій до розрахунку ризиків на даному етапі не надає, виносячи вирішення цього питання на власне професійне судження аудитора. З огляду на необхідність системного підходу в процесі аудиту кожен аудитор чи фірма намагається розробити внутрішні положення щодо оцінки ризиків та їх урахування ще на етапі планування, проте відсутність єдиної методологічної бази показує різні підходи, нерідко кардинально протилежні, як в науковій літературі, так і в практичній роботі аудиторів, а особливості галузі, якій належить кожен з об'єктів перевірки, ще більше ускладнює цей процес.

Модель аудиторського ризику описується:

$$AP = BP * PK * PH;$$

де: АР – аудиторський ризик, ВР – властивий ризик, РК – ризик контролю, РН – ризик невиявлення.

Аудитор, покладаючись на власне професійне судження, визначає величину кожного зі складових моделі з метою планування процесу аудиту. Такий підхід є недоцільним, адже навіть у межах однієї фірми нові аудитори не мають змоги оперативно підключитись до процесу перевірки без попередньої консультації з аудитором, який розраховував складові моделі аудиторського ризику.

Серед підходів до оцінки ризиків аудиту нами найбільш вдалим видається експертно-аналітична оцінка аудиторського ризику українського професора В.С. Рудницького. Вчений приділяє увагу основним складовим аудиторського ризику, обгрунтовано ставлячи кількісний розрахунок основних складових на методичну основу. Такий підхід дає можливість об'єктивно підходити до оцінки аудиторського ризику в процесі перевірки, причому нові аудитори підключаються до процесу перевірки на основі чіткої методики для оцінки ризиків.

Галузеві особливості функціонування підприємств вимагають певної концентрації ознак, що є найбільш необхідними в процесі оцінки ризиків аудиту. Відповідно до методики, запропонованої В.С.Рудницьким, аудиторський ризик подають у такому вигляді [2]:

$$PH = \frac{AP}{BP * PBK * PZK};$$

де: РН – ризик невиявлення, АР – аудиторський ризик, ВР – властивий ризик, РВК – ризик внутрішнього контролю, РЗК – ризик зовнішнього контролю.

Розроблені таблиці оцінки складових аудиторського ризику (властивого ризику, ризику зовнішнього та внутрішнього контролю) мають формалізовано структуру та ефективно використовуються в практичній роботі аудиторів. Однак в умовах перевірки підприємств нафтогазовидобувної галузі аудитори повинні враховувати всі особливості, які впливають на властивий ризик та ризик контролю таких підприємств. Тому дане питання потребує подальших досліджень.

Для дослідження питань впливу оцінки ризиків аудиту необхідно визначити особливості галузі діяльності пілотних підприємств. Так, щодо процесу видобутку нафти та діяльності нафтогазовидобувних підприємств загалом окреслимо коло особливостей, що впливають на облік, звітність та систему внутрішнього контролю. Це зокрема [3]:

– пошук і розвідка нафтогазових родовищ;

– поділ технології видобутку на два послідовні процеси: підземний і наземний (в результаті видобувається одночасно два види продукту – нафта і газ);

– специфічність основних виробничих об'єктів – знарядь праці (свердловини та їх територіальна розгалуженість);

– різні способи експлуатації свердловин для вивільнення з надр продукції видобування;

– видобуті нафта і газ є готовою продукцією;

– відсутність незавершеного виробництва;

– значна кількість родовищ з важковидобувними та виснаженими запасами;

– велика енергоємність нафтовидобутку;

– безперервність виробничих процесів; однотипність технологічних процесів на об'єктах (свердловини, групові установки, сепаратори ін.);

– розгалужена виробнича структура нафтогазовидобувних підприємств, яка складається з багатьох цехів основного та допоміжних підрозділів, які надають послуги не лише основному виробництву, а й один одному;

– належність найбільших нафтогазовидобувних підприємств України як структурних одиниць до АТ „Укрнафта" в умовах консолідації фінансової звітності.

Організаційна та виробнича структури нафтогазовидобувних підприємств і їх внутрішній господарський механізм слугують основою при побудові системи внутрішнього контролю, обліку видобутку нафти і газу.

Отриманий перелік чинників нами систематизовано у таблицях 1-3 за видами ризиків після визначення кількості поданих експертами (ІФНТУНГ, ЗАТ «Аудит сервіс ЛТД») голосів за кожен чинник, за які подано голоси більше половини експертів, так як це зробив у досліджуваній методиці В.С.Рудницький [2].

Дані таблиці оцінки вагомості чинників складових моделі аудиторського ризику, розробленої В.С.Рудницьким, адаптовані для аудиту фінансової звітності нафтогазовидобувних

Таблиця 1 – Оцінка вагомості чинників, що впливають на властивий ризик (ВР)

№ з/п	Чинники	Узагальнена оцінка групи експертів – Кв (коефіцієнт вагомості), частки одиниці
1.	Політичний чинник впливу на діяльність підприємств	0,17
2.	Система оподаткування та високий податковий тягар як основних бюджетоутворюючих підприємств	0,13
3.	Можливість проникнення нелегального бізнесу в умовах кризи	0,1
4.	Професійність і чесність адміністрації	0,11
5.	Політична приналежність адміністрації	0,07
7.	Законодавчі і нормативні акти, що регулюють основні види діяльності клієнта	0,08
8.	Характер бізнесу клієнта	0,07
9.	Економічна ситуація на підприємстві і в галузі	0,02
10.	Використання кредитів банку та інших позикових залучень	0,04
11.	Комплексний і незвичний характер операцій та їх складність	0,04
12.	Капітальні вкладення	0,03
13.	Операції з дочірніми підприємствами (філіями)	0,05
14.	Форма розрахунків на підприємстві	0,06
15.	Видобуті нафта і газ є готовою продукцією, що визначає відсутність незавершеного виробництва	0,03
	Разом:	1

Таблиця 2 – Оцінка вагомості чинників, що впливають на ризик внутрішнього контролю (РВК)

№ з/п	Чинники	Узагальнена оцінка групи експертів – Кв (коефіцієнт вагомості), частки одиниці
1	2	3
1.	Компетентність контрольного персоналу	0,11
2.	Розгалужена виробнича структура нафтогазовидобувних підприємств	0,09
3.	Пошук і розвідка нафтогазових родовищ	0,07
4.	Поділ технології видобутку на два послідовні процеси: підземний і наземний (в результаті видобувається одночасно два види продукту – нафта і газ)	0,05
5.	Специфічність основних виробничих об'єктів – знарядь праці (свердловини та їх територіальна розгалуженість)	0,01
6.	Використання сил природи для підняття рідини на поверхню	0,03
7.	Різні способи експлуатації свердловин для вивільнення з надр продукції видобування	0,01
8.	Значна кількість родовищ з важковидобувними та виснаженими запасами	0,08
9.	Велика енергоємність нафтовидобутку	0,07
10.	Безперервність виробничих процесів; однотипність технологічних процесів на об'єктах (свердловини, групові установки, сепаратори)	0,04

Продовження таблиці 2

№ з/п	Чинники	Узагальнена оцінка групи експертів – Кв (коефіцієнт вагомості), частки одиниці
1	2	3
11	Розгалужена виробнича структура нафтогазовидобувних підприємств, яка складається з багатьох цехів основного та допоміжних підрозділів, які надають послуги не лише основному виробництву, а й один одному	0,06
12	Організація системи обліку і внутрішнього контролю	0,04
13	Правильність відображення операцій в обліку	0,01
14	Кадрова політика адміністрації і перепідготовка працівників	0,01
15	Розподіл повноважень і обов'язків	0,01
16	Методи адміністративного контролю	0,04
17	Санкціонування операцій	0,04
18	Контроль за документами та їх зберіганням	0,03
19	Жорстке ставлення адміністрації до внутрішнього контролю	0,01
20	Обов’язкове використання контрольних процедур	0,02
21	Підпорядкованість контрольного персоналу	0,05
22	Суцільний нагляд за виконанням контрольних процедур	0,07
23	Складна структура технічних і технологічних засобів контролю	0,04
24	Інші чинники	0,01
	Разом:	1

Таблиця 3 – Оцінка вагомості чинників, що впливають на ризик зовнішнього контролю (РЗК)

№ з/п	Чинники	Узагальнена оцінка групи експертів – Кв (коефіцієнт вагомості), частки одиниці
1.	Контроль з боку АТ «Укрнафта» підприємства як структурної одиниці в умовах консолідації фінансової звітності	0,13
2.	Кваліфікація і практичний стаж роботи зовнішніх контролерів	0,05
3.	Зміни в законодавчих і нормативних актах	0,1
4.	Компетентність зовнішнього контролера щодо об'єктів перевірки	0,04
5.	Об'єктивність в оцінці об'єктів перевірки і дій керівників та інших службових осіб	0,08
6.	Перелік контрольних процедур, що використовуються у зовнішньому контролі	0,09
7.	Об'єкти зовнішнього контролю	0,1
8.	Репутація зовнішнього контролера	0,01
9.	Повний обсяг вибірки для зовнішнього контролю	0,2
10.	Час проведення зовнішнього контролю	0,01
11.	Мета і завдання зовнішнього контролю для цілей обліку та управління	0,09
12.	Інші чинники	0,1
	Разом:	1

підприємств України та враховують особливості галузі, їх вплив на процес перевірки.

Надалі аудитор додержується основних етапів експертно-аналітичної методики В.С.Рудницького: розраховує фактичну оцінку (Оф) властивого ризику, ризику внутрішнього та зовнішнього контролю, виходячи з вагомості середньогалузевих чинників та тієї відносної оцінки (Ов) кожного чинника (Ов = 1 – високий ризик, Ов = 0,5 - середній ризик, Ов = 0 – низький ризик), які притаманні об’єкту перевірки, використовуючи прийнятний рівень аудиторського ризику (АР = 0,01; 0,05; 0,1). Тому

$$\text{Оф} = \sum_{i=1}^{n} Ов(i) * Кв(i),$$

де n – кількість чинників оцінки відповідного елемента аудиторського ризику (ВР, РВК або РЗК).

Висновки та завдання подальших досліджень

Аудиторський ризик є визначальною основою сучасної теорії та практики аудиту, дає можливість оптимізувати співвідношення якісних та витратних показників проведення перевірки за рахунок оперативного планування аудиту та ефективного його проведення на всіх етапах, враховуючи особливості суб'єкта господарювання і його середовища, їх вплив на оцінку ризиків суттєвих викривлень.

Впровадження запропонованого підходу до оцінки ризиків аудиту нафтогазовидобувних підприємств дасть змогу правильно організувати процес перевірки, сформувати оптимальний набір аудиторської вибірки з метою одержання відповідних, достатніх та достовірних доказів аудиту, оперативно реагувати на зміни у процесі перевірки у зв'язку з новими обставинами, оптимізувати внутрішні ресурси аудиторської фірми та забезпечити високу якість результатів перевірки, дані про які є базою для прийняття управлінських рішень користувачами фінансової звітності.

Завданням наступних досліджень є впровадження запропонованої методики для оцінки ризиків аудиту фінансової звітності нафтогазовидобувних підприємств та її удосконалення.

Література

1 МСА 315 "Розуміння суб'єкта господарювання і його середовища, оцінка ризиків суттєвих викривлень" [Текст]: Міжнародні стандарти аудиту, надання впевненості та етики; 2006. – [Чинний від 2006 – 01- 01]. – К.: ТОВ "ІАМЦ АУ СТАТУС", 2006. – 1152 с.

2 Рудницький В.С. Аудит [Текст]: навч. посібник. / В.С. Рудницький, Я.А. Гончарук. – 2-е вид., перероб. і доп. – Львів: Оріяна-Нова, 2004. – 292 с.

3 Кафка С.М. Моніторинг діяльності нафтогазовидобувних підприємств та оцінка впливу їх особливостей на організацію обліку витрат [Текст]: науковий збірник; за ред. І.Г.Ткачук / Софія Кафка, Ірина Перевозова // – Івано-Франківськ: ВДВ ЦІТ Прикарпатського національного університету ім.. В.Стефаника, 2007. – Вип. ІІІ. –Т.1. – С. 434-438.

Стаття надійшла до редакційної колегії 05.05.11
Рекомендована до друку професором ***В.К. Орловою***