

Н.Ф. МАНЬКО*

(Національна академія статистики, обліку та аудиту, м. Київ, Україна)

Процедурне забезпечення доказовості професійного судження в контексті дотримання якісних характеристик фінансової звітності

Стаття присвячена формуванню процедурного забезпечення у процесі виконання завдання з аудиту з метою обґрунтування доказовості аудиторського судження стосовно дотримання управлінським персоналом основних принципів та якісних характеристик при підготовці та складанні фінансової звітності відповідно до Міжнародних стандартів фінансової звітності. Розглянуто базові принципи – припущення та якісні характеристики, які виставляються до такої звітності Концептуальною основою фінансової звітності. На підставі проведеного аналізу визначення поняття «принцип» у літературних джерелах, виявлено, що принцип це правило поведінки, початок, основа будь-якої системи та розглянуто сутність самого змісту поняття «принцип». Встановлено, що критерії для аудиторської оцінки тверджень управлінського персоналу дотримання базових принципів – припущень та якісних характеристик, визначаються виходячи із застосовної суб'єктом господарювання концептуальної основи фінансового звітування. Наведено окремий перелік питань, які підлягають аудиторській оцінці. Окреслено цілі аудиторської процедури, розглянуто перелік питань, розуміння яких є важливим для аудитора при виборі та плануванні аудиторських процедур. Сформовано мету та процедурне забезпечення отримання аудиторських доказів, необхідних для формування проміжних висновків, стосовно дотримання управлінським персоналом базових принципів та якісних характеристик при підготовці та складанні фінансової звітності. Наведено приклади можливих проміжних висновків аудитора. Визначено, що доказовість аудиторського судження стосовно дотримання управлінським персоналом принципів та якісних характеристик у процесі складання фінансової звітності базується на аудиторських доказах, отримання яких забезпечують аудиторські процедури, які є основою обраної методики аудиту та виконуються у визначеному аудитором порядку і послідовності. Вказано на доцільність застосування в окремій аудиторській фірмі апробованих на практиці методик аудиторської перевірки, що дасть можливість звести до мінімуму ризик невиявлення, а також скоротити терміни виконання завдання з аудиту.

Ключові слова: концептуальна основа, принципи та якісні характеристики фінансової звітності, критерії оцінки, процедурне забезпечення аудиту, професійне судження, аудиторські докази.

DOI: [https://doi.org/10.33146/2307-9878-2019-2\(84\)-134-143](https://doi.org/10.33146/2307-9878-2019-2(84)-134-143)

N.F. MANKO

(National Academy of Statistics, Accounting and Auditing, Kyiv, Ukraine)

Procedural Provision of Evidence of Professional Judgment in the Context of Compliance with the Qualitative Characteristics of Financial Reporting

The article is devoted to the formation of procedural provision in the process of fulfilling an audit task in order to substantiate the evidence of audit judgment regarding management's compliance with the basic principles and quality characteristics when preparing financial reporting in accordance with International Financial Reporting Standards. The basic principles – assumptions and qualitative characteristics were considered, which are contained in the Conceptual Framework for Financial Reporting. Analysis of the definition of the concept “principle” in literary sources shows that the principle is the rule of behavior, the beginning, the basis of any system, and the essence of this concept was considered. It was established that the criteria for the auditor's assessment of the assertions of managerial personnel regarding compliance with the basic principles – assumptions and qualitative characteristics, are determined by the conceptual basis of financial reporting accepted by the enterprise. The short list of issues to be audited was given. The objectives of the audit procedure were defined, a list of issues was considered, an understanding of which is important for the auditor when choosing and planning audit procedures. The goal and procedural provision for

* Манько Надія Федорівна, аспірант Національної академії статистики, обліку та аудиту (м. Київ), директор ТОВ «Аудиторська фірма «Надійність» (м. Вінниця).

obtaining audit evidence necessary for the formation of interim conclusions regarding the observance by management of basic principles and qualitative characteristics in the preparation of financial statements has been formed. Examples of possible intermediate conclusions of the auditor were given. It was determined that the audit procedures provide evidence of audit judgment regarding the observance by management of the principles and qualitative characteristics in the process of drawing up financial statements. The audit procedures are the basis of the chosen audit methodology and are carried out in certain order and sequence determined by the auditor. It was indicated that it is expedient to apply auditing methods tested in practice in a separate audit firm; it will minimize the risk of non-detection, as well as reduce the time for completing the audit task.

Keywords: conceptual framework, principles and qualitative characteristics of financial reporting, evaluation criteria, procedural provision of audit, professional judgment, audit evidence.

Постановка проблеми. Фінансова звітність суб'єкта господарювання, складена його управлінським персоналом під наглядом тих, кого наділено найвищими повноваженнями, являє собою сукупність тверджень про стан активів, власного капіталу, зобов'язань, структури та обсягу доходів і витрат, висвітлених у відповідних звітних формах. Вона вважається якісною, якщо підготовлена з урахуванням інтересів саме зовнішніх користувачів, оскільки всі рішення приймаються ними на підставі інформації, яка міститься в оприлюдненій фінансовій звітності. Таким чином, можна стверджувати, що складаючи фінансову звітність, управлінський персонал повинен бути зорієнтованим саме на потреби зовнішніх користувачів, очікування яких базується на припущенні, що фінансова інформація, яка стає їм доступною, відповідає чітко визначеним, відомим і зрозумілим їм критеріям та принципам.

З внесенням змін до Закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні», значно розширено перелік підприємств, які зобов'язані складати фінансову звітність за Міжнародними стандартами фінансової звітності (далі – МСФЗ), а також оприлюднювати її разом з аудиторським звітом. Відтак актуальним є дослідження методичних підходів отримання достатніх аудиторських доказів, у процесі виконання завдання з аудиту, з метою забезпечення доказовості аудиторського судження стосовно того, чи дотримані управлінським персоналом основні принципи припущення та якісні характеристики при підготовці та складанні фінансової звітності за МСФЗ.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Дослідження підходів дотримання принципів та якісних характеристик облікової інформації при підготовці фінансової звітності, викладені у працях вітчизняних та зарубіжних вчених, зокрема: О.В. Харламової, С.Ф. Голова, Т. Кучеренка, Н. Цветкової, Б. Нідлза, Х. Андерсена, Д. Колдуела, О.В. Соловійова та інших [14, 3, 7, 15, 1, 11]. Питання процедурного забезпечення аудиту знайшли втілення

в роботах вітчизняних вчених, серед яких: М.Т. Білуха, Н.І. Дорош, О.А. Петрик, Н.М. Проскура, В.В. Сопко та інші [2, 6, 9, 10, 12]. В більшій частині наукові дослідження стосувалися процедурного забезпечення отримання аудиторських доказів стосовно достовірності тверджень управлінського персоналу щодо класів операцій та подій, залишків на рахунках, подання та розкриття інформації. Питання процедурного забезпечення отримання доречних та достатніх доказів відповідності фінансової звітності суб'єкта господарювання, встановленим концептуальною основою принципам та якісним характеристикам, залишились поза увагою науковців. Тобто дані питання практично не досліджувались, а якщо і досліджувались, то частково.

Метою статті є формування процедурного забезпечення отримання достатніх та доречних доказів у процесі виконання завдання з аудиту, задля гарантування доказовості аудиторського судження стосовно дотримання управлінським персоналом основних принципів та якісних характеристик при підготовці та складанні фінансової звітності відповідно до Міжнародних стандартів фінансової звітності.

Виклад основних результатів дослідження. У процесі аудиту, для того, щоб висловити об'єктивну аудиторську думку щодо фінансової звітності, яка є об'єктом аудиту, одним із ключових завдань аудитора є розуміння вимог застосовної концептуальної основи складання та подання фінансової звітності.

Концепція фінансового обліку представляє собою основні теоретичні принципи ведення бухгалтерського обліку і складання фінансової звітності. Вона не визначає, як саме обліковувати та розкривати інформацію про операції та факти господарського життя, але разом з тим містить достатні та загальні принципи, які можуть слугувати в якості основи для розробки і застосування облікових політик та відповідають концепціям, які покладені в основу її вимог (рис. 1).

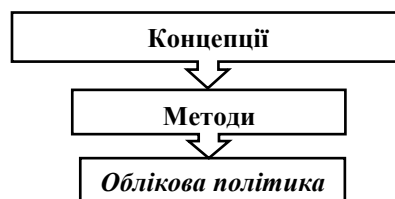


Рис. 1. Реалізація фундаментальних концепцій через облікову політику

Джерело: побудовано автором.

Концептуальна основа фінансової звітності ґрунтується на принципах фінансової звітності, а принципи бухгалтерського обліку, своєю чергою, знаходяться у підпорядкованому зв'язку з цими принципами фінансової звітності.

Поняття «принцип», за визначенням яке подано в словнику В. Даля, це науковий або моральний початок, підстава, правило, основа, від якої не відступають (нім. «grincip», фр. «grincire», лат. «grincipium») [4, с. 431]. Відповідно до визначення, яке подано у філософському словнику під редакцією І. Фролової: «... принцип – це першооснова, головна ідея, основне правило поведінки. Принцип є центральним поняттям, основою системи, що є узагальненням і розповсюдженням будь-якого положення на всі явища тієї області, із якої даний принцип абстрагований» [13, с. 294]. Із проведеного аналізу, наведених визначень, можливий висновок про те, що принцип це правило поведінки, початок, основа будь – якої системи. В контексті нашого дослідження, принцип є основою для ведення бухгалтерського обліку та складання фінансової звітності.

О.В. Харламова, досліджуючи принципи бухгалтерського обліку та фінансової звітності, зазначає: «... бухгалтерський облік, представляє собою процес, результатом якого є фінансова звітність, з його ustalеними постулатами, самостійно пристосується до заданих принципів, якщо ними будуть регламентовані ключові засади формування фінансової звітності, що ще раз підтверджує щільний зв'язок між принципами бухгалтерського обліку і принципами фінансової звітності» [14].

Отже, принципи не є стандартами з питань оцінки чи розкриття інформації. Зміст принципів розкриває лише:

- цілі фінансової звітності;
- якісні характеристики, які визначають корисність інформації, що міститься у звітності;
- визначення, визнання і вимірювання елементів, які входять до складу фінансової звітності;
- розуміння капіталу та його підтримання.

МСФЗ поділяють принципи складання фінансової звітності на дві групи: основні принципи – припущення та якісні характеристики фінансової звітності.

Основні принципи –припущення відповідно до МСФЗ складаються з двох базових припущень: обліку за методом нарахування та безперервності діяльності підприємства.

Управлінський персонал, запевняючи, що фінансова звітність відповідає застосовній концептуальній основі фінансового звітування, прямо або опосередковано здійснює твердження щодо того, що ним були дотримані цілі фінансової звітності і відповідно до цілей елементи фінансової звітності та якісні характеристики інформації, яка міститься у звітності.

Відповідно до положень Міжнародних стандартів аудиту (МСА), однією із цілей аудиту є отримання обґрунтованої впевненості в тому, чи складена

фінансова звітність в усіх суттєвих аспектах відповідно до застосовної концептуальної основи [8, с. 98]. У зв'язку з чим, перед аудитором постає проблема формування загального переліку критеріїв оцінки фінансової звітності та визначення доречності застосування будь-якого із них. Чіткий перелік критеріїв оцінки фінансової звітності необхідний для організації аудиту, вибору методів і аудиторських процедур та забезпечення досягнення основної мети аудиту, а саме, підвищення довіри зовнішніх користувачів до такої звітності.

Згідно Міжнародної концептуальної основи завдань з надання впевненості, «відповідні критерії необхідні для достатньо стабільного вимірювання чи оцінювання предмета завдання в контексті професійного судження. Без системи координат, яку створюють прийнятні критерії, будь який висновок може, або трактуватися як завгодно, або, навіть, не бути зрозумілим» [5, с. 99]. Міжнародною концептуальною основою завдань з надання впевненості визначено також, що критеріями для складання фінансової звітності, зокрема, можуть бути МСФЗ. Тобто, критерії оцінки фінансової звітності визначаються виходячи із застосовної концептуальної основи фінансового звітування. Їх належність для кожного конкретного завдання повинна бути оцінена фахівцем – практиком.

Концептуальна основа складання та подання фінансових звітів за МСФЗ, окрім основоположних облікових принципів-припущення (принципу нарахування та принципу безперервності) подає дві фундаментальних якісних характеристики, завдяки яким інформація у звітності є корисною для користувачів: доречність та достовірне подання. Серед посилюючих якісних характеристик виокремлено суттєвість, як основну ознаку, що характеризує інформацію, як доречну та три обов'язкових ознаки інформації, яку можна характеризувати як достовірно подану: точність, повнота, нейтральність. Також якісними характеристиками, які збільшують корисність інформації, є зрозумілість, зіставність, перевіряємість, своєчасність. Зазначені посилюючі характеристики допомагають у визначенні, яку із двох якісних характеристик слід використовувати для опису явища, якщо обидві вважаються рівною мірою доречними та такими, що правдиво подають це явище.

Якість аудиту визначається максимальною обґрунтованістю сформованих аудитором суджень у процесі аудиту, які знаходяться у безпосередній залежності від сукупності застосованих методик та процедур для аудиторського дослідження, вибір яких також базується на професійному судженні аудитора. Послідовність і порядок застосування методів, прийомів, способів для досягнення основних цілей аудиту буде залежати від обраної аудитором методики. Отримання необхідних аудиторських доказів на конкретному етапі (ділянці) аудиту забезпечують аудиторські процедури, які є основою обраної методики аудиту, і застосовуються у визначеному порядку і послідовності.

Аудит, аналіз і контроль

Основними цілями аудиторської процедури, стосовно предмета дослідження, зокрема, є:

- зниження інформаційної невизначеності про умови підготовки та реалізації рішень;
- оцінка ступеня ризиків не виявлення суттєвої невідповідності;
- отримання належних та достатніх доказів для ідентифікації;
- оцінка результатів впливу на фінансову звітність суттєвої невідповідності;
- формування доказової бази для обґрунтування професійного судження (аудиторської думки);
- визначення сутності рекомендацій або прогнозів.

Завдання аудитора полягає в розробленні та виконанні аудиторських процедур, які забезпечать отримання прийнятних аудиторських доказів у достатньому обсязі для підтвердження доказовості твердження управлінського персоналу щодо дотримання встановлених принципів та якісних характеристик при складанні фінансової звітності за МСФЗ. Для планування аудиторських процедур з перевірки дотримання управлінським персоналом принципу нарахування аудитору необхідно отримати розуміння з наступних питань:

- сутності концепції нарахування та її застосування в обліку доходів та витрат;
- дотримання суб'єктом господарювання основного принципу визнання виручки за контрактами передачі товарів та послуг;
- наявність операцій оренди та застосовна методика обліку операцій з оренди;
- класифікація фінансових інструментів, методи оцінки;
- застосовний метод визначення собівартості запасів (готової продукції);
- відображення в обліку інформації щодо змін облікових оцінок тощо.

Концепція нарахування в бухгалтерському обліку передбачає дотримання наступних положень:

- періодичності – поділ господарської діяльності суб'єкта господарювання на відповідні звітні періоди: місяць, квартал, рік;
- визнання доходів – доходи визнають в тому періоді, в якому вони зароблені;
- відповідності – співвідношення витрат з досягнутими результатами (доходами);
- коригуючих записів – забезпечують відображення доходів в тому періоді, в якому вони зароблені, і визнання витрат в тому періоді, в якому вони понесені;
- попередньої оплати – оплачені витрати, які відображаються в складі активів до тих пір, поки відповідні економічні вигоди не використані або не спожиті;
- доходи, отримані в рахунок майбутніх періодів – вже отримані доходи, які відображаються в обліку в складі зобов'язань до тих пір, поки вони не зароблені;
- нараховані доходи – доходи зароблені, але не отримані грошовими коштами (або по відношенню до яких не виставлені рахунки);

– нараховані витрати – витрати понесені, але не оплачені грошовими коштами (або по відношенню до яких не виставлені рахунки);

– скоригована оборотна відомість – всі коригуючі записи відображаються в скоригованій оборотній відомості, або в Перевірочному балансі, на основі якої складається фінансова звітність;

– бухгалтерський облік по методу нарахування – відповідно до МСФЗ, обов'язковим для застосування є облік за методом нарахування, оскільки застосування касового методу призводить до складання на його основі фінансової звітності, яка може ввести в оману її користувачів.

Отже, принцип нарахування, який лежить в основі складання Звіту про прибутки та збитки, обумовлює визнання доходів і витрат у відповідності з концепцією звітного періоду, незалежно від факту отримання коштів чи платежу. Тому у даному звіті можуть бути відображені негрошові доходи та витрати, наприклад: дохід від продажу в кредит, амортизація, збиток від ліквідації основного засобу, нараховані витрати (нарахована заробітна плата, отримані, але не сплачені рахунки) нараховані доходи тощо.

Мета аудиту дотримання принципу нарахування полягає у:

- визначенні, чи дотримано суб'єктом господарювання концепції нарахування доходів та витрат в бухгалтерському обліку – тобто доходи були визнанні в момент їх отримання (принцип реалізації), витрати визнанні в момент їх виникнення (принцип відповідності);
- встановленні, чи проведено трансформацію (коригування) рахунків обліку доходів та витрат, відносно визначеного звітного періоду.

Предметом аудиту є господарські операції, процеси та факти господарського життя, пов'язані з визнанням і нарахуванням доходів та витрат, а також відносини, які при цьому виникають.

Процедурне забезпечення включає перелік запланованих та включених до програм аудиту процедур, з вказівками мети, яка повинна бути досягнута внаслідок виконання такої процедури (табл. 1).

Оцінка аудитором твердження управлінського персоналу стосовно дотримання принципу безперервності діяльності пов'язана з висловленням професійного судження аудитора стосовно фактів господарської діяльності на дату складання фінансової звітності, яке ґрунтується на розумінні відповідних умов і подій, що мали або мають місце на момент збору аудиторських доказів та завершення аудиту. При цьому вирішується завдання аудитора в частині отримання розуміння можливості безперервного функціонування суб'єкта господарювання у майбутньому та доречності застосування принципу безперервності при підготовці фінансової звітності. Така оцінка здійснюється аудитором на протязі всього виконання завдання: під час планування, виконанні аудиторських процедур та при підготовці аудиторського звіту.

Процедури аудиту дотримання принципу нарахування

№	Перелік аудиторських процедур	Мета аудиторської процедури	
		Дотримання фундаментальних якісних характеристик	Відповідність додатковим характеристикам
1	2	3	4
Дохід від реалізації готової продукції, товарів, послуг			
1	Вивчення результатів аудиту розрахунків з дебіторами за реалізовану готову продукцію, товари на предмет дотримання основного принципу визнання виручки від передачі передбачених контрактом готової продукції, товарів, послуг клієнтам в сумі, яка відображає очікувану, в обмін на такі товари, послуги винагороду.	достовірність	нейтральність, повнота, точність
2	Чи в повному обсязі та у відповідному періоді відображена виручка в бух. обліку.	достовірність	Повнота, своєчасність
3	Чи розкрита інформація: про контракти з клієнтами, важливі судження і зміни в судженнях при обліку контрактів, капіталізацію витрат, пов'язаних з укладенням і виконанням контрактів.	доречність	Суттєвість, зрозумілість
Інші доходи періоду			
4	Інспектування доходів від операційної ореди активів (вивчення договорів оренди, чи не передбачають вони передачу всіх ризиків і вигід, пов'язаних з володінням базовим активом, доходи відносяться до короткострокової оренди нараховані з урахуванням МСФЗ 16 «Оренда», пропорційно терміну оренди, у відповідному періоді)	достовірність	нейтральність, повнота, точність, своєчасність.
5	Інспектування доходів від операцій в іноземній валюті (первісне і послідуєчне визнання курсових різниць, дотримання вимог IAS 21 «Операції в іноземній валюті»)	достовірність	нейтральність, повнота, точність, своєчасність.
6	Інспектування інших доходів від операційної діяльності, які відображені в звітному періоді на предмет визнання та оцінки.	достовірність	нейтральність, повнота, точність, своєчасність.
7	Інспектування доходів від інвестиційної діяльності на предмет класифікації, визнання та оцінки (МСФЗ 9 «Фінансові інструменти»)	достовірність	нейтральність, повнота, точність, своєчасність.
8	Іспектування фінансових доходів на предмет класифікації, визнання та оцінки (МСФЗ 9 «Фінансові інструменти»)	достовірність	нейтральність, повнота, точність, своєчасність.
9	Перевірити чи проводилось коригування даних бухгалтерського обліку щодо доходів в кінці кожного звітного періоду при підготовці Звіту про прибутки та збитки і Звіту про фінансовий стан, яке обумовлене дотриманням принципів бухгалтерського обліку: нарахування, відповідності, обачності.	доречність, достовірність	суттєвість, нейтральність, повнота, точність, своєчасність
10	Перевірити чи відповідає подання та розкриття інформації вимогам МСФЗ	доречність, достовірність	суттєвість, нейтральність, повнота, точність, своєчасність, зрозумілість, зіставність
Витрати періоду			
11	Вивчення результатів аудиту запасів на предмет дотримання застосованих методів розрахунку собівартості готової продукції	достовірність	нейтральність, повнота, точність.

1	2	3	4
12	Вивчення результатів аудиту запасів на предмет того, чи були віднесені до витрат періоду витрати на придбання активів, якщо дані активи були використані в звітному періоді (собівартість реалізованих запасів, собівартість використаних для виробництва матеріалів)	достовірність	нейтральність, повнота, точність, своєчасність.
13	Чи включені передплачені (авансові) витрати, які мають відношення до звітного періоду	достовірність	нейтральність, повнота, точність, своєчасність.
14	Вивчення результатів аудиту зобов'язань на предмет того, чи включені витрати, які створюють зобов'язання (нараховані витрати), витрати, які відносяться до звітного періоду, але не оплачені (нарахована заробітна плата, нараховані відсотки по кредитах, забезпечення, тощо)	достовірність	нейтральність, повнота, точність, своєчасність.
15	Чи відображено коригування резерву під сумнівну та безнадійну дебіторську заборгованість	достовірність	нейтральність, повнота, точність, своєчасність.
16	Вивчення результатів аудиту необоротних активів на предмет того, чи відображено у складі витрат амортизацію основних засобів і нематеріальних актив	достовірність	нейтральність, повнота, точність, своєчасність.
17	Чи відображено у складі витрат фактичні суми нарахованих податків (штрафів, за наявності) та коригування передплати податків	достовірність	нейтральність, повнота, точність, своєчасність.
18	Чи відображено у складі витрат витрати, які пов'язані з інвестиційною діяльністю	достовірність	нейтральність, повнота, точність, своєчасність.
19	Чи відображено у складі витрат витрати від знецінення активів	достовірність	нейтральність, повнота, точність, своєчасність.
20	Чи відображено у складі витрат, фінансові витрати, нараховані відповідно до МСФЗ 9 «Фінансові інструменти»	достовірність	нейтральність, повнота, точність, своєчасність.
21	Чи відображені збитки від операцій, якщо вони виникли в звітному періоді	достовірність	нейтральність, повнота, точність, своєчасність.
22	Чи відображені інші витрати звітного періоду, які напряду не пов'язані з операціями отримання доходу (негативна курсова різниця, непередбачені витрати, витрати не пов'язані з господарською діяльністю, тощо)	достовірність	нейтральність, повнота, точність, своєчасність.
23	Перевірити чи проводилось коригування даних бухгалтерського обліку щодо витрат в кінці кожного звітного періоду при підготовці Звіту про прибутки та збитки і Звіту про фінансовий стан, що обумовлено дотриманням принципів бухгалтерського обліку: нарахування, відповідності, обачності	доречність, достовірність	суттєвість, нейтральність, повнота, точність, своєчасність, перевіряємість
24	Перевірити чи відповідає подання та розкриття інформації вимогам МСФЗ	доречність, достовірність	суттєвість, нейтральність, повнота, точність, своєчасність, зрозумілість, зіставність
Приклади висновків, щодо цілей аудиту			
1	Коригування даних бухгалтерського обліку виконуються в кінці кожного звітного періоду при підготовці рахунків для складання Звіту про прибутки та збитки та інший сукупний дохід, що свідчить про дотримання принципів бухгалтерського обліку, передусім принципів нарахування, відповідності та обачності.		
2	Всі доходи та витрати, які відображені у Звіті про сукупний дохід, були визнані та нараховані у відповідному звітному періоді та у відповідних сумах. Інформація належним чином подана та розкрита у фінансовій звітності. Отримані докази свідчать про дотримання суб'єктом господарювання принципу нарахування при підготовці фінансової звітності.		

Джерело: розроблено автором.

Основними питаннями для аудиторської оцінки є, зокрема:

– чи містить оцінка управлінського персоналу всю доречну інформацію, яка стала відомою аудитору у процесі аудиту;

– чи існує небезпека стосовно того, що у суб'єкта господарювання будуть погіршуватися основні фінансові показники і, що це може статися зненацька;

– реальність існування такої небезпеки;

– чи є можливі варіанти рішень щодо виходу із прогнозованої аудитором ситуації;

– яким чином сформулювати висновок із зазначенням виявленої проблеми.

Мета аудиту полягає в отриманні прийнятних аудиторських доказів у достатньому обсязі щодо

доречності твердження управлінського персоналу стосовно припущення про безперервність діяльності, як основи для бухгалтерського обліку при складанні фінансової звітності.

Процедурне забезпечення включає перелік запланованих та включених до програми аудиту процедур (табл. 2). У процесі аудиторської оцінки твердження управлінського персоналу стосовно дотримання принципу безперервності діяльності, ефективними методами є: опитування, тестування та економічний аналіз, які надають можливість встановити диспропорції у розвитку суб'єкта господарювання, його взаємозв'язки з іншими господарюючими суб'єктами, контролюючими органами, фінансовими установами, банками.

Таблиця 2

Аудиторські процедури для оцінки здатності підприємства продовжувати свою діяльність на безперервній основі

Етапи аудиту	Найменування процедури	Зміст процедури	Мета процедури
1	2	3	4
Планування	Направити запит управлінському персоналу	Отримання попередньої інформації про суб'єкта господарювання	Обґрунтування наявності передумов для проведення аудиту
	Ознайомлення з бізнесом замовника	Аналіз засновницьких документів і складу власників; аналіз організаційної структури підприємства; внутрішньогалузевий аналіз; застосовна концептуальна основа; оцінка конкурентоспроможності та взаємовідносин з покупцями та постачальниками; аналіз складу та розміру капіталу; попередній розрахунок і аналіз показників фінансового стану; горизонтальний і вертикальний аналіз балансу та звіту про фінансові результати (попередній аналіз)	Попередня оцінка здатності підприємства продовжувати подальшу діяльність
	Заповнити тест	Оцінка системи внутрішнього контролю	Попередня оцінка ризиків
	Надіслати запит управлінському персоналу	Чи виконав управлінський персонал попередню оцінку здатності підприємства безперервно продовжувати свою діяльність в межах не менше 12 місяців від звітної дати; яку стратегію обрано підприємством на найближчі три роки: стратегію розвитку, стратегію стабілізації, стратегію скорочення діяльності (обґрунтування); чи існують наміри відчуження майна чи сегмента бізнесу; чи наявні зобов'язання, термін погашення яких минув; чи втягнуте підприємство у судові спори; чи виступає підприємство поручителем по зобов'язаннях третіх сторін; чи наявні факти застави майна або арешту активів; чи були втрачені або зупинена дія основних ліцензій	Дотримання управлінським персоналом принципу безперервності

1	2	3	4
	Провести спостереження та опитування	Наявність подій та обставин: чи спостерігається значне скорочення діяльності; значне оновлення основних засобів, та відсутність оновлення; втрата ключового управлінського персоналу без його заміни; стан бухгалтерського обліку, його автоматизація; втрата основного ринку, ключового клієнта, франшизи або головного постачальника; проблеми із залученням робочої сили; вчасність розрахунків по заробітній платі; нестача важливих ресурсів; поява нового успішного конкурента.	Попередня оцінка здатності підприємства продовжувати подальшу діяльність
	Провести аналіз	Попередньо отриманої інформації	Формування попередніх висновків
Виконання завдання по суті	Провести обговорення з управлінським персоналом	Чи виявив управлінський персонал, під час проведення оцінки безперервності діяльності, події та умови, які окремо або в сукупності можуть поставити під значний сумнів здатність підприємства продовжувати свою діяльність; якщо так, обговорити плани щодо їх усунення	Наявність умов та подій
	Надіслати запит управлінському персоналу у разі не проведення попередньої оцінки безперервності діяльності	Чи існують умови та події, які окремо або в сукупності можуть поставити під значний сумнів здатність підприємства продовжувати свою діяльність	Наявність умов та подій
	Провести аналіз отриманої інформації	Чи існують події та обставини, що можуть поставити під значний сумнів здатність підприємства продовжувати діяльність.	Оцінка ризиків
	Процедури по суті	Огляд робочих документів аудитора на предмет: дотримання законодавчих вимог; незадовільної системи бухгалтерського обліку; незадовільних значень основних фінансових коефіцієнтів; непогашення зобов'язань за кредитами та чи можлива пролонгація; чи визнані та створені забезпечення відповідно до МСБО 37; наявність суттєвих сум сумнівної дебіторської заборгованості; наявності заборгованості з виплати дивідендів; збільшення вартості основних засобів на суму витрат, які не призводять до покращення корисних характеристик об'єктів; негативне значення знаходження грошових коштів від операційної діяльності; реалізація продукції, товарів нижче собівартості; невчасне проведення розрахунків з постачальниками; постійне залучення позикових коштів; суттєвості впливу судових спорів; наявності постійних значних операційних збитків, або значне зменшення вартості активів, що генерують грошові потоки; наявності великої кількості запасів, які є застарілими чи не ліквідними, їх оцінка на дату балансу	Наявність умов та подій

1	2	3	4
	Направити запит управлінському персоналу	Наявність умов та подій після дати балансу, які можуть вплинути на безперервність діяльності	Наявність умов та подій
	Здійснити оцінювання оцінки управлінського персоналу	Чи містить оцінка управлінського персоналу всю доречну інформацію, яка стала відомою аудиторю	Необхідність додаткових процедур
	Аналіз приміток до фінансової звітності	Чи належно подана та розкрита інформація про основні події або умови (за наявності), що можуть поставити під значний сумнів здатність підприємства продовжувати свою діяльність на безперервній основі та плани управлінського персоналу щодо цих подій або умов	Подання та розкриття інформації: достовірність, доречність повнота, зрозумілість, своєчасність
Завершальний	Аудиторська оцінка	Оцінка доречності та достатності аудиторських доказів, необхідність проведення додаткових процедур	Формування професійного судження щодо існування суттєвої невизначеності та достовірного подання.
	Складання висновку	Щодо доречності використання управлінським персоналом припущення про безперервність як основи для бухгалтерського обліку та підготовки фінансової звітності	Включення інформації до аудиторського звіту, вплив на формування аудиторської думки, додавання пояснювального параграфу

Джерело: розроблено автором.

Перелік процедур, наведений в нашому дослідженні, не є вичерпним, він може бути розширений або зменшений, в залежності від обставин завдання та з урахуванням професійного судження, забезпечуючи при цьому отримання достатнього обсягу доречних аудиторських доказів для обґрунтування проміжних висновків.

На підставі отриманих доказів аудитор формує проміжні висновки щодо цілей аудиту, тобто висновок про дотримання (або не дотримання, з встановленням суттєвості та всеохопності) суб'єктом господарювання фундаментальних принципів – припущень та якісних характеристик при підготовці фінансової звітності.

Висновки. Визначення аудитором чіткого переліку критеріїв оцінки фінансової звітності створює умови для належної організації процесу аудиту, вибору методів і процедур аудиту та забезпечує досягнення основної мети аудиту.

Доказовість аудиторського судження, стосовно дотримання управлінським персоналом принципів та якісних характеристик у процесі складання фінансової звітності, базується на аудиторських доказах, отримання яких забезпечують аудиторські процедури, які є основою обраної методики аудиту та виконуються у визначеному аудитором порядку та послідовності.

В окремій аудиторській фірмі доцільно застосувати вже апробовані на практиці методики виконання завдання з аудиту. Це дасть можливість

звести до мінімуму ризик невиявлення, а також зменшити терміни проведення аудиту.

Подальшого дослідження потребують детермінанти аудиторського ризику та їх вплив на вибір аудиторських процедур та формування професійного судження аудитора щодо достовірності фінансової звітності.

4 Список використаних джерел

1. Андерсен Х., Колдуэлл Д., Нидлз Б. Принципы бухгалтерского учета / пер. с англ. под ред. Я. В. Соколова. Москва: Финансы и статистика, 2004. 496 с.
2. Белуха Н. Т. Аудит: учебник для студ. экон. спец. вузов. К.: Знання, 2000. 770 с.
3. Голов С. Ф. Бухгалтерський облік в Україні: аналіз стану та перспективи розвитку: монографія. Київ: Центр учбової літератури, 2007. 522 с.
4. Даль В. Толковый словарь живого великорусского языка. Москва: Русский язык, 1979. 779 с.
5. Додаток до Міжнародних стандартів контролю якості, аудиту, огляду, іншого надання впевненості та супутніх послуг. Видання 2016-2017 років / пер. з англ. Київ: Аудиторська палата України / Видавництво «Фенікс», 2018. Ч. 3. 1120 с.
6. Дорош Н. І. Аудит: методологія і організація. Київ: Знання, 2001. 402 с.
7. Кучеренко Т. Принцип обачності у фінансовій звітності. *Бухгалтерський облік і аудит*. 2009. № 2. С. 8–13.

8. Міжнародні стандарти контролю якості, аудиту, огляду, іншого надання впевненості та супутніх послуг. Видання 2016-2017 років / пер. з англ. Київ: Аудиторська палата України / «Видавництво «Фенікс», 2018. Ч. 1. 1141 с.

9. Петрик О. А. Аудит: методологія і організація: монографія. Київ: КНЕУ, 2003. 260 с.

10. Проскуріна Н. М. Процедурне забезпечення аудиту. Теорія та практика: монографія. Київ: Інформ.-аналіт. агентство, 2011. 739 с.

11. Соловьева О. В. Международная практика учета и отчетности: учебник. Москва: ИНФРА-М, 2005. 332 с.

12. Сопко В. В. Бухгалтерський облік, контроль, аналіз та аудит. *Аудитор України*. 2006. № 18. С. 10-16.

13. Философский словарь: 4-е изд. / под ред. И. Фролова. Москва: Политиздат, 1981. 445 с.

14. Харламова О. В. Принципи бухгалтерського обліку і фінансової звітності за МСФЗ: проблеми термінологічної формалізації. *Бізнес Інформ*. 2015. № 7. С. 218-222. URL: http://nbuv.gov.ua/UJRN/binf_2015_7_35

15. Цветкова Н. Суттєвість інформації фінансової звітності та її вплив на економічні рішення користувачів. *Бухгалтерський облік і аудит*. 2007. № 7. С. 38-45.

4 References

1. Andersen, Kh., Kolduell, D., Nidlz, B. (2004). Printsypy bukhhalterskoho ucheta [Accounting Principles] (Translate into English; ed. by Ya. V. Sokolov). Moskva: Finansy i statistika.

2. Belukha, N. T. (2000). Audit [Audit]. Kyiv: Znannia.

3. Holov, S. F. (2007). Bukhhalterskyi oblik v Ukraini: analiz stanu ta perspektyvy rozvytku [Accounting in Ukraine: An Analysis of the Status and Prospects of Development]. Kyiv: Tsentri uchbovoi literatury.

4. Dal, V. (1979). Tolkovy slovar zhivoho velikoruskoho yazyka [Explanatory Dictionary of the Living Great Russian Language]. Moskva: Russkii yazyk.

5. Dodatok do Mizhnarodnykh standartiv kontroliu yakosti, audytu, ohliadu, inshoho nadannia vpevnenosti ta suputnykh posluh [Annex to International Standards on

Quality Control, Audit, Review, Other Assurance and Related Services]. (2018). (Edition 2016-2017, Vol. 3; Translate into English). Kyiv: Audytorska palata Ukrainy, Vydavnytstvo «Feniks».

6. Dorosh, N. I. (2001). Audt: metodolohiia i orhanizatsiia [Audit: methodology and organization]. Kyiv: Znannia.

7. Kucherenko, T. (2009). Pryntsyp obachnosti u finansovii zvitnosti [Principle of due diligence in financial statements]. *Bukhhalterskyi oblik i auydt*, (2), 8-13.

8. Mizhnarodni standarty kontroliu yakosti, audytu, ohliadu, inshoho nadannia vpevnenosti ta suputnykh posluh [International standards for quality control, audit, review, other assurance and related services]. (2018). (Edition 2016-2017, Vol. 1; Translate into English). Kyiv: Audytorska palata Ukrainy, Vydavnytstvo «Feniks».

9. Petryk, O. A. (2003). Auydt: metodolohiia i orhanizatsiia [Audit: methodology and organization]. Kyiv: KNEU.

10. Proskurina, N. M. (2011). Protsedurne zabezpechennia audytu. Teoriia ta praktyka [Procedural provision of audit. Theory and practice]. Kyiv: Inform.-analit. ahentstvo.

11. Solovjeva, O. V. (2005). Mezhdunarodnaia praktika ucheta i otchetnosti [International practice of accounting and reporting]. Moskva: INFRA-M.

12. Sopko, V. V. (2006). Bukhhalterskyi oblik, kontrol, analiz ta auydt [Accounting, control, analysis and audit]. *Audytor Ukrainy*, (18), 10-16.

13. Filosofskiy slovar [Philosophical Dictionary]. (1981). (4th edition ed. by Y. Frolov). Moskva: Politizdat.

14. Kharlamova, O. V. (2015). Pryntsypy bukhhalterskoho obliku i finansovoi zvitnosti za MSFZ: problemy terminolohichnoi formalizatsii [Principles of accounting and financial reporting under IFRS: problems of terminological formalization]. *Biznes Inform*, (7), 218-222. Retrieved from http://nbuv.gov.ua/UJRN/binf_2015_7_35

15. Tsvietkova, N. (2007). Suttievist informatsii finansovoi zvitnosti ta yii vplyv na ekonomichni rishennia korystuvachiv [Significance of information of financial reporting and its influence on economic decisions of users]. *Bukhhalterskyi oblik i auydt*, (7), 38-45.