

УДК 336. 225. 671. 33. 021

НЕОБХІДНІСТЬ ВИКОРИСТАННЯ АНАЛІТИЧНИХ ПРОЦЕДУР ДЛЯ ПІДТВЕРДЖЕННЯ ДОСТОВІРНОСТІ ФІНАНСОВОЇ ЗВІТНОСТІ ПІДПРИЄМСТВА

Сурніна К.С. - к.е.н., професор, Таверійський національний університет

Постановка проблеми. Процес здобуття і документування аудиторських доказів є трудомістким, особливо, якщо йдеться про перевірку великого багатопрофільного підприємства або холдингової компанії. Конкуренція на ринку аудиторських послуг збільшується кожного дня, тому керівники аудиторських компаній постійно прагнуть до оптимізації послуг, максимально знижуючи витрати на проведення перевірки. У багатьох випадках скорочення тимчасових меж перевірки приводить до зниження якості і, як наслідок, погіршенню взаємин із клієнтом. Правильно підібраний комплекс аналітичних процедур значно скоротить час на перевірку, допоможе зібрати необхідні аудиторські докази для підтвердження фінансової звітності підприємства. Основною метою використання аналітичних процедур є виявлення наявності або відсутності незвичайних або неправильно відображених фактів або результатів господарської діяльності, що визначають сферу потенційного ризику і вимагають особливої уваги аудитора.

Стан вивчення проблеми. Безпосередньо дослідженню використання аналітичних процедур в аудиті приділяли увагу Ф.Ф. Бутинець, Н.І. Дорош, І.П. Житна, Є.В. Мних, І.І. Пилипенко, О. Ю.Редько, О.А. Петрик, В.В.Собко, В.О. Шевчук та інші.

Методика досліджень. Методологічною базою дослідження стали наукові праці вітчизняних та зарубіжних вчених та нормативно-правові акти з питань бухгалтерського обліку й аудиту підприємств. При дослідженні були використані загальнонаукові економічні методи, у тому числі такі, як: порівняльний аналіз, індукція, дедукції, поєднання історичного і логічного способів та інші.

Результати досліджень. Вибір конкретних процедур залежить від того, для перевірки якої передумови вони признаються. Виділяють сім передумов, з урахуванням яких формується фінансова звітність. Це:

1. Реальність існування активів і зобов'язань на певну дату.
2. Повнота – всі операції і рахунки, які мають бути представлені у фінансових звітах, правильно в них відображені.
3. Права і зобов'язання – підтвердження того, що суми, вказані в звітах як активи компанії, є її майновими правами, а суми заборгованостей – зобов'язаннями.
4. Вартісна оцінка – правильність оцінки активів, зобов'язань, власного капіталу, доходів і витрат підприємства. Такий напрям аудиту пов'язаний з визначенням правильності ведення бухгалтерського обліку.
5. Представлення і розкриття – дотримання загальноприйнятих принципів обліку й адекватності розкриття інформації. Розділення статей балансу на

короткострокові і довгострокові, повне розгорнуте відображення залишків за усіма дебіторами і кредиторами, розкриття відомостей про облікову політику в пояснювальній записці.

6. Точний вимір – точність відображення суми господарчих операцій або подій з віднесенням доходів або витрат до відповідного періоду часу.
7. Виникнення – господарська операція або подія, що відносяться до діяльності підприємства і мають місце у відповідному періоді.

Якщо аудитор перевіряє правильність формування собівартості продукції, робіт, послуг, то для здобуття достатніх належних аудиторських доказів за передумовою “повнота” він повинен провести тестування засобів контролю, тоді як для перевірки передумови “права і зобов'язання” або “вартісна оцінка” застосовуватиме процедури по суті.

Аудитор проводить тести засобів внутрішнього контролю підприємства, якщо:

- на підставі проведеної оцінки ризиків робить припущення про ефективність дії засобів контролю);
- проведення винятково процедур по суті не дозволить отримати достатні належні аудиторські докази, які могли б знизити аудиторський ризик до прийняттого рівня.

Аудитор здійснює процедури по суті з метою виявлення суттєвих викривлень фінансової звітності на рівні передумов її підготовки.

Процедури по суті включають:

- 1) детальне тестування:
 - класів господарських операцій;
 - залишків за рахунками;
 - розкриття операцій, представлених у фінансовій звітності;
- 2) аналітичні процедури по суті.

Об'єм аудиторських процедур по суті залежить від таких чинників:

- від величини ризиків суттєвого викривлення (прямо пропорційна залежність);
- від незадовільних результатів тестування ефективності засобів контролю.

Під час проведення перевірки аудитор отримує аудиторські докази шляхом виконання контрольних процедур. Під час інспекції записів і документів аудитор отримує аудиторські докази засобів внутрішнього контролю над процесом їх обробки. За допомоги інспекції матеріальних активів можна отримати надійні аудиторські докази відносно їх існування, але не обов'язково відносно власності на них або вартісної оцінки.

Аудиторові слід перевірити:

- правильність записів в інвентаризаційних описах;
- відповідність інвентаризаційних описів уніфікованим формам;
- фактична наявність матеріальних цінностей;
- реальність фінансових зобов'язань.

Стосовно ділянки перевірки правильності формування собівартості продукції інспекція не є часто вживаною процедурою, оскільки не дозволяє отримати докази про вартісну оцінку матеріальних або інших ресурсів, списаних на витрати.

Під час проведення цієї процедури перед аудитором можуть виникнути такі труднощі, як:

- тривалий період представлення необхідних до запиту документів, унаслідок чого автоматично скорочується термін, протягом якого аудитор може перевірити розділ. У свою чергу, скорочення терміну перевірки розділу спричиняє підвищення вірогідності невиявлення помилок в обліку суб'єкта, що перевіряється;
- неадекватні записи (неповні файли, зайві виправлення в книгах і рахунках);
- неадекватне документальне оформлення операцій: відсутність підтверджувальних документів і зміни у змісті типових документів (особливо якщо це стосується незвичайних операцій);
- відмінності між обліковими записами і підтвердженнями третьої сторони, суперечливі аудиторські докази і нез'ясовані зміни в показниках фінансово-господарської діяльності;
- невизначені і необгрунтовані відповіді керівництва організації на питання аудитора.

За наявності вищезгаданих ситуацій аудиторів необхідно правильно визначити причину їх появи, розширити процедури аудиту. У разі виявлення факту шахрайства доцільно інформувати про це вище керівництво клієнта і відобразити цей факт в аудиторському висновку (якщо наслідки названих дій спричинили істотні викривлення фінансової звітності), істотна помилка також відображається у висновку аудитора.

Запит є одним з найчастіше вживаних контрольних процедур під час проведення аудиторської перевірки. Слід зазначити, що зазвичай аудитори вдаються до усного опитування працівників підприємства, що перевіряється. Докази, що не мають письмового підтвердження, не можуть служити основою для висловлювання думки, але можуть бути враховані під час проведення аудиту.

Надійність аудиторських доказів, отриманих у результаті зовнішніх підтверджень, залежить від:

- а) компетентності осіб, які дають відповідь;
- б) їх незалежності від особи, яка піддається аудиту;
- в) їх повноважень відносно надання належної відповіді;
- г) знання ними тієї інформації, яку необхідно підтвердити;
- д) їх об'єктивності.

Аудитор повинен прийняти рішення про наявність або про відсутність достатніх підстав для висновку про те, що запит про зовнішнє підтвердження дає достатньо належні аудиторські докази.

Аудитор може зіткнутися з крупними і незвичайними господарськими операціями, подіями наприкінці звітного періоду, які суттєво впливають на якість формування фінансової звітності. У той же час ці господарські операції можуть бути здійснені з третіми особами, які залежні від особи, що піддається аудиту.

У відповідь на запити можуть надати аудиторіві відомості, яких він раніше не мав або які підтверджують аудиторські докази.

Підтвердження заборгованості дебіторів і кредиторів є важливою контрольною процедурою, оскільки відомості, отримані від третіх осіб, є найбільш надійними аудиторськими доказами. Проте, для перевірки правильності формування собівартості продукції підтвердження факту операції недостатньо. Необхідне ще й звіряння змісту господарських операцій.

Проблема, яка може постати перед аудитором у процесі реалізації цієї процедури - відмова третіх осіб у наданні інформації, а також затягування за часом термінів видачі відповіді. У цьому випадку аудиторі слід визначити розділ, що перевіряється, з високим ризиком і збільшити кількість процедур, що проводяться.

Перерахунок застосовується на всіх етапах аудиторської перевірки по суті. Особливого значення процедура перерахунку набуває за наявності ручного або частково автоматизованого бухгалтерського обліку. Перевірка точності арифметичних розрахунків у первинних документах і бухгалтерських записах може виявити допущені виконавцем помилки і викривлення. Крім того, контрольна процедура перерахунку передбачає особисту участь аудитора в контрольних зважуваннях.

Представлені нами контрольні процедури здобуття аудиторських доказів, а саме: інспекція, спостереження, запит, підтвердження і перерахунок, – вимагають в основному детального тестування, охоплюють велику кількість документів і розтягнуті у часі. Так, наприклад, аудитор, сформувавши запит до контрагента, не може гарантовано чекати, що відповідь на нього прийде в період проведення перевірки.

Проведення аудитором аналітичних процедур дає максимальний об'єм інформації, необхідної для формування думки про достовірність звітності, і при цьому вимагає набагато менше тимчасових витрат, ніж детальне тестування.

Крім того, однією з основних цілей аудиту є визначення життєздатності, виявлення прихованих резервів використання ресурсів підприємства. Виходячи з цього, потрібне проведення в межах аудиторської перевірки комплексного аналізу фінансового стану підприємства.

Аналітичні процедури є одним із видів аудиторських процедур і полягають у виявленні, аналізі і оцінці співвідношень між фінансово-економічними показниками діяльності підприємства, що перевіряється. Їх використання ґрунтується на допущенні про наявність причинно-наслідкового зв'язку між показниками, що характеризують діяльність клієнта. За цього виявлення нетипових, невідповідних змін не завжди виступає доказом наявності погрішності в обліковому процесі, а лише сигналізує про їх вірогідність, а у низці випадків може виступати наслідком дії об'єктивних економічних процесів. З огляду на це виявлені незвичайні відхилення (коливання) і їх причини підлягають детальному аналізу.

Слід зазначити, що є розділи перевірки, які можуть бути проведені лише з використанням аналітичних процедур. Наприклад, розділ оцінки допустимості безперервності діяльності підприємства, що перевіряється. Аудитор у цьому випадку повинен не лише висловити свою думку про достовірність бухгалтерської звітності, але і визначити достатність засобів організації для погашення зобов'язань і формування ресурсів для подальшого розвитку. Для

цього аудитор повинен залучити дані про виробничий потенціал організації і рівні його використання, сформулювати думку про об'єктивні потреби в інвестиціях і альтернативних джерелах їх залучень.

Аналітичні процедури охоплюють три рівні звітності підприємства:

- внутрішню - управлінську звітність, що дозволяє зробити висновок про якість управління організацією і ефективності використання її ресурсів;
- індивідуальну звітність організацій на підставі дослідження обґрунтування висновку про безперервність діяльності підприємства;
- консолідовану звітність, що дає підстави для висновків про економічну спроможність бізнесу у відповідному сегменті.

Обсяг і складність аналітичних процедур можуть коливатися від простого порівняння цифр до використання складних статистичних програм. Класифікація аналітичних процедур з урахуванням складності вживання представлена в таблиці 1.

Розглядаючи названі види процедур за мірою достовірності даних, отриманих у результаті їх використання, бачимо, що на першому місці виявляються складні кількісні процедури. Проте, якщо визначальним критерієм застосовувати ненадійність доказів, а простоту вживання, то на першому місці будуть не кількісні процедури. На практиці використання складних кількісних процедур – це великі витрати, вимога особливих знань, вивчення великого обсягу даних у динаміці. Проте слід зазначити, що названі причини легко усунути, якщо використовувати спеціальне програмне забезпечення. У будь-якому разі вибір завжди буде на користь простіших процедур, якщо вони дозволяють досягти поставленої мети.

Таблиця 1 - Класифікація аналітичних процедур

Аналітичні процедури	Короткий опис методів аналітичних процедур
Некількісні процедури	Процедури дозволяють виявити лише ті статті, в яких сталися суттєві зміни. Застосовуються методи, що мають на увазі вживання загальних знань у сфері бухгалтерського обліку і специфіки діяльності підприємства, які дозволяють зробити висновок щодо законності і точності рахунків і взаємозв'язків. Наприклад, вивчення інформації із зовнішніх джерел, економічних індексів, внутрішньої інформації у вигляді документації щодо зборів, засідань, кореспонденції.
Прості кількісні процедури	Застосовуються для встановлення взаємозв'язків між рахунками, наприклад, шляхом аналізу коефіцієнтів, виявлення трендів, варіаційного аналізу. До них належать методи порівняння відносних показників та інші традиційні прийоми економічного аналізу.
Складні кількісні процедури	Зазвичай, вони застосовуються або до загального сальдо за рахунками, або до змінних, які служать причиною зміни. Застосовуються методи з використанням економічних і статистичних моделей.

Висновки. Таким чином, на підставі проведеного дослідження кожної з аудиторських процедур у цілях використання для перевірки правильності формування собівартості продукції хлібопекарських підприємств ми зробили

висновок про те, що найбільш ефективним буде використання аудитором аналітичних процедур.

Використання того або іншого виду аналітичних процедур, їх складність і документальне оформлення результатів залежить від:

- вимог внутрішньофірмових стандартів аудиторської фірми;
- обсягу і складності обліку й формування собівартості в бухгалтерському обліку підприємства;
- наявності в аудиторській фірмі можливості використання спеціальних комп'ютерних програм.

Проведення аудитором аналітичних процедур дає максимальний обсяг інформації, необхідної для формування думки про достовірність фінансової звітності підприємства, що перевіряється.

СПИСОК ВИКОРИСТАНОЇ ЛІТЕРАТУРИ:

1. Аудит Монгомери /Ф.Л. Дефліз, Г.Р. Дженик, В.М. Орейлілі, М.Б. Хирш; Пер. з англ. під ред. Я.В. Соколова. - М.: Аудит, ЮНІПІ, 1997. – 542 с.
2. Дорош Н.І. Аудит: методологія і організація. – К.: Т-во “Знання”, КОО, 2001. – 402 с.
3. Міжнародні стандарти аудиту, надання впевненості та етики: Видання 2010 року.. – К.: ТОВ. “ІАМЦ АУ ”Статус”, 2010, – 1028 с.
4. Аудит. Підручник. Пожаріцька І.М., Сурніна К.С., Шевчук В.О., Сімферополь: ВД «АРІАЛ», 2011, - 310с.

УДК: 65.012.8:334.716:001

ГЕНЕЗИС НАУКОВИХ ПОГЛЯДІВ НА ЕКОНОМІЧНУ БЕЗПЕКУ ПІДПРИЄМСТВА

*Танклевська Н.С. – д.е.н.,
Голович Н.М. – аспірант, Херсонський ДАУ*

Постановка проблеми. У сучасних умовах господарювання підприємства в Україні вимушені здійснювати свою діяльність в умовах невизначеності. Нестабільність світової економіки, політичні та економічні кризи, ціновий диспаритет змушують підприємства постійно хвилюватися про свою економічну безпеку. Питання безпеки знаходились у центрі уваги з часу зародження суспільства та держави, еволюціонувавши в царину досліджень економічної безпеки підприємства, і на сьогоднішній день викликають підвищену зацікавленість у вітчизняних та закордонних учених-економістів.

На сьогоднішній день не існує однозначного визначення поняття економічної безпеки підприємства, хоча проблематика даного питання зароджувалася з появою суспільства та держави і паралельно з ними і розвивалась. Різні вчені тлумачать дане поняття зі своєї точки зору, ураховуючи ту проблематику, яку прагнуть вирішити і нерідко ототожнюють його із захистом від економічних