

Abstract. Analyzed the types, causes distortions and variations in the provision of audit assessment. We consider the formation of abnormalities. Present classification is given in the stated subject of verification of financial (tax) reporting. Built vector model and typing revealed abnormalities.

Keywords: curving, deviation indicators, audit assessment, evaluation of misstatements system abnormalities.

Постановка проблеми. На практиці при тестуванні системи внутрішнього контролю і тестуванні господарських операцій суб'єкта перевірки по суті, аудитором виявляються та оцінюються сукупні впливи викривлень на фінансову (податкову) звітність суб'єкта перевірки.

В статті розглянуто види викривлень, показано яким правилам повинна відповідати система відхилень, щоб провести коректний аналіз відхилень, та прокласифіковано показники, які представлені в заявленій суб'єктом перевірки фінансової (податкової) звітності.

Мета статті полягає в аналізі, формуванні, типізації викривлень та відхилень, які виявляються аудитором при наданні аудиторської послуги на різних етапах виконання завдання.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Питання та проблематизація оцінки викривлень в аудиті, досить широко розкриті в сучасній науковій літературі. Так, наприклад, автори Бутинець Ф.Ф. [1] та Сопко В.В. [5] дають доволі ґрунтовне та вичерпне визначення оцінки викривлень в аудиті, обґрунтовують її необхідність та призначення. Автори Ватуля І.Д., Канцедал Н.А. та Пономаренко О.Г. [3], чітко показали, як впливають відхилення та викривлення на результати аудиторської оцінки. Автори Л.П. Кулаковська та Ю.В. Піча [2], В.С. Рудницький [4], М.А. Рябова та Н.А. Богданова [8] у своїх працях відображають організацію проведення оцінки викривлень в аудиті, розкривають техніку виконання вказаних операцій.

Виклад основного матеріалу.

1. Загальний підхід до оцінки викривлень.

Процес ведення фінансового (податкового) обліку має на увазі отримання тих чи інших узагальнених показників фінансової (податкової) звітності, які, в кінцевому підсумку, базуються на господарських фактах – приватних подіях бізнес-процесу суб'єкта господарювання. На відміну від цього процесу, процес надання аудиторської послуги носить зворотну спрямованість (див. рис.1).

При цьому аудитор зобов'язаний отримати достатні відповідні аудиторські докази для формулювання обґрунтованих висновків, на яких базується його думка. Для такої зворотної спрямованості характерне підвищення ступеня надійності аудиторських доказів, зібраних на кожному наступному етапі надання аудиторської послуги. В загальному вигляді етапи надання

УДК 657.6

Свердан Т.О.
м. Київ

ОСНОВИ МЕТОДИКИ АНАЛІЗУ ВИКРИВЛЕНЬ В АУДИТІ

Анотація. Проаналізовано види, причини викривлень та відхилень при наданні аудиторської оцінки. Розглянуто формування систем відхилень. Приведена класифікація показників представлених в заявленій суб'єктом перевірки фінансової (податкової) звітності. Побудована векторна модель та проведена типізація відхилень.

Ключові слова: викривлення, відхилення, показники, аудиторська оцінка, оцінка викривлень, система відхилень.

Аннотация. Проанализированы виды, причины искажений и отклонений при предоставлении аудиторской оценки. Рассмотрено формирование систем отклонений. Проведена классификация показателей представленных в заявленной субъектом проверки финансовой (налоговой) отчетности. Построена векторная модель и проведена типизация отклонений.

Ключевые слова: искажения, отклонения, показатели, аудиторская оценка, оценка искажений, система отклонений.

аудиторської послуги представлені на рис. 2. При цьому надійність зібраних аудиторських доказів залежить від їх джерела (внутрішнього або зовнішнього), а так само – від їх характеру (візуального, документального, усного). Таким чином, на етапі попереднього планування аудитором оцінюються тільки узагальнені показники фінансової (податкової) звітності суб'єкта перевірки, і аналізується ступінь суттєвості їх впливу на заявлену звітність в цілому. На подальших етапах тестування системи внутрішнього контролю і тестування господарських операцій суб'єкта перевірки по суті, аудитором виявляються й оцінюються сукупні впливи можливих викривлень на фінансову (податкову) звітність суб'єкта перевірки. При цьому описується два якісних виду викривлень:

- викривлення, пов'язані з навмисними діями керівництва і співробітників суб'єкта перевірки або третіх осіб (шахрайство);
- викривлення, пов'язані з ненавмисними помилками у фінансовій (податковій) звітності (помилка).

До таких помилок, зокрема, відносяться математичні помилки або описки, неправильне застосування облікової політики, недогляд або невірна інтерпретація окремих господарських фактів в діяльності суб'єкта перевірки.

Не зупиняючись детально на розгляді питань, пов'язаних з діями аудитора при виявленні фактів шахрайства або помилки, відзначимо, що кількісною мірою виявлених викривлень є відхилення, розраховане аудитором в процесі надання аудиторської по-

слуги. Таким чином, саме за інтегральним значенням відхилень, аудитор судить про суттєвості або неістотності сукупного впливу виявлених викривлень на фінансову (податкову) звітність суб'єкта перевірки. При цьому безліч показників, за якими виявляються викривлення і розраховуються відхилення, залежить від етапу виконання аудиторського завдання. Наприклад, на етапі попереднього планування, аудитор може оцінити відхилення, отримані в результаті проведення камеральної перевірки заявленої фінансової (податкової) звітності, необхідні для аналізу попереднього ризику та попереднього рівня суттєвості. Далі, на етапі тестування господарських операцій циклу продажів по суті, аудитор може оцінити відхилення між:

- розміром доходу, відображеного в витаткових накладних або в актах прийому – передачі робіт (послуг);
- розміром доходу, відображеного в регістрах фінансового обліку суб'єкта перевірки.

2. Формування системи відхилень.

У загальному випадку, відхилення обчислюється, як різниця між двома оцінками будь-якого показника, що зіставляється. Причому для проведення коректного аналізу, система відхилень повинна відповідати таким правилам:

- показники, за якими виявляються викривлення і розраховуються відхилення, повинні бути відповідними. При цьому під відповідними показниками розуміються такі показники, які включені, як частина фінансової (податкової)

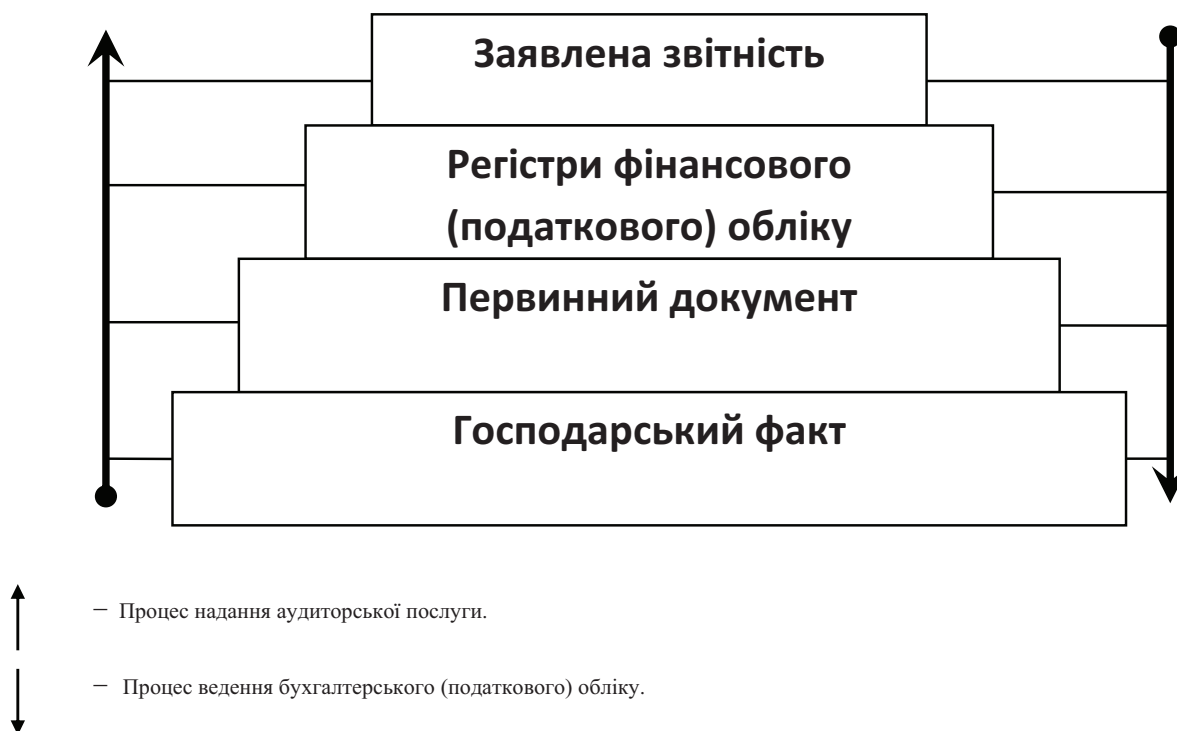
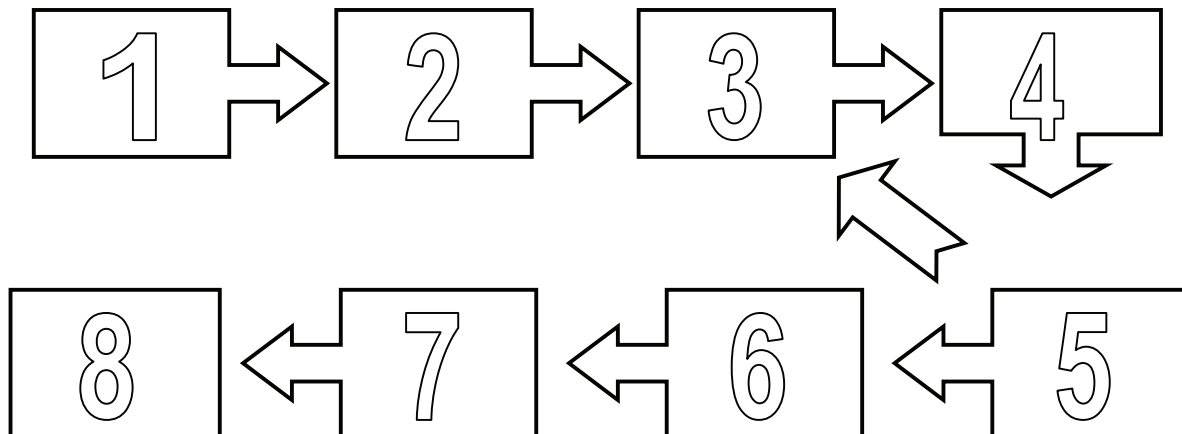


Рис. 1



Етап		Ціль
№	Найменування	
1	Дії до підписання угоди із замовником (суб'єктом перевірки).	Переконатися в тому, що: – Не існує яких-небудь професійних причин, що спонукають аудитора відмовитися від надання аудиторської послуги; – Характер, очікуваний замовником (суб'єктом перевірки) аудиторської послуги ідентифікований аудитором; – В ході надання аудиторської послуги вимоги МСА можуть бути дотримані.
2	Укладення угоди.	Документально відобразити умови домовленості про наданні аудиторської послуги.
3	Попереднє планування	– Отримати загальну оцінку про суб'єкта перевірки; – Визначити попередній розмір рівня суттєвості; – Провести попередню оцінку ризиків; – Скласти загальний план і попередні програми виконання аудиторських процедур в розрізі циклів господарських операцій або статей заявленої фінансової (податкової) звітності.
4	Тестування системи внутрішнього контролю (в розрізі циклів господарських операцій або статей заявленої фінансової (податкової) звітності).	– Отримати достатні відповідні аудиторські докази того, що система внутрішнього контролю суб'єкта перевірки в усіх суттєвих аспектах не є джерелом викривлень в заявленій фінансової (податкової) звітності.
5	Коригування попереднього плану.	– Здійснити переоцінку попереднього рівня суттєвості та попереднього ризику невиявлення; – Провести коригування раніше запланованого обсягу; – Провести коригування в загальному плані і програмах виконання аудиторських процедур; – Прийняти рішення щодо доцільності зміни термінів надання аудиторської послуги;
6	Тестування господарських операцій по суті (в розрізі циклів господарських операцій або статей заявленої фінансової (податкової) звітності).	– Отримати достатні відповідні аудиторські докази щодо мети надання аудиторської послуги.
7	Завершальний етап.	– Провести огляд на наявність умовних зобов'язань і подій, які можуть виникнути після дати складання фінансової (податкової) звітності; – Провести акумулювання і оцінку всіх аудиторських доказів і виявлених викривлень.
8	Передача підсумкових документів замовнику (суб'єкту перевірки).	– Отримати формальне підтвердження про факт надання аудиторської послуги.

Рис. 2

- звітності за поточний період, і які призначені для прочитання в контексті у зв'язку з сумами та іншими відомостями, що розкриваються;
- відхилення, обчислені як різниця між двома оцінками відповідних показників, повинні носити однакову знакову спрямованість. Припустимо, що аудитором перелічені відхилення розміру податкових зобов'язань ПДВ, як різниця між сумою, отриманою аудитором в результаті виконання процедур тестування господарських операцій циклу продажів по суті (оцінка аудитора), і сумою, яка відображена в реєстрі виданих податкових накладних (оцінка суб'єкта перевірки). Тоді, з метою отримання коректного відхилення розміру чистих податкових зобов'язань, відхилення розміру податкового кредиту так само повинно розраховуватися, як різниця між оцінкою аудитора і оцінкою суб'єкта перевірки. Очевидно, що спроба обчислити відхилення розміру податкового кредиту, як різницю між оцінкою суб'єкта перевірки і оцінкою аудитора, викривить інтегральне відхилення розміру чистих податкових зобов'язань;
 - прийняття в якості оцінки аудитора (оцінки суб'єкта перевірки) розміру того чи іншого відповідного показника, залежить від етапу виконання аудиторського завдання. Припустимо, що аудитор проводить аналіз операцій з необоротними активами, здійснених в звітному періоді суб'єкта малого підприємництва. Тоді алгоритм формування системи відхилень може бути представлений рис. 3. При цьому в ході проведення камеральної перевірки заявленої

фінансової звітності (етап попереднього планування) умовно передбачається, що аудиторська оцінка залишкової вартості формується на підставі достовірних значень рядків 031 і 032 балансу суб'єкта малого підприємництва. Очевидно, що аудиторські процедури, виконані на кожному наступному етапі виконання аудиторського завдання, підтверджують або спростовують аудиторську оцінку, отриману на попередньому етапі.

3. Класифікація показників, побудова векторної моделі і типізація відхилень.

Показники, представлені в заявленій суб'єктом перевірки фінансової (податкової) звітності, можна класифікувати за різними ознаками. Зокрема, по якісній характеристиці показника, можна виділити:

- моментні показники, до яких належать показники, що характеризують фінансовий стан суб'єкта перевірки на певні момент часу, як правило, на дату складання звітності. Прикладом моментних показників є показники, які розкриваються в балансі суб'єкта перевірки;
- підсумкові показники, до яких належать показники, що характеризують фінансовий стан суб'єкта перевірки за певний проміжок часу. Прикладом підсумкових показників є показники, які розкриваються в звітах про фінансові результати, в декларації з податку на додану вартість тощо.

За методикою формування кількісних значень показники можна класифікувати як:

- базові показники, значення яких формується в результаті узагальнення інформації, що міститься в реєстрах обліку;

Етап	Опис оцінки аналізованого показника	
	Аудитором	Суб'єктом перевірки
Попереднє планування	Оцінка еквівалентна результату, одержаному аудитором шляхом вирахування із значення рядка 031 «Первісна вартість основних засобів» значення рядка 032 «Знос»	Оцінка еквівалентна значенню, фактично відбитому суб'єктом в рядку 030 «Залишкова вартість основних засобів» балансу.
	Оцінка формується за інформацією реєстрів синтетичного обліку, і еквівалентна результату, одержаному аудитором шляхом вирахування з розміру сукупного дебетового сальдо рахунків 10 «Основні засоби», 11 «Інші необоротні матеріальні активи» і 12 «Нематеріальні активи» кредитового сальдо рахунку 13 «Знос необоротних активів»	Оцінка тотожна аудиторській оцінці, отриманої на етапі планування.
Тестування циклу операцій з необоротними активами по суті.	Оцінка формується за даними виконаних процедур тестування операцій з необоротними активами по суті.	Оцінка тотожна аудиторській оцінці, отриманої на етапі тестування системи внутрішнього контролю операцій з необоротними активами.

- розрахункові показники, значення яких формується виходячи з розміру відповідних базових показників на підставі моделей;
- адитивної (значення розрахункового показника являє собою алгебраїчну суму величин складових базових показників);
- кратної (значення розрахункового показника являє собою частку від ділення величини одного становить базового показника на величину іншого);
- мультиплікативної (значення розрахункового показника являє собою добуток величин складових базових показників).

Крім цього, моделі розрахункових показників можуть базуватися на комбінації перерахованих вище моделей.

Відомо, що аудиторські докази збираються по кожному твердженню, на підставі якого підготовлена фінансова (податкова) звітність. При цьому під твердженням розуміються такі заяви керівництва, які виражені в явному або в неявному вигляді, і містяться в цій звітності. Такі твердження можуть підрозділятися на наступні категорії:

- існування: актив або зобов'язання існує станом на певну дату;
- права і зобов'язання: актив або зобов'язання відносяться до даного суб'єкта перевірки станом на певну дату;
- виникнення: впродовж звітного періоду було здійснена операція чи відбулася подія, що має відношення до суб'єкта перевірки;
- повнота: у фінансовій (податковій) звітності суб'єкта перевірки відсутні невраховані активи, зобов'язання, операції (події господарської діяльності) та нерозкриті статті;
- вартісна оцінка: актив або зобов'язання суб'єкта перевірки відображається за відповідною вартістю;
- вимірювання: операція (подія господарської діяльності) враховується по відповідній сумі, а дохід або витрата відноситься до відповідного періоду;
- представлення і розкриття: стаття фінансової (податкової) звітності розкривається, класифікується і характеризується у відповідності із існуючими основами складання фінансової (податкової) звітності.

Відомо також, що аудиторські докази збираються шляхом виконання однієї або декількох аудиторських процедур:

- інспектування, яке являє собою перевірку записів документів або матеріальних активів суб'єкта перевірки;
- спостереження, яке представляє собою вивчення процесу або процедур, виконуваних іншими особами, наприклад працівниками суб'єкта перевірки при підрахунку товарно-матеріальних цінностей;

- запит, який представляє собою пошук інформації у обізнаних осіб у межах або за межами суб'єкта перевірки;
- підтвердження, яке являє собою відповідь суб'єкта перевірки або третіх осіб на запит, про підтвердження тієї чи іншої інформації, що міститься в бухгалтерських записях. Наприклад, аудитор зазвичай запитує підтвердження про розмір дебіторської заборгованості безпосередньо у дебіторів суб'єкта перевірки;
- підрахунок, який являє собою перевірку точності арифметичних розрахунків, первинних документів та бухгалтерських записів, або виконання самостійних розрахунків;
- аналітичні процедури, які являють собою аналіз значимих показників і тенденцій, включаючи дослідження взаємозв'язків і коливань, які не узгоджуються з іншою релевантною інформацією або відхиляються від прогнозних значень.

При цьому виконанні аудиторські процедури можуть бути джерелом доказів, підтверджуючих кілька тверджень, наприклад, перевірка дебіторської заборгованості надає докази, як щодо твердження типу «Існування», так і щодо твердження типу «Вартісна оцінка». Проаналізуємо відхилення моментних показників, які можуть виникнути в ході виконання аудиторських процедур на різних етапах аудиторської послуги (рис. 4). Очевидно, що перевірка коректності обчислення розрахункових показників являє собою аудиторську процедуру виду «Підрахунок», яка здійснюється на етапі попереднього планування. При цьому аудиторська оцінка розрахункового показника тотожна результату підрахунку цього показника аудитором. Відповідно до застосовуваної моделі оцінка цього показника суб'єктом перевірки приймається тотожною результату розрахункового показника, який фактично відображений у заявленій фінансової (податкової) звітності. В свою чергу, аудиторська оцінка базового показника тотожна оцінці такого показника суб'єктом перевірки. Таким чином, дана аудиторська процедура дозволяє отримати аудиторські докази і виявити можливі викривлення відносно твердження типу «Вартісна оцінка».

При цьому відхилення типу D2 (див. Рис. 4) обумовлено викривленням точності обчислення розрахункових показників. При цьому очевидно, що для всіх базових показників відхилення даного типу будуть виродженими (мати нульові значення). Перевірка коректності формування базових показників являє собою аудиторську процедуру виду «Інспектування», так само здійснювану на етапі попереднього планування. При цьому аудиторська оцінка базового показника тотожна розміру, отриманому в результаті вивчення інформації, відображеної в регістрах фінансового (податкового) обліку суб'єкта перевірки. Суб'єктивна оцінка цього показника приймається рівною

Назва процедури	Ствердження	Значення моментних показників, прийнятих за станом на:									
		«31» грудня попереднього року		«01» січня звітного року		Кінець звітного періоду в оцінці					
		Суб'єкта	Аудитора	Суб'єкта	Аудитора	Суб'єкта	Аудитора				
Перевірка коректності обчислення розрахункових показників.	Вартісна оцінка.										
Перевірка коректності формування базових показників.	Повнота; Представлення і розкриття.										
Співставлення оцінок.	Повнота; Вартісна оцінка; Представлення і розкриття.										

рис. 4

аудиторської оцінки, отриманої на попередньому етапі. Таким чином, дана аудиторська процедура дозволяє отримати аудиторські докази і виявити можливі викривлення щодо таких типів тверджень, як «Повнота» і «Представлення і розкриття». При цьому для базових показників відхилення типу D1 (див. Рис. 4) обумовлено викривленням подання інформації про такі базові показники фінансової (податкової) звітності суб'єкта перевірки, і, як правило, пов'язано з некоректним переносом даних з облікових регістрів в заявлену фінансову (податкову) звітність. Не підлягає сумніву, що виникнення згаданого викривлення типу D1 викличе появу викривлення відповідних розрахункових показників, які формуються на основі базових. Таким чином, за умов дотримання знаковою спрямованості розрахованих відхилень, сукупне відхилення типу D (див. Рис. 4) являє собою алгебраїчну суму відхилень типу D1 і D2, і обумовлено впливом кожного викривлення.

Слід зазначити, що з метою ефективного досягнення цілей планування аудиторського завдання, згадані аудиторські процедури повинні виконуватися як відносно початкової, так і щодо кінцевої дати звітного періоду (періоду перевірки). Окремо стоїть пробле-

ма, коли даному суб'єкту перевірки аудиторські послуги надаються вперше. Відомо, що при першій аудиторській перевірці аудитор зобов'язаний отримати достатні відповідні докази того, що:

- початкове сальдо не містить викривлень, які можуть істотно вплинути на фінансову (податкову) звітність звітного періоду;
- залишки, відображені за станом на кінець попереднього періоду, були правильно перенесені на початок поточного звітного періоду, або в необхідних випадках коректно змінені;
- відповідна облікова політика застосовується суб'єктом перевірки послідовно, або що зміни в обліковій політиці були враховані і розкриті суб'єктом перевірки належним чином.

В силу вищесказаного, при наданні першої аудиторської послуги суб'єкту перевірки, аудитор зобов'язаний провести співставлення оцінок, отриманих станом на кінець попереднього періоду, з оцінками, отриманими на початок поточного звітного періоду. Ця процедура так само виконується на етапі попереднього планування. При цьому аудиторська оцінка базового показника тотожна розміру, отриманому в результаті вивчення інформації, відображеної в регі-

страх обліку суб'єкта перевірки за станом на початок звітної періоду (періоду перевірки), а оцінка цього показника суб'єктом перевірки тотожна розміру, отриманому в результаті вивчення інформації, відображеної в регістрах обліку суб'єкта перевірки за станом на кінець попереднього періоду. Таким чином, відхилення типу D3 обумовлено викривленням переносу інформації з облікових регістрів попереднього періоду в облікові регістри звітної періоду. Очевидно, що при дотриманні знаковою спрямованості розрахованих відхилень, інтегральне відхилення типу D0 (див. Рис. 4) являє собою алгебраїчну суму відхилень типу D1, D2 і D3. Відповідно дане відхилення обумовлено сукупним впливом наступних викривлень:

- Викривленням подання інформації у фінансовій (податковій) звітності суб'єкта перевірки за станом на кінець попереднього періоду (визначається відхиленням типу D1);
- викривленням точності обчислення розрахункових показників фінансової (податкової) звітності суб'єкта перевірки за станом на кінець попереднього періоду (визначається відхиленням типу D2);
- викривленням переносу інформації з облікових регістрів попереднього періоду в облікові регістри звітної періоду (визначається відхиленням типу D3).

Слід зазначити, що представлена на рис. 4 векторна модель формування системи відхилень, є відкритою моделлю, оскільки її структура залежить від обсягу тестування (суцільна перевірка, вибір окремих елементів, аудиторська вибірка), а так само – виду тестування (тестування системи внутрішнього контролю, детальне тестування, аналітичні процедури). Оскільки зазвичай аудитор виконує всі аудиторські процедури, які надають скоріш переконливі, ніж вичерпні аудиторські докази, то можна аналізувати вплив складових відхилень на сукупне відхилення між значенням показника, отриманого в результаті процедур тестування системи внутрішнього контролю (тестування господарських операцій по суті), і значенням відповідного показника, відображеного у фінансовій (податковій) звітності суб'єкта перевірки. Нижченаведені висновки можуть бути вузловими точками контролю адекватності формування вищенаведеної векторної моделі відхилень:

- до етапу виконання процедур тестування системи внутрішнього контролю (процедур тестування господарських операцій по суті) аудитор може оцінювати істотність (або неістотність) виявлених викривлень на підставі величини обчислених сукупних відхилень типу D і D0;
- при інваріантності знаковою спрямованості моделі відхилень, розмір сукупного відхилення типу D дорівнює сумі значень складових відхилень: відхилень точності D2 і відхилення подання D1;

- при інваріантності знаковою спрямованості моделі відхилень, розмір сукупного відхилення типу D0 дорівнює сумі значень складових відхилень: відхилень точності D2, обчисленого за станом на кінець попереднього періоду, відхилення подання D1, обчисленого за станом на кінець попереднього періоду і відхилення переносу інформації D3;
- відхилення точності обчислення розрахункових показників типу D2 є виродженням для всіх базових показників фінансової (податкової) звітності;
- відхилення подання інформації у фінансовій (податковій) звітності типу D1 для всіх розрахункових показників визначається виключно чинником впливу відхилення типу D1 базових показників, що формують даний розрахунковий показник відповідно до встановленої моделі розрахунку.

Висновки. В підсумку можна констатувати, що аналіз викривлень в аудиті є важливим та необхідним елементом. Водночас, посилення та покращення потребує організація методики аналізу викривлень в аудиті.

ЛІТЕРАТУРА

1. Бутинець Ф.Ф. Аудит. – Житомир: ПП "Рута", 2009. – 912 с.
2. Кулаковська Л.П., Піча Ю.В. Організація і методика аудиту. – К.: Каравела, 2004. – 568 с.
3. Ватуля І.Д., Канцедал Н.А., Пономаренко О.Г. Аудит.– К.: Центр учбової літератури, 2007. – 304 с.
4. Рудницький В.С. Методологія і організація аудиту. – Тернопіль: "Економічна думка", 1998. – 196 с.
5. Сопко В.В. Бухгалтерський облік. – 3-тє вид., перероб. і доп. – К.: КНЕУ, 2000. – 578 с.
6. Міжнародні стандарти аудиту
7. План рахунків бухгалтерського обліку
8. М. А. Рябова, Н. А. Богданова. Аудит. – Ульяновск: УлГТУ, 2009. – 199 с.
9. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 1 "Загальні вимоги до фінансової звітності".
10. Бухгалтерський облік та фінансова звітність в Україні. / за ред. Голова С. Ф. – Дніпропетровськ: ТОВ "Баланс-Клуб", 2003. – 768 с.
11. <http://www.apu.com.ua/>