

УДК 657.6:657.37.003.2

Грищенко І. В.,
викладач кафедри гуманітарних і фундаментальних дисциплін Вінницького навчально-наукового інституту економіки ТНЕУ, м. Вінниця

Білецька Н. В.,
к.е.н., доц., доцент кафедри фінансів, оподаткування та торгівельного підприємництва, Вінницький інститут конструювання одягу і підприємництва, м. Вінниця

Циганчук В. А.,
викладач Вінницького коледжу економіки та підприємництва ТНЕУ, м. Вінниця

ВИЯВЛЕННЯ ПОРУШЕНЬ У ПРОЦЕСІ АУДИТУ ФІНАНСОВОЇ ЗВІТНОСТІ ПІДПРИЄМСТВА

Анотація. Стаття розглядає важливі завдання аудиту фінансової звітності, а саме: перевірка стану бухгалтерського обліку і звітності, їх вірогідності, цільового спрямування операцій, перевірка правильності нарахування амортизації та оподаткування прибутку. Основна мета аудиту - підготовка висновку про відповідність фінансової звітності чинному законодавству. Окреслено методику контролю складання та взаємоув'язки форм річної звітності, а також дії незалежних аудиторів при виявленні випадків шахрайства чи помилок. За підсумками проведеного досліджування та з метою усунення можливих негативних наслідків незалежного аудиторського контролю на заміну термінів “помилка”, “відхилення”, “викривлення” пропонується вживати загальний вираз “порушення економічних норм”.

Ключові слова: фінансова звітність, аудит, помилка, шахрайство.

Grischenko I. V.,
Lecturer of Department of Humanitarian and Fundamental Disciplines of the Vinnytsya Educational-Scientific Institute of Economics of TNEU, Vinnytsya

Biletska N. V.,
Ph.D., Associate Professor, Associate Professor of the Department of Finance, Taxation and Trade Entrepreneurship, Vinnytsya Institute of Clothes Design and Entrepreneurship, Vinnytsya

Ciganchuk V. A.,
Lecturer of the Vinnytsya College of Economics and Entrepreneurship of TNEU, Vinnytsya

DETECTION OF VIOLATIONS IN THE PROCESS OF AUDIT OF THE FINANCIAL REPORTING OF AN ENTERPRISE

Abstract. The article examines the important tasks of audit of financial reporting, in particular: checking the state of accounting and reporting, their probability, the target direction of transactions, checking the correctness of accrual of depreciation and taxation of profits. The main objective of the audit – preparing a conclusion on the compliance of financial reporting with current legislation. The methodology for controlling

the compilation and interconnection of forms of annual reporting, as well as the actions of independent auditors when detecting cases of fraud or error, are outlined. Based on the results of the research and in order to eliminate the possible negative effects of independent audit control for the replacement of the terms "error", "deviation", "distortion" it is suggested to use the general expression "violation of economic norms".

Keywords: financial reporting, audit, error, fraud.

Постановка проблеми. В економіці нашої країни, як і в світовій економіці, все більшого застосування набувають аудиторські перевірки, які стають законно визначеною, внутрішньогосподарською необхідністю і мають на меті знаходження помилок при веденні бухгалтерського обліку господарських та фінансових операцій та розробку шляхів їх усунення для підвищення ефективності облікового процесу і діяльності підприємства в цілому.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Проблематикою обліку та аудиту загалом, в тому числі фінансової звітності підприємств, займається багато відомих українських вчених-науковців, таких як: Бутинець Ф. Ф., Кужельний В. М., Сопко В. В., Дерев'яно С. І. Особлива увага аудиту фінансової звітності у літературних джерелах була приділена Білик М. С., Кіндрацькою Г. І. Наукові підходи до формування фінансової звітності, обґрунтування сутності і взаємозв'язку елементів фінансової звітності, принципи її формування висвітлено в працях зарубіжних вчених: Л. Бернстайна, М. Ван-Бреда, Ч. Хорнгрена, М. Кутера та інших. Але кожен із науковців надає своє визначення термінів "помилка", "шахрайство", "викривлення", що здійснює значний вплив на зміст аудиторських висновків і на правильне прийняття рішень зацікавленими сторонами. Таким чином, в економічній літературі відсутній єдиний підхід серед науковців до визначення видів шахрайства та помилок, що актуалізує проблему відповідної класифікації виявлених відхилень.

Постановка завдання. Метою статті є дослідження порядку формування і використання звітної інформації в системі управління діяльністю підприємства, методів, методик, способів розкриття помилок, обдурювання в аудиті. Визначення видів шахрайства: викривлення внаслідок протизаконного привласнення активів або викривлення, які є результатом неправдивої фінансової звітності. Сформулювати підходи до застосування в аудиті фінансової звітності термінології: "шахрайство", "обман", "помилка", "відхилення", "викривлення".

Викладення основного матеріалу дослідження. Економіка будь-якої країни передбачає створення глибоких економічних зв'язків між суб'єктами господарювання. Взаємозалежну діяльність підприємств різних форм власності ускладнюють процеси глобалізації, що створює в економічній діяльності держави ланцюг питань, що вимагають негайного вирішення. В цих умовах суб'єкти господарювання намагаються якимось чином "захиститися" та отримати гарантії своєї діяльності. У світовій практиці цим гарантом є аудит. Сьогодні діяльність аудиторських фірм є необхідною та

досить актуальною, адже може сприяти організації і впровадженню ефективних систем управління підприємством, фінансами, обліку та контролю, надавши відповідну кваліфіковану допомогу на високому професійному рівні. В ринкових умовах господарювання необхідність перевірки фінансової звітності значно зростає, що пояснюється специфікою організації економічних відносин. В Україні спостерігаються процеси перерозподілу прав власності, відбуваються кардинальні зміни у взаємовідносинах держави і власника, в рамках економічних реформ впроваджуються нові методи обліку витрат та розподілу прибутку. В таких умовах підтвердження достовірності фінансової звітності і надання неупередженого висновку щодо стану діяльності підприємства є важливим фактором розвитку економіки країни.

Важливими завданнями аудиту показників фінансової звітності є:

- перевірка стану обліку та звітності суб'єкта аудиту, їх достовірності і відповідності законам, доцільності здійснення операцій;
- використання аналітичних прийомів аудиту фінансової звітності з метою визначення шляхів оптимізації суб'єкта аудиту;
- перевірка правильності нарахування амортизації обраним за наказом про облікову політику підприємства методом;
- перевірка правильності визначення об'єкта оподаткування прибутку, відповідно до чинного Податкового кодексу тощо.

Ціль аудиту фінансової звітності – підготовка результату про відповідність даних фінансової звітності чинному законодавству, що регламентує порядок формування та подання фінансової звітності.

Метод перевірки поданої фінансової звітності вимогам нормативів передбачає відповідні етапи (рис. 1). Як правило, об'єктами аудиту показників Балансу (Звіту про фінансовий стан) є: необоротні активи, заборгованість дебіторів, відстрочені податкові активи, запаси, кошти, інші оборотні активи. Також аудиторській перевірці підлягають статті пасиву балансу – всі складові власного капіталу, в тому числі прибуток, та зобов'язання, як довгострокові, так і поточні. Аудит Звіту про фінансові результати (Звіту про сукупний дохід) передбачає перевірку правильності визначення і відображення доходів, витрат і фінансових результатів усіх видів діяльності суб'єкта аудиту. В ході аудиторського контролю проводиться перевірка раціональності та законності відображення витрат звітного періоду згідно з П(С)БО 16 "Витрати", хронологічність формування собівартості проданих ТМЦ – з П(С)БО 9 "Запаси".

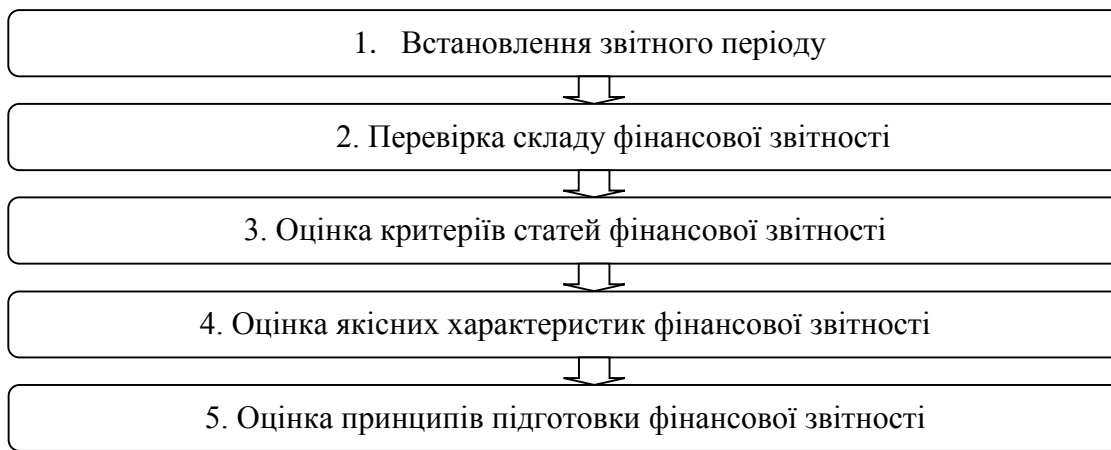


Рис. 1. Етапи перевірки правильності фінансової звітності

Не менш важливим завданням аудиту є розробка методики проведення аудиту Звіту про рух грошових коштів, оскільки цей звіт не тільки детально розкриває зміст основних статей звітів про фінансовий стан і сукупний дохід, а й містить дані Головної книги та окремих аналітичних рахунків бухгалтерського обліку. Особливої уваги потребує контроль правильності віднесення господарських операцій до відповідних видів діяльності (операційної, інвестиційної та фінансової, іншої діяльності) підприємства. Адже саме тому виникає ризик недостовірного відображення їх результатів і невідповідності реальному стану на підприємстві.

За підсумками перевірки Звіту про власний капітал аудитор повинен підтвердити достовірність інформації щодо складових власного капіталу підприємства та їх руху у поточному періоді на основі даних синтетичного та аналітичного обліку по відповідних рахунках. Сучасні тенденції розвитку бухгалтерської фінансової звітності передбачають посилення акценту на примітки і пояснення до фінансової звітності, основною метою яких є розкриття, внесення коректив, уточнення і доповнення інформації, що розкривається в основних звітних формах.

Проведене дослідження показало, що серед науковців спостерігається певна полеміка щодо економіко-правової оцінки результатів аудиту, про що свідчать праці відомих фахівців з питань аудиту, зокрема М. Т. Білухи, Ф. Ф. Бутиця, Н. І. Дорош, Б. Ф. Усача та інших.

Діям контролера при викриванні шахрайства або похибок присвячено цілі підрозділи і розділи окремих наукових праць, в яких наведені методи, методики, способи розкриття помилок, обдурювання в аудиті. Такий підхід до виявлення шахрайства та похибок в аудиті обґрунтований вимогою Міжнародного стандарту аудиту (МСА) 240 “Відповідальність аудитора за розгляд шахрайства під час перевірки фінансових звітів”, який розглядає два

види шахрайства: викривлення внаслідок протизаконного привласнення активів та викривлення, які є результатом неправдивої фінансової звітності. Так, професор Дорош Н. І. зазначає: “Визначення «шахрайства (обдурювання)», «помилка» навіть в ракурсі аудиторського контролю не є привілеєм Аудиторської палати тому, що відповідно до Цивільного Кодексу обдурювання є вид громадянських злочинів, тому класифікувати діяльність як обдурювання можуть лише судово-слідчі виконавці”. В процесі аудиту достовірності фінансової звітності, правильності ведення бухгалтерського обліку аудитор зобов’язаний виявляти факти перекручування показників та неправильного складання звітності. Причинами таких перекручень і порушень є свідомі або несвідомі дії працівників, які збирають і узагальнюють інформацію про результати діяльності підприємства. Зрозуміло, що свідомі дії приводять до обману держави і підприємців, а несвідомі - свідчать про недобросовісне ставлення працівників до виконання покладених на них обов’язків. Можна погодитися з науковцями, які виділяють два види неточності: похибки та відхилення від норм. При цьому похибкою вважається ненавмисне перекручування показників бухгалтерського обліку та звітності, а відхиленням від норм – навмисне викривлення показників обліку і звітності. За Кримінальним кодексом обдурювання розглядається як зловживання проти власності, фінансового характеру у сфері господарської діяльності, який відповідно має різні способи та цілі вчинення (рис. 2).

Згідно з даними рисунка під шахрайством розуміють або обман чи зловживання довірою, або надання свідомо неправдивої інформації. Розбіжністю є визначення обдурювання як викривлення результату незаконного привласнення активів, адже таке присвоєння є кримінальним злочином, факти якого відповідно можна довести лише за результатами слідства і підтвердження суду.

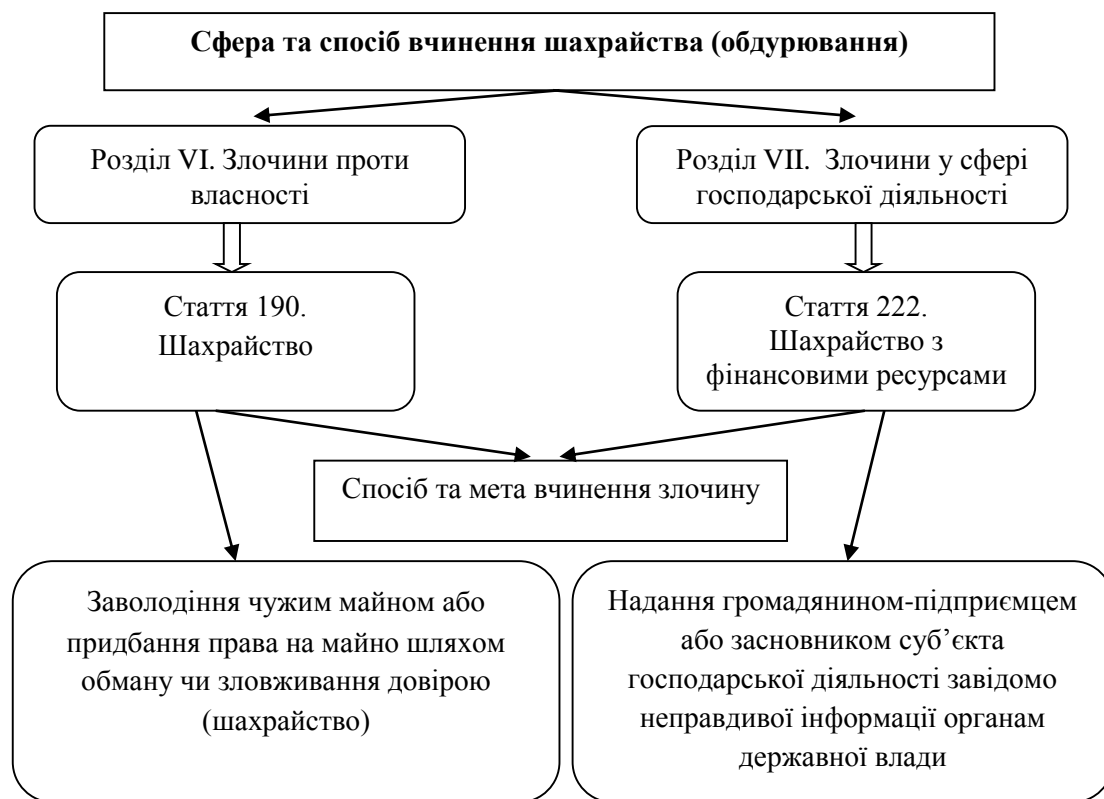


Рис. 2. Сфера та спосіб вчинення шахрайства

Складність ідентифікації реалії шахрайства спонукає одних авторів багатьох наукових праць пропонувати використання поняття «навмисна та ненавмисна похибка у фінансовій звітності», а інших - на заміну термінології “обман”, “шахрайство”, “помилка” використовувати “відхилення”. Приєднуємось до другої групи авторів, адже похибка - це відхилення при виконанні прямих обов’язків бухгалтера. Вважаємо, що причина появи відхилення або похибки полягає у порушенні методики виконання облікових процедур за обставин недостатньої повновладності та непрофесіоналізму виконавця.

І тільки за таких умов є підстави вести мову про відсутність навмисності дій бухгалтера. Відхилення або похибка є результатом впливу суб’єктивних та об’єктивних чинників. Джерелом їх появи є особисті дії бухгалтера, визнання яких шахрайством чи кримінальним злочином не є правомірним, адже результат обробки показників являє собою величину, що задається на рівні правових економічних норм.

За підсумками проведеного досліджування та з метою усунення можливих негативних наслідків незалежного аудиторського контролю на заміну термінів “помилка”, “відхилення”, “викривлення” пропонуємо вживати загальний вираз “порушення економічних норм”.

Застосування такого терміна розкриватиме значення виявленого факту, поява якого з огляду на компетенцію та прями обов’язки контролюючого органу не підлягатиме правомірному оцінюванню та буде атестуватися в обсязі, який узгоджується з повноваженнями аудитора.

Отже, можна стверджувати, що застосування в аудиті термінології “шахрайство” та “помилка” є доволі суперечливим (рис. 3).

Висновки і перспективи подальших досліджень у даному напрямі. Узагальнення результатів проведеного дослідження дає можливість сформулювати наступні підходи до застосування в аудиті термінології: “шахрайство”, “обман”, “помилка”, “відхилення”, “викривлення”, адже будь-який обман – це навмисна дія осіб управлінського персоналу чи просто виконавців або третіх сторін, а помилка – це ненавмисне неправильне здійснення облікових процедур, упущення, помилкова інтерпретація інформації та машинальні похибки. Відхилення або похибка є результатом впливу суб’єктивних та об’єктивних чинників. Джерелом їх появи є особисті дії бухгалтера, визнання яких шахрайством чи кримінальним злочином не є правомірним. Отже, на заміну термінів “помилка”, “відхилення”, “викривлення” пропонуємо вживати загальний вираз “порушення економічних норм”.

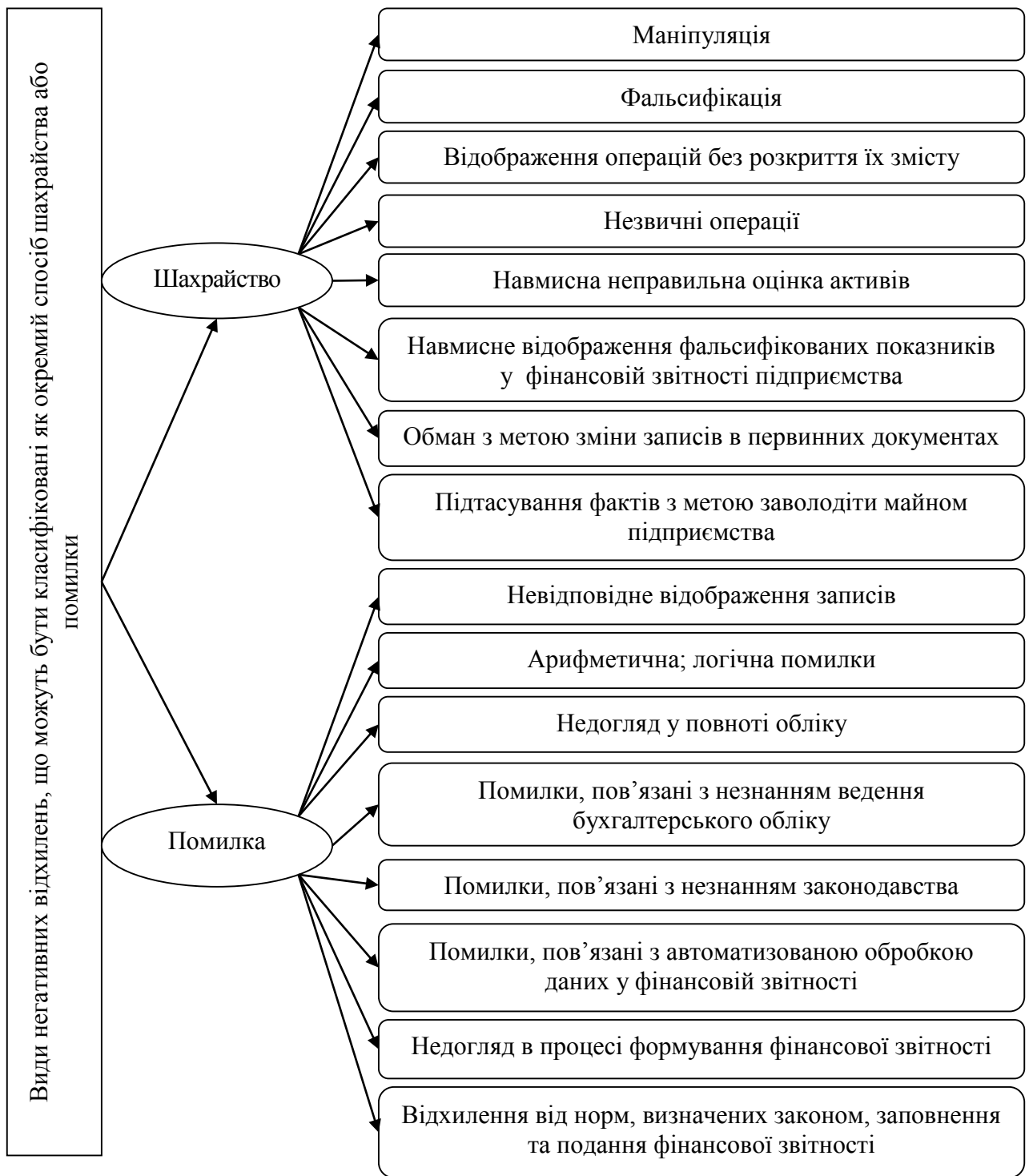


Рис. 3. Класифікація негативних відхилень, виявлених у результаті аудиту фінансової звітності

ЛІТЕРАТУРА

1. Бутинець Ф. Ф. Аудит: стан і тенденції розвитку в Україні та світі : монографія / Бутинець Ф. Ф., Малуґа Н. М., Петренко Н. І.; [за редакцією проф. Ф.Ф. Бутинця]. – Житомир : ЖДТУ, 2004. – 564 с.
2. Гріщенко І. В. Цілі та завдання кейс-методу при викладанні курсу “Державний фінансовий контроль” / І. В. Гріщенко // Дистанційне навчання як сучасна освітня технологія : матеріали міжвузівського вебінару (м. Вінниця, 31 березня 2017 р.) / Вінниця : ВТЕІ КНТЕУ, 2017. – С. 76-78.
3. Гріщенко І. В. Економічна сутність грошових коштів підприємства / І. В. Гріщенко, О. В. Балахонова // Розвиток освіти, науки, економіки в умовах інтеграційних процесів : зб. наук. праць. 2017. – Вінниця. – Т. 1. – С. 25-27.
4. Гріщенко І. В. Особливості стратегічного управління конкурентоспроможністю підприємств / І. В. Гріщенко, Л. М. Клівіденко // Конкурентоспроможність національної економіки та освіти: пошук ефективних рішень : зб. наук. праць наук.-практ. конф. з міжнар. участю. 15 квітня 2015 р. – Вінниця : ВННІЕ ТНЕУ, 2015. – С. 209-211.
5. Гріщенко І. В. Забезпечення стійкого розвитку підприємств малого і середнього бізнесу в Україні / І. В. Гріщенко // Науковий вісник ВКІ “Регіон: особливості розвитку і управління в умовах децентралізації влади”. – Вінниця : ТОВ “Меркьюрі-Поділля”, 2015. – С. 113-116.
6. Гріщенко І. В. Проблеми та перспективи розвитку державного фінансового аудиту діяльності бюджетних установ / І. В. Гріщенко // То публикува “Бял ГРАД-БГ” ООД, Република България, гр. София. 2012. – С. 39-43.
7. Гріщенко І. В. Організаційно-методологічні засади фінансового аналізу звітності підприємства / І. В. Гріщенко // Проблеми розвитку та регулювання обліку, контролю, аналізу на сучасному етапі : матер. міжнар. наук.-практ. інтерн.-конф. 29 лютого 2012 р. – Вінниця : Центр підготовки навчально-методичних видань ВТЕІ КНТЕУ, 2012. – С. 30-33.
8. Гріщенко І. В. Розвиток аудиту в Україні: проблеми та перспективи / І. В. Гріщенко // То публикува “Бял ГРАД-БГ” ООД, Република България, гр. София. 2011. – С. 65-67.

REFERENCES

1. Butynets F. F., Maliuha, N. M. and Petrenko, N. I. (2004), *Audit: stan i tendentsii rozvytku v Ukraini ta sviti*, ZhDTU, Zhytomyr, 564 s.
2. Hrishchenko, I. V. (2017), *Tsili ta zavdannia keis-metodu pry vykladanni kursu “Derzhavnyi finansovy kontrol”*, Dystantsiine navchannia yak suchasna osvitnia tekhnolohiia: materialy mizhvuzivskoho vebinaru (m. Vinnytsia, 31 bereznia 2017 r.), VTEI KNTEU, Vinnytsia, s. 76-78.
3. Hrishchenko, I. V. and Balakhonova, O. V. (2017), *Ekonomichna sutnist hroshovykh koshtiv pidpriemstva, Rozvytok osvity, nauky, ekonomiky v umovakh intehratsiinykh protsesiv: zb. nauk. prats*, Vinnytsia, T. 1, s. 25-27.
4. Hrishchenko, I. V. and Klividenko, L. M. (2015), *Osoblyvosti stratehichnoho upravlinnia konkurentospromozhnistiu pidpriemstv, Konkurentospromozhnist natsionalnoi ekonomiky ta osvity: poshuk efektyvnykh rishen: zb. nauk. prats nauk.-prakt. konf. z mizhnar. uchastiu. 15 kvitnia 2015 r.*, VNNIE TNEU, Vinnytsia, s. 209-211.
5. Hrishchenko, I. V. (2015), *Zabezpechennia stiikoho rozvytku pidpriemstv maloho i serednoho biznesu v Ukraini*, Naukovyi visnyk VKI “Rehion: osoblyvosti rozvytku i upravlinnia v umovakh detsentralizatsii vlady”, TOV “Merkiuri-Podillia”, Vinnytsia, s. 113-116.
6. Hrishchenko, I. V. (2012), *Problemy ta perspektyvy rozvytku derzhavnoho finansovoho audytu diialnosti biudzhetsykh ustanov*, To публикува “Bial HRAD-BH” OOD, Republyka Bŭlhariya, hr. Sofya, s. 39-43.
7. Hrishchenko, I. V. (2012), *Orhanizatsiino-metodolohichni zasady finansovoho analizu zvitnosti pidpriemstva, Problemy rozvytku ta rehuliuвання obliku, kontroliu, analizu na suchasnomu etapi: mater. mizhnar. nauk.-prakt. intern. konf. 29 liutoho 2012 r.*, Tsentridhotovky navchalno-metodychnykh vydan VTEI KNTEU, Vinnytsia, s. 30-33.
8. Hrishchenko, I. V. (2011), *Rozvytok audytu v Ukraini: problemy ta perspektyvy*, To публикува “Bial HRAD-BH” OOD, Republyka Bŭlhariya, hr. Sofya, s. 65-67.