

УДК 657.6:167.2

О. В. Назаренко,

д. е. н., доцент, доцент кафедри економічного контролю та аудиту,

Сумський національний аграрний університет, м. Суми

СУТНІСТЬ, ФУНКЦІОНАЛЬНЕ ПРИЗНАЧЕННЯ ТА ОСОБЛИВОСТІ ЗАСТОСУВАННЯ АНАЛІТИЧНИХ ПРОЦЕДУР В АУДИТІ

O. Nazarenko,

Doctor of Economics, associate professor, associate professor of Department
of Economic control and audit, Sumy National Agrarian University, Sumy

THE ESSENCE, FUNCTIONAL PURPOSE AND USAGE ASPECTS OF ANALYTICAL PROCEDURES IN AUDIT

Питання теорії, практичного функціонування та регулювання з подальшим вдосконаленням методики проведення аудиторських перевірок знаходяться у сфері інтересів науковців-теоретиків, аудиторів-практиків, суб'єктів господарювання та інших користувачів їх як фінансової, так і не фінансової звітності.

Метою дослідження є теоретичне обґрунтування особливостей застосування аналітичних процедур аудиту у відповідності до нормативних вимог.

Міжнародні стандарти аудиту вимагають від аудитора розробки і застосування аналітичних процедур для кожного суттєвого класу операцій, залишку рахунку та розкриття інформації незалежно від оцінених ризиків суттєвого викривлення. Найважливішим аспектом виконання аналітичних процедур в аудиті є розуміння можливості їх застосування з урахуванням визначеної мети та поставлених завдань.

Пріоритетне значення аналітичних процедур полягає у їх меншій трудомісткості, нижчій вартості, більш високій ефективності порівняно з аудиторськими процедурами, спрямованими на дослідження безпосередньо первинних документів, реєстрів аналітичного та синтетичного обліку. Використання аналітичних процедур на кожному етапі надасть можливість аудитору визначити аудиторський ризик та рівень суттєвості, оцінити вірогідність безперервної діяльності суб'єкта перевірки, дослідити вплив різних чинників на відхилення фактичних показників від оптимальних (рекомендованих, визначених законодавчо) та запропонувати конкретні заходи щодо усунення виявлених недоліків.

The questions of theory, practical functioning and regulation with further improvement of the methodology of audit conducting are in the sphere of interests of analyst-scientists, auditor-experts, business entities and other users of their as financial so non-financial reporting.

The goal of the research is to provide a theoretical justification for the usage aspects of analytical audit procedures in accordance with regulatory requirements.

International auditing standards require the auditor to develop and apply analytical procedures for each significant class of operations, account balance and disclosure regardless of the assessed risks of material misstatement. The most important aspect of analytical procedures achievement in audit is realizing the possibility of their usage, taking into account the stated goals and objectives.

The priority value of analytical procedures is their less labor-intensive, poor value, higher efficiency compared to audit procedures aimed at exploring directly the primary documents, registers of analytical and synthetic accounting. The usage of analytical procedures at each stage will enable the auditor to determine the auditor's risk and level of materiality, to assess the probability of the continuous activity of the subject of verification, to investigate the impact of various factors on the deviation of the actual indicators from the optimal (recommended, determined by law) and to propose specific measures to eliminate the identified shortcomings.

Ключові слова: аналітична процедура, аудиторська процедура, Міжнародні стандарти аудиту, аудиторський ризик, суттєвість.

Key words: analytical procedure, audit procedure, International Standards on Auditing, audit risk, materiality.

ПОСТАНОВКА ПРОБЛЕМИ У ЗАГАЛЬНОМУ ВИГЛЯДІ ТА ЇЇ ЗВ'ЯЗОК ІЗ ВАЖЛИВИМИ НАУКОВИМИ ЧИ ПРАКТИЧНИМИ ЗАВДАННЯМИ

Питання теорії, практичного функціонування та регулювання з подальшим вдоско-

наленням методики проведення аудиторських перевірок знаходяться у сфері інтересів науковців-теоретиків, аудиторів-практиків, суб'єктів господарювання та інших користувачів їх як фінансової, так і не фінансової звітності.

Завданнями аудитора є розробка та реалізація аудиторських процедур у такий спосіб, який уможливить отримати прийнятні аудиторські докази, що в загальній сукупності дозволить сформулювати незалежну аудиторську думку, яка буде обґрунтована у звіті аудитора. Враховуючи зарубіжний досвід, можемо зазначити, що серед методів, які застосовують аудиторі, на особливу увагу заслуговують аналітичні процедури, які регламентуються на всіх етапах проведення аудиторського дослідження. Аудитор має розробити та виконати аналітичні процедури, що за певних обставин відповідають меті отримання прийнятних аудиторських доказів у достатньому обсязі.

АНАЛІЗ ОСТАННІХ ДОСЛІДЖЕНЬ І ПУБЛІКАЦІЙ

Питанням застосування аналітичних процедур в аудиті присвятили праці такі вітчизняні вчені: М. Білуха, О. Бородкін, В. Бондар, Ф. Бутинець, Н. Дорош, Т. Каменська, М. Корінько, Є. Мних, О. Петрик, Н. Проскуріна, О. Редько, В. Сопко, К. Сурніна, В. Тимофеев, В. Шевчук, а також зарубіжні науковці: Р. Адамс, А. Аренс, М. Беніс, С. Бичкова, А. Газарян, І. Елісеєва, Дж. Лоббек, Н. Ремізова та ін. У зв'язку з тим, що в умовах сьогодення, відбувається суттєва трансформація методики здійснення незалежного контролю, актуалізується проблема поглибленого дослідження щодо застосування аналітичних процедур на всіх стадіях аудиту.

ФОРМУЛЮВАННЯ ЦІЛЕЙ СТАТТІ

Метою дослідження є теоретичне обґрунтування особливостей застосування аналітичних процедур аудиту у відповідності до нормативних вимог.

ВИКЛАД ОСНОВНОГО МАТЕРІАЛУ ДОСЛІДЖЕННЯ

У відповідності до закону України "Про аудит фінансової звітності та аудиторську діяльність", при провадженні аудиторської діяльності застосовуються Міжнародні стандарти аудиту, оприлюднені державною мовою на офіційному веб-сайті центрального органу виконавчої влади, що забезпечує формування та реалізує державну політику у сфері бухгалтерського обліку та аудиту, який забезпечує їх актуалізацію. При цьому цей орган має право визначати дату, з якої застосовуватимуться міжнародні стандарти аудиту [4].

У практичній сфері виникають ситуації, яким притаманний конфлікт інтересів. Такі конфлікти можуть виникати з багатьох причин,

починаючи від порівняно тривіальної дилеми до крайніх випадків шахрайства та аналогічної незаконної діяльності. Неможливо навіть спробувати скласти детальний та вичерпний контрольний перелік ситуацій, в яких може виникнути конфлікт інтересів [2].

Питання використання аналітичних процедур, як процедур по суті, відповідальності аудитора наприкінці аудиту фінансової звітності чітко регламентовані Міжнародним стандартом аудиту 520 "Аналітичні процедури".

У відповідності до такого стандарту аналітичні процедури інтерпретуються як оцінки фінансової інформації, зроблені на основі аналізу очікуваних взаємозв'язків між фінансовими та нефінансовими даними, що охоплюють необхідне вивчення ідентифікованих відхилень або взаємозв'язків, які не узгоджуються з іншою доречною інформацією чи значно відрізняються від очікуваних величин [1].

У МСА 315 (переглянутий) "Ідентифікація та оцінювання ризиків суттєвого викривлення через розуміння суб'єкта господарювання і його середовища" висвітлюється використання аналітичних процедур як процедур оцінки ризиків.

Аналітичні процедури можуть ідентифікувати ті аспекти діяльності суб'єкта господарювання, про які аудитор не знав, і можуть допомогти у оцінюванні ризиків суттєвого викривлення у створенні основи для розробки і впровадження дій у відповідь на такі оцінені ризики. Такі аналітичні процедури можуть включати як фінансову, так і нефінансову інформацію.

Крім цього, аналітичні процедури можуть допомогти ідентифікувати існування незвичайних операцій або подій та сум, коефіцієнтів і тенденцій, які можуть потребувати аудиторської перевірки. Ідентифіковані незвичайні або неочікувані зв'язки можуть допомогти аудитору при виявленні ризиків суттєвого викривлення, особливо ризиків суттєвого викривлення внаслідок шахрайства.

При цьому, якщо використовуються дані, агреговані на високому рівні, результати їх застосування є тільки попереднім свідченням того, чи може мати місце суттєве викривлення. Відповідно, в таких випадках розгляд іншої інформації, яка була зібрана при ідентифікації ризиків суттєвого викривлення, разом із результатами таких аналітичних процедур може допомогти аудитору отримати розуміння й оцінити їх результати.

Застосовані концептуальні основи фінансового звітування зазвичай мають такі властивості, які приводять до подання в фінансових

звітах інформації, що є корисною для визначених користувачів: доречність, повнота, достовірність, нейтральність, зрозумілість.

У відповідності до МСА 200 "Загальні цілі незалежного аудитора та проведення аудиту відповідно до Міжнародних стандартів аудиту" метою аудитора виступає отримання доречних та надійних аудиторських доказів при виконанні аналітичних процедур по суті, розробка та виконання аналітичних процедур наприкінці аудиту, які б допомогли в формулюванні загального висновку, чи відповідає фінансова звітність розумінню аудитором суб'єкта господарювання.

Слово процедура (походить від лат. *procedo* — проходжу, відбуваюся) означає проведення тих або інших дій для виконання даної роботи або досягнення певної мети. Аудиторська процедура — це певний порядок дій аудитора для отримання необхідних результатів на конкретній ділянці аудиту. У діючих нині міжнародних стандартах аудиту визначення поняття "аудиторські процедури" відсутнє. На практиці розрізняють декілька видів аудиторських процедур, а саме: аудиторські процедури по суті, контрольні процедури, процедури погодження [5].

О. Петрик зазначає, що аудиторські процедури — це дії аудитора, які він виконує з метою отримання аудиторських доказів у процесі перевірки фінансової звітності підприємства-клієнта. Аудиторські процедури є елементами методики аудиту [3].

На думку М. Соловйової, аналітичні процедури — це оцінка фінансової інформації шляхом вивчення правдоподібних взаємозв'язків між фінансовими та нефінансовими даними. Аналітичні процедури включають також вивчення ідентифікованих відхилень і взаємозв'язків, які суперечать іншій відповідній інформації або значно відхиляються від прогнозних сум. Аналітичні процедури використовуються:



Рис. 1. Цілі аналітичних процедур відповідно до етапів аудиту

- у процесі одержання розуміння клієнта, його внутрішнього контролю й оцінки ризиків;
- у процесі планування;
- як процедури по суті;
- для загального огляду фінансової звітності на заключному етапі аудиту [6].

Аналітичні процедури в аудиті дозволяють аудитору з'ясувати особливості діяльності суб'єкта господарювання — замовника аудиту, сфери потенційного ризику, аудиторський ризик та рівень суттєвості, виявити наявність перекручень у фінансовій звітності, проаналізувати фінансовий стан замовника та оцінити вірогідність його безперервної діяльності, визначити необхідність проведення додаткових аудиторських процедур та розробити рекомендації щодо покращення фінансового стану замовника, що є важливим в сучасних умовах розвитку економіки України [8].

Для виконання аналітичних процедур можуть використовуватися різні методи. Ці методи варіюються від виконання простих порівнянь до здійснення комплексного аналізу з використанням сучасних статистичних методів. Аналітичні процедури можна застосовувати до консолідованої фінансової звітності, компонентів і окремих елементів інформації [1].



Рис. 2. Аналітичні процедури порівняння фінансової інформації при аудиті окремого суб'єкта господарювання

У межах практичної реалізації аудиту, за умов окремо визначеного суб'єкта господарювання, цілі та перелік аналітичних процедур за окремими ознаками в розрізі етапів здійснення представлено на рисунку 1.

Отримання аудиторських доказів з різних джерел або різного характеру може вказувати на те, що окремий аудиторський доказ не є надійним. Подібна ситуація може мати місце у випадку, якщо аудиторські докази, отримані з одного джерела, мають відмінності щодо отриманих з іншого. Крім цього, цей факт може бути виявленим, коли відповіді на запити до внутрішнього аудиту, управлінського персоналу та інших підрозділів господарюючого суб'єкта не збігаються або якщо відповіді на запити до власників (тих, кого наділено найвищими повноваженнями), зроблені для підтвердження відповідей управлінського персоналу мають відмінності.

Надійність отриманих даних залежить від їхнього характеру, джерела надходження та від обставин, за яких було сформовано даний інформаційний масив.

Відповідно, при визначенні того, чи є наявна інформація достовірною для цілей формування аналітичних процедур по суті, суттєвим виступає:

— джерело інформації (інформацію слід вважати більш достовірною, якщо її отримано з незалежних джерел за межами господарюючого суб'єкта);

— порівнянність інформації (дані для галузі в цілому потрібно доповнити, щоб зробити їх порівнянними з подібними даними окремого господарюючого суб'єкта, який виробляє і продає спеціалізовану продукцію чи товари, виконує роботи чи надає послуги;

— характер і прийнятність інформації (факт створення та реалізації проекту є швидше як

очікуваний результат, ніж мета, якої необхідно досягнути);

— заходи внутрішнього контролю за підготовкою інформації, призначені для забезпечення її повноти, точності та достовірності (заходи внутрішнього контролю за підготовкою, розглядом і виконанням фінансової складової виробничих проектів).

На нашу думку, доцільно відзначити, що на достовірність результатів виконання аналітичних процедур в процесі аудиту впливають різнобічні фактори: розмір та питома вага статті, що перевіряється; виміри коливань показників, що використовуються для аналізу; наявність та якість нефінансової інформації; об'єктивність внутрішніх та зовнішніх даних при прогнозуванні облікових показників; інші аудиторські процедури. Результати виконання аналітичних процедур мають бути відображеними у робочій документації.

Основні види аналітичних процедур, що виконуються на завершальному етапі аудиту, як правило, ті самі, що і на етапах попереднього планування аудиту та перевірки по суті. Проте при цьому аудитор використовує вже уточнені дані, значення основних фінансово-економічних показників діяльності підприємства з урахуванням виправлень, зроблених за результатами аудиту [7].

Аудиторськими процедурами по суті на рівні тверджень можуть бути тести деталей, аналітичні процедури по суті або те й інше разом. Рішення про те, які аудиторські процедури використовувати, в тому числі питання про доречність використання аналітичних процедур по суті, ґрунтується на професійному судженні аудитора щодо очікуваної ефективності та дієвості наявних аудиторських процедур для зменшення аудиторського ризику на рівні твердження до прийнятно низького рівня.

Як визначено Міжнародними стандартами аудиту, аналітичні процедури по суті, як правило, більше застосовуються до великих обсягів операцій, що є передбачуваними в часі. Застосування запланованих аналітичних процедур ґрунтується на припущенні, що взаємозв'язки між даними існують і будуть існувати за відсутності відомих умов, які вимагають протилежного. В будь-якому разі прийнятність конкретної аналітичної процедури залежатиме від оцінки аудитором того, наскільки ефективною вона буде для виявлення викривлення, яке окремо або разом з іншими викривленнями може призвести до суттєвого викривлення фінансової звітності. Різні типи аналітичних

процедур забезпечують різні рівні впевненості. У деяких випадках навіть проста модель прогнозування може бути ефективною як аналітична процедура [1].

Аналітичні процедури, пов'язані, приміром, з прогнозуванням загального доходу від оренди інвестиційної нерухомості (офісний центр), розділеної на окремі офіси, з огляду на ставки орендної плати, кількість одиниць і відсоток площ, що не використовуються можуть сформулювати переконливі докази й усунути необхідність подальшого підтвердження тестів деталей при умові належного підтвердження всіх елементів.

При цьому розрахунок і порівняння значення відсотків валового прибутку як засобу підтвердження його розміру можуть представити менш переконливі докази, при цьому, безперечно корисні підтвердження в разі їх реалізації в поєднанні з іншими існуючими аудиторськими процедурами. Окремо визначені аналітичні процедури по суті також можемо вважати відповідними, якщо тести деталей проводяться до аналогічних тверджень.

Види аналітичних процедур, їх зміст та завдання, які вирішуються в ході аудиту окремого суб'єкта господарювання представлено на рисунку 2.

Для підтвердження висновків, що були сформульовані під час аудиту окремих компонентів або елементів фінансової звітності, аудитор має розробити та виконати аналітичні процедури, які допоможуть йому при формулюванні загальної думки щодо відповідності фінансової звітності його розумінню суб'єкта господарювання.

Якщо аналітичні процедури, встановляють відхилення або взаємозв'язки, які не узгоджуються з іншою відповідною інформацією чи значно відрізняються від очікуваних величин, аудитор має дослідити такі розбіжності через: звертання із запитом до управлінського персоналу та отримання відповідних аудиторських доказів щодо відповідей управлінського персоналу; виконання інших аудиторських процедур (якщо управлінський персонал не в змозі надати пояснення або якщо ці пояснення разом із аудиторськими доказами стосовно відповідей управлінського персоналу не вважаються достатніми), які будуть потрібними за таких обставин.

ВИСНОВКИ

Міжнародні стандарти аудиту вимагають від аудитора розробки і застосування аналітичних процедур для кожного суттєвого класу

операцій, залишку рахунку та розкриття інформації незалежно від оцінених ризиків суттєвого викривлення. Найважливішим аспектом виконання аналітичних процедур в аудиті є розуміння можливості їх застосування з урахуванням визначеної мети та поставлених завдань.

Пріоритетне значення аналітичних процедур полягає у їх меншій трудомісткості, нищій вартості, більш високій ефективності порівняно з аудиторськими процедурами спрямованими на дослідження безпосередньо первинних документів, реєстрів аналітичного та синтетичного обліку. Використання аналітичних процедур на кожному етапі надасть можливість аудиторі визначити аудиторський ризик та рівень суттєвості, оцінити вірогідність безперервної діяльності суб'єкта перевірки, дослідити вплив різних чинників на відхилення фактичних показників від оптимальних (рекомендованих, визначених законодавчо) та запропонувати конкретні заходи щодо усунення виявлених недоліків.

Література:

1. Міжнародні стандарти контролю якості, аудиту, огляду іншого надання впевненості та супутніх послуг. Видання 2015 року. Ч. 1. [Електронний ресурс] / Міжнародна федерація бухгалтерів; Аудиторська палата України. — К., 2016. — Режим доступу: http://www.apu.com.ua/attachments/article/290/Audit_2015_1_all.pdf
2. Назаренко О.В. Конфлікт інтересів та шляхи його подолання в сучасній аудиторській діяльності / О.В. Назаренко // Вісник СНАУ. Сер. Економіка та менеджмент. Вип. 8/1 (31) — Суми, 2008. С. 16—19.
3. Петрик О.А. Аудит: методологія та організація: монографія / О.А. Петрик. — К.: КНЕУ, 2003. — 260 с.
4. Про аудит фінансової звітності та аудиторську діяльність: Закон України від 22 грудня 2017 р. № 2258-19 [Електронний ресурс] // Верховна Рада України: офіційний веб-сайт. — Режим доступу. <http://zakon5.rada.gov.ua/laws/show/2258-19>
5. Проскуріна Н.М. Методологічні підходи до формування аудиторських процедур у системі незалежного фінансового контролю / Н.М. Проскуріна // Економіка та держава: наук.-практ. журнал. — 2011. — № 1. — С. 41—45.
6. Соловйова М. Отримання аудиторських доказів за допомогою аналітичних процедур [Електронний ресурс] / М. Соловйова. — Ре-

жим доступу: http://www.kievaudit.com/ua/articles_audit/auditorski_dokazy

7. Сурніна К.С. Аналітичні процедури в аудиті: методологія та організація: автореф. дис. ... д.е.н.: спец. 08.00.09 — "Бухгалтерський облік, аналіз та аудит" / К.С. Сурніна / Національна академія статистики, обліку та аудиту України. — К., 2012. — 35 с.

8. Тимофеев В.М. Аналітичні процедури в аудиті: теоретичний та практичний аспект / В.М. Тимофеев, Н.О. Бондаренко // Вестник Нац. техн. ун-та "ХПИ": сб. науч. тр. Темат. вып.: Технический прогресс и эффективность производства. — Харьков: НТУ "ХПИ", 2010. — № 56. — С. 17—19.

References:

1. International Federation of Accountants; Audit Chamber of Ukraine, (2015), "Handbook of international quality control, auditing, review, other assurance and related services pronouncements", available at: http://www.apu.com.ua/attachments/article/290/Audit_2015_1_all.pdf (Accessed 1 June 2018).
2. Nazarenko, O.V. (2008), "There are the interests conflict and the ways to solve it in the nowadays auditing activity", Visnyk SNAU. Ser. Ekonomika ta menedzhment, vol. 8/1 (31), pp. 16—19.
3. Petrik, O.A. (2003), Audit: metodolohiia ta orhanizatsiia [Audit: methodology and organization], KNEU, Kyiv, Ukraine.
4. The Verkhovna Rada of Ukraine (2017), The Law of Ukraine "On Audit of Financial Reporting and Auditing", available at: <http://zakon5.rada.gov.ua/laws/show/2258-19> (Accessed 1 June 2018).
5. Proskurina, N.M. (2011), "Methodological approaches to formation audit procedures system independent financial control", Ekonomika ta derzhava, vol. 1, pp. 41—45.
6. The official site of Limited Liability Company KYIVAUDIT (2013), "Obtaining audit evidence through analytical procedures", available at: http://www.kievaudit.com/ua/articles_audit/auditorski_dokazy (Accessed 1 June 2018).
7. Surnina, K.S. (2012), "Analytical procedures in auditing: methodology and organization", Doctor of economic sciences, Accounting and auditing, National academy of statistics, account and audit of Ukraine, Kyiv, Ukraine.
8. Tumofeev, V.M. and Bondarenko, N.O. (2010), "Analytical procedures in the audit: theoretical and practical aspects", Vestnik Nac. tehn. un-ta "HPI" : sb. nauch. tr. Temat. vyp. : Tehnicheskij progress I effektivnost' proizvodstva, vol. 56, pp. 17—19.

Стаття надійшла до редакції 26.06.2018 р.