

СЕМЕНЕЦЬ

Аліна Олександрівна
55557777alina@gmail.com

УДК 657.6

ОРГАНІЗАЦІЯ АУДИТУ ФІНАНСОВОЇ
ЗВІТНОСТІ ПІДПРИЄМСТВА

МЕЛЕШКО

Денис Віталійович

к.е.н., доцент, Харківський
інститут фінансів
Київського національного
торговельно-економічного
університету

ORGANIZATION OF FINANCIAL
STATEMENTS' AUDITING

студент, Харківський
інститут фінансів
Київського національного
торговельно-економічного
університету

Стаття присвячена дослідженню послідовності аудиту фінансової звітності підприємства. В статті систематизовано та уточнено етапи аудиту фінансової звітності враховуючи цілі аудиту. Поглиблено вивчено питання щодо виявлення викривлень фінансової звітності під час аудиту.

Статья посвящена исследованию последовательности аудита финансовой отчетности предприятия. В статье систематизированы и уточнены этапы аудита финансовой отчетности с учетом целей аудита. Углубленно изучен вопрос о выявлении искажений финансовой отчетности во время аудита.

The present article is dedicated to sequence of the audit of the financial statements. The article systematizes and clarifies the stages of the audit of financial statements following of the audit objectives. Studied in depth the question of the issue of identifying distortions in financial statements during the audit.

Ключові слова: фінансова звітність, помилка, шахрайство, аудит

Ключевые слова: финансовая отчетность, ошибка, мошенничество, аудит

Keywords: financial reporting, error, fraud, audit

ВСТУП

Аудит покликаний підвищувати ступінь впевненості користувачів у фінансовій звітності, а це значить, що аудиторі за результатами аудиту фінансової звітності повинні отримати впевненість в тому, що фінансова звітність в цілому не містить суттєвих викривлень. Тому потрібно організувати аудит таким чином, щоб його результати забезпечували довіру передбачуваних користувачів до інформації у фінансовій звітності, як основі для прийняття економічних рішень.

В економічній літературі пропонуються різні етапи, послідовність аудиту фінансової звітності підприємства з переліком відповідних аудиторських процедур. Тему послідовності аудиту фінансової звітності досліджували науковці: Кулаковська Л.П., Піча Ю.В., Виноградова М.О., Петрик О.А., Пшенична А.Ж., Савченко В.Я. та інші. Проте, незважаючи на вагомий напрацювання вчених, зміни чинного законодавства та трансформаційний перехід формування фінансової звітності за вимогами міжнародних стандартів вимагають подальшого вивчення організації і методики аудиторської перевірки фінансової звітності підприємства.

МЕТА РОБОТИ полягає в аналізі послідовності аудиту фінансової звітності та розробці пропозицій щодо удосконалення змісту робіт на етапах аудиту відповідно до цілей аудиту фінансової звітності та виявлення її викривлень.

МЕТОДИ ДОСЛІДЖЕННЯ

Методологічною та інформаційною основою роботи є наукові праці, матеріали періодичних видань,

ресурси Internet, нормативно-правові акти та Міжнародні стандарти аудиту.

При проведенні дослідження використано методи структурно-логічного аналізу, порівняння та узагальнення окремих вимог Міжнародних стандартів аудиту, Міжнародних стандартів фінансової звітності та українського законодавства.

РЕЗУЛЬТАТИ

Метою аудиту є підвищення ступеня довіри визначених користувачів до фінансової звітності. Це досягається через висловлення аудитором думки про те, чи складена фінансова звітність у всіх суттєвих аспектах відповідно до застосовної концептуальної основи фінансового звітування. У разі більшості концептуальних основ загального призначення така думка висловлюється стосовно того, чи подана фінансова звітність достовірно, в усіх суттєвих аспектах, або чи надає вона правдиву та неупереджену інформацію відповідно до концептуальної основи. Міжнародною концептуальною основою завдань з надання впевненості передбачено, що критеріями у складанні фінансової звітності можуть бути МСФЗ та ін., а також належність критеріїв для певного завдання повинна бути оцінена фахівцем-практиком. Оцінка або визначення предмета перевірки на основі власних очікувань, суджень, або досвіду фахівця не вважатимуться належними критеріями. Характеристики належних критеріїв такі: доречність, повнота, достовірність, нейтральність, зрозумілість. Критерії можуть бути встановленими або спеціально розробленими. Встановленими критеріями є критерії, які містяться у законодавчих або нормативних актах або видані вповноваженими чи визнаними організаціями екс-

партів, які дотримуються прозорих належних правових процедур [1].

На сьогодні немає чітко визначених вимог щодо визнання прийнятності концептуальних основ загального призначення. Відповідно до вимог МСА концептуальна основа фінансової звітності встановлюється законодавчими або нормативними актами. Для підприємств України такими документами є Закон України Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні, НП(с)БО 1 «Загальні вимоги до складання фінансової звітності» та інші П(с)БО, а для підприємств, які складають фінансову звітність відповідно до Міжнародних стандартів фінансової звітності (МСФЗ) такими документами є Концептуальні основи фінансової звітності від 01.09.2010 р., МСФЗ, Міжнародні стандарти бухгалтерського обліку (МСБО) та Тлумачення, розроблені Комітетом із тлумачень міжнародної фінансової звітності (КТМФЗ), колишнім Постійним комітетом із тлумачень (ПКТ), видані Радою з Міжнародних стандартів бухгалтерського обліку та для всіх підприємств інші нормативно-

правові акти України щодо ведення бухгалтерського обліку, складання фінансової звітності та внутрішні положення підприємства.

Як основу для аудиторської думки Міжнародні стандарти аудиту вимагають, щоб аудитор отримав обґрунтовану впевненість у тому, що фінансова звітність у цілому не містить суттєвого викривлення внаслідок шахрайства або помилки. Згідно з МСА 240 «Відповідальність аудитора, що стосується шахрайства, при аудиті фінансової звітності» викривлення представляє собою розбіжність між сумою, класифікацією, поданням або розкриттям статті у фінансовому звіті та сумою, класифікацією, поданням або розкриттям інформації, які вимагаються для цієї статті відповідно до застосовної концептуальної основи фінансового звітування.

Характеристика викривлень у фінансовій звітності підприємства відповідно до МСА 240 «Відповідальність аудитора, що стосується шахрайства, при аудиті фінансової звітності» [1] наведено у табл. 1.

Таблиця 1

Характеристика викривлень у фінансовій звітності підприємства

Ознаки	Викривлення	
	Шахрайство (Fraud)	Помилка (Error)
Характеристика викривлення	навмисна дія однієї особи або кількох осіб, які належать до управлінського персоналу, тих, кого наділено найвищими повноваженнями, працівників або третіх сторін із застосуванням оман для отримання неправомірної або незаконної вигоди	ненавмисне викривлення у фінансовій звітності, включаючи пропуск суми або розкриття інформації
Типи викривлень	<ul style="list-style-type: none"> - викривлення, які є наслідком неправдивої фінансової звітності (маніпулювання, фальсифікації (включаючи підроблені записи) або змінювання облікових записів чи підтвердної документації, на основі яких складається фінансова звітність; перекручення або навмисний пропуск подій, операцій або іншої значущої інформації у фінансовій звітності; навмисне неправильне застосування облікових принципів, які стосуються сум, класифікації, способу подання або розкриття інформації); - викривлення, які є наслідком незаконного привласнення активів (привласнення надходжень; вкрадення матеріальних активів або інтелектуальної власності; спонукання суб'єкта господарювання сплачувати за неотримані товари та послуги; використання активів суб'єкта господарювання для особистих цілей) 	<ul style="list-style-type: none"> - неточності в зборі чи обробці даних, на основі яких готується фінансова звітність; - пропуску суми або розкриття інформації; - неправильної облікової оцінки через ігнорування або вочевидь неправильного трактування фактів; - судження управлінського персоналу щодо облікових оцінок, які аудитор вважає неприйнятними, або вибір і застосування облікових політик, які аудитор вважає неприйнятними.
Аудиторські процедури	<ul style="list-style-type: none"> - широкий перелік аналітичних процедур, який включає в себе порівняння фактичних показників фінансової звітності із плановими показниками, визначеними управлінським персоналом та з прогностичними показниками, що визначені аудитором; порівняння даних бухгалтерської звітності із середньогалузевими показниками і даними, що не входять до складу фінансової звітності підприємства. Крім представлених показників порівняльного аналізу в практиці застосування аналітичних процедур при виявленні помилок і викривлень у фінансовій звітності підприємства можна використовувати багатofакторні моделі діагностики банкрутства підприємств (наприклад: Альтмана (США), Таффлера і Тішоу (Великобританія), Терещенка (Україна), Романа Ліса, Фулмера, Спрингейта, ін.); - перевірка «незвичайних» («нестандартних») та складним за механізмом здійснення фінансово-господарських операцій; - перевірка усіх бухгалтерських записів, зроблених «ручним» способом у разі ведення обліку на підприємстві з використанням програмного забезпечення; - перевірка виправлень та коректувань бухгалтерських записів, що відображені в бухгалтерському обліку останніми днями звітного періоду; - перевірка бухгалтерських записів, здійснених на підставі такого принципу як привалювання сутності над формою 	

Під час проведення аудиту фінансової звітності загальні цілі аудитора такі:

– отримати обґрунтовану впевненість у тому, що фінансова звітність у цілому не містить суттєвого викривлення внаслідок шахрайства чи помилки, надаючи в такий спосіб аудитору можливість висловити думку, чи складена фінансова звітність у всіх суттєвих аспектах відповідно до застосовної концептуальної основи фінансового звітування;

– надати звіт про фінансову звітність і повідомити інформацію, як цього вимагають МСА, відповідно до результатів, отриманих аудитором [1].

Виходячи з цього та результатів аналізу досліджень науковців щодо етапів аудиту фінансової звітності можна запропонувати наступні етапи аудиту фінансової звітності підприємства:

1. отримання впевненості в тому, що фінансова звітність не містить суттєвого викривлення і складена відповідно до концептуальної основи фінансового звітування:

1.1. формальна перевірка;

1.2. аналітична перевірка;

2. складання звіту про фінансову звітність та повідомлення про результати аудиту.

На початку першого етапу проводять формальну перевірку звітності, яка полягає у перевірці правильності записів реквізитів звітності та виявленні наявності самостійних змін у встановлених формах звітності, необумовлених виправлень, підчисток, наявності підписів, при цьому використовують НП(с)БО 1 «Загальні вимоги до складання фінансової звітності», Наказ Міністерства фінансів України Про Примітки до річної фінансової звітності від 29.11.2000 р. № 302, П(с)БО 29 «Фінансова звітність за сегментами».

Також використовують Постанову Кабінету Міністрів України Про затвердження Порядку подання фінансової звітності від 28.02.2000 р. №419 для встановлення своєчасності складання і подання фінансової звітності. Аналітична перевірка здійснюється шляхом встановлення правильності і повноти складання фінансової звітності керуючись Методичними рекомендаціями щодо заповнення форм фінансової звітності, затвердженими Наказом Міністерства фінансів України від 28.03.2013 р. №433, Наказом Міністерства фінансів України Про Примітки до річної фінансової звітності від 29.11.2000 р. № 302, П(с)БО 28 «Зменшення корисності активів», П(с)БО 29 «Фінансова звітність за сегментами» та іншими нормативно-правовими документами України і внутрішніми положеннями підприємства. Також на цьому етапі перевіряється узгодженість показників форм річної фінансової звітності шляхом використання таблиць, складених аудиторами або програмного забезпечення, орієнтованих при цьому на Методичні рекомендації з перевірки порівнянності показників фінансової звітності, затверджені наказом Міністерства фінансів України від 11.04.2013 р. №476.

Під час реалізації другого етапу аудиторів використовують аудиторські процедури, зазначені у табл. 1. Існує велика кількість способів маніпулювання, використання яких залежить від цілей, мотивів та об'єктів. Об'єктом маніпулювання на рівні фінансової звітності можуть бути: показники фінансової

звітності (виручка від реалізації товарів (робіт, послуг), сукупний дохід, чистий фінансовий результат тощо); система формування та обробки облікової інформації; недосконалість бізнес-процесів і система внутрішнього контролю підприємства. Часті зміни організаційної структури управління, децентралізація управління, відсутність системи внутрішнього контролю збільшують ризик появи перекручень у фінансовій звітності. Також показником можливого шахрайства може бути часта зміна керівництва підприємства або аудиторської фірми, яка підтверджує достовірність фінансової звітності. На особливу увагу заслуговує оцінка та контроль частоти внесення змін в облікову політику підприємства. Якщо облікова політика підприємства змінюється частіше, ніж раз на декілька років, це може свідчити про постійне маніпулювання обліковими оцінками для викривлення показників фінансових результатів [2]. На існування суттєвих викривлень у фінансовій звітності можуть вказувати певні сигнали, а саме: збільшення виручки без відповідного зростання грошових надходжень; отримання від'ємних операційних грошових потоків при одночасному відображенні у звітності прибутку; значне відхилення основних фінансових показників у порівнянні з попереднім періодом; значне зростання виручки або прибутку порівняно із компаніями-конкурентами, які функціонують в ідентичній або спорідненій сфері бізнесу; значне нез'ясування збільшення вартості основних засобів; наявність значного обсягу операцій із пов'язаними сторонами; збільшення запасів при зменшенні кредиторської заборгованості; збільшення обсягу продажів при одночасному зростанні ціни за одиницю продукції [3]. Поява тих чи інших ознак перекручень ще не є свідченням того, що фінансова звітність підприємства не може бути достовірною. Проте у разі їх виявлення необхідно приділити підвищену увагу звітності такого підприємства.

Неправдива фінансова звітність часто пов'язана з нехтуванням заходами контролю управлінським персоналом, які в інших випадках можуть функціонувати ефективно. Управлінський персонал може вчиняти шахрайство шляхом нехтування заходами контролю із застосуванням таких методів:

– внесення фіктивних проводок, зокрема наприкінці звітного періоду, щоб маніпулювати результатами операційної діяльності або досягти інших цілей;

– пропуск, передчасне або відстрочене визнання у фінансовій звітності подій або операцій, які відбулися протягом звітного періоду;

– приховування або відсутність розкриття фактів, які можуть впливати на суми, відображені у фінансовій звітності;

– здійснення складних операцій, які структуровані у такий спосіб, щоб перекручувати інформацію про фінансовий стан або фінансові результати діяльності суб'єкта господарювання;

– зміна записів і термінів, пов'язаних зі значними або незвичайними операціями.

Другий етап аудиту фінансової звітності характеризується тим, що якщо аудитор отримав докази, що шахрайство існує або може існувати, важливо, щоб про це якомога швидше було повідомлено управлін-

ському персоналу відповідного рівня. Це необхідно зробити навіть у тому разі, якщо питання можна вважати недоречним (наприклад, незначна розтрата, здійснена працівником нижчого рівня в організації суб'єкта господарювання). Визначення прийнятності рівня управлінського персоналу є питанням професійного судження. На нього впливають такі чинники, як ймовірність змови та характер і розмір підозрюваного шахрайства. Звичайно, прийнятний рівень управлінського персоналу є щонайменше на порядок вищим за рівень працівників, які, як видається, причетні до підозрюваного шахрайства. Повідомлення аудитором інформації тим, кого наділено найвищими повноваженнями, може здійснюватися в усній або письмовій формі. У деяких випадках аудитор може вважати доречним повідомити інформацію тим, кого наділено найвищими повноваженнями, якщо йому стає відомо про шахрайство за участю працівників, крім управлінського персоналу, яке не призводить до суттєвого викривлення.

ВИСНОВКИ

Використання запропонованої послідовності організації аудиту фінансової звітності, що базується на цілях аудиту фінансової звітності дозволить покращити його якість. Під час визначення критеріїв аудиторської оцінки фінансової звітності слід забезпечити оптимальність набору на кожному етапі аудиту згідно з концептуальною основою. При реалізації аудиторських процедур потрібно звертати увагу на певні показники-сигнали, які допоможуть виявити викрив-

лення фінансової звітності, або звернути увагу на статті фінансової звітності, які потребують всебічної перевірки. У статті були наведені основні види викривлень фінансової звітності, а також зазначені основні шляхи виявлення фактів шахрайства в звітності підприємств. При цьому, з огляду на всю актуальність даної проблеми, необхідно як удосконалити методи виявлення викривлень фінансової звітності, так і створити потужну правову базу, яка б сприяла припиненню виникнення шахрайства.

З представлених результатів та висновків витікають перспективи подальших досліджень проблеми виявлення викривлень у фінансовій звітності та формування критеріїв оцінки фінансової звітності відповідно до концептуальної основи на кожному етапі аудиту.

Список використаних джерел

1. Міжнародні стандарти контролю якості, аудиту, огляду, іншого надання впевненості та супутніх послуг. Видання 2015 року. Частина 1. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://www.apu.com.ua/attachments/article/1038/Part_1_2015.pdf.
2. Виноградова М.О. Аудит: навч. посібник / М.О. Виноградова, Л.І. Жидєєва. – К.: Центр учбової літератури. 2014. – 654 с.
3. Брюханов М. Ю. Искажения в финансовой отчетности: как выявить мошенничество / М.Ю. Брюханов. // Финансовый директор. – 2006. – № 6. – С. 44-54.