УДК 657.633
Шерстюк О.Л., к.е.н., доцент
Київський національний торговельно-економічний університет

АУДИТОРСЬКІ ПРОЦЕДУРИ ОТРИМАННЯ РОЗУМІННЯ СУБ'ЄКТА ГОСПОДАРЮВАННЯ

У статті досліджуються основні організаційні та методичні аспекти ознайомлення аудитора з особливостями функціонування суб'єктів господарювання.
Ключові слова: аудит, розуміння суб'єкта господарювання, аудиторські процедури.

Sherstiuk O.

AUDIT PROCEDURES YOUR UNDERSTANDING ENTITY

The article investiganes the basic organizational and methodological aspects of rewiew audit features of the functioning of entities.
Key words: audit,understanding the entity's the audit procedures.

Шерстюк А.Л.

АУДИТОРСКИЕ ПРОЦЕДУРЫ ПОЛУЧЕНИЯ ПОНИМАНИЯ СУБЪЕКТА ХОЗЯЙСТВОВАНИЯ

В статье исследуются основные организационные и методические аспекты ознакомления аудитора с особенностями функционирования субъектов хозяйствования.
Ключевые слова: аудит, понимание субъекта хозяйствования, аудиторские процедуры.

Постановка проблеми у загальному вигляді і її зв'язок з важливими науковими та практичними завданнями. Прийнявши рішення про виконання завдання з аудиторської перевірки фінансової звітності клієнта, аудитор має запланувати і виконати низку процедур, спрямованих на отримання детальної інформації про його бізнес. Рівень знань аудитора, потрібний для проведення аудиторської перевірки, складається із загального знання економіки і галузі, в якій діє суб'єкт господарювання, а також з конкретних знань про його діяльність.

Проте, рівень знань, необхідних аудиторові, як правило, нижчий рівня знань, якими володіє управлінський персонал.

Перед прийняттям завдання аудитор повинен одержати попередні відомості про галузь, структуру власності, управлінський персонал і діяльність суб'єкта господарювання, який підлягає аудиту, і визначити, чи можна забезпечити адекватний рівень знань про бізнес для проведення

Шерстюк О.Л.

аудиту.

Після прийняття завдання треба зібрати додаткову і докладнішу інформацію. За можливості аудитор повинен одержати необхідний обсяг знань на початку виконання завдання. У процесі аудиторської перевірки отримана раніше інформація оцінюється, оновлюється та поповнюється.

Одержання потрібних знань про бізнес є безперервним і сукупним процесом збирання й оцінювання інформації та співвіднесення набутих знань з аудиторськими доказами й інформацією на всіх стадіях аудиторської перевірки.

Ключовим елементом процесу отримання знань про діяльність клієнта є отримання розуміння системи його господарювання. Роль цього процесу полягає у сприянні вирішення завдань аудиту, визначених на рис.1.

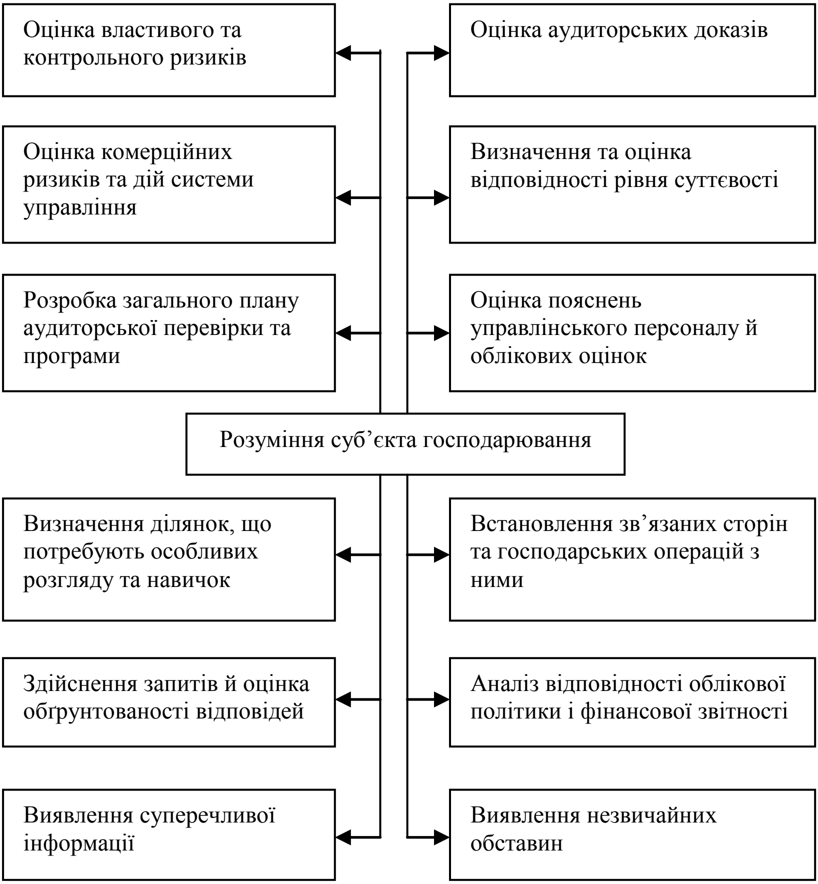

Рис. 1. Вплив розуміння суб'єкта господарювання на вирішення завдань аудиту

Отже, дослідження проблем організаційного і методичного характеру, які стосуються отримання аудитором інформації, необхідної для ознайомлення з фінансово-господарською діяльністю клієнта, сприятиме вирішенню теоретичних і практичних проблем здійснення аудиту фінансової звітності, серед яких можуть бути виділені наступні:

- виявлення та ідентифікація обставин, які впливають на функціонування суб'єкта підприємництва;
- оцінка впливу зазначених обставин на суттєвість інформації фінансових звітів, що перевіряються;
- визначення чинників, що можуть призвести до висловлення аудитором неадекватного професійного судження за результатами перевірки фінансових звітів клієнта;
- вибір та визначення доцільності застосування певного набору аудиторських процедур отримання та оцінювання аудиторських доказів;
- обґрунтування професійного судження, що стане основою аудиторського висновку.

Аналіз останніх досліджень, у яких започатковано вирішення проблеми. Вирішенню організаційних та методичних проблем аудиту фінансових звітів присвячена велика кількість досліджень.

Зокрема, пропозиції щодо вирішення цих проблем знайшли своє відображення у роботах Р.Адамса, Ф.Дефліза, Ю.Данилевського, Ф.Ф.Бутинця, Й.Я.Даньківа, Н.І.Дорош, С.В.Івахненкова, О.А.Петрик, О.Ю.Редька та інших науковців і практикуючих фахівців у сфері аудиту. Зокрема, у дослідженнях розкриваються аспекти планування аудиту [1; 2], застосування аудиторських процедур [4; 6], а також оцінювання фінансової інформації, що досліджується в процесі аудиту [3; 5].

Водночас, не існує єдиного підходу стосовно забезпечення аудитора необхідною інформацією щодо функціонування суб'єкта господарювання. Зокрема, потребують удосконалення процеси вибору процедур які забезпечать належний рівень довіри до інформації, на підставі якої аудитор визначає основні характеристики діяльності клієнта.

Для цього аудитор має визначити переваги і недоліки застосування кожного виду процедур, охарактеризувати зміст аудиторських доказів, які можуть бути одержані з їх допомогою, а також з'ясувати доцільність їх використання для обґрунтування аудиторського висновку.

Цілі статті. Загальною метою дослідження, результати якого викладені у статті, є визначення основних організаційних та методичних аспектів застосування процедур отримання аудитором розуміння функціонування клієнта. Досягнення цієї мети дасть змогу визначити основні підходи оптимізації процесу ознайомлення аудитора з бізнесом клієнта та планування виконання завдань аудиту фінансових звітів.

Викладення основного матеріалу дослідження з повним обґрунтуванням отриманих наукових результатів. Щоб отримати розуміння суб'єкта господарювання та його середовища, в тому числі його внутрішнього контролю, аудитор повинен виконати такі процедури оцінки ризику [7]:

1) запити до найвищого управлінського персоналу та інших представників управлінського персоналу суб'єкта господарювання;
2) аналітичні процедури;
3) спостереження та перевірки.

Аудитор має визначити, стосовно яких аспектів він має виконати наведені вище процедури отримання розуміння суб'єкта господарювання, серед яких:

- галузь, нормативна база та інші зовнішні чинники, в тому числі належна концептуальна основа фінансової звітності;
- характер суб'єкта господарювання, в тому числі вибір і застосування облікової політики;
- цілі, стратегія та відповідні ризики бізнесу, які можуть призвести до суттєвих викривлень у фінансових звітах;
- оцінка та огляд результатів фінансової діяльності суб'єкта господарювання;
- внутрішній контроль.

Водночас, аудитор може виконати інші процедури, якщо отримана інформація може допомогти визначити чинники ризиків суттєвих викривлень. Наприклад, аудитор може розглянути доцільність подання запитів зовнішнім юридичним радникам суб'єкта господарювання або експертам з оцінки, яких залучав цей суб'єкт господарювання.

Також корисною в отриманні даних про діяльність суб'єкта господарювання може бути інформація, отримана із зовнішніх джерел, таких як аналітичні звіти, банки або рейтингові агентства, галузеві та економічні періодичні видання, або ж нормативні чи фінансові публікації.

Хоча значний обсяг інформації, яку аудитор одержує шляхом запитів, може бути наданий управлінським персоналом та іншими особами, які відповідають за фінансову звітність, запити, надані іншим структурам суб'єкта господарювання, таким як виробничий персонал та працівники внутрішнього аудиту, інші працівники з різним рівнем повноважень, можуть виявитися корисними і надати аудитору інший ракурс для оцінки ризиків суттєвого викривлення. При визначенні інших працівників суб'єкта господарювання, яким можна надіслати запити, а також обсягу таких запитів, аудитор розглядає, яку інформацію можна отримати для допомоги визначення ризиків суттєвого викривлення.

Наприклад, аудитор може використати, серед іншого:

- запити особам, відповідальним за управління, можуть допомогти аудитору зрозуміти середовище, в якому готуються фінансові звіти;

- запити на адресу працівників внутрішнього аудиту можуть бути пов'язані з їх діяльністю щодо побудови та ефективності системи внутрішнього контролю суб'єкта господарювання, а також стосуватися задовільності ставлення керівництва до результатів цієї діяльності;

- запити працівникам, зайнятим в ініціюванні, обробці та відображенні в обліку складних та незвичайних операцій, можуть допомогти аудитору в оцінці належності вибору та застосування певної облікової політики;

- запити внутрішнім радникам з правових питань можуть стосуватися таких аспектів як судові процеси, дотримання законодавчих та нормативних положень, відомості про шахрайство або підозру в шахрайстві, яке стосується суб'єкта господарювання, гарантії, зобов'язання щодо обслуговування після продажу, угоди та ділові партнери і тлумачення умов контракту;

- запити на адресу персоналу з маркетингу та продажу можуть стосуватися змін в маркетинговій стратегії, тенденціях реалізації або в конкретних угодах з клієнтами суб'єкта господарювання.

Аналітичні процедури можуть виявитися корисними у визначенні наявності незвичайних операцій або подій, а також сум, показників та тенденцій, які можуть свідчити про проблеми, що можуть спричинити певні наслідки для фінансових звітів або для аудиторської перевірки.

В ході виконання аналітичних процедур як процедур оцінювання ризику, аудитор визначає очікування щодо видимих зв'язків, існування яких може бути обґрунтованим. Якщо порівняння цих очікувань з відображеними в обліку сумами або з показниками, обчисленими відповідно до зазначених в обліку сум, свідчить про незвичайні або неочікувані зв'язки, аудитор визначає ці результати при визначенні суттєвих відхилень.

Однак, якщо в таких аналітичних процедурах використовують дані, консолідовані на високому рівні, результати таких аналітичних процедур забезпечать лише загальну початкову уяву про можливу наявність суттєвих викривлень. Відповідно, аудитор розглядає ці результати аналітичних процедур разом з іншою інформацією, зібрану в ході визначення ризику суттєвого викривлення.

Спостереження і перевірка можуть доповнювати запити управлінському та іншому персоналу, і також надавати інформацію щодо суб'єкта господарювання та його середовища.

Такі процедури, як правило, охоплюють:

- спостереження за діяльністю та операціями суб'єкта

господарювання;

- перевірку документів, бухгалтерських записів та керівництва з процедур внутрішнього контролю;

- відвідування приміщень та виробничих цехів суб'єкта господарювання;

- простежування операцій в інформаційній системі, пов'язаній з фінансовою звітністю.

Якщо аудитор має намір використати інформацію про суб'єкт господарювання та його середовище, отриману в попередніх періодах, йому необхідно визначити, чи зможуть зміни, які відбулися, вплинути на доречність такої інформації в поточній аудиторській перевірці.

В разі виконання подальшого завдання, попередній досвід роботи аудитора з цим суб'єктом господарювання допомагає в отриманні його розуміння. Проте, така інформація може виявитися недоречною через зміни в середовищі суб'єкта господарювання. Аудитор надає запити та виконує інші належні процедури для визначення можливих змін, які можуть вплинути на доречність такої інформації.

В разі доречності аудитор також розглядає іншу інформацію, наприклад, отриману в результаті прийняття аудитором клієнта або подальшого завдання, чи досвіду, набутого при виконанні інших завдань для цього суб'єкта господарювання.

Висновки. Таким чином, основні процедури отримання знань про суб'єкта господарювання, полягають в удосконаленні наступних організаційних та методичних підходів планування та виконання аудиту фінансових звітів:

- отримання інформації стосовно змісту і характеру середовища функціонування підприємства:

- визначення впливу середовища на процес формування фінансових звітів;

- вибір та оцінювання інформації, що одержується у формі аудиторських доказів з різних джерел;

- можливість застосування відповідної інформації для визначення змісту та обсягу аудиторських процедур, застосування яких дасть змогу сформулювати та обґрунтувати адекватність аудиторського висновку.

Зважаючи на це, подальшими напрямками досліджень можуть бути визначені:

1) взаємозалежність і взаємообумовленість якісних і кількісних характеристик інформаційного забезпечення процедур ознайомлення з фінансово-господарською діяльністю суб'єкта підприємництва;

2) визначення критеріїв та оцінка інформації стосовно діяльності клієнта та її вплив на процедури планування аудиту;

3) вплив інформації про суб'єкта господарювання на процес

оцінювання аудиторських доказів та формування аудиторського висновку.

1. Дорош Н.І. Встановлення рівня суттєвості в ході аудиторської перевірки // Н.І.Дорош. – Зб. наук. пр. «Бухгалтерський облік, аналіз та аудит». – К.: Бізнес Медіа Консалтинг, 2011. – Вип. 1(6). – С. 52–55.
2. Олійник О.О. Аудит [Текст] : навч.-метод. посібн. / О.О.Олійник; Бердян. ун-т менедж. і бізнесу, каф. обліку, аналізу і аудиту. – Донецьк : Юго-Восток, 2011. – 179 с.
3. Олійнічук В.М. Значення і роль якісних характеристик фінансової звітності в інформаційному забезпеченні діяльності підприємства // В.М.Олійнічук // Зб. наук. пр. Черкаського державного технологічного університету. – Серія: Економічні науки [Текст]: Вип.28: У трьох частинах / М-во освіти і науки, молоді та спорту України, Черкас. Держ. Технол. Ун-т. – Черкаси: ЧДТУ, 2011. – Частина І. – С. 84–89.
4. Проскуріна Н.М. Розвиток процедур аудиту: теорія та методологія [Текст]: автореф. дис. ... д-ра екон. наук : 08.00.09 / Н.М.Проскуріна; Держ. служба статистики України, Нац. акад. статистики, обліку та аудиту. – К., 2012. – 38 с.
5. Семанюк В.З. Критерії якості облікової системи підприємства. // В.З.Семанюк // Вісник Донецького національного університету економіки і торгівлі імені Михайла Туган-Барановського. – Серія: Економічні науки. – 2011. – №3(51). – Донецьк: ДонНУЕТ, 2011. – Частина ІІ. – С. 232–236.
6. Шевчук В.О. Аудит [Текст]: підручн. для студ. вищ. навч. закл. / В.О.Шевчук, І.М.Пожарицька, К.С.Сурніна; Нац. акад. природоохорон. та курорт. буд-ва. – Сімф.: Аріал, 2011. – 218 с.
7. Handbook of International Quality Control, Auditing, Review, Other Assurance and Related Services Pronouncements. 2010 Edition // [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://web.ifac.org/publications/international-auditing-and-assurance-standards-board/handbooks.