

УДК 657.6

О. В. Будько,  
к.е.н., доцент  
Г. В. Запорожець,  
к.е.н., доцент,

Дніпродзержинський державний технічний університет

## ОСОБЛИВОСТІ ЗДІЙСНЕННЯ АУДИТУ НА МАЛИХ ПІДПРИЄМСТВАХ

*В статті розкрито порядок використання Міжнародних стандартів аудиту при здійсненні аудиту малих підприємств; вказані особливості окремих аспектів аудиту діяльності малих підприємств в порівнянні зі звичайними підприємствами*

*The order of using International standards in audit carrying it out in small business is revealed, peculiarities of some aspects of audit activities in small business in comparison with ordinary enterprises are underlined in the article.*

**Ключові слова:** *аудит, Міжнародні стандарти аудиту, малі підприємства, бухгалтерський облік, діяльність, аудиторський висновок*

**Key words:** *audit, International standards of audit, small business, accounting activities, audit conclusion.*

**I. Вступ.** Одним із перспективних напрямів створення конкурентно-ринкового середовища є розвиток малого бізнесу. Малі підприємства не є суб'єктами обов'язкового аудиту. В той же час ряд питань, які виникають в ході фінансово-господарської діяльності, можна вирішити залучивши незалежних фахівців – аудиторів. При цьому методика аудиту малих підприємств має особливості, на яких аудитор з метою якісної роботи повинен акцентувати свою увагу. Питанням методики аудиту присвячені праці таких вітчизняних вчених як М. Білуха, Н. Дорош, О. Петрик, В. Савченко, Б. Усач, Л. Чернелевський [1,3-5]. Зважаючи на вагомий внесок науковців у розвиток даних питань, слід звернути увагу на необхідність здійснення подальших досліджень в частині розробки такої методики аудиту діяльності малих підприємств, яка б враховувала особливості їх функціонування в ринкових умовах.

**II. Постановка завдання.** Метою статті є розкриття особливостей, методичних та організаційних питань здійснення аудиту малих підприємств у світлі застосування Міжнародних стандартів аудиту.

**III. Результати.** З 01.05.2011 р. в Україні в якості національних стандартів аудиту використовуються Міжнародні стандарти контролю якості, аудиту, огляду, іншого надання впевненості та супутніх послуг.

Положення з міжнародної практики аудиту (ПМПА) 1005 «Особливості аудиту малих підприємств» розкриває основні характеристики малих підприємств і визначає ступінь їх впливу на застосування Міжнародних стандартів аудиту [2]. В ньому розглядаються характеристики малих підприємств, містяться рекомендації щодо застосування Міжнародних стандартів аудиту у процесі аудиторської перевірки малих підприємств, містяться рекомендації щодо проведення аудиторської перевірки у тих випадках, коли аудитор надає малому підприємству послуги у сфері бухгалтерського обліку.

Згідно ПМПА 1005, суб'єктом малого бізнесу є будь-який суб'єкт право власності і управління яким сконцентровано в межах вузького кола осіб (часто однієї особи) і до якого можуть бути застосовані одна чи декілька характеристик:

- обмежена кількість джерел доходу;
- спрощена система ведення бухгалтерського обліку;
- обмежені засоби внутрішнього контролю поряд з наявністю у керівництва суб'єкта можливості діяти без таких засобів контролю.

Характеризуючи ці якісні характеристики, слід відзначити, що суб'єктами малого бізнесу володіє обмежена кількість осіб, частіше сам власник. Власник може наймати менеджера для управління підприємством, однак в більшості випадків, він приймає безпосередню участь в управлінні.

Суб'єкти малого бізнесу часто пропонують обмежений асортимент товарів чи послуг та здійснюють свою діяльність на одному чи обмеженій кількості об'єктів, що дозволяє аудитору швидше розібратися в специфіці діяльності суб'єкта малого бізнесу і відобразити її в документах, ніж у випадку з великим підприємством. Застосування широкого спектру аудиторських процедур може носити досить нескладний характер. Наприклад, при здійсненні аналітичних процедур можуть бути використані ефективні моделі прогнозування. За допомогою аналітичних процедур можна отримати прийнятні докази, які дозволяють в окремих випадках скоротити потребу у здійсненні інших процедур перевірки по суті. На багатьох суб'єктах малого бізнесу сукупність даних бухгалтерського обліку часто буває незначною і її легко можна проаналізувати.

Також суб'єктам малого бізнесу приходить вести бухгалтерський облік в необхідному обсязі з метою дотримання вимог законодавства і регулюючих органів, а також для задоволення потреб самих підприємств, в тому числі пов'язаних з підготовкою фінансової звітності і її аудитом. Тому систему бухгалтерського обліку слід організувати таким чином, щоб вона забезпечувала впевненість в тому, що:

- а) всі операції та інші дані бухгалтерського обліку, які слід було б відобразити, дійсно були відображені в обліку;
- б) активи і зобов'язання, відображені в системі бухгалтерського обліку, дійсно існують і відображені за відповідною вартістю;
- в) факти шахрайства і помилки при обробці даних бухгалтерського обліку будуть виявлені.

З урахуванням розмірів і економічних показників суб'єктів малого бізнесу, використання такими суб'єктами складної системи внутрішнього контролю недоцільно. Крім того, можливість розділу обов'язків обмежена у зв'язку з невеликою кількістю співробітників. Однак, навіть на невеликому підприємстві доцільним є забезпечення розділу обов'язків по ряду ключових напрямків роботи, а також наявність спрощеної і в той же час ефективної системи контролю. Оперативний контроль, який здійснюється власником, також може мати позитивний ефект, так як власник особисто зацікавлений в збереженні активів об'єкта, фінансових результатах його діяльності та контролю за ними.

Безпосередній контроль власника за прийняттям всіх рішень і можливість його особистого втручання в будь-який час часто є важливими характеристиками системи управління суб'єктами малого бізнесу.

Особистий контроль інколи дозволяє компенсувати недоліки процедур внутрішнього контролю. Наприклад, коли недостатньо розподілені повноваження в сфері закупівель і витрат грошових коштів, якість внутрішнього контролю покращується, якщо власник особисто підписує витратні документи. Якщо власник не приймає в

цьому участі, то збільшується ризик не виявлення фактів шахрайства чи помилок, допущених співробітниками.

І хоча відсутність складної системи внутрішнього контролю само по собі не свідчить про високий рівень шахрайства чи помилок, прийняття власником позиції домінуючого керівника може сприяти зловживанням: дії керівництва поза системою контролю мають негативний вплив на контрольне середовище будь-якого суб'єкта, що призводить до зростання ризику шахрайства з боку керівництва або суттєвого викривлення фінансової звітності. Наприклад, власник може надати наказ співробітникам провести виплати, які б не стали здійснювати при відсутності підтверджуючої документації.

В ході проведення аудиту аудитор керується Міжнародними стандартами аудиту. Проте ряд Міжнародних стандартів використовується з урахуванням особливостей підприємств малого бізнесу. Нижче буде розкрито порядок застосування ПМПА 1005 з урахуванням положень Міжнародних стандартів аудиту.

Відповідно до Міжнародного стандарту аудиту 210 «Домовленості про аудит» складається лист-погодження, в якому вказується чіткий опис відповідних обов'язків власника і аудитора.

Згідно з Міжнародним стандартом аудиту 250 «Облік законів і нормативних актів при аудиті фінансової звітності» аудитор повинен мати загальну уяву про нормативно-правову базу, яка застосовується до діяльності даного суб'єкта. Крім законодавства і нормативних актів, які безпосередньо торкаються підготовки фінансової звітності, деякі вимоги можуть передбачати правову основу діяльності суб'єкта, яка має великий вплив на його можливість вести бізнес. Так як діяльність більшості суб'єктів малого бізнесу не відрізняється складністю, правове і регулююче середовище, до якого вони належать, є менш складним в порівнянні з середовищем, в якому функціонують великі суб'єкти. Визначивши галузеве законодавство і нормативні акти, аудитор суб'єкта малого бізнесу повинен відобразити дану інформацію як частину його знання про суб'єкт малого бізнесу.

Відповідно до Міжнародного стандарту аудиту 260 «Повідомлення аспектів аудиту особам, наділеним керівними повноваженнями» аудитор повинен визначити осіб, наділених керівними повноваженнями, з якими обговорюються аспекти аудиту, що мають значення для управління бізнесом. Структура управління суб'єкта малого бізнесу може бути визначена дуже чітко, або ж в якості осіб, наділених керівними повноваженнями, можуть виступати ті ж особи, які керують підприємством. До структури управління також можуть входити родичі, які не займаються управлінням або контролем за підприємством на постійній основі. Аудит визначає коло осіб, наділених повноваженнями здійснювати нагляд, контроль і ведення діяльності суб'єкта малого бізнесу.

Згідно Міжнародного стандарту аудиту 320 «Істотність в аудиті» та Положення з міжнародної практики аудиту 1005 для цілей планування аудиту слід оцінити рівень суттєвості з якісної та кількісної точки зору. Одна з цілей цієї попередньої оцінки полягає у визначенні найбільш значимих статей фінансової звітності, на які повинен звернути увагу аудитор, виробляючи стратегію аудиту. У зв'язку з відсутністю загальновизначених стандартів з оцінки суттєвості за допомогою кількісних методів, аудитор в кожному випадку використовує своє професійне судження з урахуванням цих обставин. У відповідності з однією з методик при кількісній оцінці суттєвості використовується певна частка від базового показника фінансової звітності.

В якості такого показника може виступати:

- прибуток або збиток до оподаткування;
- виручка від реалізації;
- валюта балансу.

Аудитор також може здійснювати переоцінку суттєвості в процесі аналізу результатів аудиторських процедур. В основі такої переоцінки лежить остаточний варіант проекту фінансової звітності, який включає в себе всі узгоджені коригування та інформацію, отриману в ході аудиту.

На етапі надання звітності рівень суттєвості розраховується в кількісних показниках, проте замість чіткого порогового значення застосовується діапазон значень, в межах якого аудитор використовує своє професійне судження. Величини, які перевищують верхню межу діапазону, вважаються суттєвими, а величини, які не досягають нижньої межі діапазону, вважаються несуттєвими. Проте обидва припущення можуть бути скасованими з урахуванням якісних факторів.

Згідно Міжнародного стандарту аудиту 520 «Аналітичні процедури» аудитор застосовує аналітичні процедури на стадії планування аудиту. Аналітичні процедури на стадії планування аудиту суб'єкта малого бізнесу можуть обмежуватися за характером і обсягом у зв'язку з встановленими суб'єктом строками обробки даних про господарські операції і відсутністю надійної фінансової інформації на момент планування. Суб'єкти малого бізнесу можуть не мати проміжної або щомісячної фінансової інформації, яка використовується в аналітичних процедурах на стадії планування. Аудитор може в якості альтернативного варіанту провести коротку перевірку Головної книги або інших наданих бухгалтерських записів. В багатьох випадках, може бути відсутньою інформація і аудитору буде необхідно отримати дану інформацію при обговоренні з власником.

В деяких випадках ефективними є прості моделі прогнозування. Наприклад, якщо суб'єкт малого бізнесу протягом всього звітного періоду має в штаті певну кількість співробітників з фіксованим окладом, аудитор на підставі цих даних, як правило, може з високим ступенем точності розрахувати загальні витрати на оплату праці за період. Таким чином, він отримує аудиторські докази у відношенні істотної статті фінансової звітності, і зменшує потребу у виконанні детальної перевірки фонду оплати праці.

Згідно з Міжнародним стандартом аудиту 530 «Аудиторська вибірка та інші процедури вибіркової перевірки» існують різні методи вибірки статей обліку для тестування. Доступними засобами для аудитора є:

- відбір всіх об'єктів обліку (100%-ва перевірка);
- відбір конкретних об'єктів обліку;
- аудиторська вибірка.

Враховуючи незначний обсяг генеральної сукупності даних суб'єктів малого бізнесу, доцільно перевірити 100 % елементів генеральної сукупності або 100 % елементів певної частини генеральної сукупності (наприклад, 100 % всіх об'єктів, вартість яких вище вказаної суми). При цьому аналітичні процедури повинні застосовуватися до залишку сукупності у випадку його істотності.

Відповідно до МСА 550 «Пов'язані сторони» між суб'єктом малого бізнесу та власником, а також між суб'єктом малого бізнесу і суб'єктами, пов'язаними з власником, часто здійснюються суттєві операції. Суб'єкти малого бізнесу рідко застосовують детально розроблену політику і етичні норми у відношенні операцій між пов'язаними сторонами. В дійсності операції з пов'язаними сторонами є характерною рисою багатьох суб'єктів господарювання, якими володіє і розпоряджається одна особа або сім'я.

Аудит звичайно здійснює процедури по суті для виявлення пов'язаних сторін і операцій між ними. Однак, якщо з оцінками аудитора, ризик нерозкриття інформації є низьким, то обсяг таких процедур по суті не обов'язково повинен бути значним.

В Міжнародному стандарті аудиту 720 «Інша інформація в документах, що містять перевірену фінансову звітність» говориться про те, що аудитор повинен ознайомитися з іншою інформацією для виявлення суттєвих невідповідностей з перевіреною фінансовою звітністю. Прикладами «іншої інформації», яка часто включається до фінансової звітності суб'єкта малого бізнесу, може бути детальний звіт про доходи і витрати з метою оподаткування, звіт керівництва суб'єкта малого бізнесу тощо.

Решта Міжнародних стандартів застосовується без коригувань і врахувань особливостей суб'єктів малого бізнесу.

**IV. Висновки.** Використання Міжнародних стандартів аудиту в процесі здійснення аудиторської перевірки малих підприємств забезпечить отримання об'єктивних результатів, які відображають стан підприємства з усіх боків та будуть втілені у висновку аудитора.

#### Література.

1. Дорош Н.І. Аудит: Теорія і практика. – К., 2006. – 495 с.
2. Міжнародні стандарти аудиту, надання впевненості та етики / Пер. з англ. О.В., Селезньов, О.Л. Ольховікова, О.В. Гик та ін. – К.: 2007. – 1172 с.
3. Організація та методика аудиту підприємницької діяльності: Навч. посібник / За заг. ред. О.А. Петрик. – К.: 2008. – 472 с.
4. Усач Б.Ф. Аудит: Навч. посібник. – К., 2003. – 233 с.
5. Чернелевський Л.М., Беренда Н.І. Аудит: теорія і практика: Навч. посібник. – К., 2008. – 560 с.

Стаття надійшла до редакції 15.12.2011 р.



ТОВ "ДКС Центр"