

**Матвійчук М.З.,
к.е.н., доцент,
Чортківський інститут підприємництва і бізнесу
Тернопільського національного економічного університету**

УДОСКОНАЛЕННЯ АУДИТУ ФІНАНСОВОЇ ЗВІТНОСТІ В УМОВАХ НЕВИЗНАЧЕНОСТІ

Постановка проблеми. Активізація використання інноваційних управлінських важелів в умовах кризових явищ та невизначеності вимагає розвитку досліджень їхнього інструментарію та формування відповідних теоретичних обґрунтувань. У цьому контексті, зважаючи на економічну природу суб'єктів діяльності та їхню мету, одним з найбільш дієвих і ефективних напрямів удосконалення системи управління виступає формування досконалішої інформаційної бази прийняття рішень. Справедливо буде зазначити, що проблематика розвитку й удосконалення інформаційної бази прийняття управлінських рішень – найбільш обговорюваний та поширений напрям наукових пошуків. Попри це, його актуальність продовжує утримувати лідируючі позиції з-поміж багатьох інших напрямів.

Науковці та практики широко використовують в якості основного джерела інформації для прийняття управлінських рішень дані системи обліку. Проте незаперечність факту цілковитої обґрунтованості використання названого джерела в якості основи прийняття управлінських рішень лише підтверджує доцільність розвитку теорії, методології та практики таких його важливих складових як звітність і оцінка результатів діяльності. Раціональне позиціонування цих складових з існуючими підходами до встановлення їхньої відповідності дійсному стану суб'єкта господарювання тісно пов'язане з аудитом.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Дослідження наукових публікацій свідчить, що вітчизняні науковці й практики за останнє десятиліття то активно пропагували й досліджували проблематику аудиту, то не безпідставно (у зв'язку з рядом прикладів неправдивості його результатів) прагнули до вирішення проблеми шляхом запровадження системи внутрішнього аудиту. Найбільш фундаментальні дослідження питань аудиту здійснювали такі науковці, як М.Т. Білуха [1], А.В. Бодюк [2], В.П. Бондар [3], Ф.Ф. Бутинець [4], Я.В. Гончарук [5], З.В. Гуцайлук [6], Г.М. Давидов [7], Н.І. Дорош [8], Т.М. Ковбич [9], Н.М. Малюга [4], Я.В. Мех [6], Н.І. Петренко [4], В.С. Рудницький [10] та ряд інших.

Проте розвиток економічних стосунків як у середині суб'єкта господарювання, так і при його взаємодії з зовнішніми чинниками (криза, інфляція, ресурсна обмеженість тощо) вимагають пошуку можливих шляхів оптимізації діяльності. Особливо актуальною є потреба в застосуванні процедур аудиту у випадку орієнтації підприємства на зовнішні інвестиції (в тому числі іноземні). Відповідно до цього, дослідження загальних теоретико-методологічних і організаційних підходів до аудиту, в тому числі в умовах розвитку сучасних інформаційних технологій.

Постановка завдання. Метою статті є формування теоретичних засад і розробка практичних рекомендацій щодо напрямів розвитку аудиту звітності та фінансових результатів діяльності підприємств в умовах невизначеності.

Відповідно до поставленої мети в процесі здійснення дослідження необхідно вирішити такі завдання: обґрунтувати доцільність розвитку аудиту звітності та фінансових результатів і розробити пропозиції щодо його методики.

Виклад основного матеріалу дослідження. Правовою основою здійснення аудиторської діяльності в Україні виступає Закон України „Про аудиторську діяльність” [11]. Стаття 3 розглянутого Закону містить означення категорії аудит: „Аудит – перевірка даних бухгалтерського обліку і показників фінансової звітності суб'єкта господарювання з метою висловлення незалежної думки аудитора про її достовірність в усіх суттєвих аспектах та відповідність вимогам законів України, положень (стандартів) бухгалтерського обліку або інших правил (внутрішніх положень суб'єктів господарювання) згідно із вимогами користувачів”. Здійснивши логічне розмежування цього означення, можна прийти до висновку про наявність у ньому двох основних моментів. Перша його частина вказує на наявність об'єктивної основи (достовірність звітності та її відповідність вимогам чинного законодавства). Натомість друга частина, яка передбачає можливість використання інших правил (внутрішніх), або вимог користувачів, вносить певний суб'єктивізм в систему оцінки фінансової звітності. Застосування вимог користувачів щодо оцінки достовірності показників звітності дозволяє значно розширити методику оцінки й сформулювати висновок згідно тих критеріїв, які важливі для замовника аудиту (керівництва, потенційних інвесторів, власників, працівників), проте не може виступати переконливим свідченням загальної її достовірності. Таким чином, з цієї позиції предмет аудиту може бути охарактеризований по-різному. До слова, останнім згідно твердження ряду авторів, є фінансова звітність підприємства і дані, сформовані в системі бухгалтерського обліку, на яких вона ґрунтується, з

точки зору їхньої достовірності [4, с. 22]. Відповідно до цього Я. В. Соколов стверджує, що метою аудиту звітності є формування думки про достовірність кінцевого фінансового результату та бухгалтерської звітності [12, с. 620]. Однак в умовах кризових явищ сам факт доведення достовірності звітності на звітну дату не може служити обґрунтуванням дійсного фінансового становища суб'єкта господарювання. Поясненням цьому служить той факт, що показники звітності, отримані як результат відображення інформаційних даних у системі обліку, не враховують процесів знецінення цінностей внаслідок розвитку нових технологій чи інфляції.

Таким чином, наразі суттєвого значення набуває розвиток методології аудиту звітності та фінансових результатів, яка б не просто підтверджувала їхню достовірність, а надавала замовникам (користувачам) інформацію, скориговану на відповідні вагомні чинники. Доречно підкреслити, що за такого позиціонування аудиту, слід звернути увагу на дещо ширше трактування його мети. Вона в сучасних умовах передбачає висвітлення в аудиторському висновку реальної, відповідної ринковим умовам оцінки показників звітності. Методика такої оцінки описується такими рівняннями:

$$\begin{cases} DZD \rightarrow \max; \\ PZ = DBO; \\ PZ_i = PZ \times K_{wag}; \\ 0 < K_{wag} < 2 \end{cases} \quad (1)$$

де DZD – достовірність даних звітності; PZ – показники звітності; DBO – дані бухгалтерського обліку; PZ_i – інтерпретовані (перераховані у відповідності з порівняльними умовами) показники звітності, адаптовані до запитів користувачів; K_{wag} – поправочні коефіцієнти, що використовуються для переведення показників звітності у порівняльні величини.

Поправочний коефіцієнт рекомендується використовувати з метою приведення вартісних оцінок, відображених у звітності у відповідність з ринковими цінами, або формування думки про доцільність чи вигідність інвестування у підприємство. Значення коефіцієнта слід встановлювати на основі експертної оцінки по обраних користувачем параметрах за бальною системою оцінки. Результатні показники, розраховані відповідно до рекомендованої методики та узагальнені в аудиторському висновку, сприятимуть прийняттю правильних й науково обґрунтованих управлінських рішень. Особливість підходу полягає в тому, що застосовувати коефіцієнт пропонується до тих статей (показників звітності), які найбільш важливі для потенційного користувача. Наприклад, якщо користувач є потенційним інвестором і його цікавить продуктивність підприємства, то уточненню слід піддати статтю „Основні засоби” (залишкова вартість). Причому, якщо обладнання характеризується ефективністю, або відповідає сучасному стану технічного прогресу, коефіцієнт може дорівнювати або бути більшим за 1, якщо воно застаріле (залежно від рівня) коефіцієнт слід встановити нижчим від одиниці. Аналогічне уточнення може бути здійснене стосовно інших статей звітності (у розглядуваному випадку статей балансу).

Н.І. Петренко, досліджуючи питання методики аудиту, цілком справедливо зазначає, що перевіряючи фінансову звітність клієнта, аудитор повинен підтверджувати показники відображені у фінансовій звітності фактично наявністю, оскільки для складання аудиторського висновку потрібно подати достовірну, точну інформацію. Не має сенсу перевіряти фінансову звітність без перевірки фактичних даних, так само, як і не має сенсу аудиторський висновок, якщо він недостовірний. Одночасно, аудитор не може вважати аудит завершеним до тих пір, доки він не надав відповіді на поставлені питання. В іншому випадку його думка щодо достовірності фінансової звітності не буде повною та об'єктивною [13]. Дане твердження абсолютно не суперечить авторській позиції щодо доцільності перерахунку показників звітності у відповідності з інтересами користувачів. При цьому мова йде не про потребу фальсифікації інформації, а власне про її обґрунтованість і відповідність реальному стану економіки та суб'єкта в ній. Лише така інтерпретація облікових даних дозволяє приймати обґрунтовані рішення, які базуються на критичній оцінці переваг і недоліків суб'єкта господарювання й встановленні перспектив його розвитку у майбутньому.

Нормативним підґрунтям застосування пропонованого підходу виступає той факт, що Міжнародні стандарти аудиту (МСА) припускають можливість впливу на результатні показники звітності законодавчих актів і вимог регуляторів. Загалом концептуальною основою фінансової звітності згідно МСА 700 „Формулювання думки та надання звіту щодо фінансової звітності” виступає її відповідність загальним потребам широкого кола користувачів [14].

Висновки з проведеного дослідження. Таким чином, використання при формулюванні аудиторського висновку щодо достовірності фінансової звітності не лише традиційного, але й більш досконалого підходу, в основу якого покладається використання обґрунтованих регулюючих коректив (перерахунок окремих статей відповідно з використанням коефіцієнтів перерахунку, заснованих на

наукових позиціях), дозволить більш реалістичніше оцінити дійсний стан суб'єкта господарювання й врахувати перспективи його подальшого розвитку. Безумовно, основна вимога до результатів аудиту залишається незмінною – це достовірність даних. Відповідно до цього, перспективним напрямом досліджень, який логічно випливає з розглядуваного підходу, є формування науково обґрунтованих засад обчислення поправочних розрахункових коефіцієнтів. Окрім того, необхідне формування засад щодо представлення результатів проведених перерахунків у аудиторському висновку.

Бібліографічний список

1. Білуха М.Т. Аудит у бізнесі : посібник для бізнесменів / М.Т. Білуха. – Дніпропетровськ: Преском, 1994. – 240 с.
2. Бодюк А.В. Методологічні та нормативно-правові аспекти аудиту підприємницької діяльності. [монографія] / А.В. Бодюк. – К. : Кондор, 2005. – 356 с.
3. Бондар В.П. Концепція розвитку аудиту в Україні: теорія, методологія, організація : [монографія] / В.П. Бондар. – Житомир: ЖДТУ, 2008. – 456 с.
4. Бутинець Ф.Ф. Аудит: стан і тенденції розвитку в Україні та світі: [монографія] / Бутинець Ф.Ф., Малюга Н.М., Петренко Н.І., за редакцією проф. Ф.Ф. Бутинця. – Житомир: ЖДТУ, 2004. – 564 с.
5. Гончарук Я.В. Аудит [навчальний посібник] / Я.В. Гончарук, В.С. Рудницький. – Львів: Світ. – 2002. – 296 с.
6. Гуцайлук З. В. Аудит (теорія, методика, збірник завдань) [Текст] / З. В. Гуцайлук, Я.В. Мех, М.Т. Щирба. – Тернопіль: Економічна думка, 2002. – 190 с.
7. Давидов Г.М. Аудит: теорія і практика. [монографія] / Г.М. Давидов – Кіровоград: ТОВ "Імекс-ЛТД". 2006. –324 с.
8. Дорош Н.І. Аудит: методологія і організація. / Н.І. Дорош. – К.: Знання, КОО, 2001.– 402 с.
9. Ковбич Т.М. Аудит звітності про фінансові результати: організація та методика [Текст]: автореф. дис... канд. екон. наук: 08.00.09 / Ковбич Тетяна Миколаївна; Державна академія статистики, обліку та аудиту Держкомстату України. – К., 2009. – 22 с.
10. Рудницький В. Внутрішній аудит: методологія, організація / В. Рудницький. – Тернопіль: Економічна думка, 2000. – 104 с.
11. Про аудиторську діяльність в Україні: Закон України від 22.04.1993р. № 3125-XII, зі змінами та доповненнями у редакції від 12.12.2012 р. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/3125-12>
12. Практический аудит [учебное пособие] / Под редакцией доктора экономических наук, профессора Я.В. Соколова. – СПб.: Юридический центр Пресс, 2004. – 864 с.
13. Петренко Н.І. Методика аудиту фінансової звітності та шляхи її удосконалення [Електронний ресурс] / Н.І. Петренко // Вісник ЖДТУ. – 2012. – №1(51). – Режим доступу: <http://eztuir.ztu.edu.ua/1582/1/21.pdf>.
14. Формулювання думки та надання звіту щодо фінансової звітності: МСА №700. – [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.mia.kiev.ua/ua/isa.html>.

Анотація

В статті розглянуто формування теоретичних засад розвитку аудиту звітності підприємства в умовах невизначеності. Розкрито питання відображення фінансових результатів діяльності підприємств в ринкових умовах. Здійснено розробку пропозицій щодо методики проведення процедур перевірки на основі удосконалення подання результатів аудиту фінансової звітності з урахуванням об'єктивних чинників. Обґрунтовано доцільність розвитку аудиту звітності та фінансових результатів діяльності підприємства і запропоновано пропозиції з розробки їх методики. Запропоновано підхід до перерахунку статей звітності, сформовано функціональні формули та умови, які мають при цьому бути дотримані.

Ключові слова: фінансова звітність, управлінський облік, аудит, інформаційна база.

Аннотация

В статье рассмотрено формирование теоретических основ развития аудита отчетности предприятия в условиях неопределенности. Раскрыты вопросы отражения финансовых результатов деятельности предприятий в рыночных условиях. Осуществлена разработка предложенной относительно методики проведения процедур проверки на основе совершенствования представления результатов аудита финансовой отчетности с учетом объективных факторов. Обоснована целесообразность развития аудита отчетности и финансовых результатов деятельности предприятия и озвучены предложения по разработке их методики. Предложен подход к пересчету статей отчетности, сформированы функциональные формулы и условия, которые должны при этом соблюдаться.