

УДК: 657. 631. 8:005

Проскуріна Н. М.,*кандидат економічних наук, доцент, доцент кафедри обліку і аудиту Запорізького національного університету*

МЕТОДОЛОГІЧНІ ПІДХОДИ ФОРМУВАННЯ АУДИТОРСЬКИХ ПРОЦЕДУР

У статті розглянуті методологічні підходи формування аудиторських процедур. Обґрунтована необхідність ідентифікації ризиків на рівні тверджень та запропонована послідовність виконання аудиторських процедур у відповідь на оцінені ризики.

Ключові слова: аудиторські процедури, рівні тверджень, оцінені ризики.

В статье рассмотрены методологические подходы формирования аудиторских процедур. Обоснована необходимость идентификации рисков на уровне утверждений и предложена последовательность выполнения аудиторских процедур в ответ на оцененные риски.

Ключевые слова: аудиторские процедуры, уровни утверждений, оцененные риски.

The article considers the methodological approaches of the audit procedures formation. The necessity for the identification of risks at the level of allegations is substantiated and in response to assessed risks the sequence of audit procedures performing is offered.

Keywords: audit procedures, levels of allegations, the assessed risks.

Постановка проблеми. Розвиток аудиторської діяльності в Україні обумовлений суттєвими змінами в економіці країни. Процес становлення аудиту в Україні охоплює період з 1993 року, однак вже можна говорити про певні надбання українських вчених. Проте низка актуальних питань у галузі аудиту потребують ґрунтовних досліджень. Незважаючи на значний інтерес до теорії аудиту з боку вчених, необхідно відмітити, що сьогодні відсутні розробки методології складання програм проведення аудиту та формування аудиторських процедур, які становлять основу його проведення та забезпечують відповідну якість виконання робіт.

Аналіз останніх досліджень та публікацій. У працях вітчизняних вчених А. М. Герасимовича, З. Ф. Гуцайлюка, Н. І. Дорош, В. М. Жука, М. В. Кужельного, О. А. Петрик, О. Ю. Редька, В. С. Рудницького, В. О. Шевчука, Б. Ф. Усача і зарубіжні дослідників: Р. Адамса, А. Аренса, С. М. Бичкової, Є. М. Гутцайта, Рой Додж, Дж. К. Лоббека, Р. Монтгомері, Я. В. Соколова, В. П. Суйця, А. Д. Шеремета розкриваються різні аспекти суті аудиту

та його складових елементів, а в працях А. Н. Ахметбекова, М. Т. Білухи, Ф. Ф. Бутинця, Г. М. Давидова, Л. О. Кадуріної, Л. П. Кулаковської, В. І. Подольського, В. В. Сопко, Л. М. Чернелєвського порушуються проблеми процедурного забезпечення аудиторської діяльності. Але в усіх цих працях недостатньо сконцентрована увага на питаннях формування аудиторських процедур.

Мета і завдання дослідження. Метою статті є обґрунтування підходів до формування аудиторських процедур на підставі ідентифікації ризиків на рівні тверджень, що було б практичним керівництвом для аудиторів при плануванні та виконання завдань з аудиту.

Виклад основного матеріалу. Методологічно обґрунтовані підходи до змісту та ролі аудиторських процедур є основою для визначення їх складу, повноти, а також для ефективного рішення завдань, що поставлено перед аудитором. Особливо це важливо зараз, коли в усьому світі перед аудиторами стоять проблеми вдосконалювання організації й посилення контролю над якістю аудиторських послуг.

Фінансова звітність, підготовлена суб'єктом господарювання для можливих користувачів, являє собою сукупність тверджень щодо стану активів, власного капіталу та зобов'язань, структури та обсягу доходів і витрат суб'єкта господарювання, викладену у вигляді відповідних звітних форм. За своїм змістом твердження управлінського персоналу мають на меті сформулювати у можливих користувачів фінансової звітності певне враження про фінансово-господарську діяльність суб'єкта господарювання та переконати їх у тому, що викладена у звітах фінансова інформація є якісною і дає змогу прийняти обґрунтовані економічні рішення.

На думку А. Аренса та Дж. Лоббека, "... один із найперших обов'язків аудитора – визначити, чи правильні твердження адміністрації компанії стосовно фінансової звітності" [1, с. 161].

Таким чином, оцінка ступеня відповідності тверджень, висловлених у вигляді фінансової звітності, є основним завданням аудиторської перевірки. Рішення загального завдання аудиту фінансової звітності забезпечується через застосування тверджень управлінського персоналу, як основи для формування конкретних завдань перевірки на рівні окремих сегментів.

Визначення тверджень міститься в МСА 315 "Ідентифікація та оцінка ризиків суттєвих викривлень через розуміння суб'єкта господарювання і його середовища": "... твердження – твердження, надані управлінським персоналом, явні або інші, які містяться у фінансовій звітності та які використовує аудитор для розгляду потенційних викривлень різного типу, що можуть мати місце" [2, с. 277].

Взаємозв'язок між якісними вимогами, що висуваються до фінансової інформації, та аудиторськими процедурами полягає у певній залежності (рис. 1):

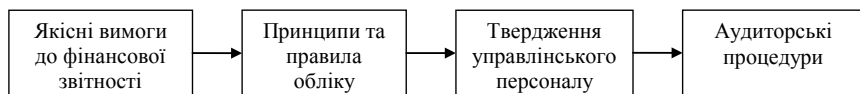


Рис. 1. Послідовність, що визначає аудиторські процедури

Це відповідає вимогам МСА 500 “Аудиторські докази”, відповідно до якого аудитор має використовувати твердження управлінського персоналу як основу для оцінювання ризиків суттєвого викривлення, планування та виконання аудиторських процедур [2, с. 400].

Для підготовки та проведення якісної аудиторської перевірки необхідно ретельно дослідити перелік та зміст тверджень управлінського персоналу, оскільки якість аудиторської перевірки визначається саме повнотою та всеохопністю тверджень, які використовує аудитор, установлюючи конкретні завдання перевірки.

Твердження, які аудитор використовує для розгляду різних типів потенційних викривлень, що можуть мати місце, поділяють на три категорії (рис. 2).

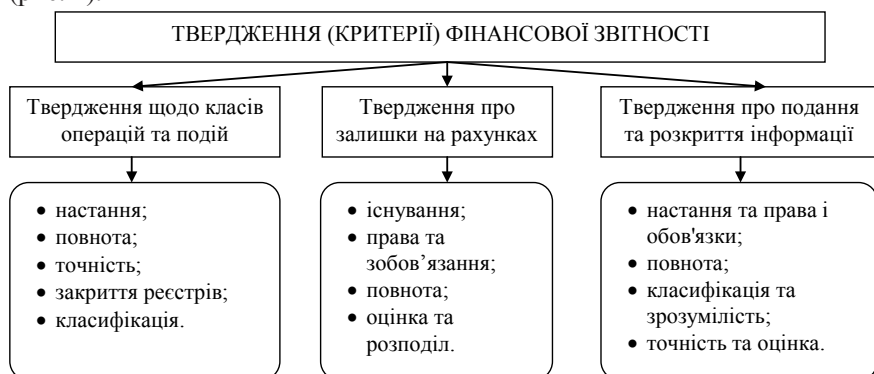


Рис. 2. Класифікація тверджень керівництва

Відповідно до професійних стандартів, твердження мають такий зміст:

- А) Твердження щодо класів операцій та подій протягом періоду аудиту:
- настання – операції та події, які були зареєстровані, настали та пов'язані із суб'єктом господарювання;
 - повнота – всі операції та події, які повинні реєструватися, були зареєстровані;
 - точність – суми та інші дані, пов'язані із зареєстрованими операціями та подіями, були записані правильно;
 - закриття реєстрів – операції та події були зареєстровані у відповідному обліковому періоді;

- класифікація – операції та події були зареєстровані у належних рахунках.
- Б) Твердження щодо залишків на рахунках на кінець періоду:
 - існування – активи, зобов'язання та власний капітал наявні;
 - права та обов'язки – суб'єкт господарювання має або контролює права на активи, а зобов'язання є обов'язком суб'єкта господарювання;
 - повнота – всі активи, зобов'язання та власний капітал, які мають реєструватися, були зареєстровані;
 - оцінка та розподіл – активи, зобов'язання та власний капітал включені до фінансової звітності у відповідних сумах, усі пов'язані з цим коригування щодо оцінки або розподілу належно зареєстровані.

В) Твердження щодо подання та розкриття:

- настання та права і обов'язки – події, операції та інші питання, інформація щодо яких була розкрита, настали і пов'язані із суб'єктом господарювання;
- повнота – всі розкриття інформації, які мали бути включені до фінансової звітності, включені;
- класифікація та зрозумілість – фінансова інформація належно подана та описана, розкриття інформації також чітко сформульоване;
- точність та оцінка – фінансова та інша інформація розкрита достовірно та у відповідних сумах [2, с. 314-315].

Запевняючи, що фінансова звітність відповідає застосованій концептуальній основі її складання, управлінський персонал прямо або опосередковано здійснює твердження щодо визнання, оцінки, подання і розкриття різних елементів фінансової звітності та матеріалів відповідного розкриття інформації. Аудитор може використовувати твердження, як описано вище, або може виражати їх у інший спосіб за умови врахування всіх описаних вище аспектів. Наприклад, аудитор може вирішити поєднати:

- твердження щодо операцій та подій із твердженнями щодо залишків на рахунках та розкриття інформації стосовно повноти;
- твердження щодо залишків на рахунках із твердженнями про розкриття інформації стосовно прав та обов'язків й оцінки;
- твердження щодо операцій та подій із твердженнями про розкриття інформації щодо настання, точності та класифікації.

Все це впливає з аналізу застосування тверджень на різних рівнях класифікації (табл. 1).

Об'єктом аудита є фінансова звітність, тому ще на етапі планування необхідно розуміння вимог, які ставляться до ведення бухгалтерського обліку й складання фінансової звітності. Таким чином, при плануванні аудиту, як зазначають Е. А. Аренс, Філіп Л. Дефліз, Н. І. Дорош, А. Г. Загородній, М. В. Корягін, Дж. К. Лоббек, О. А. Петрик, О. Ю. Редько, І. І. Сахарцева, А. Д. Шеремет необхідно дотримуватися принципів і тверджень (якісних аспектів) подання фінансової звітності, а саме: існування, права й зобов'язання, наявність, повнота, оцінка вартості, вимірювання, подання

й розкриття інформації, тобто саме ті, які і передбаченні Міжнародними стандартами аудиту.

*Таблиця 1
Використання тверджень у процесі аудиту процедур*

Твердження управлінського персоналу	Твердження, щодо класів операцій та подій за період, що перевіряється	Твердження про залишки на рахунках на кінець періоду	Твердження про подання та розкриття інформації
Настання	+	-	+
Повнота	+	+	
Точність	+	-	+
Закриття реєстрів	+	-	-
Класифікація	+	-	+
Існування	-	+	
Права та обов'язки	-	+	+
Оцінка	-	+	+
Розподіл	-	+	-
Зрозумілість	-	-	+

Проте інша група вчених дотримується точки зору про необхідність врахування твердження подання фінансової звітності в аудиті, однак у завданнях та методології вони відсутні (табл. 2)

*Таблиця 2
Врахування тверджень (якісних аспектів) у проведенні та методології аудиту у вітчизняних та зарубіжних літературних джерелах*

ППП автора	Існування	Права і зобов'язання	Наявність	Повнота	Оцінка	Вимірювання	Подання і розкриття
Подольський В. І. [3]	+	+	+	+	+	+	-
Кулаковська Ю. В., Піча Л. П. [4]	+	+	+	+	+	+	-
Кадуріна Л. О. [5]	+	+	+	+	+	+	-
Суйц В. П., Ахметбеков А. Н. [6]	+	+	+	+	+	+	+
Сопко В. В. та ін. [7]	+	+	+	+	+	+	+
Давидов Г. М. [8]	+	+	+	+	+	+	-

Чернелевський Л. М. [9]	+	+	+	+	+	+	+ -
Білуха М. Т. [10], Бутинець Ф. Ф. [11]	+	+	+	+	+	+	-
Савченко В. Я. [12], Усач Б. Ф. [13]	+	+	+	+	+	+ -	-
Бодюк А. В. [14]	+	+ -	-	+	+	+	-
(+ -) означає, що теоретично вказується необхідність врахування твердження, однак у завданнях та методології відсутнє							

Перевірка, проведена на основі тверджень, викладених у Міжнародних стандартах аудиту, дає змогу дійти обґрунтованого висновку про відповідність фінансової інформації, наведеної у звітах клієнта, визначеним обліковим принципам та якісним вимогам, що до неї висуваються. Відповідність тверджень якісним вимогам фінансової звітності та принципам обліку забезпечує логічний зв'язок облікової та контрольної функцій (табл. 3).

Таблиця 3

Аналіз відповідності тверджень якісним вимогам та принципам обліку

Якісні вимоги, що висуваються до фінансової інформації щодо змісту за МСФЗ [15]		Принципи підготовки та формування фінансової звітності відповідно до П(С)БО[16]	Твердження управлінського персоналу визначені МСА [2]
1		2	3
Доречність	Своєчасність	Періодичності	Закриття реєстрів
	Зіставність	Послідовності	-
	Суттєвість	Безперервності	Класифікація та зрозумілість
Надійність	Правдивість	Нарахування та відповідності доходів і витрат	Точність Класифікація Існування Настання
	Повнота	Повне висвітлення	Повнота
	Нейтральність	Автономності	Права та обов'язки
	Обачність	Обачності	Оцінка
		Історичної собівартості	-
Превалювання сутності над формою	Превалювання змісту над формою	Класифікація	
-	-	Єдиного грошового виміру	-

Показники, що містяться у різних формах фінансової звітності, відображають всю сукупність тверджень керівництва підприємства. Окремі твердження належать до інформації різних форм звітності (табл. 4). Це цілком природно, адже форми звітності взаємопов'язані.

Таблиця 4
Взаємозв'язок між видами тверджень керівництва у фінансовій звітності та формами фінансової звітності

Твердження	Складники фінансової звітності			Зміст твердження
	Ф. №1	Ф. № 2-4	Ф. №5	
1	2	3	4	5
Існування	X			Активи, зобов'язання та частки участі у капіталі існують
Права та обов'язки	X		X	Підприємство утримує чи контролює права на активи. Зобов'язання є зобов'язаннями підприємства. Події та операції, інформація про які розкрита, відбулися та стосуються підприємства
Повнота	X	X	X	Відображені всі активи, зобов'язання та частки участі у капіталі, всі операції та події, які мають бути відображені у звітності, фінансова та інша інформація розкрита достовірно і у відповідних сумах
Оцінка та розподіл	X		X	Активи, зобов'язання та частки участі у капіталі включені у фінансові звіти у відповідних сумах та відображені у звітності належним чином
Настання		X	X	Операції та події, які відображені у звітності, відбулися та стосуються підприємства
Точність		X	X	Суми, які стосуються відображених у звітності операцій та подій, відображені належним чином, фінансова інформація розкрита у відповідних сумах
Закриття реєстрів		X		Операції та події відображені у відповідному звітному періоді
Класифікація		X		Рахунки бухгалтерського обліку для систематизації інформації про господарські операції застосовані відповідно до чинних вимог
Зрозумілість			X	Фінансова інформація подана та визначена відповідним чином, розкриття інформації чітко сформульоване

Для того, щоб створити основу для розробки й виконання подальших аудиторських процедур, недостатньо ідентифікувати та оцінити ризики суттєвого викривлення лише на рівні тверджень для класів операцій, залишків на рахунках і розкриття інформації. Не менш важливими є ризики на рівні фінансової звітності.

Ризики суттєвого викривлення на рівні фінансової звітності належать до ризиків, які значною мірою пов'язані з фінансовою звітністю в цілому і можуть потенційно впливати на багато тверджень. Ризики такого характеру не обов'язково є ризиками, які можуть бути ідентифіковані стосовно окремих тверджень на рівні класів операцій, залишків на рахунках або розкриття інформації. Вони швидше відображають обставини, які можуть підвищувати ризики суттєвого викривлення на рівні тверджень, наприклад, через блокування управлінським персоналом внутрішнього контролю. Ризики на рівні фінансової звітності можуть бути особливо важливими для розгляду аудитором ризиків суттєвого викривлення внаслідок шахрайства, що дуже актуально в теперішніх умовах.

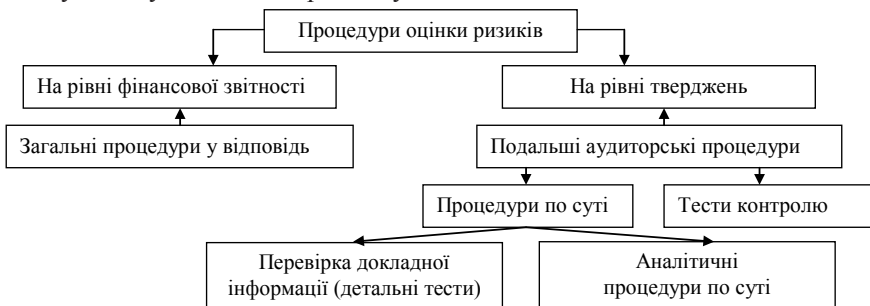


Рис. 3. Послідовність аудиторських процедур у відповідь на оцінені ризики

Ризики на рівні фінансової звітності можуть виникати, зокрема, внаслідок недоліків середовища контролю. З іншого боку, ці ризики можуть бути також пов'язані з іншими чинниками, такими як погіршення економічних умов. Наприклад, такі недоліки, як недостатня компетентність управлінського персоналу, можуть мати більш всеохоплюючий вплив на фінансову звітність і вимагати загальних дій у відповідь з боку аудитора. З цією метою аудитор повинен:

- ідентифікувати ризики у процесі отримання розуміння суб'єкта господарювання та його середовища, включаючи доречні заходи контролю, які стосуються ризиків;

- оцінити ідентифіковані ризики та встановити, чи мають вони більш всеохоплюючий вплив на фінансову звітність у цілому і чи впливають вони потенційно на більшість тверджень;

– ув'язати ідентифіковані ризики із тим, що може бути не так на рівні тверджень, урахуваючи відповідні заходи контролю, які аудитор планує тестувати;

– розглянути ймовірність викривлення, включаючи можливість численних викривлень, і встановити, чи може потенційне викривлення призвести до суттєвого викривлення.

Таким чином, аудиторська перевірка має проводитися з виконанням аудиторських процедур у відповідь на оцінені ризики в певній послідовності, яка забезпечувала б якість аудиту фінансової звітності (рис. 3).

Висновки. Проведені дослідження дозволили дійти висновку, що формування аудиторських процедур необхідно здійснювати на підставі ідентифікації ризиків на рівні тверджень, а послідовність їх виконання знаходиться залежно від оцінених ризиків.

Література:

1. Арнс А., Лоббек Дж. Аудит: пер с англ. / Гл. ред. сериї професор Я. В. Соколов. – М. : Финансы и статистика, 1995. – 560 с.
2. Міжнародні стандарти контролю якості, аудиту, огляду, іншого надання впевненості та супутніх послуг: видання 2010 року, частина 1 / Пер. з англ. Ольховікова О. Л., Селєзньов О. В., Зєніна О. О., Гик О. В, Біндер С. Г. – К. : Міжнародна федерація бухгалтерів, Аудиторська палата України, 2010. – 846 с.
3. Подольський В. И. Аудит [учебник] / под ред. професор В. И. Подольского. – 2-е изд. – М. : ЮНИТИ-ДАНА, 2000. – 655 с.
4. Кулаковська Л. П. Організація і методика аудиту [навч. посіб.] / Л. П. Кулаковська, Ю. В. Піча – К. : Каравела, 2004. – 568 с.
5. Кадуріна Л. О. Основи аудиту [навч. посіб.] / Л. О. Кадуріна – К. : Видавничий Дім "Слово", 2003. – 184 с.
6. Суйц В. П. Аудит обшій, банковский, страховой [учебник] / В. П. Суйц, А. Н. Ахметбеков, Т. А. Дубровина – М. : ИНФРА-М, 2000. – 556 с.
7. Сопко В. В. Організація і методика проведення аудиту [навч. посіб.] / В. В. Сопко, Н. І. Верхоглядова, В. П. Шило, С. Б. Ільїна, О. М. Брадул – К. : ВД "Професіонал", 2004. – 624 с
8. Давидов Г. М. Аудит [навч. посіб.] / Г. М. Давидов – 2-е вид., перероб. і доп. – К. : Т-во "Знання", КОО, 2001. – 363 с.
9. Чернелєвський Л. М. Аудит [навч. посіб.] / Л. М. Чернелєвський, Н. А. Беренда – К. : Міленіум, 2002. – 466 с.
10. Білуха М. Т. Теорія фінансово-господарського контролю і аудиту [підручник] / М. Т. Білуха – К. : Вища школа, 1994. – 364 с.
11. Аудит і ревізія підприємницької діяльності [навч. посіб.] / За ред. професор Ф. Ф. Бутинця. – Житомир: ПП "Рута", 2001. – 416с.
12. Савченко В. Я. Аудит [навч. посіб.] / В. Я. Савченко // Київський національний економічний ун-т. – К. : КНЕУ, 2002. – 322 с.
13. Усач Б. Ф. Аудит [навч. посіб.] / Б. Ф. Усач. – 2-ге вид., стер. – К. : Знання-Прес, 2003. – 223 с.
14. Бодюк А. В. Методологічні та нормативно-правові аспекти ауди-

ту підприємницької діяльності: [монографія] / – А. В. Бодюк – К. : Кондор, 2009. – 356 с.

15. Міжнародні стандарти фінансової звітності (МСФЗтм), включаючи Міжнародні стандарти бухгалтерського обліку (МСБОтм) та Тлумачення за станом на 31 березня 2004 року, частина 1 / Пер. з англ. Гік О. В, Бірюшова Т. М., Горська А. В., Леніна Н. І., Ольховікова О. Л., Шарашидзе Т. Ц. – К. : Федерація професійних бухгалтерів і аудиторів України, 2004. – 1272 с.

16. ПСБО 1 “Загальні вимоги до фінансової звітності” [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=z0391-99>.