

Царенко О.В.

доктор економічних наук, професор,
завідувач кафедри обліку та аудиту,
Таврійський національний університет імені В.І. Вернадського

ІНКОРПОРУВАННЯ АНАЛІТИЧНИХ ПРОЦЕДУР ДЛЯ ЗАБЕЗПЕЧЕННЯ ЯКОСТІ АУДИТОРСЬКИХ ПОСЛУГ

У статті розглянуто основні властивості та якісні характеристики аналітичних процедур як інструменту забезпечення якості аудиторських послуг. Обґрунтовано систематизацію етапів застосування аналітичних процедур для зниження аудиторського ризику та отримання достатньої впевненості аудитора в достовірності фінансової звітності. Запропоновано домінуючі аналітичні процедури із розробленням нормативно-мотиваційних параметрів для ідентифікації ризиків суттєвого викривлення в системі корпоративного управління.

Ключові слова: аналітичні процедури, впевненість, аудиторський ризик, достовірність фінансової звітності, оцінка, якість, ідентифікація, послуги.

Постановка проблеми. Застосування аналітичних процедур під час проведення аудиту дає змогу отримати достатню впевненість аудитора в достовірності фінансової звітності, що значно підвищить ефективність аудиторської перевірки та ступінь довіри визначених користувачів до фінансової звітності. Складність висвітлення питання використання аналітичних процедур в аудиті зумовлюється насамперед суперечливим характером аудиту, його неоднозначністю і відносною новизною для вітчизняної практики (порівняно з ревізією або судово-бухгалтерською експертизою). У цих умовах особливої актуальності набувають інтеграція аналітичних процедур в аудиторський процес для ідентифікації та оцінки ризиків суттєвого викривлення через розуміння суб'єкта господарювання та його середовища з моделюванням його діяльності як єдиної господарської одиниці; підвищення ефективності процесу планування аудиторської перевірки та її дієвості; отримання достатніх та прийнятних доказів, що дають змогу сформулювати обґрунтовані висновки, на яких ґрунтуватиметься думка аудитора; формування рекомендацій із підвищення ефективності роботи підприємства.

Аналіз останніх наукових досліджень і публікацій. Останнім часом надруковано чимало праць, присвячених застосуванню аналітичних процедур в аудиті. Серед провідних учених, які зробили внесок у висвітлення проблеми ефективного використання специфічних прийомів аудиту, до яких належать аналітичні процедури, необхідно відзначити Ф.Ф. Бутинця, Н.І. Дорош, А.М. Кузьмінського, О.А. Петрик, О.Ю. Редька, В.В. Сопка, В.П. Суйца, А.Д. Шеремета та ін. Водночас існує низка невирішених проблем теоретико-методологічного характеру щодо особливостей та порядку використання аналітичних процедур у процесі аудиту; виконання аналітичних процедур із застосуванням різних методів.

Формулювання цілей статті. Метою статті є обґрунтування процесу інкорпорування аналітичних процедур для забезпечення якості аудиторських послуг, що передбачає систематизацію етапів застосування аналітичних процедур на різних етапах аудиту з розробленням нормативно-мотиваційних параметрів для ідентифікації ризиків суттєвого викривлення на рівні фінансової звітності в системі корпоративного управління.

Виклад основного матеріалу. Визначено, що аналітичні процедури – один із найскладніших інструментів, що використовуються аудитором. Відповідно до міжнародних стандартів аудиту, аналітичні процедури означає оцінку фінансової інформації, зроблену на основі аналізу ймовірних взаємозв'язків між фінансовими та нефінансовими даними, що охоплюють необхідне вивчення ідентифікованих відхилень або взаємозв'язків, які не узгоджуються з іншою відповідною інформацією чи значно відрізняються від очікуваних величин [3, с. 483]. МСА 315 п. 6б «Ідентифікація та оцінка ризиків суттєвих викривлень через розуміння суб'єкта господарювання і його середовища» висвітлюється використання аналітичних процедур як процедур оцінки ризиків. У п. 6, п. 18 МСА 330 «Дії аудитора у відповідь на оцінені ризики» містяться вимоги та рекомендації щодо характеру, часу й обсягу аудиторських процедур у відповідь на оцінені ризики; ці аудиторські процедури можуть включати також аналітичні процедури по суті.

За допомогою прийомів аналізу вивчаються тенденції розвитку, глибоко й системно досліджуються фактори зміни результатів діяльності, ґрунтуються плани й управлінські рішення, здійснюється контроль над їх виконанням, виявляються резерви підвищення ефективності виробництва, оцінюються результати діяльності підприємства, виробляється економічна стратегія його розвитку. Для обґрунтування рішень як у процесі

аудиту, так і за його наслідками необхідно прогнозувати наявні й потенційні проблеми; виробничі, фінансові й аудиторські ризики; визначати вплив прийнятих рішень на показники фінансової звітності [1]. Разом із тим нормативне визначення не розкриває всієї повноти й специфіки використання аналітичних процедур як дії процедур по суті.

Слід зазначити, що застосування аналітичних процедур знижує витрати, ніж використання більш деталізованих процедур, орієнтованих на первинні документи та реєстри синтетичного й аналітичного обліку. Процедури, що надають «точну» інформацію, мають свої негативні сторони: по-перше, аудитор може виявитися не настільки компетентним, щоб виявити недоліки, а клієнт, своєю чергою, може впливати на думку аудитора, надавши свідомо неправдиві відомості [4, с. 67]. Здійснення аналітичних процедур проводиться у такий спосіб: а) постановка мети аудиту; б) вибір методу аналізу для досягнення поставленої мети; в) складання інформаційної бази аналізу; г) встановлення критеріїв для прийняття рішень; д) процедури тестування; е) аналіз результатів; ж) формування висновків.

З огляду на різні масштаби та сфери застосування аналітичних процедур, широкий спектр завдань, розв'язуваних з їхньою допомогою, представляється доцільним виділити їх основні властивості (рис. 1).

Визначено, що застосування аналітичних процедур базується на наявності причинно-наслідкового зв'язку між аналізованими показниками. Основною метою застосування аналітичних процедур є виявлення наявності або відсутності незвичайних або невірно від-

бражених факторів і результатів фінансово-господарської діяльності, що визначають сфери потенційного ризику, що потребують особливої уваги під час здійснення аудиту [2, с. 128]. Слід відзначити, що аналітичні процедури використовують на різних етапах аудиту (рис. 2).

Отже, обсяг і складність аналітичних процедур можуть коливатися від простого порівняння цифр до використання складних статистичних програм. Автор вважає, що під час розгляду аналітичних процедур доцільним буде використовувати класифікацію, що наведена на рис. 3.

Тобто якщо розглядати виділені процедури з погляду ступеня достовірності даних, отриманих у результаті їх застосування, то на першому місці виявляються процедури третього типу. Однак якщо як визначальний критерій застосовувати не надійність доказів, а простоту аналітичних процедур, на першому місці будуть процедури першого типу. Основні причини рідкого використання складних кількісних процедур – значні витрати, вимога особливих знань, вивчення великого обсягу даних у динаміці.

У кожному разі вибір завжди буде на користь більш простих процедур, якщо вони дають змогу досягти наміченої цілі [5]. Більшість аудиторських фірм під час вивчення звіту про фінансовий стан акцентують увагу на проведенні перевірок на суттєвість, а під час розгляду балансових рахунків з обліку фінансових результатів – на аналітичних процедурах.

Наголошуємо, що значимість та необхідність використання аналітичних процедур в аудиторській прак-



Рис. 1. Схема побудови основних якісних характеристик аналітичних процедур [1; 3; 5]



Рис. 2. Систематизація етапів застосування аналітичних процедур в аудиті [3; 4]



Рис. 3. Класифікація аналітичних процедур (пропозиція автора)

тиці підтверджується тим, що внесено суттєві зміни в нормативно-правове регулювання аудиту як у зарубіжній, так й у вітчизняній практиці.

Визначено, що у деяких випадках навіть проста модель прогнозування може бути ефективною як аналітична процедура. Наприклад, якщо суб'єкт господарювання має певну кількість найманих працівників із фіксованими ставками заробітної плати протягом усього періоду, аудитор зможе використати ці дані для оцінки загальної суми заробітної плати за період із високим ступенем точності, тим самим отримуючи аудиторські докази для важливої статті у фінансовій звітності та зменшуючи необхідність проведення детальних тестів щодо загальної суми заробітної плати.

Застосування загальноновизнаних торговельних показників (наприклад, коефіцієнтів прибутку для різних типів роздрібних торговельних суб'єктів господарювання) часто може виявитися ефективним для використання в аналітичних процедурах по суті для отримання доказів, що підтверджують обґрунтованість відображених сум [3].

Зокрема, відповідно до нової концепції аудиторських ризиків, відбулася редакція МСА : 200 «Загальні

цілі незалежного аудитора та проведення аудиту відповідно до міжнародних стандартів аудиту»; 210 «Узгодження умов завдань з аудиту»; 300 «Планування аудиту фінансових звітів»; 315 «Ідентифікація та оцінка ризиків суттєвих викривлень через розуміння суб'єкта господарювання і його середовища»; 570 «Безперервність» (рис. 4).

Автор вважає, що саме зміна концепції аудиторського ризику дає можливість обґрунтувати процес інкорпорування аналітичних процедур через параметричні нормативно-мотиваційні характеристики з розглядом і порівнянням фінансової інформації суб'єкта господарювання з: порівняльною інформацією за попередні періоди; очікуваними результатами суб'єкта господарювання, зокрема бюджетом або прогнозами чи попередніми розрахунками аудитора, наприклад оцінкою амортизації; аналогічною інформацією для галузі, наприклад порівняння відношення продажів і дебіторської заборгованості суб'єкта господарювання із середніми показниками у цій галузі. Аудитор може звернутися із запитом до управлінського персоналу щодо наявності та достовірності інформації, необхідної для застосування аналітичних процедур по суті, і

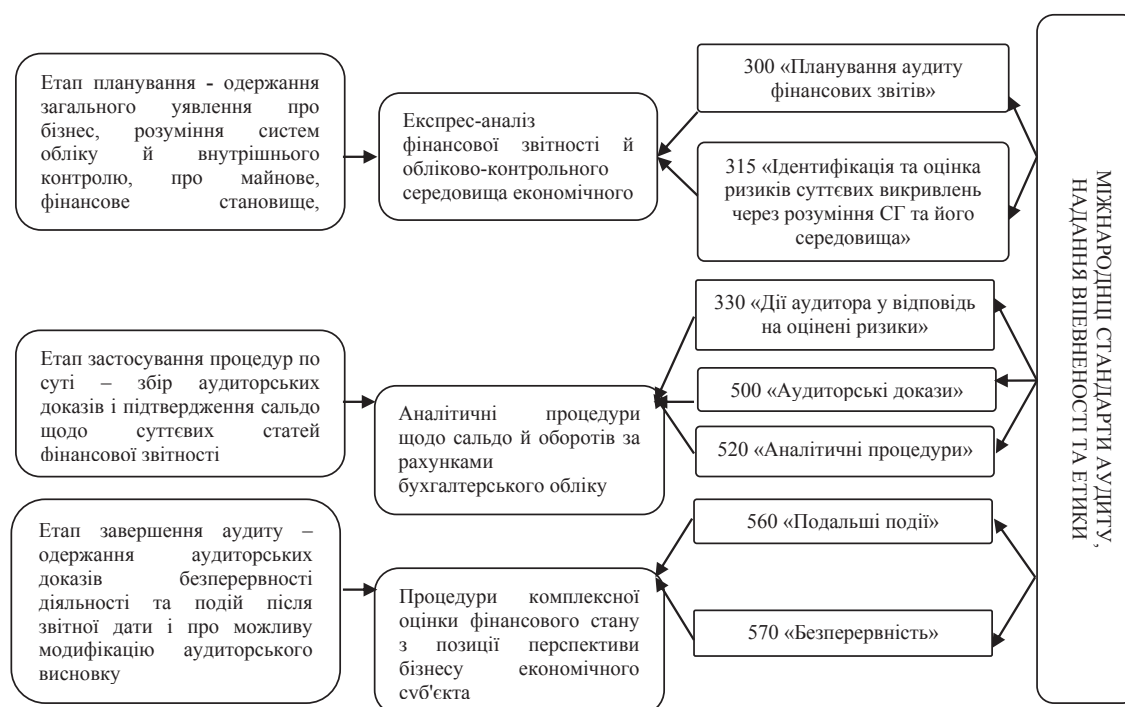


Рис. 4. Сукупність нормативно-мотиваційних параметрів щодо застосування аналітичних процедур (розробка автора)

результатів будь-яких подібних аналітичних процедур, виконаних суб'єктом господарювання. Аналітичні процедури по суті, як правило, більше застосовуються до великих обсягів операцій, що є передбачуваними в часі. Застосування запланованих аналітичних процедур ґрунтується на припущенні, що взаємозв'язки між даними існують і будуть існувати за відсутності відомих умов, які вимагають протилежного.

Застосування аналітичних процедур у процесі проведення аудиту сприяє підвищенню ефективності й одночасно якості аудиту. Також знижує трудомісткість роботи аудитора щодо перевірки первинної документації, дає змогу одержати більше повну інформацію про діяльність господарюючого суб'єкта, виявити ступінь впливу різних факторів на відхилення ходу господарсько-виробничих, фінансового процесів від запланованих показників, що дасть змогу не тільки об'єктивно

оцінити роботу економічного суб'єкта, а й розробити рекомендації для усунення недоліків.

Висновки. Таким чином, аналітичні процедури є важливим інструментом для одержання достатніх та прийнятних аудиторських доказів та забезпечення якості аудиторських послуг, що інтегрують процедури діагностики, аналізу й оцінки співвідношень між фінансовими та нефінансовими показниками діяльності економічного суб'єкта, що перевіряється. У процесі дослідження обґрунтовано процес інкорпорування аналітичних процедур для забезпечення якості аудиторських послуг, що передбачає систематизацію етапів застосування аналітичних процедур на різних етапах аудиту з розробленням нормативно-мотиваційних параметрів для ідентифікації ризиків суттєвого викривлення на рівні фінансової звітності в системі корпоративного управління.

Список літератури:

1. Гутцайт О.М. Інформаційні та оціночні процедури прийняття рішень в аудиті. Світ. 2014. Вип. 9/1. С. 156–165.
2. Аудит: стан і тенденції розвитку в Україні та світі: монографія / Ф.Ф. Бутинець, Н.М. Малюга, Н.І. Петренко; за ред. Ф.Ф. Бутинця. Житомир: ЖДТУ, 2009. 564 с.
3. Міжнародні стандарти контролю якості, аудиту, огляду, іншого надання впевненості та супутніх послуг. Частина 1. Видання 2015 р. / Міжнародна федерація бухгалтерів, Аудиторська палата України. URL: http://www.apu.com.ua/files/temp/Audit_2016_1.pdf.
4. Петрик О.А. Аудит: методологія і організація: монографія. К.: КНЕУ, 2013. 260 с.
5. Аудит та безпека бізнесу: практик. посіб. / О.Ю. Редько, О.Б. Рижаківа, К.О. Редько. К.: Інформаційне агентство, 2007. 177 с.

ИНКОРПОРИРОВАНИЕ АНАЛИТИЧЕСКИХ ПРОЦЕДУР ДЛЯ ОБЕСПЕЧЕНИЯ КАЧЕСТВА АУДИТОРСКИХ УСЛУГ

В статье рассмотрены особенности и качественные характеристики аналитических процедур как инструмента обеспечения качества аудиторских услуг. Обоснована систематизация этапов применения аналитических процедур для снижения аудиторского риска и получения достаточной уверенности аудитора в достоверности финансовой отчетности. Предложены доминанты аналитических процедур с разработкой нормативно-мотивационных параметров для идентификации рисков существенного искажения в системе корпоративного управления.

Ключевые слова: аналитические процедуры, уверенность, аудиторский риск, достоверность финансовой отчетности, оценка, качество, идентификация, услуги.

INCORPORATION OF ANALYTICAL PROCEDURES FOR PROVIDING THE QUALITY OF AUDIT SERVICES

This article examines the main properties and qualitative characteristics of analytical procedures as a tool for quality assurance of audit services. The systematization of stages of the use of analytical procedures for reducing the audit risk and obtaining sufficient assurance of the auditor in the reliability of financial statements is substantiated. The dominants of analytical procedures with the development of normative and motivational parameters for identifying the risks of significant distortions in the corporate governance system are proposed.

Key words: analytical procedures, confidence, audit risk authenticity, financial reporting, assessment, quality, identification, services.