

РОЛЬ АНАЛІТИЧНИХ ПРОЦЕДУР В АУДИТІ РЕЗУЛЬТАТІВ ОСНОВНОЇ ДІЯЛЬНОСТІ ПІДПРИЄМСТВА

© 2016 БІЛЕЦЬКА Н. В.

УДК 657.631.6 (045)

Білецька Н. В. Роль аналітичних процедур в аудиті результатів основної діяльності підприємства

Метою статті є дослідження значення та ролі аудиту в системі управління результатами основної діяльності підприємства. Проаналізовано стан управління результатами основної діяльності господарюючих суб'єктів. Обґрунтовано актуальність проведення аудиту основної діяльності. Окреслено мету застосування аналітичних процедур при проведенні аудиту. Досліджено роль аналітичних процедур в аудиторській перевірці результатів основної діяльності. Проведено аналіз теоретичного аспекту аналітичних процедур в аудиті. Спростовано отождоження аналітичних процедур з аналізом фінансового стану. Запропоновано власне трактування поняття «аналітична процедура». Запропоновано перелік аналітичних процедур за видовими ознаками в розрізі етапів здійснення аудиту. Розглянуто застосування аналітичних процедур на кожному етапі здійснення аудиту. Проаналізовано фактори, які безпосередньо впливають на правдивість кінцевих результатів проведення аудиторської перевірки із застосуванням процедур аналізу.

Ключові слова: аудит, управління підприємством, основна діяльність, аналітичні процедури.

Рис.: 1. **Бібл.:** 14.

Білецька Наталія Вікторівна – кандидат економічних наук, доцент кафедри фінансів оподаткування та торговельного підприємництва, Вінницький інститут конструювання одягу і підприємництва (пр. Космонавтів, 7, Вінниця, 21021, Україна)

E-mail: y_sv@ukr.net

УДК 657.631.6 (045)

Билецкая Н. В. Роль аналитических процедур в аудите результатов основной деятельности предприятия

Целью статьи является исследование значения и роли аудита в системе управления результатами основной деятельности предприятия. Проанализировано состояние управления результатами основной деятельности хозяйствующих субъектов. Обоснована актуальность проведения аудита основной деятельности. Очерчены цели применения аналитических процедур при проведении аудита. Исследована роль аналитических процедур в аудиторской проверке результатов основной деятельности. Проведен анализ теоретического аспекта аналитических процедур в аудите. Опровергнуто отождествление аналитических процедур с анализом финансового состояния. Предложена собственная трактовка понятия «аналитическая процедура». Предложен перечень аналитических процедур по видовым признакам в разрезе этапов осуществления аудита. Рассмотрено применение аналитических процедур на каждом этапе осуществления аудита. Охарактеризованы факторы, непосредственно влияющие на правдивость конечных результатов проведения аудиторской проверки с применением процедур анализа.

Ключевые слова: аудит, управление предприятием, основная деятельность, аналитические процедуры.

Рис.: 1. **Библ.:** 14.

Билецкая Наталья Викторовна – кандидат экономических наук, доцент кафедры финансов налогообложения и торгового предпринимательства, Винницкий институт конструирования одежды и предпринимательства (пр. Космонавтов, 7, Винниця, 21021, Украина)

E-mail: y_sv@ukr.net

UDC 657.631.6 (045)

Biletska N. V. Role of Analytical Procedures when Auditing the Results of Main Activities of Enterprise

The article is concerned with studying the meaning and the role of auditing the results of management of the main activities of enterprise. Status of managing results of the main activities of economic entities has been analyzed. The actuality of auditing the main activities has been substantiated. Purposes of application of analytical procedures when conducting an audit has been outlined. Role of analytical procedures in auditing results of the main activities has been examined. An analysis of the theoretical aspect of analytical procedures in the audit has been conducted. Identification of analytical procedures with the analysis of financial condition has been refuted. The own interpretation of the concept of «analytical procedure» has been proposed. A list of analytical procedures by specific features in terms of stages of implementing an audit has been proposed. Use of analytical procedures at each stage of implementing an audit has been considered. The factors that are directly influencing the truthfulness of the final results of audit with application of procedures of analysis have been characterized.

Keywords: audit, enterprise management, main activities, analytical procedures.

Fig.: 1. **Bibl.:** 14.

Biletska Nataliya V. – PhD (Economics), Associate Professor of the Department of Finance Taxation and Trading Business, Vinnitsa Institute of Designing Clothes and Entrepreneurship (7 Kosmonavtiv Ave., Vinnitsya, 21021, Ukraine)

E-mail: y_sv@ukr.net

Як відомо, основною метою та завданням будь-якого діючого суб'єкта господарювання є отримання прибутку від його діяльності. Так, у сучасних ринкових умовах господарювання забезпечення прибутковості безпосередньо залежить від фінансових результатів основної діяльності підприємства – прибутку або збитку.

Основною діяльністю підприємства є операції, пов'язані з виробництвом або реалізацією продукції (товарів, робіт, послуг), що є головною метою створення підприємства і забезпечують основну частку його доходу [5]. Як правило, до складу операційної діяльності нале-

жать процеси виробництва основної продукції, процеси її реалізації (збуту) та процеси, що безпосередньо обслуговують або супроводжують виробництво і реалізацію основної продукції.

Сьогодні значна увага приділяється дослідженню особливостей проведення аудиту результатів основної діяльності підприємства та питанням застосування аналітичних процедур під час аудиту. Особливої уваги заслуговують доробки вітчизняних і зарубіжних теоретиків та практиків, таких як Андросова О. Ф. [1], Дегтяренко А. В. [4], Нежива М. О. [6], Пелешко Н. М. [6], Прокуріна Н. М. [8], Рудницький В. С. [10], Сопко В. В. [11],

Сулейманова Р. Є. [12], Сурніна К. С. [13], Христофорова І. В. [1], Щирба М. Т. [14] та інші. Проте, незважаючи на таку кількість праць, питання аудиту результатів основної діяльності залишається актуальним, оскільки його якісне його проведення забезпечить достовірність бухгалтерського обліку та звітності про фінансові результати, фінансовий стан підприємства, розподіл прибутку та в підсумку сприятиме підвищенню загального рівня рентабельності діяльності підприємства.

Незважаючи на теоретичну, методичну та практичну цінність публікацій, присвячених питанням застосування аналітичних процедур в аудиті, проблеми їх методологічного вдосконалення є досить складними і не можуть бути комплексно вирішені в рамках однієї чи навіть ряду наукових публікацій. Тому ми вважаємо за необхідність розглянути особливості організаційно-методологічних основ застосування аналітичних процедур при проведенні аудиту результатів основної діяльності.

Управління результатами основної діяльності підприємства в конкурентному середовищі, де на їх показники впливає ряд чинників, як зовнішніх так і внутрішніх, передбачає об'єктивне, неупереджене та системне оцінювання можливостей їх формування. Через багатоплановість оцінок у сферах захисту суспільних інтересів та бізнес-інтересів власників виникає необхідність у проведенні системних аналітичних досліджень внутрішніми та зовнішніми аудиторами. Це пояснюється тим, що «...серед власників понад дві третини учасників управлінського процесу не мають фахових знань з управлінського обліку і змушені користуватися послугами незалежних і компетентних аудиторів» [7, с. 458].

Також від якості виконання аудиторських процедур залежить і якість проведення аудиту. Залежно від конкретних умов здійснення аудиту аудитор використовує широкий спектр аудиторських процедур «...для збору достатніх, надійних і достовірних аудиторських доказів...», які є основою прийняття обґрунтованих рішень відносно об'єктів перевірки. Так, у процесі формування аудиторських доказів, важливе значення відіграє належне застосування аналітичних процедур.

Метою застосування аналітичних процедур є [8]:

- ✦ ознайомлення з фінансовим і майновим станом підприємства;
- ✦ оцінка здатності підприємства функціонувати в майбутньому;
- ✦ виявлення ймовірних помилок у фінансовій звітності;
- ✦ скорочення детальної аудиторської перевірки;
- ✦ аналіз конкретних розділів та об'єктів обліку

Основною метою застосування аналітичних процедур «є отримання достатніх і надійних аудиторських доказів» [11]. За допомогою них можна «виявити слабкі сторони економічного суб'єкта, суперечності в інформаційних джерелах, натрапити на суттєві помилки, зміст яких розкривається в подальшому з допомогою інших аудиторських процедур або спрогнозувати його фінансово-господарську діяльність у майбутньому [3, с. 77].

Разом з тим, у літературних джерелах та діючих в Україні методичних рекомендаціях, в яких знаходять

своє відображення питання методики та організації аудиту результатів основної діяльності, перш за все, приділено значну увагу аудиторському підтвердженню достовірності даних про прибуток, дохідну та витратну частини, процесів їх формування, при цьому ігноруючи реалізацію аналітичних процедур аудиту [5]. «Практика здійснення аудиту...свідчить про об'єктивну необхідність застосування аналітичних процедур в аудиторському процесі,... оскільки аналітичні процедури є одним із видів аудиторських процедур, які аудитор використовує для формування аудиторських доказів високого рівня достовірності» [11]. Аналітичні процедури допомагають виявити «...27,1% помилок, прогнозування і дискусії – 18,5%, а разом... 45,6% помилок» [11].

Застосування аналітичних процедур може вказати на такі аспекти суб'єкта господарювання, про які аудитор не було відомо і які зможуть допомогти оцінити ризики суттєвого викривлення при визначенні природи, часу та обсягу подальших аудиторських процедур [2, с. 179].

Використання аналітичних процедур при аудиті ... дозволяє скоротити обсяги трудомісткої документальної перевірки без шкоди для якості надання аудиторських послуг [11, с. 236].

Аудит основних елементів діяльності підприємства «дає змогу перевірити ведення облікових регістрів за рахунками та відображення облікових даних у Головній книзі, а також додержання облікової політики підприємства під час надання кредитів і здійснення інших господарських операцій» [1, с. 92].

Проведений нами аналіз наведених у різних літературних джерелах трактувань поняття аналітичних процедур аудиту дозволяє розглядати їх як «методи отримання аудиторських доказів» [13], як методи оцінки «фінансової інформації на основі вивчення ймовірних співвідношень між фінансовими та нефінансовими даними, у тому числі порівняння записаних сум з очікуваними сумами, які визначив аудитор», а також як метод «аналізу найважливіших показників і співвідношень, включаючи підсумкове дослідження відхилень і взаємозв'язків, які суперечать іншій інформації, що стосується цієї справи, або відхиляються від показників, які очікуються» [8].

Ми ж схилиємося до думки Щирби М. Т. та Щирби І. М., які визначають аналітичні процедури як «аналіз й оцінку отриманої аудитором інформації, дослідження важливих фінансово-економічних показників економічного суб'єкта, що перевіряється, з метою виявлення незвичайних та неправильно відображених в обліку фактів господарської діяльності, а також з'ясування причин таких помилок і викривлень» [13].

Слід відзначити, що аналітичні процедури аудиту чітко визначені відповідними національними та міжнародними стандартами, а також положеннями зовнішнього та внутрішнього аудиту. Так, їх застосування згідно з МСА 520 передбачає аналіз основних відносних показників та порівнянь, включно з подальшим дослідженням змін і відхилень, взаємозв'язків і взаємозалежностей, котрі суперечать іншій інформації про предмет дослідження або не відповідають очікуваним параметрам.

Аналітичні процедури включають також «вивчення ідентифікованих відхилень та взаємозв'язків, що... значно відхиляються від прогнозованих сум» [4]. Таке трактування дає чітке розуміння сутності аналітичних процедур, з одного боку, як засобів практичної реалізації аналітичної функції управління під час дослідження коефіцієнтів, з іншого – як реалізатор контрольної функції управління шляхом виявлення причин відхилень. На нашу думку, ототожнення аналітичних процедур з аналізом фінансового стану є помилковим, оскільки «аналітичні процедури включають ще багато інших видів аналізу» та «пов'язане з неправильним розумінням функціональних дій аудитора на різних етапах перевірки» [4].

Усі розглянуті нами підходи до поняття визначень аналітичних процедур заслуговують на увагу, проте «... в них відсутня інформація про аналітичні процедури як одного із видів аудиторських процедур по суті» [13]. З огляду на це, аналітичні процедури слід розглядати як один із видів аудиторських процедур оцінки ризиків та процедур по суті, «зміст яких полягає в аналізі та оцінці найважливіших співвідношень між фінансовими та нефінансовими показниками і тенденцій з наступним дослідженням незвичайних коливань, які не узгоджуються з іншою відповідною інформацією або відхиляються від прогнозованих значень, визначених аудитором» [13].

Ключову роль у теорії та практиці аудиту результатів основної діяльності відіграє класифікація аналітичних процедур, яка розглядається вченими-економістами по-різному. З огляду на проведені дослідження зауважимо, що існуючі класифікації аналітичних процедур акцентують увагу на сутності процедур, але у відриві від поетапної аудиторської перевірки і відображають тільки окремі класифікаційні ознаки. Тому для практики аудиту результатів основної діяльності ми пропонуємо перелік аналітичних процедур за видовими ознаками в розрізі етапів здійснення аудиту (рис. 1).

Як видно з рис. 1, деякі основні види аналітичних процедур повторюються на різних етапах перевірки. Це означає, що аудитор на кожному з етапів використовує вже уточнені дані значень основних результативних показників основної діяльності підприємства з урахуванням виправлень, зроблених за результатами аудиту.

На *етапі планування* аудиту рекомендується проводити порівняльний аналіз шляхом зіставлення даних, отриманих із внутрішніх та зовнішніх джерел з метою «виявлення «проблемних зон» в діяльності суб'єкта господарювання», наявність яких характеризується різкими змінами тенденцій, суттєвими відхиленнями від середніх даних на певні дати, та підготовки до проведення основного аудиту, раціонально розподіливши робочий час та обов'язки незалежних аудиторів. На *етапі проведення основного аудиту* ефективність роботи зростає, якщо «до стандартних процедур по суті – тестування, опитування... додаються ... методи горизонтального, вертикального, факторного аналізів та математичного моделювання...» [4, с. 177].

Застосування цих новітніх методів знижують аудиторський ризик, адже «... комбінація таких видів аналізу практично усуває ... неправдиві свідчення, неадекватні

вибірки тощо з процесу отримання аудиторських доказів» [4]. На *завершальному етапі* аудитор проводить аналіз на основі даних, підтверджених на попередніх етапах.

Застосування аналітичних процедур на початковій стадії необхідне «для отримання розуміння суб'єкта господарювання та його середовища...», які раніше були невідомі аудиторю» та «...допоможе йому при визначенні характеру, часу та обсягу подальших аудиторських процедур» [13].

На основній стадії проведення аудиту необхідно поєднувати аналітичні процедури з іншими аудиторськими процедурами, так як це дозволить «...виявити відхилення від попередніх періодів, від плану, норм і нормативів, а також причини їх виникнення» [13]. Аудитор повинен звернути увагу на неочікувані відхилення за проведеними розрахунками, якщо такі мають місце, оскільки вони можуть вказувати на допущення помилок в обліку та звітності, та визначити характер їх впливу, відобразивши в робочій документації одержані результати.

На завершальній стадії аудиту обов'язковість застосування аналітичних процедур зумовлена «...необхідністю визначення загальної ефективності аналітичних процедур, здійснених на початковій та контрольній аналітичній стадіях», а також тим, що їх використання допоможе аудиторю сформулювати рекомендації щодо «...підвищення ефективності використання...ресурсів» та підтвердити ефективність їх використання у аудиторському висновку [9, с. 138].

Аналітичні процедури в аудиті результатів основної діяльності, «...не обмежують і не підмінюють зміст комплексного економічного аналізу витрат..., собівартості продукції, доходів і фінансових результатів операційної ... діяльності з їх абсолютно іншою цільовою орієнтацією» [14]. Їх використання зумовлене взаємозв'язками показників доходів та витрат. Аналітичне оцінювання цих зв'язків забезпечує повноту аудиторських свідчень, точність даних, які відображені в обліку і звітності.

Слід відзначити, що на достовірність результатів з застосуванням аналітичних процедур під час аудиту впливають такі фактори:

- ✦ величина статті, що перевіряється;
- ✦ величина відхилень показників, які застосовуються при виконанні аналітичних процедур;
- ✦ використання нефінансової інформації при виконанні аналітичних процедур;
- ✦ використання інших аудиторських процедур, спрямованих на об'єкт перевірки;
- ✦ правдивість внутрішніх та зовнішніх даних, які є основою розробки прогнозів стосовно облікових показників тощо.

По завершенню результати виконання аналітичних процедур відображається аудитором у робочій документації.

ВИСНОВКИ

Отже, роль і значення аналітичних процедур в аудиті результатів основної діяльності підприємства по-

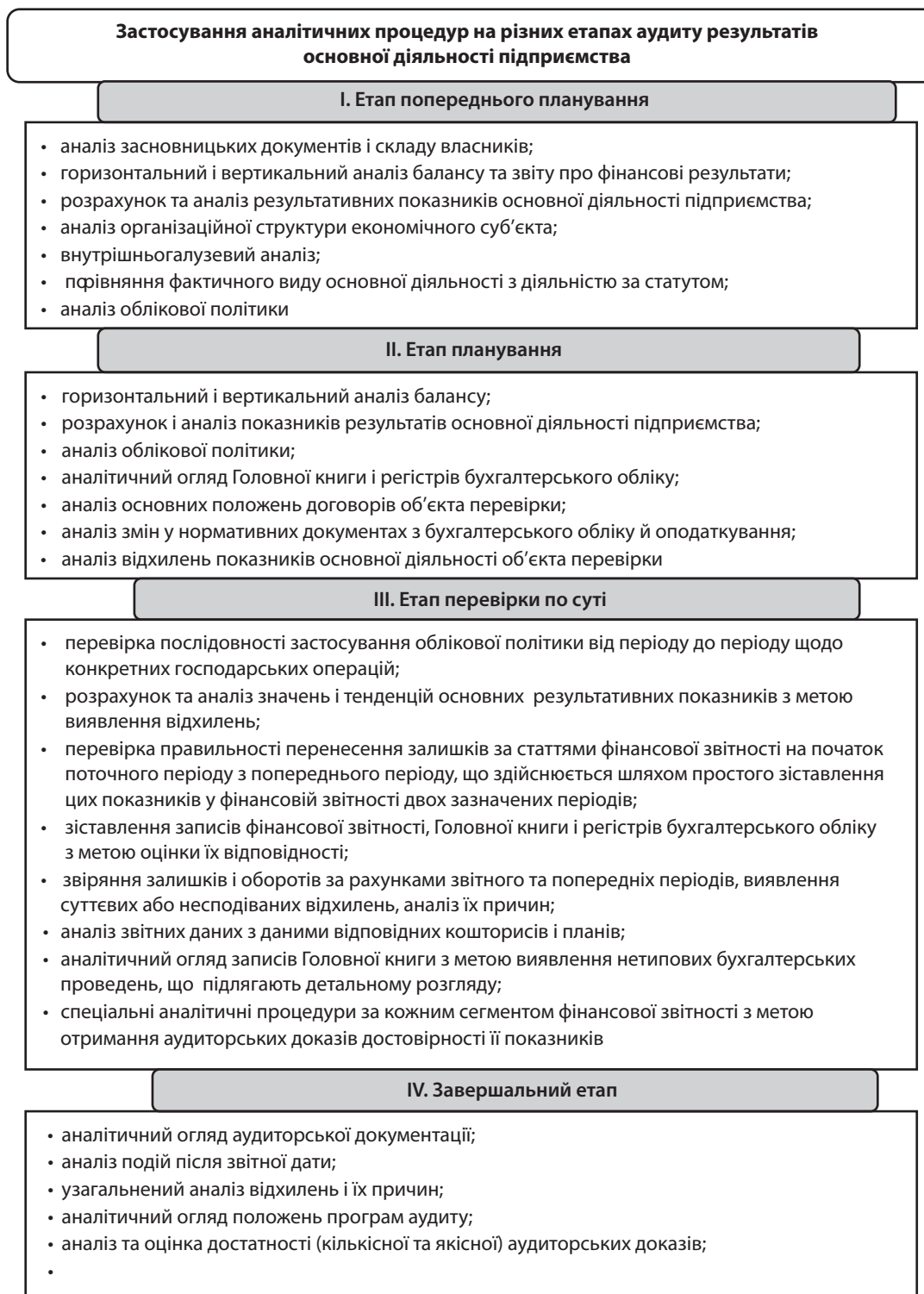


Рис. 1. Згрупований перелік аналітичних процедур за етапами аудиту результатів основної діяльності

лягає в тому, що вони дешеві, менш трудомісткі та більш ефективні, аніж аудиторські процедури, зорієнтовані на первинні документи та облікові регістри. Необхідність використання аналітичних процедур на кожному етапі здійснення аудиту зумовлена можливістю виявлення рівня впливу різних чинників на відхилення фактичних даних від заданих параметрів того чи іншого об'єкта перевірки та допоможе об'єктивно оцінити основну діяльність підприємства та розробити конкретні заходи для усунення виявлених недоліків. ■

ЛІТЕРАТУРА

1. Андросова О. Ф. Основні елементи обліку та аудиту фінансових результатів діяльності підприємства / О. Ф. Андросова, І. В. Христофорова // Вісник Запорізького національного університету. – 2012. – № 1(13). – С. 87–92.
2. Бралатан В. П. Застосування аналітичних процедур в аудиторській практиці / В. П. Бралатан, Л. І. Федоришина, О. Л. Пльонсак // Економічні науки. Серія : Облік і фінанси. – 2010. – Вип. 7, ч. 1. – С. 176–181.

3. Волот О. І. Методика проведення аудиту в умовах автоматизованої обробки інформації / О. І. Волот // Формування ринкових відносин в Україні. – 2011. – № 3 (106). – С. 76–79.

4. Дегтяренко А. В. Аналітичні процедури: систематизація та функціональна роль на всіх етапах аудиту [Електронний ресурс] / А. В. Дегтяренко // Вісник Сумського національного аграрного університету. Серія «Економіка і менеджмент». – 2011. – Вип. 6/2. – С. 176–181. – Режим доступу : http://archive.nbu.gov.ua/portal/chem_biol/vsna/ekon/2011_6_2/43.pdf

5. Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності» затверджено Наказом Міністерства фінансів України 07.02.2013 № 73 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/z0336-13>

6. Нежива М. О. Аналітичні процедури в аудиті ефективності формування фінансових резервів [Електронний ресурс] / М. О. Нежива // Інноваційна економіка. – 2015. – № 1. – С. 245–249. – Режим доступу : http://nbuv.gov.ua/UJRN/inek_2015_1_47

7. Пелешко Н. М. Аналітичні процедури аудиту доходів і витрат підприємства / Н. М. Пелешко // Вісник Національного університету «Львівська політехніка». – 2009. – № 647. – С. 458–462.

8. Проскуріна Н. М. Соціологія аудиторських процедур / Н. М. Проскуріна // Наукові записки. Серія «Економіка». – 2011. – Вип. 18. – С. 210–218.

9. Розвиток науки і аудиторської діяльності в Україні за 20 років // Матеріали науково-практичної конференції (26–27 квітня 2013 р., Терноп. Нац. екон. ун-тет / Гол. ред. М. С. Пушкар. – Тернопіль, 2013. – 152 с.

10. Рудницький В. С. Використання аналітичних процедур у процесі прийняття рішень в аудиті / В. С. Рудницький // Вісник Львівської комерційної академії. Серія «Економічна». – 2014. – Вип. 44. – С. 153–158.

11. Сопко В. В. Методичні аспекти використання аналітичних процедур в аудиті [Електронний ресурс] / В. В. Сопко // Наукові записки Національного університету «Острозька академія». Серія : Економіка. – 2011. – Вип. 18. – С. 236–242. – Режим доступу : http://nbuv.gov.ua/UJRN/Nznuoa_2011_18_33

12. Сулейманова Р. Є. Методичні аспекти аудиту фінансових результатів та шляхи його вдосконалення / Р. Є. Сулейманова // Управління ризиком. – 2011. – № 2 (99). – С. 94–96.

13. Сурніна К. С. Отримання аудиторських доказів методом застосування аналітичних процедур / К. С. Сурніна // Проблеми і перспективи розвитку підприємництва. – 2012. – № 2. – С. 30–34.

14. Щирба М. Т. Аналітичні процедури як інструмент підвищення якості внутрішнього аудиту [Електронний ресурс] / М. Т. Щирба, І. М. Щирба. – Режим доступу : http://archive.nbu.gov.ua/portal/Soc_Gum/Vlca_ekon/2011_35/94.pdf

REFERENCES

Androsova, O. F., and Khrystoforova, I. V. "Osnovni elementy obliku ta audytu finansovykh rezultativ diialnosti pidpriemstva" [Basic elements of accounting and auditing the financial results of the company]. *Visnyk Zaporizkoho natsionalnoho universytetu*, no. 1 (13) (2012): 87–92.

Bralatan, V. P., Fedoryshyna, L. I., and Plyonsak, O. L. "Zastosuvannya analitychnykh protsedur v audytorskii praktytysi" [The use of analytical procedures in the audit practice]. *Ekonomichni nauky. Seriya "Oblik i finansy"*, vol. 1, no. 7 (25) (2010): 176–181.

Dehtiarenko, A. V. "Analitychni protsedury: systematyzatsiia ta funktsionalna rol na vsikh etapakh audytu" [Analytical procedures, systematization and functional role in all phases of the audit]. http://archive.nbu.gov.ua/portal/chem_biol/vsna/ekon/2011_6_2/43.pdf [Legal Act of Ukraine] (2013).

Nezhyva, M. O. "Analitychni protsedury v audyti efektyvnosti formuvannya finansovykh rezerviv" [Analytical procedures in auditing the efficiency of formation of financial reserves]. http://nbuv.gov.ua/UJRN/inek_2015_1_47

Peleshko, N. M. "Analitychni protsedury audytu dokhodiv i vytrat pidpriemstva" [Analytical procedures audit of revenues and costs]. *Visnyk Natsionalnoho universytetu "Lvivska politekhnikha". Menedzhment ta pidpriemnytstvo v Ukraini: etapy stanovlennia i problemy rozvytku*, no. 647 (2009): 458–462.

Proskurina, N. M. "Sotsiolohiia audytorskykh protsedur" [Sociology audit procedures]. *Naukovi zapysky. Seriya "Ekonomika"*, no. 18 (2011): 210–218.

"Rozvytok nauky i audytorskoï diialnosti v Ukraini za 20 rokiv" [The development of science and auditing in Ukraine for 20 years]. *Naukovo-praktychna konferentsiia*. Ternopil: Ternopilskiy natsionalnyi ekonomichnyi universytet, 2013.

Rudnytskyi, V. S. "Vykorystannya analitychnykh protsedur u protsesi pryiniattia rishen v audyti" [Using analytical procedures in decision-making in the audit]. *Visnyk Lvivskoi komertsii noi akademii. Seriya ekonomichna*, no. 44 (2014): 153–158.

Sopko, V. V. "Metodychni aspekty vykorystannya analitychnykh protsedur v audyti" [Methodological aspects of analytical procedures in audit]. http://nbuv.gov.ua/UJRN/Nznuoa_2011_18_33

Suleimanova, R. Ye. "Metodychni aspekty audytu finansovykh rezultativ ta shliakhy yoho vdoskonalennia" [Methodological aspects of financial audit results and ways to improve it]. *Upravlinnia ryzykom*, no. 2 (99) (2011): 94–96.

Surnina, K. S. "Otrymannya audytorskykh dokaziv metodom zastosuvannya analitychnykh protsedur" [Obtaining audit evidence by applying analytical procedures]. *Problemy i perspektivy rozvytku pidpriemnytstva*, no. 2 (2012): 30–34.

Shchyrba, M. T., and Shchyrba, I. M. "Analitychni protsedury yak instrument pidvyshchennia yakosti vnutrishnyoho audytu" [Analytical procedures as a tool to improve the quality of internal audit]. http://archive.nbu.gov.ua/portal/Soc_Gum/Vlca_ekon/2011_35/94.pdf

Volot, O. I. "Metodyka provedennia audytu v umovakh avtomatyzovanoi obrobky informatsii" [The methodology of the audit in terms of automated data processing]. *Formuvannya rynkovykh vidnosyn v Ukraini*, no. 3 (106) (2011): 76–79.