

УДК: 657.6

Бралатан В.П., к.е.н., Федоришина Л.І., к.і.н.,

Пльонсак О.Л., викладач

Вінницький національний аграрний університет

ЗАСТОСУВАННЯ АНАЛІТИЧНИХ ПРОЦЕДУР В АУДИТОРСЬКІЙ ПРАКТИЦІ

© *Бралатан В.П., Федоришина Л.І., Пльонсак О.Л.*

У статті розкрито важливість застосування аналітичних процедур під час аудиторської перевірки для оцінки ризиків та отримання детальної інформації про суб'єкт господарювання.

Ключові слова: аудит, стандарти, процедури.

The importance of application of analytical procedures during audit checking for an estimation of risks and information reception about the subject of economic activities is opened in the article.

Key words: audit, standards, procedures.

В статье раскрыта важность применения аналитических процедур во время аудиторской проверки для оценки рисков и получения информации про субъект хозяйственной деятельности.

Ключевые слова: аудит, стандарты, процедуры.

Розвиток аудиту розпочався з економічно розвинутих країн як послуга висококваліфікованих фахівців із бухгалтерського обліку щодо підтвердження публічної звітності підприємств.

В нашій країні початком становлення аудиту можна вважати 1993 рік, саме тоді було прийнято Закон України „Про аудиторську діяльність”. В умовах успішного проведення економічних реформ в Україні відбувається динамічний розвиток аудиторської діяльності, що потребує належного організаційного і методичного забезпечення.

Одним із важливих шляхів удосконалення методики аудиту є використання в процесі аудиторської перевірки аналітичних процедур. Зазначені процедури є важливими як для зовнішнього, так і для внутрішнього аудиту.

На сьогоднішній день проблемам застосування аналітичних процедур в аудиті не приділяється достатньо уваги, а використання їх в процесі здійснення аудиторської діяльності здебільшого

зводиться до застосування тільки на завершальній стадії аудиторської перевірки. Інколи зазначалась можливість використання аналітичних процедур на стадії планування та дослідження аудиту. Отже, дане питання набуває актуальності у зв'язку з тим, що формування цілісної системи аудиту в Україні не завершено, і тому виникла необхідність у дослідженні і вдосконаленні застосування аналітичних процедур в аудиторській практиці нашої країни.

Як вже з'ясувалося, питання застосування аналітичних процедур не досліджено в повній мірі, однак воно вже цікавило ряд вітчизняних та зарубіжних вчених, до числа яких відносяться М.Т. Білуха, Ф.Ф. Бутинець, С.Ф. Голов, А.М. Герасимович, З.В. Гуцайлюк, Г.М. Давидов, В.М. Жук, В.П. Завгородній, Р. Адамс, В.Д. Андреев, Р.А. Алборов, Е.А. Аренс, Р. Додж та інші. Разом з тим необхідно зазначити, що питання аналітичних процедур в аудиті потребують детального наукового, теоретичного і практичного обґрунтування.

Відповідно до рішення Аудиторської палати України №122/2 від 18.04.2003 р. [1], стандарти аудиту та етики Міжнародної федерації бухгалтерів прийняті в якості національних. Метою даних стандартів є надання рекомендацій стосовно проведення аудиторських перевірок. Застосування аналітичних процедур в аудиті регулюється міжнародним стандартом аудиту 520, який чинний для аудиту фінансових звітів за періоди, що починаються з або після 15 грудня 2004 року.

За МСА 520 Аналітичні процедури – це оцінка фінансової інформації шляхом вивчення правдоподібних взаємозв'язків між фінансовими та нефінансовими даними. Аналітичні процедури включають також вивчення ідентифікованих відхилень та взаємозв'язків, що ідуть всупереч іншій відповідній інформації або значно відхиляються від прогнозованих сум [2, с. 581].

Аудитор повинен застосовувати аналітичні процедури як процедури оцінки ризиків для отримання розуміння суб'єкта господарювання та його середовища та при загальній перевірці результатів наприкінці аудиту. Аналітичні процедури можна також застосовувати як процедури по суті.

Діапазон існуючих аналітичних процедур дуже широкий – від простого порівняння до складних математичних моделей з

кількома змінними. В основі використання аналітичних процедур лежить припущення, що існує певний зв'язок між різними типами даних і цей зв'язок продовжуватиме існувати за інших рівних умов. Вибір аудитором процедур, методів та обсягу їх застосування є справою його професійного судження.

Одним із видів аналітичних процедур є порівняння фінансової інформації суб'єкта господарювання з:

- зіставною інформацією за попередні періоди;
- передбачуваними результатами діяльності суб'єкта господарювання (наприклад, бюджети) чи прогнозами аудитора (такими як, оцінка амортизації);
- аналогічною галузевою інформацією, такою, як порівняння відношення виручки від реалізації до суми дебіторської заборгованості суб'єкта господарювання із середніми галузевими показниками або іншими суб'єктами господарювання приблизно такого самого розміру в тій самій галузі.

Крім того, аналітичні процедури включають аналіз зв'язків між:

- складовими фінансової інформації, які повинні відповідати прогнозам суб'єкта господарювання (наприклад, відсоток валового прибутку);
- фінансовою та нефінансовою інформацією (наприклад, витратами на оплату праці і чисельністю працівників).

Аналітичні процедури можуть використовуватися для: вивчення діяльності суб'єкта господарювання та його середовища; оцінка ризиків суттєвих викривлень у фінансових звітах; визначення характеру, часу і рівня інших аудиторських процедур і оцінка фінансового стану суб'єкта господарювання (в тому числі оцінка можливості підприємства залишатися діючим); як процедури по суті, коли їх застосування може бути більш результативним або ефективним, ніж детальні тести, для зменшення ризику суттєвого викривлення на рівні тверджень у фінансових звітах до прийнятно низького рівня; для загального огляду фінансових звітів наприкінці аудиту.

Аудитор повинен застосовувати аналітичні процедури як процедури оцінки ризиків для отримання детальної інформації про суб'єкт господарювання та його комерційне середовище.

Застосування аналітичних процедур може вказати на такі аспекти суб'єкта господарювання, про які аудиторю не було відомо і зможуть допомогти оцінити ризики суттєвого викривлення при визначенні природи, часу та обсягу подальших аудиторських процедур. Аналітичні процедури, що застосовуються як процедури оцінки ризиків, використовують як фінансову, так і не фінансову інформацію (наприклад, зв'язок між продажем та загальною площею торгових приміщень або обсягом реалізованої продукції).

У відповідь на оцінку ризиків суттєвого викривлення на рівні тверджень аудитор розробляє та виконує процедури по суті. Аудиторські процедури по суті можуть виводитись з складених тестів. Рішення про те, які процедури застосовувати для досягнення окремої мети аудиторської перевірки, залежать від думки аудитора про очікувані результати та ефективність обраних процедур для зменшення ризику суттєвого викривлення у фінансових звітах до прийнятно низького рівня.

Як правило, аудитор звертається до керівників підприємства із запитом щодо наявності та достовірності інформації, необхідної для застосування аналітичних процедур по суті, і щодо результатів будь-якої з таких процедур, які здійснював суб'єкт господарювання. Однак використання аналітичних даних підготовлених управлінським персоналом досліджуваного підприємства може бути доцільним лише за умови, коли аудитор впевнений, що такі дані є правдивими і підготовлені належним чином.

Розробляючи та виконуючи аналітичні процедури як процедури по суті, аудитор розглядає такі фактори, як:

- прийнятність використання аналітичних процедур по суті до конкретних тверджень;

- достовірність даних (як внутрішніх, так і зовнішніх), на основі яких складаються прогнози щодо облікових сум або показників;

- чи є такий прогноз достатньо точним, щоб дозволити ідентифікувати суттєве викривлення на бажаному рівні впевненості;

- прийнятну величину відхилення облікових сум від прогнозованих даних [2, с. 583].

Визначаючи прийнятність аналітичних процедур по суті до

конкретних тверджень, аудитор бере до уваги:

- а) оцінку ризику суттєвого викривлення;
- б) будь-які детальні тести, застосовані до того ж твердження.

Визначаючи прийнятність даних для розробки аналітичних процедур по суті, аудитор розглядає:

- а) джерело наявної інформації.
- б) порівнянність наявної інформації.
- в) природу та відповідність наявної інформації;
- г) контроль за підготовкою інформації.

Оцінюючи, чи можна зробити прогноз достатньо точним для ідентифікації суттєвого викривлення на бажаному рівні впевненості, аудитор розглядає такі фактори:

– точність, з якою можна прогнозувати очікувані результати аналітичних процедур по суті. Так, наприклад, аудитор зазвичай очікує більшої стабільності, порівнюючи валовий прибуток за різні періоди, ніж порівнюючи дискреційні витрати (наприклад, на дослідницькі роботи або на рекламу);

– ступінь, до якої інформацію можна дезагрегувати. Так, наприклад, аналітичні процедури по суті можуть виявитись більш ефективними, якщо їх застосувати до фінансової інформації щодо окремих сегментів діяльності або до фінансових звітів окремих підрозділів диверсифікованого суб'єкта господарювання, а не до фінансових звітів суб'єкта господарювання в цілому;

– наявність як фінансової, так і нефінансової інформації. Так, наприклад, розглядає наявність фінансової (бюджети або прогнози) та нефінансової (кількість виготовлених або проданих одиниць) інформації для розробки аналітичних процедур по суті. В разі наявності інформації аудитор розглядає її достовірність.

Аудитор повинен застосувати аналітичні процедури наприкінці аудиторської перевірки, формулюючи загальний висновок стосовно того, чи узгоджуються фінансові звіти в цілому з розумінням суб'єкта господарювання аудитором. Висновки, сформульовані за результатами таких процедур, покликані підтвердити висновки, сформульовані під час аудиторської перевірки окремих компонентів або елементів фінансових звітів, а також допомогти при формулюванні загального висновку щодо обґрунтованості фінансових звітів. Слід також враховувати, що

вони ж можуть ідентифікувати і невиявлений раніше ризик суттєвого викривлення. В такому випадку аудиторіві може виявитись необхідним переоцінити заплановані аудиторські процедури на основі переглянутої оцінки ризиків для всіх або окремих класів операцій, залишків на рахунках або розкриття інформації та відповідних тверджень.

Отже, з вищевикладеного можна зробити такий висновок. Аналітичні процедури необхідно застосовувати на всіх стадіях аудиту: початковій, дослідній, завершальній. Такий підхід дає аудиторіві можливість своєчасно виявити незвичні тенденції чи викривлення, що дозволить зменшити аудиторський ризик до низького рівня; зменшити використання „точних” аудиторських процедур і, відповідно, часу на проведення аудиту; сформуванню висновок про те, чи узгоджуються фінансові звіти в цілому з аудиторським розумінням бізнесу клієнта.

Список використаних джерел:

1. Про порядок застосування в Україні Стандартів аудиту та етики Міжнародної федерації бухгалтерів: Рішення Аудиторської палати України від 18.04.2003 р. – № 122/2.
2. Міжнародні стандарти аудиту, надання впевненості та етики: Видання 2006 року / Пер. з англ. мови О.В. Селєзньов, О.Л. Ольховікова, О.В. Гик, Т.Ц. Шарашидзе, Л.Й. Юрківська, С.О. Куликов. – К.: ТОВ „ІАМЦ АУ „СТАТУС”. – 2006. – 1152 с.