

*І. М. Назаренко,
д. е. н., професор кафедри обліку і оподаткування,
Сумський національний аграрний університет, м. Суми
ORCID ID: 0000-0003-0874-199X
В. М. Сахошко,
магістрант, Сумський національний аграрний університет, м. Суми
ORCID ID: 0000-0002-2950-4128*

DOI: 10.32702/2306-6814.2019.20.39

АКТУАЛЬНІ АСПЕКТИ АУДИТОРСЬКОЇ ПЕРЕВІРКИ ФІНАНСОВИХ РЕЗУЛЬТАТІВ ПІДПРИЄМСТВА

*I. Nazarenko,
Doctor of Economic Sciences, Professor of the Department
of Accounting and Taxation, Sumy National Agrarian University, Sumy
V. Sakhoshko,
Master's degree student, Sumy National Agrarian University, Sumy*

ACTUAL ASPECTS OF AUDIT FINANCIAL RESULTS OF THE ENTERPRISE

Статтю присвячено висвітленню актуальних питань організації аудиторської перевірки фінансових результатів підприємства.

На основі проведеного аналізу наукової літератури, діагностики тенденцій розвитку економіки обґрунтовано сукупність системних проблем, які обумовлюють необхідність посилення контрольних функцій за процесом формування фінансових результатів та їх обліковим узагальненням. Констатовано, що аудит забезпечить стейкхолдерів підприємства необхідним інформаційним ресурсом, який створить конститутивний базис для оцінки результативних показників, моделювання перспективних стратегій розвитку суб'єкта підприємництва, закладе підґрунтя для створення, примноження та збагачення нових можливостей управління.

Використовуючи базові положення Міжнародних стандартів аудиту, обґрунтовано послідовність етапів аудиторського дослідження з чіткою ідентифікацією пріоритетних напрямів перевірки в розрізі конкретного етапу.

Деталізовано структуру інформаційного базису, який забезпечить необхідною інформацією практичну реалізацію завдань аудиту.

Виокремлено сукупність подій та умов фінансового спрямування, що можуть поставити під сумнів здатність суб'єкта господарювання продовжувати свою діяльність на безперервній основі.

Узагальнено систему оціночних індикаторів, які повинні бути розраховані на підставі даних Звіту про фінансові результати (Звіту про сукупний дохід) з метою діагностики перспектив розвитку підприємства та оцінки проблемних питань. Ґрунтуючись на положеннях нормативних документів, схематично візуалізовано діагностичний процес визначення шахрайських ознак у фінансовій звітності та способи ідентифікації їх впливу на результативні індикатори.

The scientific article is devoted to highlighting topical issues of the organization of the audit of the financial results of the enterprise.

Based on the analysis of scientific literature, the diagnosis of economic development trends, a set of system problems is substantiated that necessitate the strengthening of control functions over the process of generating financial results and their accounting generalization. It is substantiated that the audit will provide the stakeholders of the enterprise with the necessary information resource, which will create a constitutive basis for evaluating effective indicators, modeling promising strategies for the development of the business entity, will lay the foundation for creating, enhancing and enriching new management capabilities.

Using the basic provisions of the International Standards on Auditing, the sequence of stages of the audit studying with a clear identification of the priority areas of audit in the context of a specific stage is justified.

The structure of the information basis is detailed, which will provide the necessary information for the practical implementation of audit tasks.

The totality of events and financial conditions has been identified, which may call into question the ability of a business entity to continue its activities on an ongoing basis.

A generalization of the system of assessment indicators, which should be calculated on the basis of the data on the Statement of financial results (Statement of comprehensive income) to diagnose the prospects for the development of the enterprise and assess problematic issues. It is proved that business indicators that will be used for a comprehensive assessment of financial results must meet such criteria as informational completeness, proportionality in time, complexity.

The audit procedures are systematized, which must be implemented to obtain sufficient and acceptable audit evidence in the process of checking operations regarding the formation and accounting summary of financial results.

Based on the provisions of regulatory documents, the diagnostic process for determining fraudulent signs in financial statements and the methodology for identifying their impact on effective indicators are schematically visualized.

*Ключові слова: аудит, аудитор, аудиторські докази, ризик, фінансові результати, шахрайство.
Key words: audit, auditor, audit evidence, risk, financial results, fraud.*

ПОСТАНОВКА ПРОБЛЕМИ

Економічний розвиток підприємства, процес розширеного відтворення, підвищення конкурентоспроможності значною мірою залежить від фінансових результатів діяльності бізнес-суб'єкта. Транзитивність економіки, високий рівень податкового навантаження, наявність податкової дискримінації є базисом для недостовірного відображення та викривлення показників, які характеризують фінансовий результат. Такі факти можуть створити підґрунтя для фрагментарної діагностики результатів діяльності підприємства та прийняття амбівалентних управлінських ініціатив, оскільки фінансова звітність (у тому числі ф. 2 "Звіт про фінансові результати (Звіт про сукупний дохід)") не надає реалістичної оцінки економічного розвитку господарюючого суб'єкта.

У такому контексті актуальності набуває питання застосування аудиту в якості інструменту підтвердження достовірності показників фінансової звітності.

АНАЛІЗ ОСТАННІХ ДОСЛІДЖЕНЬ І ПУБЛІКАЦІЙ

Фундаментальні питання організації аудиту фінансових результатів підприємства розглянуто у науко-

вих працях Ф.Ф. Бутинця, В.М. Жука, Т.О. Каменської, М.Д. Корінька, І.І. Пилипенка, Н.М. Проскуріної, О.Ю. Редька та ін.

Враховуючи ґрунтовні наукові напрацювання, доцільно зазначити, що багатогранність досліджуваної проблематики обумовлює актуальність подальшого наукового дослідження.

МЕТА СТАТТІ

Метою статті є поглиблення теоретичних основ та ідентифікація актуальних аспектів аудиторської перевірки фінансових результатів підприємства.

ВИКЛАД ОСНОВНОГО МАТЕРІАЛУ ДОСЛІДЖЕННЯ

Аудиторська перевірка фінансових результатів є складовою частиною аудиту фінансової звітності.

Відповідно, в даному контексті актуальності набуває цілеорієнтоване дослідження ключових аспектів аудиту фінансових результатів, орієнтоване на обґрунтування структури інформаційного базису, систематизацію аудиторських процедур, характеристику послідовності етапів аудиту, діагностування шахрайських

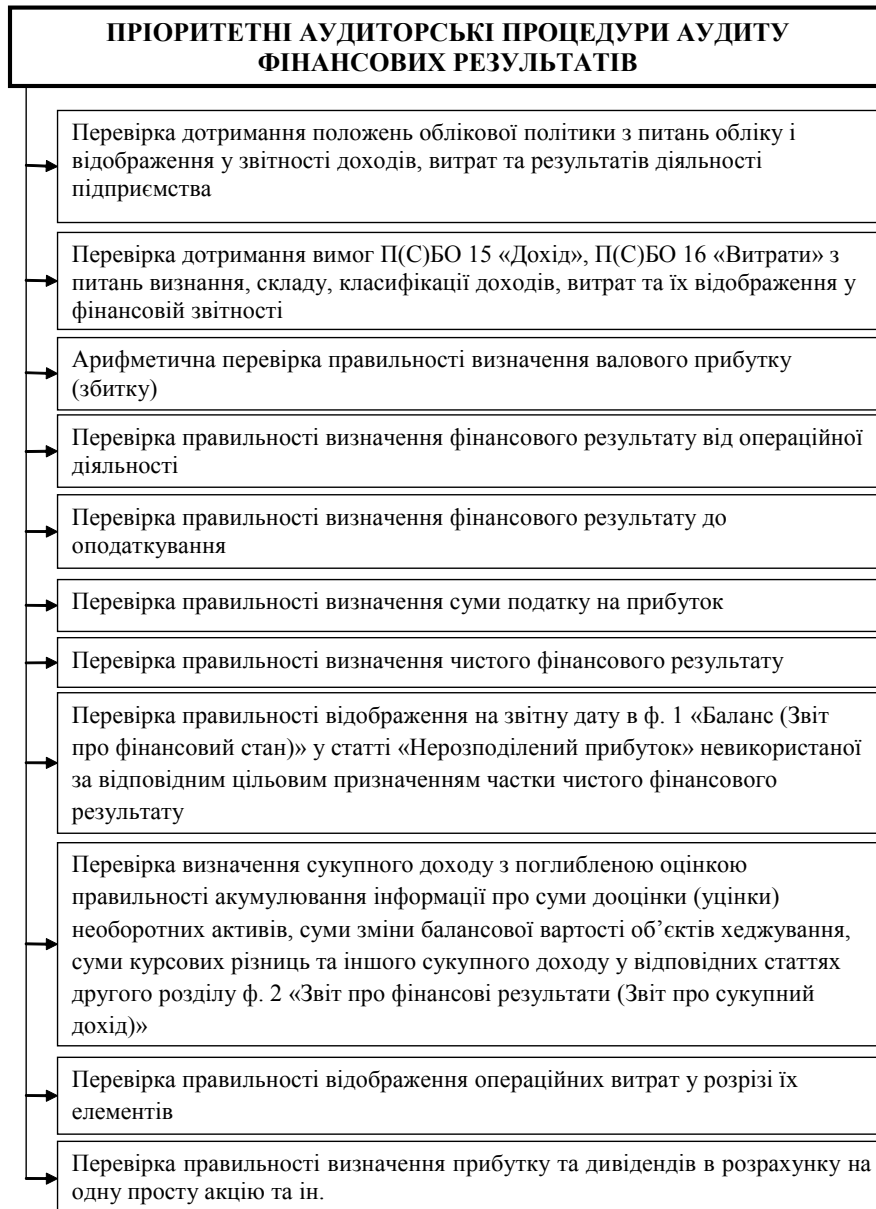


Рис. 1. Пріоритетні аудиторські процедури аудиту фінансових результатів

ознак у фінансовій звітності та способи ідентифікації їх впливу на результативні індикатори.

У науковій економічній літературі, нормативних документах існує значна кількість пропозицій щодо планування, проведення аудиту.

Для обґрунтування етапізації процесу аудиторського дослідження операцій з питань формування фінансових результатів та їх облікового узагальнення доцільно використати пропонуємий підхід Ю.В. Бондар [1]. Відповідно, аудит повинен передбачати виконання чітко ідентифікованих завдань у межах стадій незалежної перевірки, а саме: прийняття клієнта (узгодження умов завдань з аудиту; оцінка системи внутрішнього контролю на підприємстві; ідентифікація аудиторських ризиків та встановлення взаємозалежності між ними; укладання договору на проведення аудиторської перевірки, Листа — зобов'язання); планування аудиторської перевірки (розробка стратегії аудиту (з урахуванням концептуальної основи фінансового звітування, галузевих вимог до звітності, очі-

куваного обсягу робіт, обсягу перевірки, очікуваного використання аудиторських доказів, отриманих під час попередніх завдань з аудиту, впливу інформаційних технологій на аудиторські процедури, наявності персоналу та даних клієнта); розробка плану аудиту (з описом характеру, часу та обсягу запланованих процедур оцінювання ризиків; характеру, часу та обсягу запланованих подальших аудиторських процедур на рівні твердження; інших запланованих аудиторських процедур, які слід виконати для дотримання вимог МСА під час виконання завдання); виконання аудиту (поетапне виконання завдань стратегії аудиту; виконання аудиторських процедур; документування аудиторської перевірки); огляд та завершення (оцінка достатності і прийнятності аудиторських доказів; оцінка відхилень, викривлень, виявлених в процесі аудиту; узагальнення результатів аудиторського дослідження); надання звіту замовнику (презентація Звіту аудитора та повідомлення інформації тим, кого наділено найвищими повноваженнями).

Запорукою якісного аудиту є достовірне та своєчасне інформаційне забезпечення, головними компонентами якого є облікова інформація, яка відповідає основоположним, посилювальним характеристикам, та нормативна інформація.

Інформаційний базис облікового спрямування складається з таких документів: розрахунки та бухгалтерські довідки; форми стандартної звітності за видами доходів та витрат у розрізі аналітики, регламентована звітність.

Центральним елементом у структурі інформаційного забезпечення є нормативна компонента.

Беручи за основу вимоги МСА 250 "Розгляд законодавчих та нормативних актів під час аудиту фінансової звітності", доцільно зазначити, що в процесі аудиторської перевірки аудитор повинен отримати загальне розуміння щодо:

— законодавчої та нормативної бази, яка застосовується до суб'єкта господарювання, галузі або сектору, в яких діє цей суб'єкт господарювання;

— того, наскільки суб'єкт господарювання дотримується вимог відповідно до цієї бази [3].

У контексті викладеного вище можемо зазначити, що практичним проявом інтерпретації цієї вимоги є перевірка дотримання підприємством у процесі облікового відображення та узагальнення інформації про доходи та витрати таких нормативних документів: Закону України "Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні", НП(С)БО 1 "Загальні вимоги до фінансової звітності", П(С)БО 6 "Виправлення помилок і зміни у фінансових звітах", П(С)БО 15 "Дохід", П(С)БО 16 "Витрати", МСБО 12 "Податки на прибуток", МСБО 18 "Дохід", МСБО 23 "Витрати та позики", МСБО 33 "Прибуток на акцію", Положення про інвентаризацію активів та зобов'язань, Методичних рекомендацій щодо заповнення форм фінансової звітності, Методичних рекомендацій по застосуванню регістрів бухгалтерського обліку, Методичних рекомендацій з перевірки порівнянності показників фінансової звітності, Порядку подання фінансової звітності та ін.

Кожна стадія аудиту фінансових результатів для підтвердження досліджуваних фактів має супроводжуватися виконанням відповідних аудиторських процедур.

На рисунку 1 представлено перелік пріоритетних аудиторських процедур аудиту фінансових результатів, які необхідно імплементувати в межах ідентифікованих вище етапів аудиту [4].

Важливе значення в процесі аудиту відіграє оцінка можливості суб'єкта господарювання продовжувати свою діяльність у майбутньому на безперервній основі. У відповідності до вимог МСА 570 (переглянутий) "Безперервність діяльності" пріоритетними цілями аудитор є: 1) отримання прийнятних аудиторських доказів у достатньому обсязі щодо доречності використання управлінським персоналом припущення про безперервність діяльності як основи для бухгалтерського обліку при складанні фінансової звітності; 2) формування висновку, ґрунтуючись на отриманих аудиторських доказах, чи існує суттєва невизначеність стосовно подій чи умов, що може поставити під значний сумнів здатність суб'єкта господарювання продовжувати свою діяльність на безперервній основі [3].

Досліджуючи припущення про безперервність діяльності підприємства аудитор повинен здійснити оцінку з двох позицій, а саме: як управлінський персонал оцінює безперервність діяльності суб'єкта господарювання; чи дотримується на практиці концепція безперервності, яка обов'язково має бути відображена в обліковій політиці підприємства.

Важливе значення в діагностиці зазначеного питання повинно відводитися оцінюванню сукупності фінансових умов, що можуть поставити під сумнів припущення про безперервність діяльності (наприклад, негативні ключові фінансові коефіцієнти; значні операційні збитки; борги або припинення виплати дивідендів та ін.) [3].

У доповнення зазначеного вище, доцільно акцентувати увагу на актуальності застосування діагностичних процедур, які передбачають розрахунок та оцінку системи коефіцієнтів, що характеризують ефективність діяльності підприємства, ефективність використання активів та капіталу, ділову активність бізнес-суб'єкта. Серед основних оціночних індикаторів слід виокремити такі:

- коефіцієнт рентабельності активів;
- коефіцієнт рентабельності власного капіталу;
- коефіцієнт рентабельності діяльності;
- коефіцієнт оборотності активів;
- коефіцієнт оборотності оборотних активів;
- коефіцієнт оборотності дебіторської заборгованості;
- коефіцієнт оборотності кредиторської заборгованості;
- коефіцієнт оборотності матеріальних запасів;
- коефіцієнт оборотності основних засобів;
- коефіцієнт оборотності власного капіталу;
- показники ефективності розподілу прибутку.

Доволі часто у вітчизняній обліковій практиці з метою зменшення бази оподаткування податком на прибуток за досить високих доходах навмисно завищують витрати. У разі застосування методу забалансового фінансування частина реальних зобов'язань підприємства не відображається у його фінансовій звітності (наприклад, за фінансового лізингу), що дозволяє завищувати співвідношення власного та залученого капіталу, залучати додаткове фінансування. До основних прийомів та способів викривлення фінансової звітності належать: завищення виручки шляхом відображення виручки без урахування знижок, податків, відображення виручки від фіктивних продаж, відображення майбутніх продаж у поточному періоді тощо; заниження витрат і, відповідно, завищення прибутку шляхом неправомірної капіталізації витрат або відображення витрат не в тому періоді, в якому вони фактично були здійснені; некоректна оцінка активів чи зобов'язань, що може призвести до викривлення фінансових результатів, шляхом маніпулювання резервами, відображення на балансі активів, які необхідно списати тощо; маніпулювання правилами бухгалтерського обліку та неповне розкриття інформації у примітках до фінансових звітів [5, с. 112].

Аналізуючи чинники та причини виникнення ризиків шахрайств, Т. Каменська акцентує увагу, що фінансові результати підприємства можуть бути мотивом для здійснення шахрайських дій, оскільки управлінський персонал має значні фінансові інтереси на підприємстві

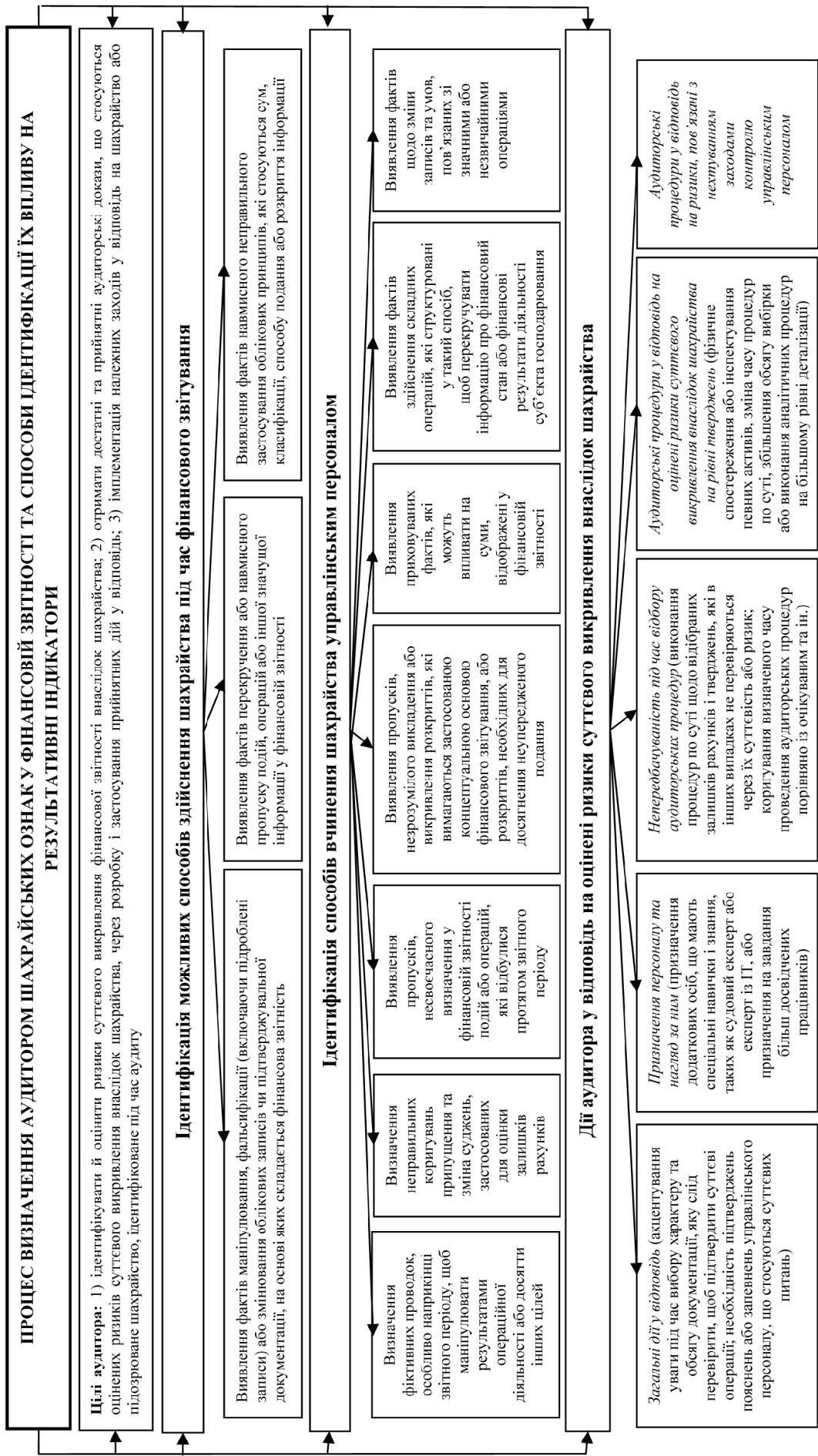


Рис. 2. Процес визначення аудитором шахрайських ознак у фінансовій звітності та способи ідентифікації їх впливу на результативні індикатори

Джерело: складено авторами за матеріалами [3].

та значна частина винагороди управлінського персоналу залежить від фінансових, операційних, інших результатів діяльності підприємства [2, с. 4].

Враховуючи вищенаведені аргументи, необхідності набуває питання дослідження процесу визнання шахрайських ознак у фінансовій звітності. На рисунку 2 схематично представлено діагностичний процес визначення шахрайських ознак у фінансовій звітності та способи ідентифікації їх впливу на результативні індикатори.

Для забезпечення ефективного, результативного процесу аудиторського дослідження та досягнення мети незалежної перевірки (в тому числі аудиту фінансових результатів) аудитор повинен отримати аудиторські докази в достатній та прийнятній кількості.

Відповідно до вимог МСА 500 "Аудиторські докази", аудиторські докази — інформація, яку використовує аудитор під час формування висновків, на яких ґрунтується думка аудитора.

Аудиторські докази повинні відповідати критеріям достатності та прийнятності.

Прийнятність аудиторських доказів — міра якості аудиторських доказів, тобто їх доречність та надійність для забезпечення підтвердження висновків, на яких ґрунтується думка аудитора.

Достатність аудиторських доказів — міра кількості аудиторських доказів. На потрібну кількість аудиторських доказів впливають аудиторська оцінка ризиків суттєвого викривлення та якість таких аудиторських доказів [3].

Відповідно, для отримання аудиторських доказів аудитор повинен реалізувати сукупність аудиторських процедур (інспектування, спостереження, зовнішнє підтвердження, повторне обчислення, виконання, аналітичні процедури, запит), забезпечити імплементацію на основі комплементарного синтезу методів та прийомів перевірки (аналіз, індукція, моделювання, формалізація, графічний метод, метод групувань, індексний метод, інвентаризація, експеримент та ін.).

ВИСНОВКИ

У межах проведеного дослідження встановлено, що аудиторська перевірка фінансових результатів є складовою компонентою аудиту фінансової звітності підприємства. Враховуючи важливу місію фінансових результатів в фінансово-господарській діяльності бізнес-суб'єктів, доцільно зазначити, що результативної якості аудиторської перевірки забезпечать стейкхолдерів необхідним інформаційним ресурсом, який створить конститутивний базис для оцінки результативних показників, моделювання перспективних стратегій розвитку, закладе підґрунтя для створення, примноження та збагачення нових можливостей управління.

Література:

1. Бондар Ю. Робочі документи аудитора. Лід Скедьюли та програми. Аудиторська вибірка: посібник. Київ: ДП "Інформ.-аналіт. агентство". 2017. 396 с.
2. Каменська Т. Розгляд питань, що стосуються шахрайства при аудиторській перевірці. Бухгалтерський облік і аудит. 2015. № 6. С. 2—9.
3. Міжнародні стандарти контролю якості, аудиту, огляду іншого надання впевненості та супутніх послуг.

Видання 2016—2017 р. Міжнародна федерація бухгалтерів. Аудиторська палата України. Київ. 2018. Ч. 1. 1142 с.

4. Назаренко І.М. Аудит фінансових результатів: цільова спрямованість та особливості алгоритмізації. Наукові та прикладні аспекти удосконалення бухгалтерського обліку, економічного контролю та системи оподаткування: [колективна монографія] / Загальна редакція В.Я. Плаксієнка. Полтава: Видавництво: ПП "Астрія". 2018. С. 173—184.

5. Проскуріна Н.М. Маніпулювання фінансовими результатами: передумови, ознаки та способи виявлення. Проблеми і перспективи розвитку підприємництва. 2014. № 1. С. 110—114.

References:

1. Bondar, Yu. (2017), Robochi dokumenty audytora. Lid Skedjuly ta prohramy Audytorsjka vybirka [Auditor's working documents. Ice Sketches and Programs. Audit sample], Inform.-analyst. Agency, Kyiv, Ukraine.
2. Kamenska, T. (2015), "Audit Fraud Consideration", Accounting and Auditing, vol. 6, pp. 2—9.
3. International Federation of Accountants (2017), "Handbook of international quality control, auditing, review, other assurance and related services pronouncements 2016-2017 Edition Volume I", available at: <https://www.iaasb.org/publications-resources/2016-2017-handbook-international-quality-control-auditing-review-0.pdf> (Accessed 12 September 2019).
4. Nazarenko, I. M. (2018), "Audit of financial results: target orientation and features of algorithmization", Scientific and applied aspects of improving accounting, economic control and tax systems, pp. 173—184.
5. Proskurina, N. M. (2014), "Manipulation of financial results: prerequisites, signs and methods of detection", Problems and prospects of entrepreneurship, vol. 1, pp. 110—114.

Стаття надійшла до редакції 15.10.2019 р.

www.dy.nayka.com.ua

Електронне фахове видання

ДЕРЖАВНЕ УПРАВЛІННЯ
удосконалення та розвиток

Виходить 12 разів на рік

Видання включено до переліку
наукових фахових видань України
з ДЕРЖАВНОГО УПРАВЛІННЯ

e-mail: economy_2008@ukr.net

тел.: (044) 223-26-28

(044) 458-10-73