

4. Бутинець Ф. Ф. Аудит: [підруч. для студентів спеціальності «Облік і аудит» вищих навч. закл.] / [за ред. Ф. Ф. Бутинця]. – [2-ге вид., доп. і перероб.]. – Житомир: ПП «Рута», 2002. – 672 с.
5. Аудит: [навч. – метод. посібник] / [під ред. В. Я. Савченка, В. О. Зотова]. – К.: КНЕУ, 2003. – 266 с.
6. Петрик О. М. Аудит: методологія і організація: [монографія] / О. М. Петрик. – К., 2003, – 260 с.
7. Рудницький В. С. Методологія і організація аудиту / В. С. Рудницький. – Тернопіль: Економічна думка, 1998. – 192 с.
8. Проблеми і перспективи розвитку аудиту в Україні: [монографія] / [за заг. ред. д.е.н., проф. Пушкаря М.С.]. – Тернопіль: «Карт-бланш», 2012. – 220 с.

*Щирба М. Т., к. е. н., доцент,
Щирба І. М., к. е. н., викладач*

Тернопільський національний економічний університет

НЕОБХІДНІСТЬ ЗАСТОСУВАННЯ АНАЛІТИЧНИХ ПРОЦЕДУР НА ВСІХ СТАДІЯХ АУДИТУ

Одним з важливих завдань аудиту ефективності є оптимізація витрат на здійснення аудиторських перевірок. У вирішенні цього завдання аудиту ефективності важливу роль відіграють аналітичні процедури, основною метою яких є отримання достатніх і надійних аудиторських доказів. Здійснення аналітичних процедур дає можливість аудитору отримати значний обсяг інформації і при цьому вимагає набагато менших затрат, ніж здійснення достатніх тестів за групами операцій, балансовими рахунками та розкриття інформації.

Відповідно до вимог Міжнародних стандартів аудиту, аналітичні процедури – це оцінка фінансової інформації, зроблена на основі аналізу можливих взаємозв'язків між фінансовими та нефінансовими даними. Аналітичні процедури охоплюють також вивчення ідентифікованих відхилень та взаємозв'язків, які суперечать іншій відповідній інформації або суттєво відхиляються від прогнозованих сум [1, с. 137, 457, 483].

Основною метою аналітичних процедур є виявлення наявності або відсутності незвичайних чи неправильно відображених у звітності та облікових регістрах фактів і результатів господарської діяльності, які визначають сфери потенційного ризику та вимагають особливої уваги аудитора [2, с. 188]. Крім того, аналітичні процедури застосовують для:

- вивчення фінансово-господарської діяльності підприємства;
- виявлення помилок та фактів перекручень у звітності і облікових регістрах;
- скорочення кількості та обсягу аудиторських процедур під час аудиту;
- оцінка фінансового стану підприємства, його дочірніх підприємств та філіалів і перспектив їх безперервної діяльності в майбутньому;
- визначення рівня ділової активності підприємства.

Кількість, зміст і обсяг застосовуваних аналітичних процедур в процесі аудиту залежить від таких факторів:

- мети проведення аналітичних процедур;
- виду діяльності підприємства та особливостей його функціонування;
- наявності фінансової та нефінансової інформації, її доступності та адекватності;
- структури і змісту звітності (фінансової, внутрішньої та статистичної) про фінансово-господарську діяльність підприємства, його дочірніх підприємств, філіалів;
- професійного судження аудитора тощо.

Важливим питанням, яке розглядається у Міжнародних стандартах аудиту є те, що виконання аналітичних процедур може здійснюватись на різних стадіях аудиту. Згідно п. 2 Міжнародного стандарту аудиту 520 «Аналітичні процедури» аудитор повинен застосовувати аналітичні процедури як процедури оцінки ризиків для отримання розуміння суб'єкта господарювання та його середовища і при загальній перевірці результатів наприкінці аудиту. Аналітичні процедури також можна застосовувати як процедури по суті [1, с. 483].

Однак найбільшого поширення вони набули на початковій стадії і стадії завершення аудиту.

На початковій стадії аудиту аудитор повинен застосувати аналітичні процедури як процедури оцінки ризиків для отримання розуміння суб'єкта господарювання та його середовища. Виконання аналітичних процедур на даній стадії сприяє розумінню діяльності суб'єкта господарювання, виявленню сфер потенційних ризиків і більш точному визначенню величини аудиторського ризику. Використання аналітичних процедур дає можливість зрозуміти особливості діяльності економічного суб'єкта, які раніше були невідомі аудитору, допоможе йому при визначенні характеру, часу та обсягу подальших аудиторських процедур. При формуванні плану застосування аналітичних процедур сприяє зменшенню кількості і обсягу інших аудиторських процедур.

При плануванні аудиту рекомендують використовувати фінансову і нефінансову інформацію (наприклад, взаємозв'язок між фондом оплати праці та чисельністю персоналу). Для виконання аналітичних процедур можуть використовуватись різні методи – починаючи від простих порівнянь до комплексного аналізу із застосуванням складних статистичних та економіко-математичних методів.

На контрольно-аналітичній стадії аудиту аудитор повинен розробити та виконати аудиторські процедури по суті у відповідь на оцінку ризиків суттєвого викривлення на рівні тверджень. Аудиторські процедури по суті на рівні тверджень включають детальні тести, аналітичні процедури по суті та їх поєднання. Аналітичні процедури по суті призначені для виявлення звичайних і незвичайних відхилень. Поєднання аналітичних процедур з іншими аудиторськими процедурами дає можливість виявити відхилення від попередніх періодів, від плану, норм і нормативів, а також встановлення причин їх виникнення.

Дж. К. Робертсон у своїй монографії «Аудит» стверджує, що аудитори повинні пам'ятати про значення аналітичних процедур, особливо враховуючи факт, що вони є дешевші, ніж деталізовані процедури, які зорієнтовані на документи [3, с. 123].

Розробляючи та виконуючи аналітичні процедури як процедури по суті, аудитор повинен розглянути вплив таких факторів, як:

- прийнятність використання аналітичних процедур по суті до конкретних тверджень;

- достовірність даних (внутрішніх 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 [1, с. 485].

На контрольно-аналітичній стадії аудитор повинен звернути увагу на неочікувані відхилення за результатами відповідних розрахунків, оскільки вони можуть бути ознаками типових помилок в обліку і звітності, а також ознаками зловживань управлінського та найвищого управлінського персоналу. У зв'язку з тим аудитор необхідно визначити методи і технологію їхнього впливу, здійснити передбачені стандартами аудиту дії при їх наявності, а отримані результати відобразити в робочій документації.

На завершальній стадії аудиторської перевірки обов'язковість аналітичних процедур обумовлена необхідністю визначення загальної ефективності аналітичних процедур, здійснених на початковій і контрольно-аналітичній стадіях. На цій стадії аналітичні процедури використовують для підтвердження і оцінки висновків, сформованих під час аудиту ефективності праці та її оплати, а також для того, щоб допомогти аудитору при формуванні рекомендацій стосовно підвищення ефективності використання трудових ресурсів. Сформовані рекомендації за результатами аналітичних процедур повинні підтверджувати висновки, які були зроблені під час аудиту, а також допомогти аудитору сформувавши загальний висновок про те, що ресурси використовуються ефективно.

Аудитор повинен бути готовий до того, що за результатами застосування аналітичних процедур на завершальній стадії аудиту можуть бути виявлені проблемні питання, які вимагають здійснення додаткових аудиторських процедур.

Перед безпосереднім застосуванням аналітичних процедур під час аудиту аудитор розробляє програму їх виконання, яка повинна включати: перелік аналітичних процедур, виконавців, індекс робочих документів та примітки.

Рівень довіри, яку аудитор покладає на результати проведених аналітичних процедур залежить від таких факторів:

- суттєвості величини (статті), яка розглядається;
- інших аудиторських процедур, спрямованих на цей об'єкт;
- точності, з якою очікувані результати аналітичних процедур можуть бути передбачені;
- величини відхилень показників, які використовуються при виконанні аналітичних процедур;
- використання нефінансової інформації під час виконання аналітичних процедур (наприклад, при перевірці повноти відображення фонду оплати праці можуть бути використані дані про чисельність персоналу);
- оцінки властивого ризику і ризику внутрішнього контролю.

Результати виконання аналітичних процедур аудитор повинен належним чином відобразити в робочій документації.

Таким чином, необхідність застосування аналітичних процедур в якості засобу підвищення ефективності аудиту є формування концепції системно-орієнтованого аудиту та аудиту, який орієнтується на ризик та посилення вимог до якості результатів аудиту і розширення сфери відповідальності аудиторів.

Література:

1. Міжнародні стандарти аудиту, надання впевненості та етики: Видання 2007 року / [пер. з англ. мови О.В. Селезньов, О.Л. Ольховікова, О.В. Гик, Т.Ц. Шарашидзе, Л.Й. Юрківська, С.О. Куликов]. – К.: ТОВ „ІАМЦ АУ „СТАТУС”, 2007. – 1172 с.
2. Данилевський Ю.А., Шапигузов С.М., Ремизов Н.А., Старовойтова Е.В. Аудит: [учеб. пособие] / Ю.А. Данилевський, С.М. Шапигузов, Н.А. Ремизов, Е.В. Старовойтова. – М.: ИД ФБК-ПРЕСС, 1999. – 445 с.
3. Робертсон Дж. Аудит / Дж. Робертсон. [перев. с англ.]. – М.: КРМГ, Аудиторская фирма “Контакт”, 1993. – 496 с.