

Accounting should ensure transparency in the formation of financial results, key components incomes and expenditures that appear in the accounting records and financial statements in accordance with its legal framework.

The article is devoted to the problems of accounting and analytical support of trade enterprises income. The basic problem of accounting for revenue and analytical business activities of enterprises and key solutions are identify.

Keywords: revenue, accounting and analytical software, company, trading, analysis, costs result.

References:

1. Regulation (Standard) 15 "Revenue" from 29.11.1999 № 290 (2014). Available at: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/z0860-99> (in Ukr.).
2. Belousova, I. (2008). Methods of manufacturing cost accounting and calculation of production costs. *Buhhalterskyi oblik i audyt [Accounting and Auditing]*, vol. 9, p. 3 (in Ukr.).
3. Golub, N. (2009). Improving accounting income in accordance with international standards. Available at: [//nbuv.gov.ua/portal/Soc_gum/Vzhdtu_econ/2009_4/7/](http://nbuv.gov.ua/portal/Soc_gum/Vzhdtu_econ/2009_4/7/) (in Ukr.).
4. Holov, S. (2007). *Accounting in Ukraine: analysis and prospects of development*. Center of educational literature, Kyiv (in Ukr.).
5. Derijc, V. (2008). Issues of cost accounting and business income and prospects of their solution in Ukraine. *Buhhalterskyi oblik i audyt [Accounting and Auditing]*, vol. 4, pp. 7-11 (in Ukr.).
6. Krupka, Y., Zadorozhnyy, Z., Mykytiuk, N. (2014). *Finansovyj oblik [Financial Accounting]*. TNEU, Ternopil (in Ukr.).
7. Malyuta, V. (2013). Problems of accounting for revenue. Available at: http://www.economyconfer.com.ua/full_article/782/ (in Ukr.).
8. Plyachenko, O. (2009). Problems in the current regulatory framework for the calculation of business income in Ukraine. Available at: http://www.rusnauka.com/5_NMIV_2009/Economics/40620.doc.htm (in Ukr.).



УДК 06.047

Г. П. Машталяр, к.е.н.,

Чернівецький торговельно-економічний інститут КНТЕУ,
м. Чернівці

ОРГАНІЗАЦІЯ АУДИТУ ФІНАНСОВОЇ ЗВІТНОСТІ

Анотація

Проаналізовано проблеми аудиту фінансової звітності. Для ефективної організації вибіркового обстеження в аудиті фінансової звітності визначено основні завдання, стадії вибірки та обґрунтовано доцільність застосування розгорнутої формули аудиторського ризику для оцінки вибіркового дослідження. Запропоновано модель аудиту фінансової звітності, яка включає: форми фінансової звітності, елементи фінансової звітності, твердження фінансової звітності. Дана модель дозволить дотримуватись послідовності проведення аудиту. Пріоритетним при розробці програм аудиту визнано визначення аудиторських процедур по суті на рівні тверджень. Обґрунтовано необхідність врегулювання внутрішньофірмових стандартів організації аудиту фінансової звітності, що підвищить ефективність аудиторської перевірки та впевненість користувачів до її достовірності.

Ключові слова: фінансова звітність, твердження фінансової звітності, аудиторська вибірка, аудиторський ризик, програма аудиту, аудиторські докази.

ОРГАНИЗАЦИЯ АУДИТА ФИНАНСОВОЙ ОТЧЕТНОСТИ

Аннотация

Проанализированы проблемы аудита финансовой отчетности. Для эффективной организации выборочных обследований в аудите финансовой отчетности определены основные задачи, стадии выборки и обоснована целесообразность применения развернутой формулы аудиторского риска для оценки выборочных исследований. Предложена модель аудита финансовой отчетности, которая включает: формы финансовой отчетности, элементы финансовой отчетности, утверждение финансовой отчетности. Данная модель позволит соблюдать последовательности проведения аудита. Приоритетным при разработке программ аудита признано определение аудиторских процедур по существу на уровне утверждений. Обоснована необходимость урегулирования внутрифирменных стандартов организации аудита финансовой отчетности, повысит эффективность аудиторской проверки и уверенность пользователей в ее достоверности.

Ключевые слова: финансовая отчетность, утверждение финансовой отчетности, аудиторская выборка, аудиторский риск, программа аудита, аудиторские доказательства.

Постановка проблеми. Фінансова звітність має суттєвий вплив на фінансово-господарську діяльність підприємства, що проявляється опосередковано, через відповідні дії її основних користувачів. Вона служить одним із прийомів впливу держави на економічні процеси в цілому через регламентування обсягу інформації, що обов'язково повинна розкриватися у фінансовій звітності, та граничного терміну оприлюднення фінансової звітності користувачам.

Формування фінансової звітності проявляється в послідовній дії сукупності етапів формування даних, контролю, перевірки даних, підтвердження даних аудитором та подання, що становить його внутрішню сторону стосовно підприємства. Зовнішня його сторона проявляється в опрацюванні даних фінансової звітності користувачами та прийманням ними відповідних рішень.

На сучасному етапі розвитку економіки та складності нормативно-правової бази зростає ризик прийняття помилкових рішень на підставі фінансової звітності різними її користувачами. Аудит фінансової звітності виконує надзвичайно важливу функцію щодо підтвердження достовірності та неупередженості поданої користувачам інформації, що допомагає їм у прийнятті правильних рішень. Ефективність аудиторської перевірки фінансової звітності в багатьох аспектах залежить від організації аудиту.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Проблемами аудиту фінансової звітності займалися такі науковці, як Е. А. Аренс і Дж. К. Лоббек [1], О. А. Петрик [2], В. В. Сопко [3], Н. Г. Дорош [4], М. Ф. Огійчук, І. Т. Новіков, І. І. Рагуліна [5], С. Кафка, О. Кобрин, Н. Василенко [6].

Пріоритетне місце в наукових працях відведено методиці аудиту об'єктів бухгалтерського обліку, однак недостатніми є питання розробки

внутрішньофірмових стандартів проведення аудиту фінансової звітності відповідно до Міжнародних стандартів аудиту (МСА). Саме тому постає необхідність подальшого дослідження цього питання з метою напрацювання організаційних підходів проведення аудиту фінансової звітності.

Метою даного дослідження є обґрунтування рекомендацій з удосконалення організації аудиту фінансової звітності.

Виклад основного матеріалу. Для того щоб визначити, чи об'єктивно складена фінансова звітність, аудиторіві необхідно зібрати достатньо доказів. Процес накопичення аудиторських доказів залежить від організації аудиту, а саме: визначення мети, оцінки ризику, обґрунтування програми і визначення належних процедур.

Мета аудиторської перевірки фінансових звітів полягає у наданні аудиторіві можливості висловити думку стосовно того, чи складені фінансові звіти у всіх суттєвих аспектах згідно з визначеною концептуальною основою фінансової звітності. Тобто, висновок аудитора надає впевненість користувачам цієї звітності про її достовірність.

Аудиторська перевірка фінансової звітності ґрунтується переважно на вибіркового обстеженні і не передбачає суцільного вивчення всіх статей фінансової звітності. Важливим питанням організації аудиту є отримання репрезентативної вибірки.

Автори, які досліджували питання вибірових обстежень в аудиті, [2; 6] не виробили єдиної стратегії щодо репрезентативності вибірки. Не надають її і МСА [7], які рекомендують аудиторам використовувати професійний досвід, щоб визначити ризик ефективності вибіркової перевірки.

Для ефективної організації вибірових обстежень в аудиті фінансової звітності потрібно вирішити наступні завдання:

- обґрунтувати оцінку ризику вибірки;
- визначити основні стадії вибірки;
- обґрунтувати методи аудиторської перевірки.

Згідно з МСА, ризик вибірового методу визначається, виходячи із загальної формули аудиторського ризику:

$$AP = BP \times PK \times PH \quad (1),$$

де AP – аудиторський ризик;

BP – власний ризик, притаманний діяльності підприємства;

PK – ризик контролю;

PH – ризик невиявлення.

У свою чергу, ризик невиявлення може складатися з ризику вибірового методу (РВМ) та ризику того, що інші незалежні тести, не пов'язані з вибіркою (РІНТ), не зможуть виявити суттєвих помилок. Отже, ризик вибірового методу означає, що аудитор може дійти іншого висновку на

основі вибірки, ніж тоді, коли б він перевіряв сукупність повністю. Виходячи з цього, формула визначення аудиторського ризику набуває наступного вигляду:

$$AP = BP \times PK \times PBM \times PIHT \quad (2).$$

Звідси ризик вибіркового методу можна визначити так:

$$PBM = \frac{AP}{BP \times PK \times PIHT} \quad (3).$$

Враховуючи те, що основними процедурами при вибіркового дослідженні є тести контролю та тести по суті, розгорнуту формулу розрахунку аудиторського ризику доцільно представити як:

$$AP = BP \times PK \times PBTK \times PBPC \times PIHT \quad (4),$$

де *PBTK* – ризик вибірки при здійсненні тестів контролю;

PBPC – ризик вибірки при застосуванні перевірок по суті.

На наш погляд, вибірка має включати такі стадії: планування вибірки; визначення розміру вибірки; вибір елементів, які перевірятимуться; перевірка відібраних елементів; оцінка результатів перевірки.

При виборі елементів, які перевіряються, необхідно сформувати репрезентативну вибірку шляхом відбору елементів, які мають характеристики, типові для генеральної сукупності. На стадії перевірки відібраних елементів проводиться аудиторська перевірка відповідно до визначених цілей.

Від оцінки ризику вибірових досліджень залежить обґрунтування програми аудиту, визначення видів та кількості аудиторських процедур. Процес розробки програми може здійснюватись різними способами. Міжнародний досвід складання програм аудиту виділяє два основних способи організації програм аудиту: за циклами або за класифікацією фінансової звітності [7; 9].

У літературних джерелах є різні підходи до формування програм аудиту. Одні автори вважають, що розробку програм аудиту потрібно здійснювати за циклами [1; 3], інші – за класифікацією фінансової звітності [5; 10]. Більшість науковців розглядають завдання аудиту та розробку програм змішано, тобто як за циклами, так і за класифікацією фінансової звітності. Окремі автори додержуються певного напрямку, зокрема Філіп Л. Дефліз, Г. Р. Дженік та ін. [8] виділяють три основні цикли ділової активності: цикл одержання доходу, цикл покупки, цикл виробництва.

Е. А. Аренс, Дж. К. Лоббек вважають, що програма аудиту зазвичай розробляється за трьома сегментами: перевірка операцій, аналітичні процедури і перевірка окремих елементів сальдо. Кожен із сегментів, в свою чергу, розглядається за циклами господарських операцій і за окремими рахунками [1].

Отже, програма аудиту відображає процес організації проведення аудиту за циклами або за класифікацією фінансової звітності. Програма аудиторської перевірки базується на твердженнях (якісних критеріях) подання фінансової звітності та містить перелік аудиторських процедур.

Аудит фінансової звітності здійснюється шляхом поділу звітності на окремі елементи. Узагальнюючи вимоги до підготовки фінансової звітності, модель аудиту фінансової звітності можна представити у вигляді блоків: форми фінансової звітності, елементи фінансової звітності, критерії (твердження) фінансової звітності (рис. 1).

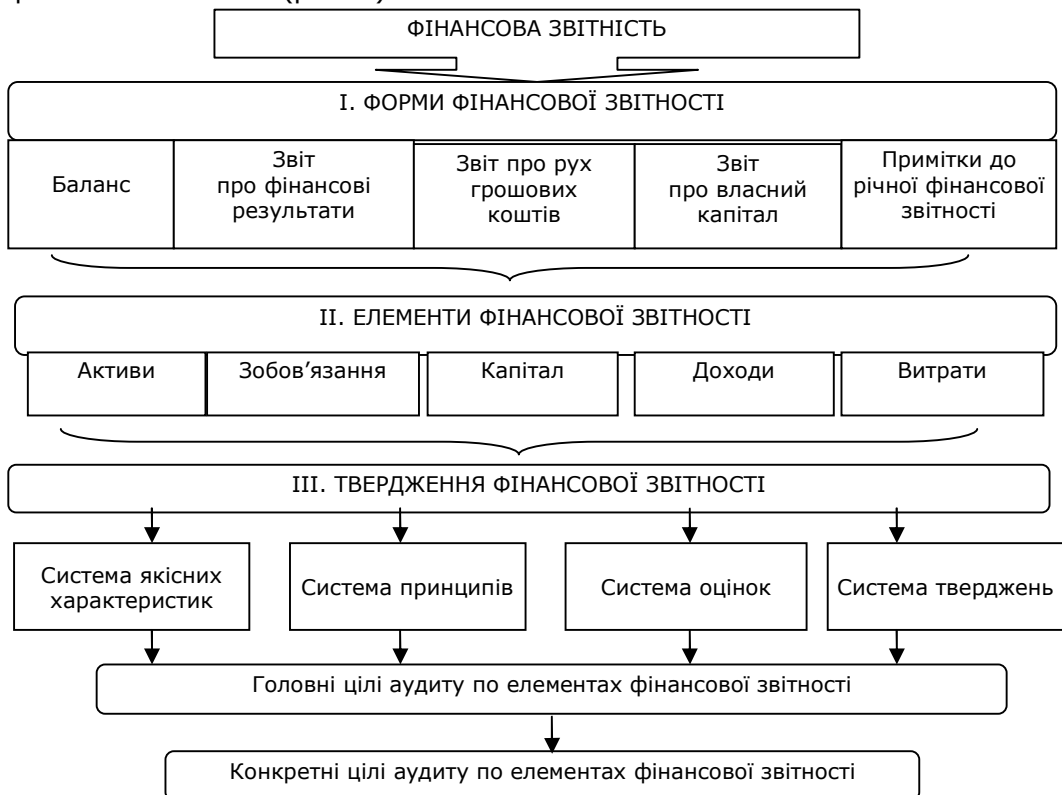


Рис. 1. Модель аудиту фінансової звітності

Для перевірки достовірності статей фінансової звітності МСА рекомендують проводити збір доказів за наступними твердженнями: існування, права і обов'язки, виникнення, повнота, оцінка, вимірювання, подання і розкриття [7]. Аудиторськими процедурами по суті, на рівні тверджень, є: тести сальдо по рахунках і тести операцій по рахунках (табл. 1).

Визначення процедур збору аудиторських доказів по суті на рівні тверджень дозволить отримати достатні і відповідні докази незалежно від того, яка форма звітності перевіряється.

Процедури аудиту по суті на рівні тверджень фінансової звітності

Твердження	Тестування операцій по рахунках	Тестування залишків на рахунках
Існування	Операції і події відбулися й стосуються економічного суб'єкта	Активи, зобов'язання існують на певну дату
Права та обов'язки	-	Активи або зобов'язання відносяться до даного суб'єкта на визначену дату
Виникнення	Операції і події відображені у відповідному звітному періоді	-
Повнота	Відображені всі операції і події	Відображені всі активи і зобов'язання
Оцінка	-	Активи і зобов'язання відображаються за відповідною балансовою вартістю
Вимірювання	Операції і події господарської діяльності обліковуються у відповідній сумі, а дохід і витрати відносяться до відповідного періоду	-
Подання і розкриття	Суми, які стосуються відображених у звітності операцій та подій, відображені належним чином	Стаття розкривається, класифікується і характеризується відповідно до застосованих основ фінансової звітності

Висновок. За результатами проведених досліджень з питань організації аудиту фінансової звітності можна зазначити:

- система заходів щодо врегулювання організації аудиту фінансової звітності дасть можливість підвищити ефективність аудиторських перевірок та рівень впевненості до достовірності фінансової звітності;

- застосування моделі аудиту фінансової звітності дозволить дотримуватись послідовності процесу проведення перевірки елементів фінансової звітності;

- доцільно для оцінки вибіркового дослідження проведення аудиту фінансової звітності застосовувати розгорнуту формулу аудиторського ризику;

- пріоритетним при розробці програм аудиту є визначення процедур збору аудиторських процедур по суті на рівні тверджень.

Перспективами подальших досліджень в даному напрямку є розробка внутрішньофірмових стандартів, які визначають єдині організаційні і методичні підходи проведення аудиту фінансової звітності, встановлюють обов'язкові мінімальні вимоги до забезпечення якості аудиту, регламентують систему внутрішньофірмового контролю.

Список використаних джерел:

1. Аренс Э. А. Аудит / Э. А. Аренс, Дж. К. Лоббек. – М. : ФиС, 2001. – 560 с.
2. Петрик О. А. Аудит: методологія і організація : [монографія] / О. А. Петрик. – К. : КНЕУ, 2005. – 268 с.
3. Організація і методика проведення аудиту : [навч.-практич. посіб.] / В. В. Сопко, В. П. Шило, Н. І. Верхоглядова та ін. — К. : ВД «Професіонал», 2006. – 576 с.
4. Дорош Н. І. Аудит: методологія і організація : [монографія] / Н. І. Дорош. – К. : Т-во «Знання» ; КОО, 2004. – 402 с.
5. Аудит: організація і методика : [навч. посіб.] / М. Ф. Огійчук, І. Т. Новіков, І. І. Рагуліна. – К. : Алерта, 2010. – 584 с.

6. Кафка С. Вибіркові прийоми аудиту: особливості організації та застосування / С. Кафка, О. Кобрин, Н. Василенко // Бухгалтерський облік і аудит. – 2013. – №11. – С. 42-47.
7. Міжнародні стандарти контролю якості, аудиту, огляду, надання впевненості та супутніх послуг, 2012 р. / Міжнародна федерація бухгалтерів; Пер. з англ. мови [Електронний ресурс]. – Режим доступу : www.apu.com.ua
8. Аудит Монтгомери / Ф. Л. Дефлиз, Г. Р. Дженик, В. М. О`Рейли; Пер. с англ. под ред. Я. В. Соколова. – М. : Аудит, ЮНИТИ, 1997. – 542 с.
9. Основи аудита. ACCA : [учеб.]. – К. : FOULKS Lynch Ltd, IBTCI, 2001. – 401 с.
10. Шеремет А. Д. Аудит : [учеб.] / А. Д. Шеремет, В. П. Суйц. – М. : ИНФРА-М, 2005. – 412 с.

Halyna Mashtalyar, Candidate of Economic Sciences,
Chernivtsi Trade and Economic Institute of KNTEU, Chernivtsi

ORGANIZATION OF FINANCIAL STATEMENTS AUDIT

Annotation

The problems of auditing financial statements are analyzed. For efficient organization of sample surveys in auditing financial statements the main task of the sample stage are determined and the feasibility of the developed formulas for assessing audit risk of sample surveys are proved. The model of the audit of the financial statements that includes financial statements, the elements of financial statements, and statements of financial reporting is proposed. This model will adhere to the sequence of the audit. The priority when developing applications auditing is recognized the definition of audit procedures in effect at the assertion level. The necessity of settlement-house standards of auditing financial statements, which will increase the effectiveness of audit and assurance to users of its authenticity are explained.

Keywords: financial statements, statements of financial statements, audit sampling, audit risk, audit program, audit evidence

References:

1. Ahrens, A.A.(2001). *Audit* [Audit]. FIS, Moscow, 560 p. (in Russ.).
2. Petrik, O. (2005). *Audyt: metodolohiia i orhanizatsiia* [Audit: methodology and organization]. KNEU, Kyiv, 268 p. (in Ukr.).
3. Sopko, V.V., Shilo, V.P., Verkhoglyadova, N.I. (2006). *Orhanizatsiia i metodyka provedennia audytu* [Organization and methods of auditing]. Professional, Kyiv, 576 p. (in Ukr.).
4. Dorosh, N.I. (2004). *Audyt: metodolohiia i orhanizatsiia* [Audit: methodology and organization]. Znannya, Kyiv, 402 p. (in Ukr.).
5. Ohychuk, M.F., Novikov, I.T., Ragulina, I.I. (2010). *Audyt: Orhanizatsiia i metodyka* [Audit: organization and methods]. Alerta, Kyiv, 584 p. (in Ukr.)
6. Kafka, S., Kobrin, A., Vasilenko, N. (2013). Selective audit techniques, especially the organization and application. *Bukhalterskiy oblik i audyt* [Accounting and Auditing], vol.11, pp. 42-47 (in Ukr.).
7. International federation of accountants. *International standards on quality control* Available at: www.apu.com.ua (in Ukr.).
8. Deflyz, F.L., Dzhenyk, G.R., O`Reily, V.M. (1997). *Audit Montgomeri* [Audit Montgomery]. Unity, Moscow, 542 p. (in Russ.).
9. ACCA (2001). *Osnovi audita* [Fundamentals audit]. FOULKS Lynch Ltd, IVTSI, Kyiv, 401 p. (in Russ.).
10. Sheremet, A.D. (2005). *Audit* [Audit]. INFRA-M, Moscow, 412 p. (in Russ.)., *auditing, reviews, assurance and related services, edition 2012*.

