

Д.С. Сушко,

к.е.н.

*Приватний вищий навчальний заклад
«Міжнародний науково-технічний університет
ім. академіка Ю.Бугая»*

АНАЛІТИЧНІ ПРОЦЕДУРИ В АУДИТІ: ЗАГАЛЬНІ ПІДХОДИ ДО ЗАСТОСУВАННЯ

Постановка проблеми. Останнім часом опубліковано чимало праць, присвячених застосуванню аналітичних процедур в аудиті. Серед провідних вчених, які зробили внесок у висвітлення проблеми ефективного використання специфічних прийомів аудиту, до яких належать аналітичні процедури, необхідно відзначити Ф.Ф. Бутинця, Н.І. Дорош, А.М. Кузьмінського, О.А. Петрик, О.Ю. Редька, В.В. Сопка, В.П. Суйца, А.Д. Шеремета та інших. Водночас існує низка невирішених проблем теоретико-методологічного характеру щодо визначення місця і ролі аналітичних процедур в процесі аудиту.

Аналіз останніх досліджень та публікацій. Питання методики застосування аналітичних процедур на різних етапах аудиту розглядається в багатьох працях зарубіжних та вітчизняних вчених.

Так, робота О. Амеліної присвячена питанню використання аналітичних процедур для підтвердження достовірності фінансової звітності організацій малого та середнього бізнесу [2], у дослідженні М.У. Базарова аналітичні процедури виступають важливим інструментом оцінки фінансової стійкості компанії [3].

М.І. Семенів розглядає аудиторські процедури у контексті реалізації внутрішньо-господарського контролю [8], К.С. Сурніна – при проведенні аудиту заборгованості [12]. К.Ю. Черковою здійснено огляд основних аналітичних процедур в аудиті [13]. А М.Т. Щирба вивчає аналітичні процедури як інструмента підвищення якості внутрішнього аудиту [14].

Виділення невирішених раніше частин загальної проблеми. Незважаючи на широке висвітлення у науковій літературі застосування аналітичних процедур, потребують узагальнення

© Д.С. Сушко 2012

теоретичні підходи, які визначають порядок, характер, спосіб та послідовність їх використання. Важливим для розуміння призначення аналітичних процедур в аудиті є визначення передумов їх застосування, напрямів подальшого розвитку.

Мета роботи. Метою даної статті є узагальнення теоретичних підходів та передумов для застосування аналітичних процедур в аудиті, визначення напрямів їх подальшого удосконалення як важливого інструменту одержання аудиторських доказів.

Виклад основного матеріалу. Згідно з Міжнародним стандартом аудиту 520, аналітичні процедури – це оцінки фінансової інформації, зроблені на основі аналізу ймовірнісних взаємозв'язків між фінансовими та не фінансовими даними, що охоплюють необхідне вивчення ідентифікованих відхилень або взаємозв'язків, які не узгоджуються з іншою відповідною інформацією чи значно відрізняються від очікуваних величин [1, с. 455].

Виходячи із визначення, запропонованого професійною спільнотою, аналітичні процедури за своєю суттю є діями аудитора (оцінка), щодо певного предмету перевірки – інформаційних потоків (фінансової та нефінансової інформації). При цьому оцінка аудитором даних може стосуватися як якісних аспектів (вивчення взаємозв'язків, оцінка припущень), так і кількісних (ідентифікації відхилень).

Зауважимо, що такі оцінки аудитор здійснює внаслідок вже виявлених невідповідностей чи відхилень з метою уточнення та/або зниження невизначеності, що свідчить про доповнювальний характер аудиторських процедур відносно інших процедур по суті (оскільки в цьому контексті мова йде про одержання доказів).

Попри наявність нормативної дефініції аналітичних процедур (а МСА в Україні є обов'язковими для застосування), у науковій літературі існують й альтернативні їх визначення.

Зокрема, Т.В. Барановська, розглядаючи сутність аналітичних процедур через призму економічного аналізу, дає наступне їх визначення – це комплексне явище, яке передбачає використання економічного аналізу у двох проявах – як способу мислення при вивченні економічних явищ і процесів (пізнання дійсності) та економічний аналіз як сукупність спеціальних знань (галузь наукових

знань). Забезпечення ефективності зовнішнього контролю та його соціальна орієнтація (як об'єктивна передумова розвитку сучасного суспільства) передбачає уніфікацію аналітичних процедур як способу реалізації економічного аналізу у контролі [4].

На нашу думку, таке визначення аналітичних процедур значно звужує фактичну сферу їх застосування, оскільки в їх основі закладено загальнонауковий підхід до проведення досліджень – аналіз, що не є методологічно вірним.

За Н.І. Дорош, аналітичні процедури можна визначити як вид незалежних процедур, які полягають у виявленні, аналізі та оцінці показників і тенденцій, а також співвідношень між показниками фінансово-економічної діяльності економічного суб'єкта, що перевіряється. Результатом аналітичних процедур є, як правило, непряма оцінка того, які об'єкти обліку чи показники звітності містять ризик наявності помилки чи показані з відносним рівнем достовірності [5, с. 357].

Зазначене визначення акцентує увагу на характері аналітичних процедур (незалежний, орієнтований на ідентифікацію помилок в контексті застосовуваного рівня суттєвості). Попри це, воно не розкриває форми інтерпретації результатів застосування таких процедур з метою формування думки аудитора щодо фінансової звітності клієнта.

О.Ю. Мечева під аналітичними процедурами розуміє оцінку фінансової інформації на основі аналізу певних співвідношень між даними як фінансового, так і нефінансового характеру. Аналітичні процедури також охоплюють вивчення виявлених у процесі аналізу відхилень та взаємозв'язків, що протирічать іншій фінансовій чи нефінансовій інформації, достовірність якої аудитор не ставить під сумнів [6].

На нашу думку, подібне визначення у певній мірі викривлює призначення аналітичних процедур, яким є не сам аналіз співвідношень, а отримання обґрунтованої впевненості щодо відповідності інформації, яка міститься у твердженнях управлінського персоналу щодо статей фінансової звітності, встановленій користувачами концептуальній основі.

Згідно з Н.М. Проскуріною, аналітичні процедури є сукупністю методів організації й проведення аудиторської перевірки з використанням загальнонаукових методів порівняння, аналізу й синтезу, а також спеціальних прийомів аудиту [7].

Подібна дефініція описує лише характер та форму аналітичних процедур, але не відображає їх мету. У зв'язку з цим, узагальнюючи перелічені вище визначення, дамо авторське бачення даного поняття.

Під аналітичними процедурами варто розуміти сукупність методів та прийомів аналізу загального та спеціального призначення, спрямованих на якісну та кількісну оцінку та порівняння фінансової і нефінансової інформації, що дозволяє аудитору отримати обґрунтовані та достовірні докази щодо предмета завдання, на яких ґрунтується аудиторська думка.

Виходячи з аналізу визначень поняття «аналітичні процедури» можна виокремити три підходи до їх використання:

1) *формально-логічний*, за яким під аналітичними процедурами розуміють класичні методи аналізу (табл. 1);

Таблиця 1.

Використання методичних прийомів економічного аналізу на різних етапах аудиту

Етап аудиту	Мета застосування	Аналітичні процедури
1	2	3
Переддоговірний	Отримання впевненості у здатності потенційного клієнта своєчасно та в повному обсязі розрахуватись за виконану роботу, збір та систематизація загальної інформації про клієнта	аналіз платоспроможності, аналіз фінансового стану
Планування	Встановлення вузьких місць, які потребують ретельного вивчення, визначення зон найбільшого ризику, підвищення ефективності процесу планування, розподіл часу та встановлення обсягів аудиторських процедур	метод порівняння: (горизонтальне, вертикальне, трендові). відносні величини, індекси

Продовження таблиці 1.

1	2	3
Здійснення процедур по суті	Виявлення звичайних та надзвичайних відхилень показників, залишків та оборотів на рахунках бухгалтерського обліку, оцінка тренду динамічного ряду, визначення загальних тенденцій та суттєвих відхилень від них, отримання знань про причини, які обґрунтовують ту чи іншу зміну; встановлення причинно-наслідкових зв'язків між явищами і різними результативними показниками, оцінка адекватності їх зміни	метод порівняння: (горизонтальне, вертикальне, трендові). Абсолютні, відносні середні величини, факторний аналіз
Формування робочих документів аудитора	Застосування аналітичних процедур та висновки за результатом їх проведення повинні знайти відображення в робочих документах аудитора, з відповідним розкриттям причинно-наслідкових зв'язків	Реалізується принцип економічного аналізу: адекватності тлумачення
Підсумковий	Аналітичні розрахунки та викладки використовуються для доведення отриманих висновків, оцінка загального стану господарської одиниці та її структурних підрозділів для переконання у виявленні всіх незвичних коливань тощо	Методика аналізу фінансового стану, всі методичні прийоми, які використовувались раніше

Джерело: [4, с. 15].

2) *комплексний*, відповідно до якого у процесі застосування аналітичних процедур класичні методи аналізу поєднуються зі специфічними інструментами статистичної обробки інформаційних потоків (табл. 2);

3) *інтегрований*, згідно з яким аналітичні процедури виступають невід'ємним, *але допоміжним*, інструментарієм аудитора для генерації аудиторських доказів необхідної кількості та якості.

Зауважимо, що кожен із зазначених підходів має право на існування і залежить від обраного аудитором підходу до загального проведення аудиту: 1) підтверджувального; 2) системного; 3) ризик-орієнтованого [6].

Як зазначає О.Ю. Мечева, протягом останніх років рівень застосування аналітичних процедур постійно зростає, витісняючи

Класифікація аналітичних процедур за характером застосування

Ознаки класифікації	Аналітичні процедури		
	Види	Характеристика	Приклади
1. Можливість застосування щодо конкретного завдання	процедури загального типу	застосовуються в кожному завданні	порівняння з показниками минулих звітних періодів, зіставлення значень різних показників звітності, розрахунок коефіцієнтів, аналіз облікової політики
	спеціальні процедури	застосовуються за наявності певної інформації	порівняння з плановими показниками, з галузевими даними
2. Етап аудиту	застосовні на етапі попереднього планування	розподіл аналітичних процедур по етапах аудиту в кожному конкретному випадку визначається самостійно аудитором залежно від цілей етапу, напрямів виконуваних робіт і областей аудит	порівняння з показниками минулих звітних періодів, зіставлення значень різних показників звітності, розрахунок коефіцієнтів, аналіз засновницьких документів і складу власників
	застосовні на етапі планування аудиту		порівняння з показниками минулих звітних періодів, розрахунок коефіцієнтів, аналіз головної книги і реєстрів обліку
	проводяться на етапі перевірки по суті		порівняння з плановими показниками, з розрахунками аудитора, з не бухгалтерськими даними
	застосовні на завершальному етапі		аналітичний огляд робочої документації, огляд відхилень, аналіз подій після звітної дати
3. Призначення результатів аналітичних процедур	організаційні процедури	результати процедур, використовувані для ефективної і якісної побудови і проведення аудиту	порівняння з показниками минулих звітних періодів, зіставлення значень різних показників звітності, розрахунок коефіцієнтів, аналіз організаційної структури підприємства
	детальні тести	призначені для виявлення помилкових значень або підозрінь на останні	порівняння з плановими показниками, з розрахунками аудитора, з не бухгалтерськими даними
4. Періодичність використання результатів	одномоментні процедури	результати процедур використовуються один раз	порівняння з розрахунками аудитора, порівняння фактичних видів діяльності з діяльністю по статуту

Ознаки класифікації	Аналітичні процедури		
	Види	Характеристика	Приклади
аналітичних процедур	крізні процедури	результати використовуються в протязі всього аудиту	порівняння з показниками минулих звітних періодів, зіставлення значень різних показників звітності, розрахунок коефіцієнтів, аналіз облікової політики

Джерело: [11, с. 148].

працемісткі процедури детального тестування систем контролю, що цілком відповідає зарубіжній практиці аудиту [6].

До причин недостатнього використання аналітичних процедур в аудиті називають:

- *низький рівень розвитку аудиту як професійної діяльності*: відсутність належної практики та «штучно імпортований» характер аудиту як інструменту суспільного контролю та нагляду в умовах нерозвиненості інституційного середовища обмежують потенціал залучення аналітичних процедур для одержання необхідних доказів;

- *недостатній рівень нормативного регулювання аудиторської практики*: рекомендаційний характер більшості МСА та закріплене законодавством право аудитора самостійно обирати форму і методи перевірки забезпечують можливість навіть повного ігнорування аналітичних процедур як інструмента одержання доказів. Зокрема, в російській практиці аудиту (на рівні малих та середніх аудиторських організацій) аналітичні процедури, як правило, використовують лише в контексті фінансового аналізу, а не формування думки аудитора [2; 3; 6].

На нашу думку, визначальним в цьому контексті є історично високий рівень маніпулювання обліковими записами та низька культура обліку в країнах пострадянського простору, що робить документально-орієнтовані перевірки ледь не єдиним засобом успішної протидії зазначеним вище явищам.

Попри це, аналітичні процедури як інструмент одержання аудиторських доказів мають значний потенціал, який може бути розкритим в наступних напрямках:

1) посилення ролі аналітичних процедур на етапі отримання розуміння клієнта та укладання договору завдяки поширенню практики залучення непрямого фінансового аналізу в процес аудиту;

2) продовження трансформації аналітичних процедур класичного типу в інтегральні та комплексні, що поєднують оцінку якісної інформації зі статистичними та математичними методами обробки кількісних даних, що пояснюється розповсюдженням практики ризик-орієнтованого аудиту в Україні;

3) посилення домінуючої ролі аналітичних процедур на завершальному етапі аудиту, зокрема, з питань оцінки припущення про безперервність діяльності, оцінки суттєвості не виправлених суттєвих викривлень, переоцінки ризику суттєвих викривлень та ризику не виявлення.

Висновки. Аналітичні процедури є важливим інструментом для одержання аудиторських доказів. На основі проведеного дослідження поняття терміну "аналітичні процедури" у вітчизняній та зарубіжній літературі автором запропоновано наступне їх визначення – це є сукупність методів та прийомів загального та спеціального призначення, спрямованих на якісну та кількісну оцінку та порівняння фінансової і нефінансової інформації, що дозволяє аудитору отримати обґрунтовані та достовірні докази щодо предмета завдання, на яких ґрунтується аудиторська думка.

Причинами недостатнього використання аналітичних процедур в аудиті є: низький рівень розвитку аудиту як професійної діяльності; недостатній рівень нормативного регулювання аудиторської практики, а також історично високий рівень маніпулювання обліковими записами та низька культура обліку в країнах пострадянського простору.

Попри це, аналітичні процедури як інструмент одержання аудиторських доказів мають значний потенціал для подальшого удосконалення на усіх етапах аудиту завдяки поширенню практики залучення професійних фінансових аналітиків в процес аудиту; поступовому переходу від системного до ризик-орієнтованого аудиту та вирішальному значення аналітичних процедур на завершальному етапі аудиту.

Список використаних джерел

1. Міжнародні стандарти контролю якості, аудиту, огляду, іншого надання впевненості та супутніх послуг: видання 2010 року, частина 1. / Пер. з англ.: Ольховікова О.Л., Селезньов О.В., Зеніна О.О., Гик О.В., Біндер С.Г. – К.: МФБ, АПУ, 2010. – 852 с. – [Електронний ресурс.] – Режим доступу: http://apu.com.ua/files/temp/Ukr-block_T1-2010.pdf
2. Амелина Е.С. Применение аналитических процедур в аудите для подтверждения достоверности бухгалтерской отчетности организаций сферы малого и среднего бизнеса / Е.С. Амелина // Вестник ОрелГИЭТ. – 2011. – № 3. – С. 25-32.
3. Базарова М.У. Аналитические процедуры финансовой устойчивости в системе аудита / М.У. Базарова, Д.Ц. Бутуханова // Вестник Бурятской государственной сельскохозяйственной академии им. В.Р. Филиппова. – 2011. – № 1. – С. 109-113.
4. Барановська Т.В. Сутність аналітичних процедур через призму економічного аналізу / Т.В. Барановська // Вісник Житомирського державного технологічного університету. – 2010. – № 4(54). – С. 11-16.
5. Дорош Н.І. Аудит: Методологія і організація: [монографія] / Ніна Іванівна Дорош. – К.: Знання, 2001. – 402 с.
6. Мечева Е.Ю. Совершенствование аналитических процедур в процессе аудиторской проверки бухгалтерской (финансовой) отчетности российских организаций / Е.Ю. Мечева // Автореф. дисс. на соиск. научн.ст. канд.экон.наук. – М.: МГУ им. М.В. Ломоносова, 2012. – 23 с.
7. Проскуріна Н.М. Формалізація дії аналітичних процедур на базі інтенсифікації процесів в аудиторській діяльності / Н.М. Проскуріна // Вісник Східноєвропейського університету економіки і менеджменту. – 2010. – Вип. 2(8). – С.174-180.
8. Семенів М.І. Роль аналітичних процедур при здійсненні внутрішньогосподарського контролю / М.І. Семенів // Економічні науки. Серія «Облік і фінанси». – 2011. – Вип. 8(29). Ч.4. – С.33-41.

9. Степанова Я.В. Аналитические процедуры в аудите. Обзор подходов / Я.В. Степанова // Инновационное развитие экономики. – 2012. – № 9. – С. 85-93.

10. Сурніна К.С. Проблеми застосування аналітичних процедур в міжнародній практиці аудиту / К.С. Сурніна // Економіка Криму. – 2011. - № 2(35). – С.258-262. – [Електронний ресурс]. – Режим доступу:
http://www.nbu.gov.ua/portal/soc_gum/Ekonk/2011_2/2011/-econ_2_2011/058_surnina.pdf

11. Сурніна К.С. Генезис теорії та аналіз практики застосування аналітичних процедур в аудиті / К.С. Сурніна // Вісник Житомирського державного технологічного університету. – 2012. – № 2(60). – С. 146-149.

12. Сурніна К.С. Аналітичні процедури при аудиті заборгованості // Вісник Східноукраїнського національного університету ім. В. Даля. – 2010. – № 11 (153). – С.151-156.

13. Черкова К.Ю. Використання аналітичних процедур в процесі аудиту / К.Ю. Черкова // Управління розвитком. – 2010. – № 2(78). – С.35-36.

14. Щирба М.Т. Аналітичні процедури як інструмент підвищення якості внутрішнього аудиту / Щирба М.Т., Щирба І.М. // Вісник Львівської комерційної академії (серія економічна). – 2011. – № 35. – С.411-417.