

ДЕРЖАВНА СЛУЖБА СТАТИСТИКИ УКРАЇНИ
НАЦІОНАЛЬНА АКАДЕМІЯ СТАТИСТИКИ, ОБЛІКУ ТА АУДИТУ

СУРНІНА КАТЕРИНА СТАНІСЛАВІВНА

УДК 657.6.001.8

**Аналітичні процедури в аудиті:
методологія та організація**

Спеціальність 08.00.09 – бухгалтерський облік, аналіз та аудит
(за видами економічної діяльності)

Автореферат

дисертації на здобуття наукового ступеня
доктора економічних наук

Київ – 2012

Дисертацією є рукопис.

Робота виконана на кафедрі бухгалтерського обліку Національної академії статистики, обліку та аудиту, м. Київ

Науковий консультант: доктор економічних наук, доцент
Редько Олександр Юрійович,
Національна академія статистики, обліку та аудиту,
завідувач Національним Центром обліку та аудиту

Офіційні опоненти: доктор економічних наук, професор
Герасимович Анатолій Михайлович,
Київський національний економічний університет
імені Вадима Гетьмана,
професор кафедри менеджменту банківської
діяльності

доктор економічних наук, професор
Мних Євген Володимирович,
Київський національний торговельно-економічний
університет,
завідувач кафедри фінансового аналізу і контролю

доктор економічних наук, професор
Сук Леонід Кіндратович,
Національний університет біоресурсів
і природокористування України,
професор кафедри бухгалтерського обліку і аудиту

Захист відбудеться «23» жовтня 2012 р. о 12 годині на засіданні спеціалізованої вченої ради Д 26.870.01 у Національній академії статистики, обліку та аудиту за адресою: 04107, м. Київ, вул. Підгірна, 1, ауд. 23.

З дисертацією можна ознайомитись у бібліотеці Національної академії статистики, обліку та аудиту за адресою: 04107 м. Київ, вул. Підгірна, 1, ауд. 36.

Автореферат розісланий «21» вересня 2012 р.

Учений секретар
спеціалізованої вченої ради



О. А. Зоріна

ЗАГАЛЬНА ХАРАКТЕРИСТИКА РОБОТИ

Актуальність теми. Розвиток аудиту, його роль в економічному житті суспільства природним чином зумовлюють постійне перебування в центрі уваги як бізнесменів, так і вчених нашої країни питань теорії і методології, організації та регулювання аудиту, подальшого вдосконалення методики проведення аудиторських перевірок.

Ухвалення міжнародних стандартів аудиту в якості національних вимагає від вітчизняної економічної науки якісно нових теоретичних розробок, що забезпечують ефективну організацію і результативність проведення аудиту. Дослідження показали, що аудит сприймається вітчизняними практиками як певна сукупність технічних процедур. Однак такий підхід не дозволяє повною мірою сформулювати адекватну думку про достовірність фінансової звітності. Тому залишається актуальним забезпечення комплексного виконання всіх робіт у процесі аудиту, що вимагає їх підпорядкування принципам взаємозв'язку і взаємозумовленості та, у свою чергу, сприятиме надійності формування професійної думки аудитора.

Основою аудиторської практики є процедури аудиторської перевірки. Отже, назріла необхідність ретельного наукового опрацювання питань, пов'язаних із застосуванням процедур аудиту на всіх етапах перевірки, що відповідають сучасним вимогам до аудиторського висновку і широко апробовані в зарубіжній практиці. До таких процедур відносять і аналітичні процедури, які ще не знайшли у вітчизняній аудиторській практиці достатнього та ефективного застосування. Аналіз роботи вітчизняних аудиторів та аудиторських фірм свідчить, що існують певні суперечності на рівні як понятійного апарату так і безпосереднього їх використання. Це суттєво знижує ефективність аудиторських процедур у цілому і негативно впливає на достатність аудиторських доказів, через що виникають проблеми з якістю результатів аудиту.

Сучасні теоретичні напрацювання у сфері аудиту не містять цілісного уявлення про потенційні можливості його проведення з домінуючим використанням аналітичних процедур, що, з урахуванням професійного аудиторського ризику, не сприяє насамперед значному підвищенню якості аудиторських послуг.

Необхідність дослідження суті та методології використання аналітичних процедур на всіх етапах аудиту, їх опосередкованого впливу на ефективність аудиту в економіці і зумовили актуальність теми дисертації.

Проблеми становлення, розвитку застосування аналітичних процедур в аудиті знайшли певне відображення в роботах таких вітчизняних вчених, як: М. Білуха, О. Бородкін, В. Бондар Ф. Бутинець, А. Герасимович, Н. Дорош, Т. Каменська, М. Корінько, Є. Мних, В. Пантелєєв, О. Петрик, І. Пилипенко, Н. Проскуріна, О. Редько, В. Рудницький, В. Сопко, Л. Сук, Ю. Цал-Цалко, В. Шевчук, а також у працях російських та інших зарубіжних вчених: Р. Адамса, Ш. Алібекова, В. Андреева, А. Аренса, М. Беніса, С. Бичкової, А. Газаряна, Є. Гутцайта, Ю. Данілевського, Ф. Дефліза, Г. Дженика, Р. Доджа, І. Елісеєвої, Е. Зубової, Д. Кармайкла, Дж. Лоббека, Л. Растамханової, Н. Ремізової, Дж. Робертсона, В. Самарухи, Є. Сиротенко, Я. Соколова, Е. Старовойтової, В. Стародубцевої,

В. Суйца, О. Терехова, О. Шапошнікова, А. Шеремета, Л. Шнайдермана та інших науковців.

Не зважаючи на значну увагу до окресленої проблематики в зарубіжній і вітчизняній науковій літературі, більшість дослідників розглядають аналітичні процедури або щодо окремих елементів аудиту (процес оцінки аудиторського ризику і його складових, формування аудиторської вибірки), або з позицій фінансового аналізу в аудиті. Водночас дослідження, що розглядають питання комплексного використання аналітичних процедур у процесі аудиту, майже відсутні.

Зв'язок роботи з науковими програмами, планами, темами. Дисертаційну роботу виконано в рамках науково-дослідної теми Національної академії статистики, обліку та аудиту: «Розвиток системи обліку, аналізу та аудиту в Україні: теорія, методологія та організація» (номер державної реєстрації 0108U005948). та тем кафедри обліку і аудиту Таврійського національного університету імені В. І. Вернадського: «Побудова систем обліку, орієнтованих на прийняття рішень на прикладах окремих галузей» (номер державної реєстрації 0106U003960); «Бухгалтерський облік, контроль і аналіз у сучасних концепціях управління у різних галузях економіки» (номер державної реєстрації 0111U000642). У рамках вказаних наукових тем особистий внесок автора полягає у розробці напрямків удосконалення процесу аудиту, впровадження та адаптації вимог міжнародних стандартів аудиту до умов вітчизняної контрольної практики, методологічних аспектів формування аудиторських висновків на основі комплексного застосування аналітичних процедур.

Мета і завдання дослідження. Метою дисертаційного дослідження є теоретичне обґрунтування й розробка методології та організації комплексного використання аналітичних процедур в аудиті, що впливають на результативність аудиторського процесу.

Відповідно до поставленої мети визначено такі основні завдання дослідження:

- проаналізувати практичне застосування аналітичних процедур аудиту в Україні;
- узагальнити результати вітчизняних та зарубіжних наукових досліджень з питань застосування аналітичних процедур в аудиторській практиці;
- сформулювати базові положення методології застосування аналітичних процедур в аудиті;
- проаналізувати існуючі класифікації аналітичних процедур, виявити їх недоліки і доповнити класифікаційними ознаками, що відповідають сучасним вимогам до проведення аудиту;
- розробити методологію використання аналітичних процедур на етапах попереднього планування, планування аудиту, перевірки по суті, завершення аудиту;
- запропонувати організаційні й методологічні засади моніторингу досягнення запланованих цілей з використанням аналітичних процедур;
- розробити методологію застосування аналітичних процедур щодо виявлення викривлень на рівні тверджень щодо класу операцій та залишків на рахунках бухгалтерського обліку;

- вдосконалити методологію виявлення суттєвих викривлень тверджень фінансової звітності за допомогою аналітичних процедур з метою зниження аудиторського ризику;
- розробити методологію використання аналітичних процедур аудиту для формування професійного судження та доказовості в аудиторському висновку;
- запропонувати на підставі аналітичних процедур методика прогнозного аналізу інвестиційної привабливості діяльності підприємства на прикладі хлібопекарської промисловості;
- розкрити місце аналітичних процедур в аналітичному забезпеченні внутрішнього аудиту підприємства;
- визначити методологічні засади застосування аналітичних процедур в умовах сучасних інформаційних технологій.

Об'єктом дослідження є процес аудиту фінансової звітності суб'єктів господарювання в Україні.

Предметом дослідження є методологічні засади застосування аналітичних процедур в процесі аудиту на основі організації комплексного підходу з урахуванням необхідності підвищення показників якості аудиту та зниження аудиторського ризику.

Методи дослідження. Основою дослідження виступають загальнонаукові принципи й методи, що передбачають вивчення економічних процесів і явищ в їх розвитку і взаємозв'язку. При вивченні питань генезису наукової думки про аналітичні процедур аудиту використовувалися історичний та інституційний підходи, теоретичний та емпіричний методи, методи причинно-наслідкового зв'язку та моделювання, що сприяло вдосконаленню практики здійснення аудиту. Методи групування, порівняння та конкретизації дозволили запропонувати напрями вдосконалення процесу здійснення аудиту, виявлення господарських порушень, відхилень та шахрайства. Теоретичну і методологічну основу дослідження складають наукові положення, обґрунтовані в працях класиків економічної науки, провідних сучасних вітчизняних і зарубіжних учених із проблем бухгалтерського обліку та аудиту, законодавчі та нормативні документи з контролю, ревізії, аудиту, бухгалтерського обліку та економічного аналізу, а також внутрішні регламентуючі документи підприємств, що стосуються проведення аудиту.

Інформаційною базою дослідження є наукові праці вітчизняних і зарубіжних учених з проблем теорії та методології аудиту; матеріали наукових, науково-практичних конференцій і семінарів з актуальних питань практики аудиту; вітчизняні законодавчі й нормативно-правові документи з організаційно-методичних засад аудиту: міжнародні стандарти аудиту; матеріали фахових видань; інформація спеціалізованих фахових Інтернет-сайтів; офіційні статистичні дані, звітні дані, результати опитувань та анкетувань об'єктів аудиторської діяльності.

Наукова новизна одержаних результатів полягає в обґрунтуванні теоретичних положень і розробці методології комплексного використання аналітичних процедур в процесі аудиту з метою підвищення якості аудиторських послуг, оптимізації часу проведення аудиторської перевірки, та комплексному дослідженні і вирішенні проблеми вдосконалення і розвитку методології й

організації професійної аудиторської діяльності в умовах трансформації економіки України.

Основними теоретичними та практичними результатами, що характеризують наукову новизну дослідження, є такі:

вперше:

– запропоновано науково обґрунтовану методологію використання аналітичних процедур у системі процедурного забезпечення аудиту, що дозволяє розширити спектр процедур аудиторської практики та забезпечує більш високу обґрунтованість професійного судження аудитора і якість результатів аудиторських послуг;

– обґрунтовано необхідність виділення аналітичних процедур в окрему групу в загальній сукупності методів аудиту та запропоновано їх класифікацію, що дозволить враховувати особливості та доцільність їх застосування аудиторами на конкретному етапі виконання робіт, а також значною мірою сприяє оптимізації аудиторських ризиків, підвищенню ефективності аудиторської перевірки;

– розроблено внутрішньофірмовий стандарт «Аналітичні процедури», який базується на комплексному використанні аналітичних процедур на усіх етапах аудиту, що забезпечує високий рівень доказовості професійного судження аудитора;

– запропоновано методологію імплементації аналітичних процедур в систему внутрішньогосподарського контролю і внутрішнього аудиту на підприємстві, що забезпечить зниження ризиків менеджменту підприємства;

удосконалено:

– понятійно-термінологічний апарат теорії аудиту шляхом обґрунтування дефініції «аналітичні процедури аудиту», виходячи з концепції визнання аудиту як засобу зниження інформаційного ризику користувачів його результатів, що поглиблює наукове забезпечення аудиторської перевірки;

– визначення чинників аудиторських ризиків при здійсненні аналітичних процедур з урахуванням професійного судження аудитора, що підвищить якість та обґрунтованість аудиторського висновку для зовнішніх користувачів;

– документальне забезпечення виконання аналітичних процедур, що підвищує рівень організації аудиторських робіт та посилює контрольні функції аудиту на конкретному підприємстві;

– систему внутрішнього контролю якості аудиторських послуг на підставі використання більш детальних або специфічних аналітичних процедур, що знизить аудиторський ризик;

дістали подальшого розвитку:

– методологічні й організаційні підходи до застосування окремих внутрішньофірмових стандартів, зокрема «Планування аудиту», «Аудиторський ризик», які вдосконалені шляхом розширення класифікаційних ознак аналітичних процедур, що сприяє реалізації їх контрольних функцій як в аудиті так і в внутрішньогосподарському контролі;

– теоретико-методологічні положення щодо професійного судження, як предмету доказовості застосованих аналітичних процедур, що не тільки поглиблює науковий характер аналітичних процедур, але й розширює їх практичні можливості під час виявлення шахрайства та викривлень у фінансовій звітності;

– система документально-методичного забезпечення з використанням робочих листів та відомості «Зведений аналітичний огляд виявлених викривлень», які їх фіксують та групують з різних рахунків бухгалтерського обліку, що забезпечує визначення більш високого рівня впливу суттєвості на достовірність фінансової звітності;

– методичні засади застосування аналітичних процедур в умовах сучасних інформаційних технологій для оцінки інвестиційної привабливості суб'єктів господарювання і безперервності їх діяльності, що забезпечує підвищення оперативності і якості виконання аудиторських послуг і зростання ролі аудиту в оцінці та прогнозуванні діяльності вказаних суб'єктів.

Практичне значення одержаних результатів полягає у використанні запропонованих концептуальних підходів, методології та організації застосування аналітичних процедур у практиці професійного аудиту. Результати наукових досліджень доведено до рівня практичного використання контролюючими державними органами, а також аудиторськими фірмами, на яких покладена відповідальність перед суспільством за впровадження та розвиток аудиту як фаху, а саме:

– Державною фінансовою інспекцією в Автономній Республіці Крим у частині рекомендацій щодо запропонованої методології оцінки ризику суттєвого викривлення звітності, при проведенні перевірок працівниками інспекції, що дозволить більш детально проаналізувати причини викривлень фінансової звітності підприємств і неузгодженості її з податковою звітністю та зведе до мінімуму ризик невиявлення порушень при здійсненні ними фінансово-господарської діяльності (довідка Державної фінансової інспекції в АРК від 30.01.2012 р. № 03-18-34);

– Державною податковою інспекцією в Автономній Республіці Крим, де впроваджено у практику запропоновану методику використання аналітичних процедур, які дозволяють виявити причинно-наслідковий зв'язок між показниками звітності, що сигналізують про нетипові зміни в обліку, але не є порушенням законодавства і можуть бути наслідком дії об'єктивних економічних процесів (довідка ДПІ в м. Сімферополі АРК від 20.01.2012 р. № 01/12/78);

– Міністерством аграрної політики та продовольства Автономної Республіки Крим в частині використання пропозицій щодо запропонованих аналітичних процедур з урахуванням галузевих особливостей і розроблених інформаційних технологій для підприємств агропромислового комплексу, що дасть можливість значно скоротити час на проведення аналітичної роботи і підвищити її якість (довідка Міністерства аграрної політики та продовольства АРК від 23.01.2012 р. № 12/01-35);

– Публічним акціонерним товариством «Кримхліб», яким використовуються результати впровадження розроблених аналітичних процедур з урахуванням специфіки хлібопекарних підприємств на Сімферопольському, Євпаторійському, Керченському, Феодосійському, Ялтинському, Джанкойському хлібокомбінатах, що входять до складу ПАТ «Кримхліб», що дозволили значно підвищити рівень аналітичної роботи та скоротити час і грошові ресурси на її проведення в товаристві (довідка ПАТ «Кримхліб » від 27.01.2012 р. № 5).

Основні положення методики аудиту з використанням аналітичних процедур, модель кількісної оцінки якості аудиту і проект внутрішньофірмового стандарту аудиту знайшли практичне застосування в діяльності аудиторських фірм ТОВ «Євпаторія – Аудит» (м. Євпаторія), ПП «Аудит – Сервіс» (м. Сімферополь) та ТОВ «Глобус – Аудит».

Результати дослідження впроваджені в навчальний процес Таврійського національного університету імені В. І. Вернадського м. Сімферополь (акт впровадження від 30.01.2012 р. № 92-06 14/271) та Національної академії природоохоронного та курортного будівництва м. Сімферополь (довідка про впровадження від 15.01.2012 р. № 5).

Особистий внесок здобувача. Дисертаційна робота є самостійно виконаною науковою працею, в якій викладено авторський підхід до вирішення важливої наукової проблеми – розроблення методологічних засад використання аналітичних процедур аудиту, з метою підвищення рівня організації зовнішнього аудиту і посилення контрольних функцій внутрішнього аудиту на підприємстві та інформаційно-аналітичного забезпечення управлінських рішень. Обсяг і сутність особистого внеску автора у працях, опублікованих у співавторстві, наведено у списку публікацій.

Апробація результатів дослідження. Матеріали і результати дисертаційної роботи докладалися на 27 конференціях: а саме 15 міжнародних конференціях: «Теорія і практика незалежного аудиту в Україні» (Київ, 2002); «Современные международные отношения: экономика, бизнес, политика» (Барнаул, 2005); «Розвиток України в ХХІ столітті: економічні, соціальні, екологічні, гуманітарні та правові аспекти» (Тернопіль, 2008); «Основные направления и проблемы развития национальной и региональной экономики» (Белгород, 2008); «Теория и практика экономики и предпринимательства» (Алушта, 2010); «Роль і місце бухгалтерського обліку, контролю й аналізу в розвитку економічної науки та практики» (Київ, 2010); «Эффективное развитие региональной экономики в условиях глобализации» (Белгород, 2010); «Роль і місце бухгалтерського обліку, контролю й аналізу в розвитку економічної науки та практики» (Київ, 2010); «Актуальні проблеми розвитку обліку, контролю і аналізу в умовах глобальних економічних змін» (Полтава, 2010); «Проблемы развития финансовой системы Украины в условиях глобализации» (Сімферополь, 2011); «Современные тенденции развития научной мысли» (Лондон, 2011); «Розвиток бухгалтерського обліку, контролю та аналізу у сучасних концепціях управління» (Судак, 2011); «Ключові інструменти організації людського співіснування: економіка та право» (Лондон, 2011); «Актуальні проблеми економічних наук» (Прага, 2011); «Розвиток бухгалтерського обліку, контролю та аналізу у сучасних концепціях управління» (Судак, 2012); та 12 всеукраїнських науково-практичних конференціях, а саме: «Особенности учета и аудита специальных экономических зон и территорий приоритетного развития» (Керчь, 2003); Современное состояние учета, анализа и аудита в Украине (Севастополь, 2004); «Облік, аналіз та аудит: перспективи розвитку » (Київ, 2004); «Проблеми розвитку обліку і аудиту в Україні» (Дніпропетровськ, 2004); «Розвиток системи обліку, аналізу та аудиту в Україні: традиції, проблеми, перспективи» (Київ, 2005); «Майбутнє – аудит» (Кривий Ріг, 2005); «Проблемы теории и практики учета,

анализа, аудита и пути их решения» (Севастополь, 2006); «15-летие аудита Украины: достижения, проблемы перспективы развития» (Симферополь, 2008); «Современное состояние учета, анализа и аудита в Украине» (Симферополь, 2009); «Учет, анализ и аудит в системе управления предпринимательской деятельностью» (Симферополь, 2010); «Облік, аналіз і аудит в системі управління підприємницькою діяльністю» (Симферополь, 2010); «Актуальные вопросы экономики в контексте глобализации» (Симферополь, 2011).

Публікації. Основні положення дисертації знайшли своє відображення у 64 наукових працях, у тому числі: в одноосібній монографії (19,7 друк. арк.), у 1 підручнику та 2 навчальних посібниках у співавторстві (32,2 друк. арк.), в 4 методичних посібниках написаних у співавторстві (23,1 друк. арк.), у 26 статтях в наукових фахових виданнях (11,0 друк. арк.), у 27 тезах за матеріалами конференцій (5,4 друк. арк.), у 3 публікаціях зарубіжного видання (21,4 друк. арк.). Загальний обсяг публікацій становить 112,8 друк. арк. Публікації повною мірою відображають основні результати дисертації.

Структура та обсяг роботи. Дисертація складається зі вступу, п'яти розділів, висновків, додатків та списку використаних джерел. Основний зміст викладено 360 сторінках комп'ютерного тексту, в тому числі 31 таблиця на 24 сторінках, 38 рисунків на 20 сторінках. Список використаних джерел налічує 349 найменування на 33 сторінках. Робота містить 28 додатків на 72 сторінках.

ОСНОВНИЙ ЗМІСТ РОБОТИ

У вступі обґрунтовано актуальність теми, сформульовано мету і завдання дослідження, його об'єкт, предмет та методи, наукову новизну та практичне значення одержаних результатів, зв'язок роботи з науковими програмами, наведено інформацію про апробацію та публікації результатів

У першому розділі – **«Методологічні основи сутності аналітичних процедур в аудиті»** – досліджено світові тенденції розвитку аналітичних процедур аудиту та узагальнено генезис наукової думки з аналітичного процедурного забезпечення аудиту в контексті вдосконалення методології аудиту та з метою забезпечення більшої обґрунтованості аудиторського судження на підставі розширення доказовості, як результату застосування аналітичних процедур. Проведене дослідження показало, що як в зарубіжній, так і в вітчизняних працях науковців, аналітичні процедури розглядаються тільки по відношенню до окремих елементів аудиту (процес оцінки ризику, визначення суттєвості тощо). Комплексні дослідження їх використання на протязі всього процесу аудиту майже відсутні, а їх результати мають досить узагальнений характер.

За результатами дослідження роботи аудиторських фірм ряду регіонів України, встановлено, що рівень використання аналітичних процедур в практиці має певну тенденцію до зростання. Це викликано розвитком ринкових відносин та підвищенням вимог до обґрунтованості і доказовості професійного судження в аудиторських висновках, щодо достовірності не тільки фінансової звітності підприємства, але й його інвестиційної привабливості та безперервності діяльності

що досягається через диверсифікацією процедур аудиту та включенням до їх складу аналітичних процедур з аналізу господарської діяльності суб'єктів господарювання.

Узагальнення підходів вітчизняних і зарубіжних учених щодо аналітичних процедур аудиту, науково-дослідна і практична робота дисертанта дали можливість обґрунтувати дефініцію «аналітичні процедури аудиту». Аналітичні процедури слід розглядати на всіх етапах аудиту, як деталізовану диверсифікацію загальних процедур аудиту, що включають аналіз співвідношень і тенденцій між різними даними суб'єкта господарювання та у виявленню зв'язків між показниками такого суб'єкта і визначення подальших напрямків його розвитку. Це дозволяє забезпечити більш високий рівень доказовості професійного судження щодо достовірності фінансової звітності підприємства, його інвестиційної привабливості та безперервності діяльності, розширює сферу застосування аудиту та підвищує якість його результатів.

Сучасні умови розвитку аудиту вимагають використання комплексного підходу до розгляду процесу аудиту як сукупності взаємозв'язаних елементів (етапи аудиту, напрями робіт, процедури аудиту). При цьому початковою ланкою дослідження слід вважати аналітичні процедури. Аудитор не повинен виходити з того, що діяльність замовника аудиту, а отже і показники, що її характеризують, не можуть бути схильні до суттєвих змін, проте всі такі зміни повинні мати логічні і достатні пояснення. Важливо визначити, що є основою відхилень: обґрунтовані економічні процеси чи облікові помилки і викривлення. Застосування в аудиті аналітичних процедур покликане забезпечити виявлення областей потенційного ризику, що вимагають підвищеної уваги аудитора.

Класифікація аналітичних процедур аудиту є одним із ключових моментів теорії та практики аудиту на всіх етапах аудиторського процесу. Існуючі класифікації аналітичних процедур акцентують увагу на сутності процедур, але у відриві від поетапної аудиторської перевірки і відображають тільки окремі класифікаційні ознаки. У результаті не забезпечується комплексний розгляд питань

Дослідження свідчить, що аудиторськими фірмами приділяється не достатньо уваги збору попередньої інформації про діяльність суб'єкта господарювання. Суб'єкти аудиту отримують замовлення, не аналізуючи при цьому ні ділову репутацію менеджменту або власників, ні характер бізнесу, ні загальний фінансовий стан замовника аудиту. У результаті це призводить до зниження якості аудиторських перевірок та підвищення аудиторського ризику, оскільки відсутність вказаних даних не дозволяє суб'єкту аудиту оцінити достатню наявність власних трудових ресурсів, належного практичного досвіду роботи з підприємствами певних галузей. Це є результатом відсутності конкретних обґрунтованих практичних рекомендацій з цих питань

Проведене дослідження дало можливість сформулювати для практики аудиту перелік аналітичних процедур за видовими ознаками в розрізі етапів здійснення аудиту: етап попереднього планування; етап планування; етап перевірки по суті; завершальний етап (табл. 1).

Перелік аналітичних процедур за етапами аудиту

Етапи аудиту	Види аналітичних процедур аудиту
1	2
I Етап попереднього планування	<ul style="list-style-type: none"> • аналіз засновницьких документів і складу власників; • горизонтальний і вертикальний аналіз балансу та звіту про фінансові результати; • розрахунок і аналіз основних фінансових показників діяльності підприємства; • аналіз організаційної структури економічного суб'єкта; • внутрішньогалузевий аналіз; • порівняння фактичних видів діяльності з діяльністю за статутом; • аналіз облікової політики; • порівняння звітних показників з плановими даними
II Етап планування	<ul style="list-style-type: none"> • горизонтальний і вертикальний аналіз балансу; • розрахунок і аналіз основних фінансових показників; • аналіз облікової політики; • звіряння статей балансу із залишками по головній книзі; • аналітичний огляд головної книги і реєстрів бухгалтерського обліку; • аналіз основних положень договорів об'єкта перевірки; • аналіз змін у нормативних документах з бухгалтерського обліку й оподаткування; • аналіз відхилень показників діяльності об'єкта перевірки
III Етап перевірки по суті	<ul style="list-style-type: none"> • перевірка послідовності застосування облікової політики від періоду до періоду щодо конкретних господарських операцій; • розрахунок та аналіз значень і тенденцій основних показників, що характеризують ті або інші сегменти фінансової звітності, з метою виявлення незвичайних відхилень; • перевірка правильності перенесення залишків за статтями фінансової звітності на початок поточного періоду з попереднього періоду, що здійснюється шляхом простого зіставлення цих показників у фінансовій звітності двох зазначених періодів; • зіставлення записів фінансової звітності, Головної книги і реєстрів бухгалтерського обліку з метою оцінки їх відповідності; • звіряння залишків і оборотів за рахунками звітного та попередніх періодів, виявлення суттєвих або несподіваних відхилень, аналіз їх причин; • аналіз звітних даних з даними відповідних кошторисів і планів; • аналітичний огляд записів Головної книги з метою виявлення нетипових бухгалтерських проведень, що підлягають детальному розгляду; • спеціальні аналітичні процедури за кожним сегментом фінансової звітності з метою отримання аудиторських доказів достовірності її показників
IV Етап завершальний	<ul style="list-style-type: none"> • аналітичний огляд аудиторської документації; • аналіз подій після звітної дати; • узагальнений аналіз відхилень і їх причин; • аналітичний огляд положень програм аудиту; • аналіз та оцінка достатності (кількісної та якісної) аудиторських доказів; • аналіз обґрунтованості висновків аудитора

Основні види аналітичних процедур, що виконуються на завершальному етапі аудиту, як правило, ті самі, що і на етапах попереднього планування аудиту та перевірки по суті. Проте при цьому аудитор використовує вже уточнені дані, значення основних фінансово-економічних показників діяльності підприємства з урахуванням виправлень, зроблених за результатами аудиту.

Подальше вдосконалення методології аудиту, що базується на запропонованому переліку загальних видів аналітичних процедур і їх класифікацію за складністю, а також систему нових методологічних засад з планування, технології аудиторського процесу, моніторингу, особливостей формування доказової бази для професійного аудиторського судження, розкрито як в дисертації, так і надалі в авторефераті.

Другий розділ **«Організація планування аналітичних процедур аудиту»** присвячено розвитку застосування аналітичного дослідження в аудиті та методичних засад проведення аудиторських перевірок із використанням аналітичних процедур на всіх стадіях перевірки й особливо під час планування аудиту.

Досягнення визначених цілей аудиту забезпечується вже на етапі попереднього планування, оскільки впродовж всього процесу перевірки аудитори повинні підтверджувати і доповнювати раніше одержану інформацію. На основі досконалого розуміння діяльності суб'єкта господарювання і точної оцінки рівня аудиторського ризику застосування аналітичних процедур на етапі планування приведе до скорочення кількості й обсягу інших процедур аудиту, а також певної оптимізації часу перевірки. Крім того, метою застосування аналітичних процедур є попереднє діагностування можливих викривлень фінансової звітності, яке повинне бути простішим і дешевшим, ніж процедури по суті, орієнтовані на роботу з бухгалтерською документацією.

Результатом етапу попереднього планування є укладення договору на аудит або відмова від проведення аудиту. Рішення ухвалюється на основі збирання і аналізу інформації за двома напрямками: розуміння діяльності потенційного замовника аудиту і попередній аналітичний огляд. Розуміння діяльності припускає виявлення потенційних користувачів аудиторського висновку, аналіз зовнішніх і внутрішніх чинників ризику діяльності підприємства. Одержати інформацію допомагають аналітичні процедури: виявлення потенційних користувачів аудиторського висновку, аналіз засновницьких документів і складу власників підприємства, аналіз капіталу, аналіз організаційної структури; аналіз зовнішніх чинників (внутрішньогалузевий аналіз); аналіз внутрішніх чинників (порівняння фактичних видів діяльності з діяльністю за статутом, аналіз облікової політики, тощо).

З метою оцінки безперервності діяльності підприємства необхідним є проведення таких аналітичних процедур: розрахунок і аналіз розміру чистих активів, розрахунок і аналіз основних фінансових показників діяльності підприємства, аналіз заборгованості.

Не всі розглянуті аналітичні процедури на етапі попереднього планування повинні обов'язково проводитися під час кожної аудиторської перевірки. Головне, щоб зібрана інформація відповідала меті аудиту. У випадках, якщо її збирання є неефективним (подорожчання аудиту, затримка часу при отриманні даних) або в ній немає необхідності (повторний аудит) в аудиторській документації вказується на недоцільність такого збирання. Вся зібрана інформація як фінансового, так і не фінансового характеру піддається ретельному аналізу і на її основі робляться належні висновки (рис.1).

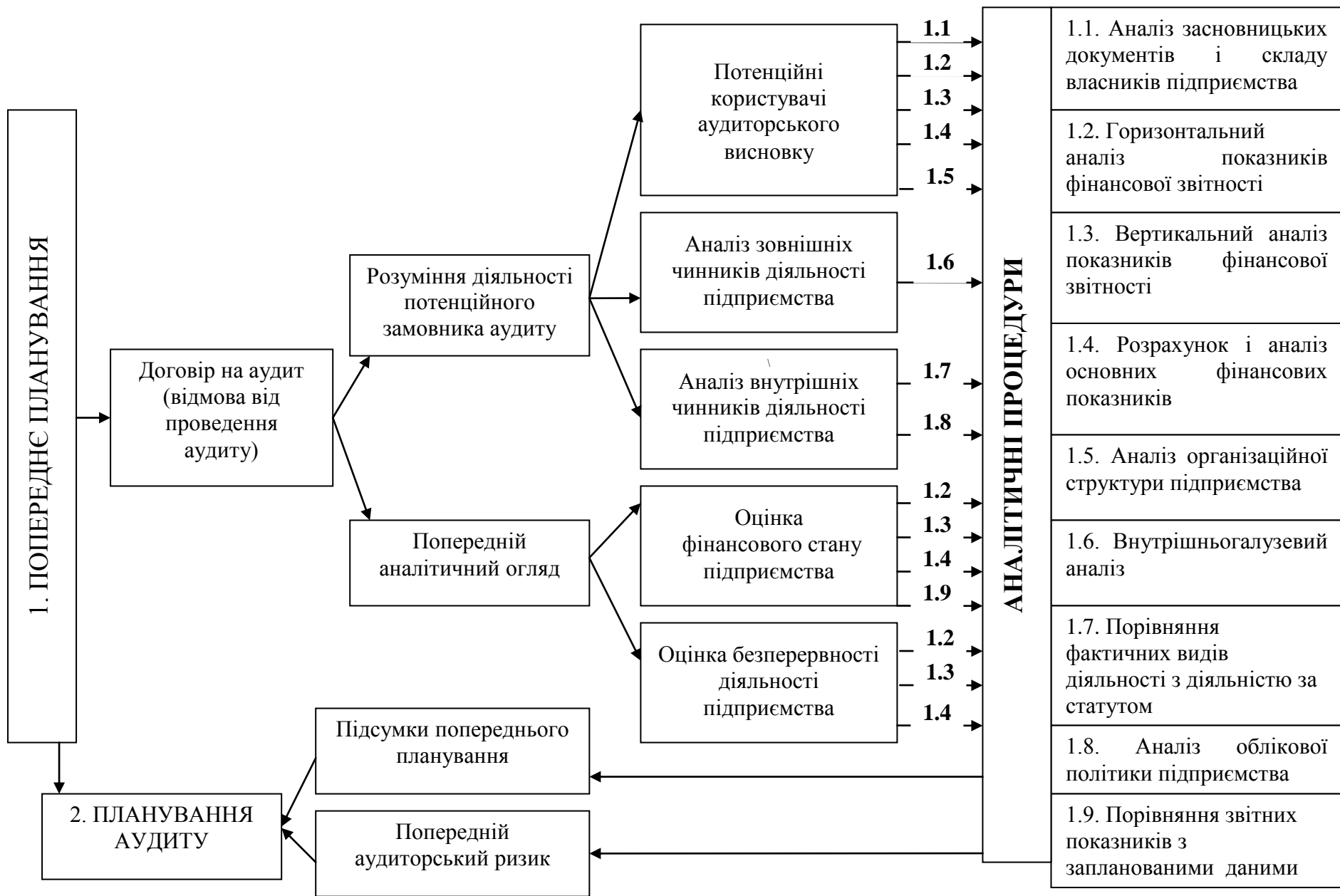


Рис. 1. Схема застосування аналітичних процедур на етапі попереднього планування

Попередній аналітичний огляд підприємства включає оцінку фінансового стану й оцінку безперервності його діяльності. Оцінка фінансового стану проводиться на основі результатів виконання таких аналітичних процедур, як виявлення і аналіз незвичайних значень статей фінансової звітності або несподіваних співвідношень між ними, порівняння звітних показників з даними попередніх періодів, порівняння звітних показників з плановими даними, розрахунок і аналіз основних фінансових показників діяльності підприємства. З метою оцінки безперервності діяльності суб'єкта господарювання необхідне проведення наступних аналітичних процедур: розрахунок і аналіз розміру чистих активів, розрахунок і аналіз основних фінансових показників діяльності підприємства, аналіз фінансових результатів, аналіз кредиторської заборгованості.

На підставі проведеного дослідження визначено, що основними цілями аналітичних процедур на етапі попереднього планування є: отримання найбільш детальної інформації про підприємство, особливості його діяльності, порядок формування звітної інформації, фінансовий стан, його положення на ринку, а також первинна оцінка ефективності системи бухгалтерського обліку.

На етапі планування аудиту до основних цілей аналітичних процедур слід віднести такі (рис. 2).

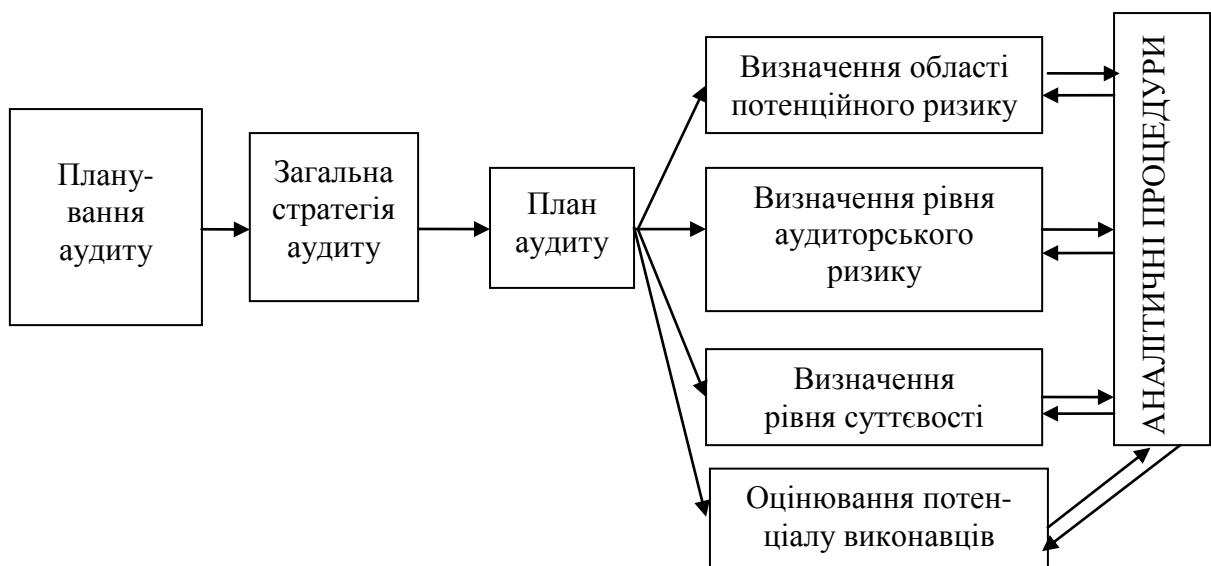


Рис. 2. Цілі аналітичних процедур аудиту на етапі планування

На стадії формування загальної стратегії аудиту визначаються сфери, значущі для аудиту, а також бухгалтерські рахунки та операції, які попередньо викликають у аудитора сумніви щодо їх реальності та відповідності вимогам чинного законодавства або прийнятої облікової політики.

Відсутність належної уваги до етапу планування аудиту призводить до нерационального використання відведеного часу на перевірку, зниження якості і ефективності всієї перевірки. І оскільки сучасний український аудит перейшов на міжнародні стандарти, в запропонованій автором методиці організації етапу планування перевірки визначальна роль відводиться саме аналітичним процедурам.

Тим часом специфікою сьогодення аудиторських перевірок, які проводяться аудиторськими фірмами в Україні, є їх обмеженість в часі через прагнення замовників до зниження вартості аудиторських послуг. У результаті, як правило, етап планування яскраво не виражений і поєднується з етапом безпосереднього проведення перевірки. Так, за результатами проведеного анкетування суб'єктів аудиторської діяльності Автономної Республіки Крим та ряду областей України, із загальної кількості опитуваних тільки 20% респондентів відповіли, що етап планування займає до 30% часу в загальній тривалості перевірки, 10% від – 5 20% часу, 60% вказали, що тривалість цього етапу не більше 5%, 10% – не надали відповідь.

Необхідно зазначити, що такі аналітичні процедури, як аналіз капіталу, виявлення й аналіз незвичайних значень статей фінансової звітності або несподіваних співвідношень між ними, порівняння звітних показників з даними попередніх періодів, аналіз фінансових результатів, аналіз кредиторської заборгованості, по суті, є конкретизацією більш загальних процедур горизонтального і вертикального аналізу фінансової звітності. Аналіз капіталу, розрахунок і аналіз розміру чистих активів є проявом такої аналітичної процедури, як розрахунок і аналіз основних фінансових показників діяльності підприємства. Таким чином, кількість аналітичних процедур, що проводяться, зводиться до мінімуму, а результати їх виконання одночасно використовуються при формуванні висновків за декількома напрямками збирання інформації.

Систему аналітичних процедур моніторингу розглянуто, як цілісний, функціонально і структурно збалансований процес, що ґрунтується на синтезі знань та практичних навичок аудиторів, які використовуючи необхідну інформацію, оперативно виявляють і оцінюють фактичні і можливі зміни і приймають превентивні управлінські рішення, що максимально знижує ризик від їх реалізації та підвищує ефективність в управлінні, з урахуванням змін ринкової ситуації.

Кожна аудиторська фірма зобов'язана документувати результати моніторингу внутрішньої політики якості аудиторських послуг, які вимагають наявності відповідної документації як підтвердження роботи кожного елемента системи контролю якості. Документування питань моніторингу може здійснюватись у вигляді спеціально розроблених уніфікованих документів, наприклад: опитувальні листи, анкети, звіти, контрольні тести. Аудиторська фірма самостійно розробляє форми документів, які необхідні для документування процесу та процедур моніторингу.

Документування питань моніторингу залежить від різних чинників і може бути представлено у вигляді:

- електронної бази даних таких питань, як підтвердження незалежності, оцінка роботи персоналу та результати моніторингових перевірок;
- більш простіших форм, наприклад, рукописних заяв, контрольних листів, тощо.

Для забезпечення якісного результату аудиту суб'єкта господарювання розроблено методичні засади моніторингу досягнення запланованих цілей за допомогою аналітичних процедур (рис. 3).

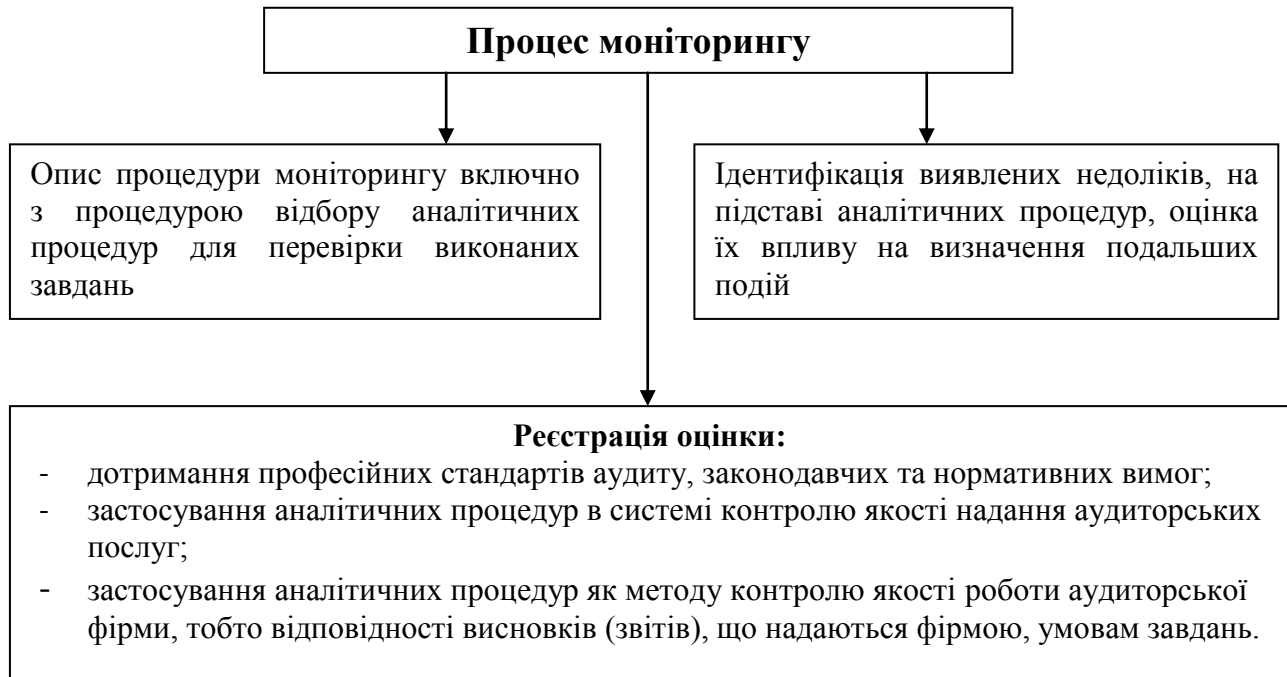


Рис 3. Процес моніторингу на підставі аналітичних процедур

Завданням аудитора є встановлення фактів наявності або відсутності в фінансовій звітності суттєвих порушень, а також фактів наявності чи відсутності таких порушень встановленому порядку ведення бухгалтерського обліку. Для практичного аудиту важливими є такі питання, як ризик можливих помилок і порушень, причини їх виникнення, можливі наслідки. Суттєвість помилок і порушень корелює з розподілом їх наслідків у бухгалтерській інформації. Як показують результати дослідження, цей зв'язок проявляється наступним чином: помилки і порушення всіх змістів проявляють себе і як випадкові, і як систематичні. Систематичні помилки трапляються частіше, ніж випадкові помилки, наприклад невірне відображення операцій або відображення операцій без юридичних підстав.

Від виявлення такого зв'язку залежить вибір обсягу та способу здійснення аналітичних процедур, оцінки аудиторського ризику, формування загальної програм аудиторської перевірки. Якщо аудитор переконаний у відсутності причин, які обумовлюють систематичні помилки, то виправданим є застосування ймовірнісно-статистичних вибіркового методів. При отриманні аудиторами доказів існування таких причин, доцільним буде застосування змістовних методів вибіркового перевірок.

У третьому розділі «**Методологія застосування аналітичних процедур в аудиті фінансової звітності**» – розвинуто практику застосування аналітичних процедур конкретно на рівні класів операцій та залишків на рахунках бухгалтерського обліку з метою виявлення суттєвих викривлень на рівні фінансової звітності та здійснення її аналізу з метою тверджень про її достовірність.

Слід зазначити, що є розділи аудиту, які можуть бути досліджено тільки з використанням аналітичних процедур, наприклад оцінка припущення щодо безперервності діяльності суб'єкта господарювання. Аудитори в цьому випадку повинні не тільки висловити думку про достовірність фінансової звітності, але й визначити достатність можливості підприємства для погашення зобов'язань і

формування ресурсів для його подальшого розвитку. Аудиторам необхідно розглянути дані про виробничий потенціал підприємства і рівень його використання, сформулювати думку про об'єктивні потреби в інвестиціях і альтернативних джерелах їх залучень.

Для цієї мети запропоновано класифікувати аналітичні процедури за складністю (табл. 2).

Таблиця 2

Класифікація аналітичних процедур за складністю

Аналітичні процедури	Стислий опис методів аналітичних процедур
Некількісні процедури	Процедури дозволяють виявити тільки ті статті фінансової звітності чи рахунки бухгалтерського обліку, в яких сталися лише суттєві зміни. Застосовуються методи, що дозволяють зробити висновок про повноту, законність і точність бухгалтерських рахунків і взаємозв'язків. Наприклад, вивчення інформації із зовнішніх джерел, економічних індексів, внутрішньої інформації у формі документації щодо зборів, засідань, кореспонденції.
Прості кількісні процедури	Застосовуються для встановлення взаємозв'язків між даними на бухгалтерських рахунках, наприклад шляхом аналізу коефіцієнтів, виявлення трендів, варіаційного аналізу. До них належать методи порівняння, відносних показників та інші традиційні прийоми економічного аналізу.
Складні кількісні процедури	Зазвичай застосовуються або до загального сальдо по бухгалтерським рахункам, або до чинників, які є причиною зміни у рахунках. Застосовуються методи з використанням економічних і статистичних моделей.

Серед вищеназваних типів аналітичних процедур за мірою достовірності даних, отриманих у результаті їх застосування, на першому місці перебувають складні аналітичні процедури щодо класів господарських операцій і залишків на рахунках бухгалтерського обліку.

Найважливіший з класів бухгалтерських рахунків це клас «Витрати», який розкриває рівень ефективності господарської діяльності об'єкта аудиту. Для того, щоб обґрунтовано оцінити стан бухгалтерського обліку витрат на виробництво, доцільно зафіксувати виявлені порушення у спеціально розробленій відомості, де передбачені такі показники: зміст, назва документа, дата складання, номер документа, сума, кореспонденція бухгалтерських рахунків, примітки), в якій аудитор записує висновки і обґрунтовані пропозиції щодо усунення недоліків.

Методичні засади аналітичних процедур аудиту за класами операцій рекомендується здійснювати за схемою (рис. 4), що розкриває послідовність процесу аудиту витрат.



Рис. 4. Стадії й етапи аналітичних процедур щодо класу рахунків «Витрати»

При проведенні перевірки аудитор отримує докази шляхом виконання таких процедур аудиту, як перерахунок, підтвердження, запит, спостереження, інспектування.

Залишки на рахунках бухгалтерського обліку звіряються не тільки на відповідність фінансовій звітності, але й, за необхідності – фактичній наявності. На підставі оцінки залишків на рахунках, виділено і запропоновано сім передумов, з урахуванням яких формується фінансова звітність:

1. Реальність – існування активів і зобов'язань на певну дату.
2. Повнота – усі операції і рахунки, які мають бути представлені у фінансових звітах, дійсно в них відображені.
3. Права і зобов'язання – суми, вказані в звітах підприємства як активи, є його майновими правами, а суми заборгованостей – зобов'язаннями.
4. Вартісна оцінка – активи, зобов'язання, власний капітал, прибутки і витрати підприємства оцінені достовірно.
5. Представлення і розкриття інформації – дотримання загальноприйнятих принципів обліку й адекватності розкриття інформації. Розподіл статей балансу на короткострокові та довгострокові, повне розгорнуте відображення залишків по всіх дебіторах і кредиторам підприємства, розкриття відомостей про облікову політику в пояснювальній записці, що є невід'ємною частиною фінансової звітності.
6. Точне вимірювання – точність відображення суми господарських операцій або подій з віднесенням прибутків або витрат до відповідного періоду часу.
7. Виникнення події – господарські операції стосуються підприємства та реально мали місце у відповідному періоді.

Суб'єкти аудиторської діяльності проводять тестування засобів внутрішнього контролю замовників аудиту в таких випадках:

– якщо на підставі проведеної оцінки ризиків робиться припущення про ефективність дії засобів контролю (виконує процедури для отримання аудиторських доказів на підтвердження припущення, що у звітному періоді внутрішній контроль функціонував ефективно);

– під час перевірки правильності формування чистого доходу звітного періоду. Увага аудитора приділяється правильності класифікації, оцінки й умов визнання доходів звітного періоду.

При перевірці правильності відображення класів рахунків «Доходи» і «Витрати», аудитору необхідно впевнитися, що при складанні звіту про фінансові результати підприємство виконало основні вимоги до фінансової звітності:

– всі операції повинні бути зареєстровані;

– всі зареєстровані операції представлені належним чином (віднесені до відповідного періоду та на відповідний рахунок бухгалтерського обліку, правильно оцінені та представлені у фінансовій звітності).

Фінансова звітність суб'єкта господарювання повинна забезпечувати користувачів достовірною і повною інформацією (склад потенційних користувачів відповідно до методики визначається на етапі попереднього планування). В подальшому, як правило, аудиторами здійснюється тільки перевірка правильності формування показників балансу і звіту про фінансові результати на основі даних реєстрів бухгалтерського обліку, оминаючи увагою нотатки до звітності. Причиною цього є те, що підприємства обмежуються формуванням числових показників у межах рекомендованих зразків звітних форм.

За наслідками застосування аналітичних процедур аудитор оцінює їх суттєвість, виявлення фактів викривлення для ухвалення рішень зовнішніми користувачами і розглядає питання про необхідність внесення змін у фінансову звітність або видачі модифікованого аудиторського висновку.

У четвертому розділі – **«Формування аналітичного процедурного забезпечення аудиторського судження»** розглянуто процес формування професійного судження аудитора з огляду на чинники суттєвості, а також роль і місце аналітичних процедур у формуванні доказовості та якості результатів аудиту (в тому числі й безперервності). Доведена необхідність виконання спеціальних аналітичних процедур для прогнозування інвестиційної привабливості підприємства.

Вивчення теорії аудиту, законодавчих і нормативних актів у сфері регулювання аудиторської діяльності в Україні показало відсутність не лише єдиних підходів до визначення поняття професійного судження, але і чітких меж його застосування (поширення).

Під професійним судженням аудитора часто розуміють деякий експертний метод оцінки в недостатньо формалізованих ситуаціях і процедурах, а також вибір одного з наявних варіантів за відсутності очевидних аргументів для однозначної оцінки. Посилання стандартів аудиту на професійне судження не повинно трактуватися як невизначеність і свобода дій, повинно асоціюватися з підвищеною відповідальністю за те, що аудитором приймається остаточне рішення (незалежна думка аудитора) за відсутності можливості спиратися на інструктивний зміст професійних стандартів.

У практиці аудиту існує думка, що професійне судження аудитора – це заключний висновок, що приймається аудитором за професійними проблемами, які не мають стандартного рішення. Це точка зору аудитора, заснована на його знаннях, кваліфікації і досвіді роботи, яка служить підставою для прийняття ним суб'єктивних рішень в обставинах, коли не можливо однозначно і жорстко визначити порядок його дій.

Таким чином професійне судження аудитора характеризується наступним:

по-перше, це власна думка аудитора, що не виключає наявності інших думок з досліджуваного питання;

по-друге, думка висловлюється в умовах невизначеності за професійними проблемами, що не мають стандартного рішення;

по-третє, об'єктивність думки аудитора не гарантується;

по-четверте, думка заснована на знаннях, кваліфікації і досвіді роботи конкретного аудитора-фізичної особи.

Професійне судження виконує дві основні функції:

1) підтримка ухвалення рішень щодо організації та здійснення процесу аудиту у рамках існуючого понятійного і методологічного арсеналу;

2) вирішення практичних проблем, пов'язаних з існуванням пропусків і протиріч в інструкціях нормативного та методологічного характеру.

Відповідно до запропонованої автором схеми процесу аудиту, застосування аналітичних процедур на завершальному етапі дозволяє одержати інформацію за такими напрямками, як оцінка одержаних аудиторських доказів, оцінка перспектив безперервності діяльності клієнта, а також оцінка якості аудиту (рис. 5).

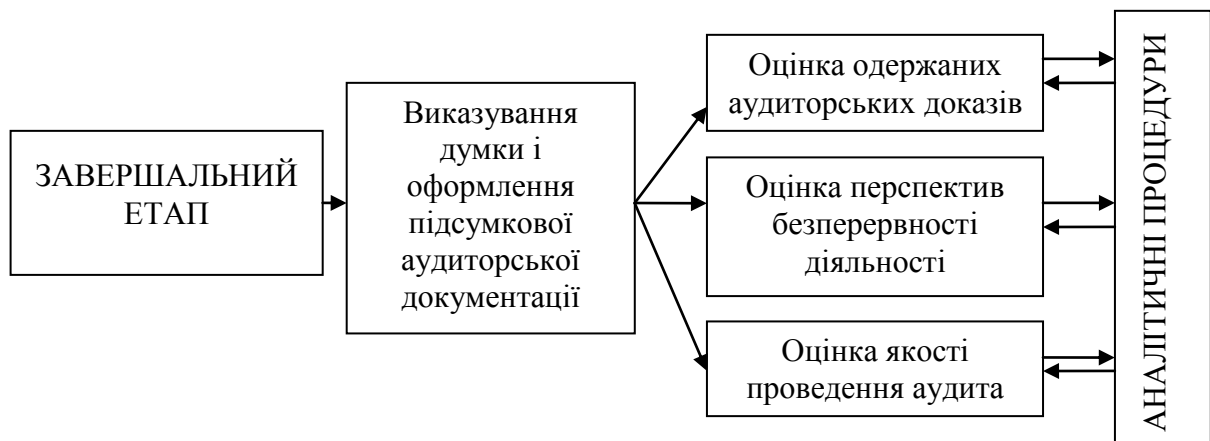


Рис. 5. Напрямки застосування аналітичних процедур на етапі завершення перевірки

У стандартах аудиту визначено, що підставою для формування думки аудитора є достатні та належні аудиторські докази. При цьому оцінка достатності аудиторських доказів у спеціальній літературі із аудиту є констатацією факту обов'язковості проведення вказаних дій та виконання аудитором всіх пунктів плану і програм аудиту. У Міжнародному стандарті аудиту 500 «Аудиторські докази» визначені чинники, що впливають на думку аудитора про те, що є достатнім належним аудиторським доказом.

Одночасно вказані чинники враховуються при формуванні плану і програм аудиту (Міжнародний стандарт аудиту 300 «Планування аудиту»). Виходячи з цього, доцільно оцінювати достатність і належний характер аудиторських доказів на основі аналізу виконання всіх пунктів плану і програм аудиту. При цьому заздалегідь у обов'язковому порядку проводиться перевірка обґрунтованості та якості формування оцінок достатності та доказовості зібраних даних, оскільки у випадках неефективного планування отримання об'єктивних і точних оцінок є сумнівним.

Важливим етапом оцінки одержаних аудиторських доказів є узагальнений аналіз виявлених відхилень, що проводиться шляхом підсумовування й аналізу помилок, виявлених у ході аудиту. У практиці аудиту для визначення, чи є фінансова звітність викривленою в матеріальному аспекті, набуло поширення використання так званих «робочих листів», які є єдиним документом, що підсумовує й об'єднує викривлені дані, виявлені на різних рахунках бухгалтерського обліку, і сприяє полегшенню роботи аудитора з оцінки отриманих даних. Зведені воедино окремо взяті несуттєві викривлення можуть суттєво впливати на елементи фінансової звітності.

З урахуванням вищевикладеного, автор вважає за необхідне в окремому бланку не тільки узагальнювати всі відхилення, виявлені в процесі аудиту й не усунені суб'єктом господарювання при складанні фінансової звітності, але і приділяти належну увагу причинам виявлених відхилень (кваліфікувати їх важливість та можливий вплив на дані фінансової звітності), а також проводити заплановані тести на критерії суттєвості, що приймаються для оцінки. Для узагальнення результатів аудиту автором розроблено робочий документ аудитора «Зведений аналітичний огляд виявлених відхилень». Узагальнення виявлених відхилень і порушень стане ефективнішим, якщо такі факти реєструватимуться й відбиратимуться не тільки після закінчення, але і впродовж усього процесу аудиту.

Другим обов'язковим напрямом дій, що виконуються до складання аудиторського висновку, є розгляд питань дотримання підприємством принципу безперервності діяльності. Аудит діяльності підприємства передбачає не тільки перевірку досягнутого фінансового стану на підставі фінансової звітності, але й прогнозування інвестиційної привабливості підприємства в ринкових умовах, використовуючи при цьому аналітичні процедури.

Вітчизняні методики базуються на аналізі фінансових коефіцієнтів, які вже апробовані і рекомендовані зарубіжною аудиторською практикою. Головними ознаками їх є такі: аналіз базується на багатьох показниках, об'єднаних у певні групи, напрями аналізу; кожна група включає від 5 до 20 різноманітних показників, але однакові показники обчислюються різними методами; у одного й того самого фінансового показника вказуються різні нормативні значення і межі змін, що ускладнює проведення оцінки фінансового стану, знижуючи достовірність результатів; встановлюється відносна значущість окремих показників або їх груп. Необхідно зазначити, що на завершальному етапі аудиторської перевірки, як правило, виконуються ті ж самі види аналітичних процедур, що і на попередніх етапах. Проте для їх виконання використовуються уточнені дані, з урахуванням виправлень, зроблених суб'єктом господарювання за наслідками аудиту (рис. 6.)

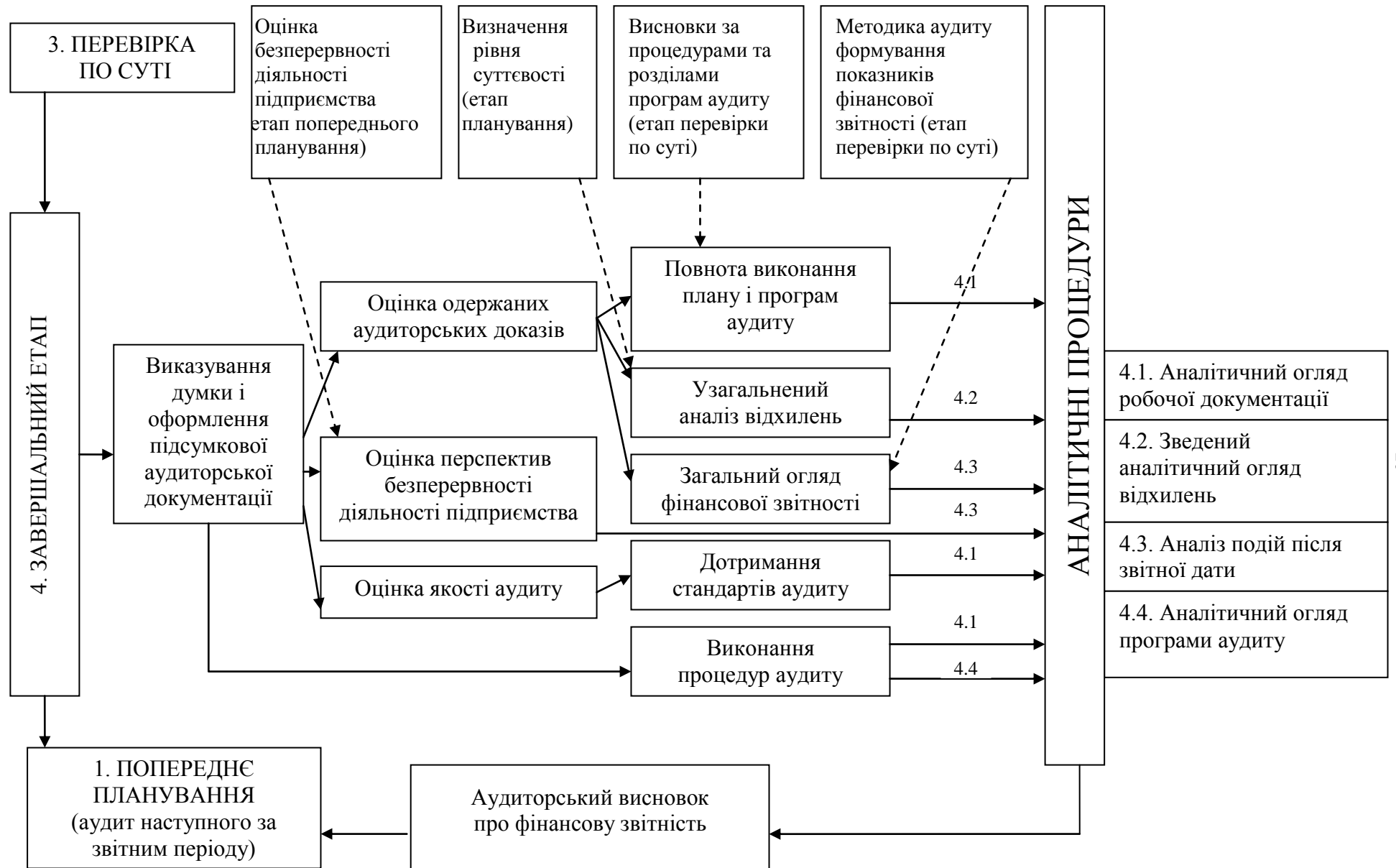


Рис. 6. Місце аналітичних процедур на завершальному етапі аудиту

Проведеним дослідженням встановлено, що в чинних нечисленних методиках взагалі відсутнє визначення інтегрального показника інвестиційної привабливості.

З огляду на вище викладене, автором запропоновано використовувати статистичний метод, який охоплює такі етапи аналітичних процедур:

- визначення кореляційного взаємозв'язку між фінансовими коефіцієнтами;
- групування фінансових коефіцієнтів за ознакою сили кореляційного зв'язку із використанням шкали Чеддока.

Значення коефіцієнтів кореляції, більші за 0,7, свідчать про високий зв'язок між фінансовими коефіцієнтами, тобто, певною мірою – про дублювання інформації, щодо фінансового стану підприємства. Коефіцієнти кореляції від 0,5 до 0,7 характеризують помітний взаємозв'язок. Значення коефіцієнта, менше за 0,3, свідчить про відсутність кореляційного зв'язку. Відповідно, набір із подібних коефіцієнтів може охарактеризувати фінансовий стан підприємства більш докладно з різних сторін, тому вибір фінансових коефіцієнтів, яким притаманний слабкий кореляційний зв'язок, і є основою системи оцінки інвестиційної привабливості підприємств.

Отже, аналітичні процедури з використанням фінансових коефіцієнтів дозволяють зіставити фінансовий стан певного підприємства зі станом окремих конкурентів та з відповідними середньогалузевими показниками, а також уможливають дослідження динаміки фінансового стану підприємства за декілька звітних періодів. Це, у свою чергу, дозволяє аудиторам допомогти потенційним інвесторам оцінити інвестиційну привабливість і можливість отримання економічного ефекту від вкладень. Взагалі, аудитор, перевіряючи фінансову звітність, повинен перш за все орієнтуватися на інтереси потенційних інвесторів.

Для інвестора має цінність як фінансовий аналіз прогнозованої інформації, так і оцінка рейтингу підприємства. Наразі існує декілька методик визначення рейтингу підприємства. Автором обґрунтована доцільність розрахунку узагальнюючого показника порівняльної оцінки результатів фінансово-господарської діяльності підприємств на основі таких методів, як суми коефіцієнтів, комплексної оцінки та суми місць.

Ураховуючи певну недосконалість методик оцінки безперервності діяльності підприємства, які застосовуються в аудиті та базуються на тестуванні або на охопленні обмеженої кількості коефіцієнтів, запропоновано розширити їх склад коефіцієнтами втрати та відновлення платоспроможності, що, як показала їх апробація, значно підвищує рівень достовірності вказаної оцінки.

У п'ятому розділі – **«Розвиток системи аналітичних процедур внутрішнього аудиту»** – апробовано методологічні засади, розроблені у попередніх розділах дисертації, на прикладі хлібопекарських підприємств Автономної Республіки Крим та Запорізької, Чернівецької, Донецької, Івано-Франківської, Дніпропетровської, Київської областей. Зазначено, що виробництво продукції хлібопечення за останні п'ять років скоротилося на 25 %. Так, по областях України має місце характерне зниження виробництва, особливо в Автономній Республіці Крим – 12 %, Івано-Франківській – 10 %, Дніпропетровській – 8 %, Донецькій – 7 %. Одним з важливих шляхів підвищення ефективності хлібопечення є раціональне використання виробничих потужностей – вирішальний фактор збільшення випуску продукції, підвищення продуктивності праці й рентабельності виробництва. З цією метою, автором розроблено концептуальну модель внутрішнього аудиту з використанням

аналітичних процедур у системі управління хлібопекарським підприємством (рис. 7)



Рис. 7. Концептуальна модель внутрішнього аудиту в системі управління хлібопекарськими підприємствами

Таким чином, діяльність з внутрішнього аудиту хлібопекарських підприємств передбачає реалізацію широкого комплексу заходів на всіх рівнях управління.

Внутрішній аудит підприємства, базується на обробці й аналізі значного обсягу інформації, та передбачає проведення відповідної аналітичної роботи. У зв'язку з цим суттєву роль відіграє інформаційне забезпечення виконання необхідних аналітичних процедур, що дає можливість у процесі аудиту виявити за допомогою аналітичних процедур типові помилки та класифікувати їх для наступного усунення, удосконалити й підвищити ефективність внутрішнього аудиту підприємства

Помилки, пов'язані як безпосередньо з суб'єктом аналізу, так і незалежні від нього, можуть суттєво знизити ефективність аналізу фінансового прибутку, а в деяких випадках і виявитися критичними (табл. 3).

**Класифікація типових помилок,
що виникають в процесі проведення аналітичних процедур**

Помилка	Суть помилки
1	2
<i>I. Помилки, що залежать від аудитора-аналітика</i>	
1. Неправильний відбір сукупності досліджуваної інформації	Незадовільний об'єм інформації: дуже великий або, навпаки, недостатній; Використання застарілої інформації
2. Ізольований розгляд фінансової звітності	Аналіз повинен проводитися в динаміці і, по можливості, доповнюватися оглядом аналогічних показників по подібним підприємствам
3. Неприйняття до уваги дії суттєвих чинників	Аналізуючи тенденції основних показників, необхідно брати до уваги вплив деяких чинників, що викривлюють інформацію, зокрема, інфляцію
4. Неправильний вибір показників оцінки	Включення показників до системи аналізу має здійснюватися відповідно до критеріїв: наявність ролі кожного з них; показниками мають бути охоплені всі аспекти фінансового стану підприємства
5. Неоднозначність показників	Неоднозначність трактувань породжує ризик формування помилкових висновків
6. Використання формалізованої оцінки	Можливий вплив політичних і загальноекономічних змін; перебудова організаційної структури управління галуззю чи підприємством; зміна форм власності тощо
7. Недотримання рекомендацій щодо оптимального значення показників	До існуючих рекомендацій щодо значення конкретних фінансових показників необхідно ставитися з певною недовірою. Для кожного підприємства може існувати власна точка фінансово-економічної рівноваги, яку можна визначити самостійно
8. Неприйняття до уваги фактора ризику	Усі висновки, зроблені за результатами аналізу фінансового стану підприємства, можуть виявитися неточними, якщо аналітик не бере до уваги чинник ризику
<i>II. Помилки, безпосередньо пов'язані з використовуваною інформацією</i>	
9. Недостовірність показників, представлених в документах	Достовірність інформації зумовлена рядом причин об'єктивного характеру (неможливість точного визначення рівня фізичного і морального зносу основних засобів; втрата вартості споживчої вартості матеріалів і цінних паперів через інфляцію; можливі неплатежі постачальникам і за позиками банку) та суб'єктивного характеру (недостатня кваліфікація персоналу; свідоме викривлення фінансової звітності)

Продовження таблиці 3

1	2
10. Відповідність показників фінансової звітності реальному фінансовому стану підприємства	Баланс відображає лише облікову оцінку активів підприємства і джерел їх покриття. Поточна ринкова оцінка цих активів може бути абсолютно іншою, причому, чим більше термін експлуатації і відображення на балансі цього активу, тим більше різниця між його обліковою та поточною оцінками
11. Неоднозначність трактувань показників наданих в документах	У методиках фінансового аналізу підприємства наразі описано значна кількість показників. При цьому навіть поширені в економічному середовищі показники можуть мати неоднакове трактування

В дисертації досліджено можливості використання в практиці внутрішнього аудиту ряду діючих інформаційних систем на підставі яких розроблені рекомендації щодо їх адаптації до вимог аналітичних процедур аудиту хлібопекарських підприємств. Зазначено системи, що наразі є найбільш ефективними для окресленої галузі.

ВИСНОВКИ

У дисертації здійснено теоретичне узагальнення і запропоновано нове розв'язання наукового та практичного завдання – обґрунтування методологічних і організаційних засад та надання практичних рекомендацій з формування професійної думки та доказовості аудиторського висновку на підставі застосування аналітичних процедур, що забезпечить більш високу якість проведення аудиту. Результати проведеного дослідження дозволяють зробити такі висновки:

1. Умови розвитку вітчизняного аудиту і вимоги міжнародного аудиту визначають необхідність критичного перегляду і розробки нових більш дієвих методик аудиту.

У зв'язку з цим обґрунтована необхідність застосування, поряд з чинними комплексними процедурами аудиту, деталізованих аналітичних процедур. Це зумовлено й необхідністю вдосконалення механізму забезпечення доказовості та достовірності фінансової звітності, адже на її підставі здійснюється оцінка фінансового стану суб'єкта господарювання в аспекті його інвестиційної привабливості та безперервності діяльності, що є особливо значущим у ринкових умовах для випуску акцій або при купівлі-продажу підприємства.

2. Зростання вимог користувачів аудиторських послуг до підвищення обґрунтованості і доказовості професійного судження аудитора щодо фінансової звітності зумовило аудиторські фірми в своїй практиці постійно вдосконалювати інструментарій проведення аудиту, в тому числі і шляхом диверсифікації його процедур. Проведеним дослідженням, шляхом тестування діяльності аудиторських фірм ряду різних регіонів України, встановлено тенденцію зростання застосування аналітичних процедур в процесі аудиту фінансової звітності. Це, певним чином

свідчить про якість аудиторського судження, що значно збільшує впевненість користувачів фінансової звітності.

3. Проведені дослідження дозволили автору обґрунтувати поняття «аналітичні процедури аудиту». Під ними слід розуміти деталізовану диверсифікацію загальних аудиторських процедур, що включають аналіз співвідношень та їх тенденцію між різними показниками діяльності суб'єкта господарювання. Застосування аналітичних процедур базується на використанні методів, способів і прийомів економічного аналізу на всіх етапах аудиторської перевірки, що забезпечує як вищий рівень доказовості аудиторського висновку щодо достовірності даних фінансової звітності, так і визначення інвестиційної привабливості та безперервності діяльності.

4. Запропоноване визначення дефініцій «аналітичні процедури аудиту» обумовлює необхідність використання комплексного підходу до дослідження процесу аудиту як сукупності взаємозв'язаних елементів (етапи аудиту, напрями робіт, процедури). При цьому початковою ланкою аудиту рекомендовано вважати застосування аналітичних процедур. Порядок їх застосування складається з: визначення мети, вибір огляду, виконання, аналіз результатів. Встановлено, що на результати застосування аналітичних процедур впливають: етап аудиту, достатність доказовості отриманої інформації, терміни аудиту, професійна компетентність аудитора, критерії незвичайних відхилень, прогнозовані кінцеві результати, доцільність виконання.

5. Дослідженням встановлено, що класифікація аналітичних процедур впливає на якість результатів їх застосування. В той час, існуючі класифікації є просто переліком можливих процедур, у відриві від процесу аудиторської перевірки. В результаті не забезпечується комплексний розгляд предмету аудиту. Нами пропонується інший підхід до класифікації, в основі якого є процес аудиту і місце аналітичних процедур в ньому, за видовими ознаками і етапами аудиту. Дані класифікаційні ознаки дозволяють виділити як загальні види аналітичних процедур, залежно від мети їх проведення, використовуваної інформації, методів виконання, так і деталізують процес аудиту, шляхом конкретизації видів аналітичних процедур.

6. Доведено, що досягнення ефективності аудиту залежить від використання аналітичних процедур як на етапі планування, так і на етапах фактичної перевірки та при формуванні висновків. Запропоновано методичні засади вибору аналітичних процедур для етапів аудиту, що в умовах практики дозволяє превентивно врахувати як об'єктивні, так і суб'єктивні чинники (області потенційного ризику, рівень можливої суттєвості та рівень аудиторського ризику) впливу на можливі викривлення у фінансовій звітності суб'єкта господарювання.

7. Дослідженням встановлено наявність взаємозв'язку між результатами застосування аналітичних процедур та ефективністю аудиту. За допомогою аналітичних процедур запропоновано організаційні та методологічні засади моніторингу з метою виявлення суттєвих викривлень в бухгалтерському обліку, як на рівні класів операцій та залишків на рахунках обліку, так і фінансової звітності в цілому. Для використання цього зв'язку, розроблено інформаційно-організаційну модель моніторингу, що відтворює дію аналітичних процедур аудиту за етапами (попереднього планування, планування власне аудиту, перевірки по суті та завершального) та забезпечує високий рівень об'єктивності аудиторських тверджень.

8. Дослідженням доведено необхідність розробки внутрішньофірмового стандарту «Аналітичні процедури», який, на відміну від Міжнародного стандарту аудиту 520 «Аналітичні процедури», що носить узагальнюючий характер, характеризується поглибленою прив'язкою аналітичних процедур до етапів аудиту. Розроблена автором і упорядкована, таким чином, система аналітичних процедур, вдосконалює методичку аудиту як самих аудиторських фірм, в плані організації та технології проведення аудиту, так і методичку внутрішнього контролю суб'єктів господарювання.

9. Розвиток і розширення бізнесу в Україні зумовлюють і розвиток методичних засад організації як проведення аудиторських перевірок, так і аналізу інвестиційної привабливості підприємств на підставі використання аналітичних процедур. Виявлений взаємозв'язок між рівнем організації аудиту і аналітичними процедурами дозволив розробити моделі нових технологій організації проведення аудиту та обґрунтувати відповідні типи інформаційних потоків, які забезпечують вибір оптимальних варіантів організації роботи аудиторських фірм.

10. Доведено, що дефініція «професійного судження» в аудиті пов'язана з суттєвістю та доказовістю результатів аналітичних процедур. Це дало можливість визначити чинники впливу на рівень формування професійного судження не тільки по результатах аудиту фінансової звітності, але і в прогностичному плані при визначенні рівня рейтингу інвестиційної привабливості підприємства.

11. Важливим фактором підвищення якості і доказовості результатів аудиту є документація аудиторського процесу. Для цього розроблено документально-методичне забезпечення з використанням «Робочих листів» та відомості «Зведений аналітичний огляд виявлених викривлень», що документують і узагальнюють виявлені відхилення і викривлення даних на різних рахунках бухгалтерського обліку і дають можливість визначити рівень впливу суттєвості на достовірність фінансової звітності.

12. Доведено, що використовуючи аналітичні процедури, можна не тільки більш глибоко і обґрунтовано перевірити фактичний фінансовий стан, але й в ринкових умовах прогнозувати рівень інвестиційної привабливості підприємства. Для цього запропонована система статистичних методів, які включають в себе аналітичні процедури з використанням фінансових коефіцієнтів, що забезпечує визначення узагальнюючого рейтингового показника оцінки фінансового стану підприємства, що має важливе значення для випуску акцій, купівлі їх інвесторами або купівлі - продажі самого підприємства.

13. Запропоновано методологічні засади імплементації аналітичних процедур в систему внутрішнього контролю й внутрішнього аудиту, що сприятиме зниженню ризиків як менеджменту, так і підприємства в цілому. Доведено, що поєднання аналітичних процедур і можливостей сучасних інформаційних технологій забезпечить більш ефективно прийняття оперативних і стратегічних управлінських рішень. Розроблені рекомендації та їх апробація на прикладі хлібопекарських підприємств Автономної Республіки Крим та п'яти областей України підтвердили їх високу ефективність.

СПИСОК ОПУБЛІКОВАНИХ ПРАЦЬ ЗА ТЕМОЮ ДИСЕРТАЦІЇ

Монографія

1. Сурніна К. С. Аналітичні процедури в аудиті: методологія і практика : [моногр.] / Сурніна К. С. – Сімферополь : ДІАЙПІ, 2011. – 338 с. (19,65 друк. арк.).

Підручники та навчальні посібники з грифом Міністерства освіти і науки, молоді та спорту України

2. Аудит : [підруч.] / Шевчук В. О., Пожарицька І. М., Сурніна К. С. – Сімферополь : ВД «АРІАЛ», 2011. – 218 с. (13,625 друк. арк., особисто автору належить 9,0 друк. арк.: Тема 3. Основні принципи, предмет та метод аудиту; Тема 5. Планування стадії та процедури аудиту; Тема 6 . Система внутрішнього контролю на підприємстві; Тема 7. Аудиторський ризик, суттєвість визначення шахрайства та помилки; Тема 8. Аудиторські докази та застосування вибірки в аудиті; Тема 9. Робочі документи аудитора; Тема 12. Аудит обліку, звітності та фінансового стану господарюючих суб'єктів; Тема 14. Узагальнення результатів аудиту).

3. Аудит у зарубіжних країнах : [навч. посіб.] / за ред. К. С. Сурніної, І. М. Пожарицької. – Сімферополь: ВД «АРІАЛ», 2009. – 308 с. (19,25 друк. арк., особисто автору належить 15,25 друк. арк.: Розділ 1. Суть та предмет аудиту, його сфера дії в зарубіжних країнах; Розділ 2. Організація і структура аудиторської діяльності в зарубіжних країнах; Розділ 3. Становлення та розвиток аудиту в англо-американських країнах; Розділ 4. Становлення і розвиток аудиту в європейських країнах; Розділ 5. Становлення та розвиток аудиту в країнах, які раніше входили до складу СРСР; Розділ 6. Аудиторський ризик і аудиторські докази; Розділ 7. Планування стадії і процедури аудиту; Розділ 8. Аудиторська документація та контроль якості).

4. Учет в зарубежных странах : [учеб. пособ.] / Сурнина Е. С., Чепоров В. В. – Симферополь : ДІАЙПІ, 2011. – 250 с. (14,53 друк. арк., особисто автору належить 7,95 друк. арк.: Тема 1. Общепринятые принципы и системы учета; Тема 2. Финансовая отчетность, ее содержание и интерпретация; Тема 3. Учет денежных средств; Тема 4. Учет расчетов с дебиторами; Тема 5. Учет товарно-материальных запасов; Тема 6. Учет долгосрочных активов; Тема 7. Учет финансовых вложений и консолидированная отчетность; Тема 8. Учет краткосрочных обязательств. Тема 9. Учет долгосрочных обязательств; Тема 10. Учет собственного капитала и распределение прибыли в товариществах и корпорациях).

Статті у наукових фахових виданнях

5. Сурнина Е. С. Урегулирование правоотношений относительно уступки требования и перевода долга субъектов предпринимательской деятельности / Е. С. Сурнина // Економіка. Менеджмент. Підприємство : зб. наук. праць Східноукр. нац. ун-ту імені Володимира Даля. – Луганськ, 2002. – Вип. 7. – С. 233–236. (0,25 друк. арк.).

6. Сурнина Е. С. Порядок признания расходов от реализации винодельческой

продукции в соответствии с национальными положениями бухгалтерского учета / Е. С. Сурнина // Культура народов Причерноморья. – 2004. – № 50, Т. 2 – С. 181–184. (0,25 друк. арк.).

7. Сурнина Е. С. Отражение доходов и расходов в учете предприятия / Е. С. Сурнина // Економіка. Менеджмент. Підприємство : зб. наук. праць Східноукр. нац. ун-ту імені Володимира Даля. – Луганськ, 2005. – № 1. – С. 113–118. (0,38 друк. арк.).

8. Сурнина Е. С. Расходы, которые подлежат включению в валовые / Е. С. Сурнина // Культура народов Причерноморья / Научный журнал. – Симферополь: 2005. – № 61. – С. 68–74 (0,44 друк. арк.).

9. Сурнина Е. С. Документальное оформление аудита финансирования улучшений арендованного имущества / Е. С. Сурнина // Вісник Східноукр. нац. ун-ту імені Володимира Даля. – 2006. – № 5. – С. 94–99. (0,38 друк. арк.).

10. Сурніна К. С. Аналіз теоретичних основ захисту інформації з обмеженим доступом / К. С. Сурніна // Науковий вісник Державної академії статистики, обліку та аудиту. – 2006. – Вип. 1. – С. 66–70. (0,25 друк. арк.).

11. Сурніна К. С. Особливості бухгалтерського обліку у разі прострочення оплати частки в статутному капіталі товариств / К. С. Сурніна // Науковий вісник Державної академії статистики, обліку та аудиту. – 2006. – Вип. 4. – С. 61–66. (0,38 друк. арк.).

12. Сурнина Е. С. Особенности развития акционерной собственности / Е. С. Сурнина // Культура народов Причерноморья. – 2007. – № 120. – С. 146–150. (0,31 друк. арк.).

13. Сурніна К. С. Особливості розвитку акціонерної власності на початку ХХ століття та її сучасний стан / К. С. Сурніна // Науковий вісник Державної академії статистики, обліку та аудиту. – 2007. – Вип. 1. – С. 61–65. (0,30 друк. арк.).

14. Сурніна К. С. Аналіз відтворювальних диспропорцій в акціонерних товариствах / К. С. Сурніна // Вісник Східноукр. нац. ун-ту імені Володимира Даля. – 2008. – № 10, Ч. 1. – С. 192–197. (0,38 друк. арк.).

15. Сурніна К. С. Система методів економічного аналізу господарської діяльності підприємств / К. С. Сурніна // Культура народов Причерноморья. – 2009. – № 176. – С. 34–37. (0,25 друк. арк.).

16. Сурніна К. С. Тенденції розвитку власного капіталу акціонерних товариств в економічній системі України / К. С. Сурніна // Вісник Східноукр. нац. ун-ту імені Володимира Даля. – 2009. – № 7. – С. 201–206. (0,37 друк. арк.).

17. Сурніна К. С. Ефективність використання у банку показників кредитних ресурсів / К. С. Сурніна, О. В. Лозинська // Культура народов Причерноморья. – 2009. – № 173, Т. 2. – С. 147–150. (0,25 друк. арк., особисто автору належить 0,15 друк. арк.: запропоновано систему показників для розрахунку ефективності використання кредитних ресурсів у банку).

18. Сурніна К. С. Економічна сутність кредиторської заборгованості / К. С. Сурніна, К. С. Сараєва // Культура народов Причерноморья. – 2010. – № 178. – С. 112–114. (0,2 друк. арк., особисто автору належить 0,1 друк. арк.: проаналізовано економічну сутність кредиторської заборгованості).

19. Сурнина Е. С. Теоретические основы налогообложения прибыли предприятия / Е. С. Сурнина, Е. С. Пасишнюк // Культура народов Причерноморья. –

2010. – № 179. – С. 106–108. (0,2 друк. арк., особисто автору належить 0,1 друк. арк.: проаналізовано теоретичні основи оподаткування прибутку підприємства).

20. Сурніна К. С. Аналітичні процедури при аудиті власного капіталу підприємств хлібопекарної галузі / К. С. Сурніна // Вісник Східноукр. нац. ун-ту імені Володимира Даля. – 2010. – № 8, Ч. 1. – С. 222–231. (0,63 друк. арк.).

21. Сурніна К. С. Аналітичні процедури при аудиті заборгованості / К. С. Сурніна // Вісник Східноукр. нац. ун-ту імені Володимира Даля. – 2010. – № 11. – С. 229–236. (0,5 друк. арк.).

22. Сурніна К. С. Аналітичні процедури при аудиті власного капіталу підприємств / К. С. Сурніна // Вісник Східноукр. нац. ун-ту імені Володимира Даля. – 2011. – № 8, Ч. 1. – С. 222–231. (0,63 друк. арк.).

23. Сурніна К. С. Аналітичні процедури на завершальній стадії аудиту / К. С. Сурніна // Вісник Східноукр. нац. ун-ту імені Володимира Даля. – 2011. – № 10. – С. 210–220. (0,69 друк. арк.).

24. Сурніна К. С. Аналітичні процедури при оцінці інвестиційної привабливості акціонерного товариства / К. С. Сурніна // Вісник Львівської комерційної академії. – 2011. – Вип. 36. – С. 371–374. (0,25 друк. арк.).

25. Сурніна К. С. Проблеми застосування аналітичних процедур в міжнародній практиці аудиту / К. С. Сурніна // Экономика Крыма. – 2011. – № 2 (35). – С. 258–262. (0,30 друк. арк.).

26. Сурніна К. С. Аналітичні процедури при аудиті собівартості послуг як об'єкта калькулювання: методичний та практичний аспект / К. С. Сурніна // Зб. наук. праць Донецького держ. ун-ту управління. – Донецьк, 2012. – Вип. 216., Т. XIII. – С. 377–385. (0,56 друк. арк.).

27. Сурніна К. С. Використання аналітичних процедур на різних стадіях аудиту та економічний аналіз: відмінність прийомів застосування / К. С. Сурніна // Науковий вісник Національної академії статистики, обліку та аудиту. – 2012. – № 1. – С. 52–58. (0,44 друк. арк.).

28. Сурніна К. С. Розробка моделей складових аудиторського ризику в ході планування аудиту / К. С. Сурніна // Науковий вісник Національної академії статистики, обліку та аудиту. – 2012. – № 2. – С. 48–55. (0,5 друк. арк.).

29. Сурніна К. С. Методика аналітичних процедур при аудиті фінансової звітності (на прикладі хлібопекарних підприємств України) / К. С. Сурніна // Бухгалтерський облік і аудит. – 2012. – № 5. – С. 41–49. (0,6 друк. арк.).

30. Сурніна К. С. Необхідність використання аналітичних процедур для підтвердження достовірності фінансової звітності підприємства / К. С. Сурніна // Таврійський наук. вісник. – 2012. – Вип. 79. – С. 341–346. (0,4 друк. арк.).

Публікації в іноземних виданнях

31. Сурнина Е. С. Теоретические основы аналитических процедур в аудите / Е. С. Сурнина // Международный бухгалтерский учет. – 2010. – № 13 (145). – С. 59–64. (0,4 друк. арк.).

32. Павлов К. В. Аудит в условиях неопределенности рыночной среды: отечественный и зарубежный опыт : [моногр.] / Павлов К. В., Сурнина К. С.,

Юсупов И. З. – Ижевск : Ассоциация по методологическому обеспечению деловой активности и общественного развития «Митра», 2011. – 531 с. (33,19 друк. арк., особисто автору належить 20,37 друк. арк.: гл. 1–7, с. 6–328).

33. Сурнина Е. С. Развитие аудита в Украине // Социально-экономическое развитие славянских стран СНГ: сравнительный анализ : [кол. моногр.] / Е. С. Сурнина. – Ижевск : Ассоциация по методологическому обеспечению деловой активности и общественного развития «Митра», 2012. – С. 320 – 330. (32,5 друк. арк., особисто автору належить 0,6 друк. арк.: §7. Развитие аудита в Украине).

Тези доповідей на конференціях

34. Сурнина Е. С. Організація управління якістю та контроль якості робіт в аудиторській фірмі / Е. С. Сурнина // Теорія і практика незалежного аудиту в Україні : зб. тез та текстів доповідей на міжнар. наук.-практ. конф. з аудиту (12 лист. 2002 р.). – К., 2002. – С. 123–126. (0,3 друк. арк.).

35. Сурнина Е. С. Свободные экономические зоны и территории приоритетного развития. Проблемы учета и аудита / Е. С. Сурнина // Особенности учета и аудита специальных экономических зон и территорий приоритетного развития : зб. праць Міжрег. наук.-практ. конф. (1–2 черв. 2003 р.). – Керчь, 2003. – С. 3–5. (0,2 друк. арк.).

36. Сурнина Е. С. Международные стандарты аудита. Аудиторское заключение (ННА № 26, МСА 700, МСА 700А) / Е. С. Сурнина // Современное состояние учета, анализа и аудита в Украине : зб. тез Міжрег. наук.-практ. конф. (3–4 черв. 2004 р.). – Севастополь, 2004. – С. 15–16. (0,2 друк. арк.).

37. Сурнина Е. С. Методика преподавания аудита на основе международных стандартов, принятых в качестве национальных / Е. С. Сурнина // Облік, аналіз та аудит: перспективи розвитку : зб. тез Першої конф. САУ та ВНЗ України (24–26 вер. 2004 р.). – К., 2004. – С. 112–113. (0,2 друк. арк.).

38. Сурнина Е. С. Контроль качества аудиторских услуг Украины / Е. С. Сурнина // Проблеми розвитку обліку і аудиту в Україні : зб. тез Міжрег. наук.-практ. конф. (14–15 жовт. 2004 р.). – Дніпропетровськ, 2004. – С. 11–12. (0,2 друк. арк.).

39. Сурнина Е. С. Аудит в Україні: проблеми та перспективи розвитку / Е. С. Сурнина // Розвиток системи обліку, аналізу та аудиту в Україні: традиції, проблеми, перспективи : зб. праць III наук. конф. (берез. 2005 р.). – К., 2005. – С. 87. (0,1 друк. арк.).

40. Сурнина Е. С. Реализация принципа конфиденциальности аудита в Украине / Е. С. Сурнина // Майбутнє – аудит : зб. тез всеукр. міжвуз. наук.-практ. конф. (18 лист. 2005 р.). – Кривий Ріг, 2005. – С. 65. (0,2 друк. арк.).

41. Сурнина Е. С. Особенности формирования собственного капитала на предприятиях Украины / Е. С. Сурнина // Современные международные отношения: экономика, бизнес, політика : зб. тезисов междунар. науч.-практ. конф. (12 дек. 2005 г.). – Барнаул, 2005. – С. 112–115. (0,2 друк. арк.).

42. Сурнина Е. С. Проблемы автоматизации бухгалтерского учета на предприятиях с иностранным капиталом / Е. С. Сурнина // Проблеми теорії і практики учета, аналізу, аудиту і пути их решения : зб. тезисов всеукр. науч.-метод. конф. (3–5 мая 2006 г.). – Севастополь, 2006. – С. 113–114. (0,2 друк. арк.).

43. Сурнина Е. С. Аудиту України 15 лет / Е. С. Сурнина // Основные направления и проблемы развития национальной и региональной экономики : сб. тезисов междунар. науч.-практ. конф. (апр. 2008 г.). – Белгород, 2008. – С. 116–117. (0,2 друк. арк.).

44. Сурнина Е. С. Аудит в странах ранее входящих в состав СССР / Е. С. Сурнина // 15-летие аудита Украины: достижения, проблемы перспективы развития : сб. тезисов науч.-практ. конф. (21 апр. 2008 г.). – Симферополь, 2008. – С. 50–51. (0,2 друк. арк.).

45. Сурніна К. С. Проблеми застосування міжнародних стандартів аудиту в Україні / Е. С. Сурнина // Розвиток України в ХХІ столітті: економічні, соціальні, екологічні, гуманітарні та правові проблеми : зб. тез III міжнар. інтернет-конф. (25 жовт. 2008 р.). – Тернопіль, 2008. – С. 188–189. (0,2 друк. арк.).

46. Сурнина Е. С. Улучшение деятельности предприятия путем усиления контроля за погашением задолженности / Е. С. Сурнина // Теория и практика экономики и предпринимательства : сб.тезисов VII междунар. науч.-практ. конф. (1–3 мая 2010 г.). – Алушта, 2010. – С. 111. (0,1 друк. арк.).

47. Сурнина К. С. Актуальні проблеми розвитку аудиту в Україні / К. С. Сурніна // Роль і місце бухгалтерського обліку, контролю й аналізу в розвитку економічної науки та практики : зб. матеріалів міжнар. наук.-практ. конф. (14 трав. 2010 р.). – К., 2010. – С. 222–224. (0,2 друк. арк.).

48. Сурнина Е. С. Акционерный сектор украинской экономики: этапы развития / Е. С. Сурнина // Эффективное развитие региональной экономики в условиях глобализации : сб.тезисов междунар. науч.-практ. конф. (6–8 мая 2010 г.). – Белгород, 2010. – Т. I. – С. 392. (0,1 друк. арк.).

49. Сурніна К. С. Фінансовий аналіз в аналітичних аудиторських процедурах / К. С. Сурнина // Роль і місце бухгалтерського обліку, контролю й аналізу в розвитку економічної науки та практики : зб. тез та текстів виступів на міжнар. наук.-практ. конф. (25–26 жовт. 2010 р.). – К., 2010. – С. 68–70. (0,2 друк. арк.).

50. Сурніна К. С. Аналітичні процедури на стадії планування аудиту / К. С. Сурнина // Актуальні проблеми розвитку обліку, контролю і аналізу в умовах глобальних економічних змін: зб. тез міжнар. наук.-практ. конф. (07–08 жовт. 2010 р.). – Полтава, 2010. – С. 312–317. (0,3 друк. арк.).

51. Сурніна К. С. Особливості управління дебіторською заборгованістю промислового підприємства / К. С. Сурнина // Економіка і управління у промисловості : матеріали Всеукр. наук.-практ. конф. (28–29 жовт. 2010 р.). – Дніпропетровськ, 2010. – С. 112–113. (0,2 друк. арк.).

52. Сурніна К. С. Організація аудиторської діяльності: стратегія відповідальності / К. С. Сурнина // Учет, анализ и аудит в системе управления предпринимательской деятельностью : материалы всеукр. науч.-практ. конф. (19 лист. 2010 г.). – Симферополь, 2010. – С. 34–35. (0,2 друк. арк.).

53. Сурніна К. С. Зовнішній аудит і аналітичні процедури на міжнародному просторі / К. С. Сурніна // Проблемы развития финансовой системы Украины в условиях глобализации : труды XIII междунар. науч.-практ. конф. (23–26 мар. 2011 г.). – Симферополь, 2011. – С. 175. (0,1 друк. арк.).

54. Сурніна К. С. Розвиток підходу до застосування аналітичних процедур в аудиті в умовах глобалізації / К. С. Сурніна // Современные тенденции развития

научной мысли : зб. матеріалів II міжнар. наук.-практ. конф. (3–5 трав. 2011 р.). – Лондон, 2011. – С. 139–141. (0,2 друк. арк.).

55. Сурніна К. С. Організаційні аспекти аналітичних процедур при оцінці інвестиційної привабливості підприємств / К. С. Сурніна // Розвиток бухгалтерського обліку, контролю та аналізу у сучасних концепціях управління : зб. матеріалів I міжнар. наук.-практ. конф. (19–21 трав. 2011 р.). – Судак, 2011. – С. 136–140. (0,3 друк. арк.).

56. Сурніна К. С. Вдосконалення аудиту і аналізу оборотних активів акціонерних товариств / К. С. Сурніна // Ключові інструменти організації людського співіснування: економіка та право : зб. матеріалів XII міжнар. наук.-практ. конф. (27 жовт. – 1 лист. 2011 р.). – Лондон, 2011. – С. 230. (0,1 друк. арк.).

57. Сурніна К. С. Аналітичні процедури на етапі перевірки по суті / К. С. Сурніна // Актуальні проблеми економічних наук : зб. матеріалів VII Міжнар. наук.-практ. конф. (7–15 лист. 2011 р.). – Прага, 2011. – С. 108–109. (0,2 друк. арк.).

58. Сурніна К. С. Учет и аудит собственного капитала акционерных предприятий в условиях трансформации отношений собственности / К. С. Сурніна // Облік, аналіз і аудит в системі управління підприємницькою діяльністю : матеріали I Всеукр. наук.-практ. конф. (18 лист. 2011 р.). – Симферополь, 2011. – С. 104–107. (0,3 друк. арк.).

59. Сурніна К. С. Аналітичні процедури на заключній стадії аудиту / К. С. Сурніна // Актуальные вопросы экономики в контексте глобализации : материалы Всеукр. науч.-практ. конф. (11 нояб. 2011 р.). – Симферополь, 2011. – С. 123–125. (0,2 друк. арк.).

60. Сурніна К. С. Необхідність використання аналітичних процедур для підтвердження достовірності фінансової звітності / К. С. Сурніна // Розвиток бухгалтерського обліку, контролю та аналізу у сучасних концепціях управління : зб. матеріалів I Міжнар. наук.-практ. конф. (1–3 черв. 2012 р.). – Судак, 2012. – С. 187–189. (0,2 друк. арк.).

Інші публікації:

61. Сурніна Е. С. Методические указания по самостоятельному изучению дисциплины «Финансовый анализ» и задания для практических занятий и контрольных работ для студентов дневной и заочной форм обучения по специальности 7.050106 «Учет и аудит» / Сурніна Е. С. – Симферополь : ТНУ, 2003. – 133 с. (8, 3 друк. арк.).

62. Коцюба М. П. Методика составления бухгалтерской отчетности : [учеб. пособ. по самост. изучению дисц. «Бухгалтерская отчетность» для студ. дневной и заочной форм обучения по спец. 7.050106 «Учет и аудит»] / Коцюба М. П., Сурніна Е. С. – Симферополь: ТНУ, 2004. – 168 с. (9,3 друк. арк., особисто автору належить 8,3 друк. арк.).

63. Кулипанов К. А. Методические указания по самостоятельному изучению дисциплины «Аудит» для студентов дневной и заочной форм обучения по специальности 7.050104 «Финансы» / Кулипанов К. А., Сурніна Е. С. – Симферополь : ТНУ, 2004. – 96 с. (6,0 друк. арк., особисто автору належить 4,5 друк. арк.).

64. Богосян М. В. Методические указания по самостоятельному изучению дисциплины «Бухгалтерский учет» для студентов дневной и заочной форм обучения по

спеціальності 7.050104 «Финансы» / Богосян М. В., Сурнина Е. С. – Симферополь : ТНУ, 2008. – 132 с. (8,2 друк. арк., особисто автору належить 6,5 друк. арк.).

Анотація

Сурніна К. С. Аналітичні процедури в аудиті: методологія та організація. Рукопис. Дисертація на здобуття наукового ступеня доктора економічних наук за спеціальністю 08.00.09 – бухгалтерський облік та аудит (за видами економічної діяльності). – Національна академія статистики, обліку та аудиту, - Київ, 2012.

Проведено комплексне дослідження теоретичних, методичних і організаційних засад та практичних проблем з формування професійної думки на підставі аналітичних процедур, що забезпечують більш високу якість проведення аудиту.

Метою дослідження є теоретичне обґрунтування та комплексне розроблення методологічних та організаційних засад використання аналітичних процедур в аудиті, що впливають на результативність аудиторського процесу.

Розкрито та уточнено зміст поняття «аналітичні процедури»; сформульовані базові положення концепції «аналітичні процедури аудиту»; обґрунтовано місце аналітичних процедур у процесі аудиту; розроблено поетапну методологію планування аудиту з використанням аналітичних процедур (на етапах попереднього планування, планування аудиту, перевірки по суті, завершення аудиту); запропоновано методологію аналітичного моніторингу досягнення запланованих цілей.

Розроблено методологію застосування аналітичних процедур аудиту, щодо виявлення викривлень на рівні тверджень класу операції та залишків на рахунках бухгалтерського обліку, що забезпечить високу доказовість рівня достовірності фінансової звітності.

Доведено, що використовуючи аналітичні процедури, можна більш глибоко і обґрунтовано перевірити досягнутий фінансовий стан підприємства та прогнозувати рівень його інвестиційної привабливості. Для цього запропонована система статистичних методів, які включають аналітичні процедури з використанням фінансових коефіцієнтів, що забезпечує визначення узагальнюючого рейтингового показника оцінки фінансового стану підприємства.

Запропоновано, на підставі аналітичних процедур, методику прогнозного аналізу діяльності підприємства на прикладі хлібопекарської промисловості.

Ключові слова: *аудит, аналітичні процедури, диверсифікація, бухгалтерський облік, фінансова звітність, ризик невиявлення, суттєві викривлення, твердження керівництва, професійне судження, рейтингова оцінка, інвестиційна привабливість.*

Аннотация

Сурнина Е. С. Аналитические процедуры в аудите: методология и организация - Рукопись. Диссертация на соискание ученой степени доктора экономических наук по специальности 08.00.09 – бухгалтерский учет, анализ и аудит (по видам экономической деятельности). – Национальная академия статистики, учета и аудита. – Киев, 2012.

В диссертационной работе разработаны теоретико-методологические и организационные аспекты нового направления в аудите - использования аналитических процедур на всех этапах проверки, что способствует решению проблемы не только сознания и внедрения в практику аудиторских проверок комплексного методического инструментария, но и развитию методики анализа финансового состояния предприятия в плане рейтинговой оценки его инвестиционной привлекательности, применительно к постоянно меняющимся рыночным условиям.

Объектом исследования являются процессы аудита финансовой отчетности хозяйственных субъектов в Украине.

Предметом исследования являются методологические основы применения аналитических процедур в процессе аудита на основе организации комплексного подхода с учетом необходимости повышения показателей качества аудита (снижения аудиторского риска).

Целью исследования является обоснование теоретических и организационных положений по усовершенствованию аналитических процедур на основании не только научно-обоснованной их детализации, но и включения в их состав методов, способов и приемов статистики и анализа, как основы более глубокого информационного обеспечения аудиторского процесса для повышения качества аудиторских проверок и снижения аудиторского риска.

Доказано, что от уровня использования конкретных аналитических процедур зависит и уровень прогнозных аудиторских работ, выполняемых на предварительном этапе и на этапе планирования что, в конечном итоге, определяет уровень аудиторского риска, качества работы и профессионального мнения аудитора.

На основе аналитических процедур предложено усовершенствованные модели выявления потенциального риска аудитора на этапе планирования и завершающем этапе, что обеспечивает аудиторов более глубокой методикой выявления признаков злоупотреблений в финансовой отчетности.

Автором предложена классификация аналитических процедур по видовым признаками и этапам аудита на протяжении всего процесса аудита. Данные классификационные признаки позволяют выделить, как общие виды аналитических процедур, в зависимости от цели проведения, используемой информации, методов их проведения, так и детализирующий процесс аудита, путем конкретизации аналитических процедур.

Практическим направлением развития теории и методологии применения аналитических процедур стала разработка организационно-методических рекомендаций по аудиту, на основании качественно нового подхода к выявлению искажений в финансовой отчетности на уровне классов операций (в первую очередь таких как: «Расходы деятельности», «Доходы и результаты деятельности», что в целом обеспечивает более высокий уровень доказательств и профессионального суждения аудитора.

Предложены методологические основы имплементации аналитических процедур в систему внутреннего аудита предприятия, что способствует снижению рисков как менеджмента, так и предприятия в целом. Доказано, что сочетание аналитических процедур и возможностей современных информационных технологий обеспечит более эффективное принятие оперативных и стратегических управленческих решений.

На основе использования аналитических процедур аудита разработан методический подход к прогнозному анализу инвестиционной привлекательности предприятия с определением обязательного рейтингового показателя на примере хлебопекарных предприятий Украины, что крайне актуально для нынешних рыночных условий купли-продажи как пакетов акций, так и отдельного предприятия.

Ключевые слова: аудит, аналитические процедуры в аудите, диверсификация, бухгалтерский учет, имплементация, финансовая отчетность, риск необнаружения, существенные искажения, утверждения руководства, профессиональное мнение, рейтинговая оценка, инвестиционная привлекательность.

Annotation

Surnina K. S. Analytical procedures in auditing: methodology and organization. Manuscript. Dissertation on the receipt of scientific degree of doctor of economic sciences after speciality 08.00.09 is a record-keeping and audit (after the types of economic activity). - the National academy of statistics, account and audit, is Kyiv, 2012.

In dissertation work complex research of theoretical, methodical and organizational principles and practical problems is conducted from forming of professional idea on the basis of analytical procedures which provide top quality of realization of audit.

The purpose of dissertation research is a theoretical ground and complex development of methodological and organizational principles of the use of analytical procedures in an audit, which influence on effectiveness of public accountant process.

Maintenance of concept "analytical procedures" is exposed and specified; the base positions of conception "analytical procedures of audit" are formulated; the place of analytical procedures is reasonable in the process of audit; stage-by-stage methodology of planning of audit is worked out with the use of analytical procedures (on the stages of the previous planning, planning of audit, verification essentially, completion of audit); methodology of the analytical monitoring of achievement of the planned aims is offered .

Methodology of application of analytical procedures of audit is worked out, in relation to the exposure of curvatures at the level of claims of class of operation and bits and pieces on the accounts of record-keeping which will provide high evidentialness of level of authenticity of the financial reporting.

It is well-proven that using analytical procedures, it is possible not only deeper and reasonably to check up the attained financial state of enterprise but also, in market conditions, to forecast the level of ist investment attractiveness. System of statistical methods which include analytical procedures with the use of financial coefficients offered for this purpose, that provides determination of summarizing rating index of estimation of the financial state of enterprise.

On the basis of analytical procedures, methods of prognosis of analysis of activity of enterprise are offered on the example of bakery industry.

Keywords: audit, analytical procedures in an audi, diversification risk of unexposure, record-keeping, financial reporting, substantial curvatures, claims of guidance, professional judgement, rating estimation, investment attractiveness.

