

## АНАЛІТИЧНІ ПРОЦЕДУРИ В АУДИТІ ФІНАНСОВОЇ ЗВІТНОСТІ ПІДПРИЄМСТВ

### ANALYTICAL PROCEDURES IN THE AUDIT OF FINANCIAL STATEMENTS OF ENTERPRISES

УДК 657

**Кузькін Є.Ю.**

к.е.н., доцент,  
директор  
Департаменту місцевих бюджетів  
Міністерство фінансів України  
**Семенець А.О.**  
к.е.н., доцент, доцент кафедри обліку,  
аудиту та економічного аналізу  
Харківський інститут фінансів  
Київського національного  
торговельно-економічного університету  
**Палій К.А.**  
студентка  
Харківський інститут фінансів  
Київського національного  
торговельно-економічного університету

У статті розглянуто процес відображення інформації у фінансовій звітності підприємств, чинники та явища, що впливають на якість цієї інформації, її достовірність і відповідність усім висунутим до неї вимогам. Приділено увагу методам виявлення і класифікації викривлень, від чого багато в чому залежить вибір того чи іншого алгоритму їх виправлення у фінансовій звітності та недопущення їх у подальшому. Слід зазначити, що формування і надання користувачам недостовірної звітності стає все більш і більш поширеним явищем і однією з головних загроз економічній безпеці країни, а також світовим явищем. Розглянуто особливості проведення аудиту в умовах, коли особливо актуальною в аудиторській діяльності є оптимізація трудомісткості аудиторських послуг одночасно з підвищенням їхньої якості. При цьому велика роль відводиться вивченню особливостей проведення аналітичних процедур як одного з найбільш ефективних видів аудиторських процедур.

**Ключові слова:** аналітичні процедури, аудит, фінансова звітність, викривлення, підприємство.

В статье рассмотрен процесс отражения информации в финансовой отчет-

ности предприятий, факторы и явления, влияющие на качество этой информации, ее достоверность и соответствие всем предъявляемым к ней требованиям. Уделено внимание методам выявления и классификации искажений, от чего во многом зависят выбор того или иного алгоритма их исправления в финансовой отчетности и недопущение их в дальнейшем. Следует отметить, что формирование и предоставление пользователям недостоверной отчетности становится все более и более распространенным явлением и одной из главных угроз экономической безопасности страны, а также мировым явлением. Рассмотрены особенности проведения аудита в условиях, когда особенно актуальной в аудиторской деятельности является оптимизация трудоемкости аудиторских услуг одновременно с повышением их качества. При этом большая роль отведена изучению особенностей проведения аналітических процедур как одного из самых эффективных видов аудиторских процедур.

**Ключевые слова:** аналитические процедуры, аудит, финансовая отчетность, искажение, предприятие.

*The article describes the process of reflection of information in the financial statements of enterprises, factors and phenomena affecting the quality of this information, its reliability and compliance with all requirements for it. The presence or absence of misstatements in the reports, their timely and complete correction, directly affects the quality of information. The purpose of the article is to review the analytical procedures in the audit of the financial statements of enterprises and to identify factors affecting the auditor's confidence in the analytical procedures. This article focuses on methods for identifying and classifying misstatements, on which the choice of a particular algorithm for correcting them in the financial statements and preventing them in the future largely depends. It should be noted that the formation and provision of inaccurate reporting to users is becoming more and more common and one of the main threats to the economic security of the country, as well as a global phenomenon. Often, pursuing certain commercial interests, enterprises misstate financial reporting indicators, which entails risks for its users. The article considers the consequences of various manipulations with statements that seriously affect the soundness and adequacy of management and investment decisions that are made, which ultimately inevitably leads to economic losses and misleads not only owners and investors, but also the state and society as a whole. The article discusses the features of the audit in conditions when the optimization of the labor-intensiveness of audit services simultaneously with the improvement of their quality is particularly relevant in the audit activity. At the same time, a large role is given to the study of the features of conducting analytical procedures, as one of the most effective types of audit procedures. The paper discusses the methods of conducting audit procedures in accordance with the ISA: comparison of financial information; the study of the relationship between elements of financial information, between financial information and the corresponding non-financial information.*

**Key words:** analytical procedures, audit, financial statements, misstatement, enterprise.

**Постановка проблеми.** У сучасних умовах одним з основних завдань суб'єктів господарювання є повне, достовірне і прозоре відображення наявної інформації про реальний власний фінансовий стан у своїх фінансових звітах для внутрішніх і зовнішніх користувачів. На якість цієї інформації, її достовірність і відповідність усім вимогам, що висуваються до неї, безпосередньо впливають наявність або відсутність викривлень у звітах, своєчасне і повне їх виправлення. У зв'язку із цим важливо приділяти значну увагу методам виявлення і класифікації викривлень, від чого більшою мірою залежить вибір того чи іншого алгоритму їх виправлення у фінансовій звітності вітчизняних підприємств.

Водночас слід зазначити, формування та надання користувачам недостовірної звітності

стає все більш і більш поширеним явищем і однією з головних загроз економічній безпеці країни. Нерідко підприємства, переслідуючи певні комерційні інтереси, викривляють показники фінансової звітності, що тягне за собою ризики для її користувачів. Різні маніпуляції зі звітністю серйозно впливають на обґрунтованість та адекватність прийнятих ними управлінських та інвестиційних рішень, що, врешті-решт, неминуче призводить до економічних втрат і вводить в оману не тільки власників і інвесторів, а й державу і суспільство у цілому. Поряд із цим економіко-соціальне середовище, в якому функціонують суб'єкти господарювання, зазнало суттєвих змін, викликаних світовою фінансово-економічною кризою, що, своєю чергою, висуває більш жорсткі вимоги до досто-

вірності фінансової звітності. Усе вищезазначене зумовлює безсумнівну актуальність проблеми виявлення викривлень у фінансовій звітності.

#### **Аналіз останніх досліджень і публікацій.**

Цій проблемі традиційно приділялася велика увага в теорії і практиці бухгалтерського обліку й аудиту. В економічній літературі виявлення викривлень фінансової звітності було предметом досліджень представників різних наукових шкіл і напрямів. У ході вивчення цих питань автори використовували праці таких учених, як: С.Л. Безручук [1], Ф.Ф. Бутинець [2], Л.П. Кулаковська [3], Ю.В. Піча [3], В.Я. Савченко [8], Д.М. Тюріна [10], М.А. Шум [10] та ін. Однак низка проблем з питань виправлення помилок і відображення змін у фінансових звітах суб'єктів господарювання вимагають подальшого наукового розроблення. Незважаючи на те що сьогодні тема виправлення помилок є широко обговорюваною в науковій літературі, існує багато неточностей і розбіжностей у сучасній нормативно-правовій базі з цього питання, не є однозначними визначення цього терміна в різних нормативно-правових актах і поради щодо виправлення допущених помилок.

**Постановка завдання.** Метою статті є розгляд аналітичних процедур в аудиті фінансової звітності підприємств і виявлення чинників, що впливають на довіру аудитора до аналітичних процедур.

**Виклад основного матеріалу дослідження.** Оцінка викривлень інформації про фінансовий стан і результати діяльності суб'єктів господарювання відповідно до методології, встановленої Міжнародними стандартами аудиту (МСА), повинна проводитися з позиції дотримання принципу суттєвості фінансової звітності. При цьому необхідно розумітися на характеристиках, типах викривлень та аудиторських процедурах, які слід застосовувати під час аудиту фінансової звітності для виявлення викривлень, а також об'єктах маніпулювання [9]. Цей принцип визначає коло чинників, що суттєво впливають на фінансовий стан підприємства, тому ці чинники доцільно відобразити у фінансовій звітності. Наприклад, згідно з МСА 200 «Загальні цілі незалежного аудитора та проведення аудиту відповідно до Міжнародних стандартів аудиту», аудиторі необхідно підготувати потрібні і повною мірою достатні аудиторські докази, які дадуть змогу зробити висновок про відсутність суттєвих викривлень у фінансовій звітності [5]. Але при цьому аудитор повинен усвідомити, що, можливо, з'являться обставини, які можуть сприяти виникненню суттєвого викривлення фінансової звітності.

Як відомо, основною метою аудиторської перевірки є виявлення суттєвих викривлень у фінансовій звітності підприємства. Водночас аудитор не несе відповідальності за виявлення викривлень, які не здійснюють істотного впливу на фінансову звітність у цілому. Тому, відповідно до МСА, ауди-

тор не має на меті виявити всі можливі викривлення у цій звітності, а повинен звернути особливу увагу на ті аспекти перевірки, в яких допущені помилки можуть призвести до істотних викривлень фінансової інформації.

У сучасних умовах, коли особливо актуальною в аудиторській діяльності є оптимізація трудомісткості аудиторських послуг одночасно з підвищенням їхньої якості, велика роль відводиться вивченню особливостей проведення аналітичних процедур як одного з найбільш ефективних видів аудиторських процедур.

У міжнародному стандарті аудиту «Аналітичні процедури» (МСА 520) наводиться таке визначення: термін «аналітичні процедури» означає оцінки фінансової інформації, зроблені на основі аналізу очікуваних взаємозв'язків між фінансовими та нефінансовими даними, що охоплюють необхідне вивчення ідентифікованих відхилень або взаємозв'язків, які не узгоджуються з іншою доречною інформацією чи значно відрізняються від очікуваних величин [5]. Відповідно до МСА 520, цей вид аудиторських процедур передбачає такі способи їх проведення:

- 1) зіставлення фінансової інформації:
  - з порівняльною інформацією за попередні періоди;
  - з очікуваними результатами діяльності підприємства;
  - з аналогічною галузевою інформацією;
- 2) вивчення співвідношень:
  - між елементами фінансової інформації, які, як очікується, будуть відповідати прогнозованій структурі;
  - між фінансовою інформацією і відповідною нефінансовою інформацією.

У МСА 520 зазначено алгоритм дій аудитора під час реалізації аналітичних процедур:

- 1) визначити придатність аналітичних процедур перевірки по суті для певних передумов з урахуванням оцінених ризиків суттєвого викривлення;
- 2) оцінити надійність даних, на яких засноване очікування аудитора за сумами, відбитими в обліку або коефіцієнтам;
- 3) сформулювати очікування щодо сум, які відображені в обліку, або коефіцієнтів й оцінити, чи достатньо точно і однозначно сформовано очікування, щоб виявити викривлення;
- 4) визначити розбіжність між сумами, відбитим в обліку, і очікуваними показниками, яка є прийнятною.

Також аудиторі необхідно враховувати низку чинників під час здійснення аналітичних процедур перевірки по суті: цілі виконання аналітичних процедур, особливості аудированої особи, наявність фінансової та нефінансової інформації, а також вид джерела й її якісні характеристики (достовірність, доречність і порівнянність) [9]. Окрім того, можливе застосування аудитором

знань, отриманих у результаті попередніх аудиторських перевірок аудійованого підприємства.

Необхідна перевірка аудитором надійності існуючих засобів внутрішнього контролю, що беруть участь у підготовці інформації, яку аудитор використовує для аналітичних процедур. Перевірка системи внутрішнього аудиту є одним з основних напрямів проведення аудиту фінансової звітності та передбачає поряд із перевіркою системи внутрішнього аудиту перевірку системи управління підприємством, системи бухгалтерського обліку, виробничої, маркетингової систем і низки інших систем, що забезпечують фінансово-господарську діяльність підприємства. Тільки переконавшись у правильності побудови перевірених систем, аудитор може видати об'єктивний висновок про фінансовий стан підприємства, правильність та достовірність фінансової звітності.

МСА 520 визначає ступінь довіри аудитора до результатів аналітичних процедур за допомогою оцінки надійності даних, а також точності формування очікування. Слід виділити чинники, що впливають на ступінь довіри аудитора до результатів аналітичних процедур:

- чинники, що визначають надійність даних (джерело наявної інформації, порівняність наявної інформації, характер і доречність наявної інформації, засоби контролю над підготовкою інформації);
- чинники, що визначають точність формування очікування (ступінь точності прогнозування очікуваних результатів, можливість дезагрегування інформації, доступність інформації, як фінансової, так і нефінансової).

Стосовно аналітичних процедур, що сприяють формуванню загального висновку, можна відзначити, що необхідно застосовувати аналітичні процедури ближче до завершення або безпосередньо на завершальній стадії аудиту під час формування загального висновку про те, чи відповідає фінансова звітність у цілому думці про діяльність аудійованої особи, яка склалася у аудитора.

Метою фінансового аналізу в аудиті є:

- визначення на основі проведеного фінансового аналізу основних напрямів аудиту фінансової звітності;
- встановлення аудитором сутності та змісту фінансово-господарської діяльності підприємства, що перевіряється;
- оцінка стратегії й тактики фінансово-господарської діяльності та перспектив функціонування підприємства;
- виявлення зон із підвищеним ризиком, зон помилок і шахрайства.

Баланс (звіт про фінансовий стан) підприємства становить об'єкт дослідження аудитором протягом усієї перевірки – від укладання договору про надання аудиторських послуг до складання аудиторського звіту.

Бухгалтерська і фінансова внутрішня документація підприємства, а також фінансова звітність необхідні аудитору для визначення ступеня кваліфікації працівників системи обліку і контролю та прийняття рішень про ступінь довіри до даних систем [10]. Вони також визначають напрями і глибину аудиторської перевірки фінансової звітності підприємства. Результати фінансового аналізу є основою для планування аудиторської перевірки, складання плану і програми аудиту.

На нашу думку, цінність аудиторської перевірки для власників підприємства та інших користувачів фінансової звітності, у тому числі інвесторів, полягає не тільки і не стільки в отриманні підтвердження правильності й достовірності ведення бухгалтерського обліку та складання фінансової звітності, скільки в отриманні аналітично обґрунтованої інформації про напрями розвитку підприємства, внутрішні резерви підвищення ефективності фінансово-господарської діяльності, оптимальну структуру власного капіталу, місце підприємства на ринку і в галузевій структурі та інші життєво важливі питання діяльності підприємства в сучасних умовах.

**Висновки з проведеного дослідження.** Використання концепції розкриття викривлень у фінансовій звітності підприємств, встановленої міжнародними стандартами аудиту, дає можливість скласти аудиторський звіт, що виражає незалежну думку аудитора про достовірність фінансової звітності та виникнення в ній викривлень як наслідків помилок або шахрайства. Це набуває особливої важливості в сучасних умовах, коли користувачам фінансової інформації надається недостовірна, недоброякісна фінансова звітність.

#### БІБЛІОГРАФІЧНИЙ СПИСОК:

1. Безручук С.Л. Якість фінансової звітності через призму професійної етики бухгалтера. *Вісник Житомирського державного технологічного університету. Серія «Економічні науки»*. 2017. № 4. С. 3-8. URL: [http://nbuv.gov.ua/UJRN/Vzhdtu\\_econ\\_2017\\_4\\_3](http://nbuv.gov.ua/UJRN/Vzhdtu_econ_2017_4_3) (дата звернення: 19.05.2019).
2. Бутинець Ф.Ф. Аудит : підручник. Житомир : Рута, 2002. 672 с.
3. Кулаковська Л.П., Піча Ю.В. Організація і методика аудиту : підручник. Київ Каравела, 2012. 544 с.
4. Додаток до міжнародних стандартів контролю якості, аудиту, огляду, іншого надання впевненості та супутніх послуг. Видання 2016–2017 років. Ч. 3. *Аудиторська палата України*. URL: [https://www.apu.net.ua/attachments/article/1151/2017\\_часть3.pdf](https://www.apu.net.ua/attachments/article/1151/2017_часть3.pdf) (дата звернення: 19.05.2019).
5. Міжнародні стандарти контролю якості, аудиту, огляду, іншого надання впевненості та супутніх послуг. Видання 2016–2017 років. Ч. 1. *Аудиторська палата України*. URL: [https://www.apu.net.ua/attachments/article/1151/2017\\_часть1.pdf](https://www.apu.net.ua/attachments/article/1151/2017_часть1.pdf) (дата звернення: 19.05.2019).

6. Методичні рекомендації щодо заповнення форм фінансової звітності : Наказ Міністерства фінансів України від 28 березня 2013 р. № 433. *Верховна Рада України*. URL: <http://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z1373-15> (дата звернення: 19.05.2019).

7. Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності» : Наказ Міністерства фінансів України від 07 лютого 2013 р. № 73. *Верховна Рада України*. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0336-13> (дата звернення: 19.05.2019).

8. Савченко В.Я. Аудит : навчальний посібник. Київ : КНЕУ, 2006. 328 с.

9. Семенець А.О., Мелешко Д.В. Організація аудиту фінансової звітності підприємства. *Економіка. Фінанси. Право*. 2017. № 12/4. С. 68-71. URL: <http://dspace.khif.edu.ua/handle/123456789/87> (дата звернення: 19.05.2019).

10. Шум М.А., Тюріна Д.М. Організаційні аспекти підвищення аналітичних можливостей бухгалтерської фінансової звітності. *Вісник Одеського національного університету. Серія «Економіка»*. 2016. Т. 21. Вип. 6. С. 210-213. URL: [http://nbuv.gov.ua/UJRN/Vonu\\_econ\\_2016\\_21\\_6\\_47](http://nbuv.gov.ua/UJRN/Vonu_econ_2016_21_6_47) (дата звернення: 19.05.2019).

#### REFERENCES:

1. Bezruchuk S.L. (2017) Yakist finansovoi zvitnosti cherez pryzmu profesiinoi etyki bukhhaltera [The quality of financial reporting through the prism of professional accountant ethics]. *Visnyk Zhytomyrskoho derzhavnoho tekhnolohichnoho universytetu. Seriya : Ekonomichni nauky* [Bulletin of the Zhytomyr State Technological University. Series: Economic Sciences], no. 4. pp. 3-8. Available at: [http://nbuv.gov.ua/UJRN/Vzhdu\\_econ\\_2017\\_4\\_3](http://nbuv.gov.ua/UJRN/Vzhdu_econ_2017_4_3) (accessed 19 May 2019).

2. Butynets F.F. (2002) *Audyt* [Audit]. Zhytomyr: Ruta. (in Ukrainian).

3. Kulakovska L.P., Picha Yu.V. (2012) *Orhanizatsiia i metodyka audytu* [Organization and method of audit]. Kyiv: Caravela. (in Ukrainian).

4. Dodatok do mizhnarodnykh standartiv kontroliu yakosti, audytu, ohliadu, inshoho nadannia vpevnenosti ta suputnykh posluh. Vydannia 2016–2017 rokiv. Chastyna 3 [Supplement to the Handbook of International Quality Control, Auditing, Review, Other Assurance, and Related Services Pronouncements. 2016–2107 Edition. Vol-

ume III] / *The Auditors' Chamber of Ukraine*. Available at: [https://www.apu.net.ua/attachments/article/1151/2017\\_чaсть3.pdf](https://www.apu.net.ua/attachments/article/1151/2017_чaсть3.pdf) (accessed 19 May 2019).

5. Mizhnarodni standarty kontroliu yakosti, audytu, ohliadu, inshoho nadannia vpevnenosti ta suputnykh posluh. Vydannia 2016-2017 rokiv. Chastyna 1 [Handbook of International Quality Control, Auditing, Review, Other Assurance, and Related Services Pronouncements. 2016–2107 Edition. Volume I] / *The Auditors' Chamber of Ukraine*. Available at: [https://www.apu.net.ua/attachments/article/1151/2017\\_чaсть1.pdf](https://www.apu.net.ua/attachments/article/1151/2017_чaсть1.pdf) (accessed 19 May 2019).

6. Nakaz Ministerstva finansiv Ukrainy "Metodychni rekomendatsii shchodo zapovnennia form finansovoi zvitnosti" [Methodical recommendations for completing the forms of financial statements: the order of the Ministry of Finance of Ukraine] (28.03.2013) no. 433. *Verkhovna Rada of Ukraine*. Available at: <http://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z1373-15> (accessed 19 May 2019).

7. Natsionalne Polozhennia (Standart) bukhhalter-skoho obliku 1 "Zahalni vymohy do finansovoi zvitnosti" [National Accounting Standard 1 "General Requirements for Financial Statements": Order of the Ministry of Finance of Ukraine] (07.02.2013) no. 73. *Verkhovna Rada of Ukraine*. Available at: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0336-13> (accessed 19 May 2019).

8. Savchenko V.Ya. (2006) *Audyt* [Audit]. Kyiv: KNEU. (in Ukrainian).

9. Semenets A.O., Meleshko D.V. (2017) Orhanizatsiia audytu finansovoi zvitnosti pidpriemstva [Organization of audit of financial statements of the enterprise]. *Ekonomika. Finansy. Pravo. Shchomisiachnyi informatsiino-analitychnyi zhurnal*. [Economy. Finances. Right. Monthly Information and Analytical Magazine], no. 12/4, pp. 68-71. URL: <http://dspace.khif.edu.ua/handle/123456789/87> (accessed 19 May 2019).

10. Shum M.A., Tiurina D.M. (2016) Orhanizatsiini aspekty pidvyshchennia analitychnykh mozhlyvostei bukhhalterskoi finansovoi zvitnosti [Organizational aspects of increasing the analytical capabilities of accounting financial statements]. *Visnyk Odeskoho natsionalnoho universytetu. Seriya : Ekonomika*. [Bulletin of the Odessa National University. Series: Economics], vol. 21, is. 6, pp. 210-213. Available at: [http://nbuv.gov.ua/UJRN/Vonu\\_econ\\_2016\\_21\\_6\\_47](http://nbuv.gov.ua/UJRN/Vonu_econ_2016_21_6_47) (accessed 19 May 2019).

**Kuzkin Yevgen**

Candidate of Economic Sciences, Associate Professor,  
Director of Department of Local Budgets Ministry of Finance of Ukraine

**Semenets Alina**

Candidate of Economic Sciences, Associate Professor,  
Senior Lecturer at Department of Accounting, Audit and Economic Analysis

Kharkiv Institute of Finance

Kyiv National University of Trade and Economics

**Palii Kseniia**

Student

Kharkiv Institute of Finance

Kyiv National University of Trade and Economics

## **ANALYTICAL PROCEDURES IN THE AUDIT OF FINANCIAL STATEMENTS OF ENTERPRISES**

In modern conditions, one of the main tasks of business entities is a complete, reliable and transparent reflection of the available information about their own real financial condition in their financial statements for internal and external users. The quality of this information, its reliability and compliance with all the requirements for its requirements are directly affected by the presence or absence of misstatements in the reports, and their timely and complete correction.

The purpose of the article is to review the analytical procedures in the audit of the financial statements of enterprises and to identify factors affecting the auditor's confidence in the analytical procedures.

The article describes the process of reflection of information in the financial statements of enterprises, factors and phenomena affecting the quality of this information, its reliability and compliance with all requirements for it. The presence or absence of misstatements in the reports, their timely and complete correction, directly affects the quality of information. This article focuses on methods for identifying and classifying misstatements, on which the choice of a particular algorithm for correcting them in the financial statements and preventing them in the future largely depends. It should be noted that the formation and provision of inaccurate reporting to users is becoming more and more common and one of the main threats to the economic security of the country, as well as a global phenomenon. Often, pursuing certain commercial interests, enterprises misstate financial reporting indicators, which entails risks for its users. The article considers the consequences of various manipulations with statements that seriously affect the soundness and adequacy of management and investment decisions that are made, which ultimately inevitably leads to economic losses and misleads not only owners and investors, but also the state and society as a whole. The article discusses the features of the audit in conditions when the optimization of the labor-intensiveness of audit services simultaneously with the improvement of their quality is particularly relevant in the audit activity. At the same time, a large role is given to the study of the features of conducting analytical procedures, as one of the most effective types of audit procedures. The paper discusses the methods of conducting audit procedures in accordance with the ISA: comparison of financial information; the study of the relationship between elements of financial information, between financial information and the corresponding non-financial information.

This article, both in theoretical and in practical terms, may be useful to professionals working in the field of finance, their accounting and auditing. Also, this work can be useful in the process of preparing and improving the qualifications of financial personnel.

The article deals with the application of analytical procedures at various stages of the audit of financial statements of enterprises.