

**Фомина Е. В.**

Киевский национальный торгово-экономический университет

## УПРАВЛЕНЧЕСКАЯ ОТЧЕТНОСТЬ В СИСТЕМЕ УЧЕТНО-АНАЛИТИЧЕСКОГО ОБЕСПЕЧЕНИЯ МЕНЕДЖМЕНТА ПРЕДПРИЯТИЯ

### Резюме

Систематизированы дефиниции понятия «управленческая отчетность» в научных трудах и определены основные концепции. Разработана авторская концепция управленческой отчетности. Сформировано определение терминов «управленческий отчет» и «управленческая отчетность» предприятия. Построена обобщающая модель формирования управленческой отчетности.

**Ключевые слова:** концепция управленческой отчетности, управленческий отчет, управленческая отчетность, управленческий учет.

**Fomina O. V.**

Kyiv National University of Trade and Economics

## MANAGEMENT REPORTING THE SYSTEM OF ACCOUNTING AND ANALYTICAL SUPPORT OF THE ENTERPRISE'S MANAGEMENT

### Summary

The article systemizes the definitions of the term “management reporting” in the scientific works of scientists and basic concepts are defined. The author developed the concept of management reporting. Definitions of the terms “management report” and “management accounting” of an enterprise are given.

**Key words:** management accounting concept, management report, management reporting, management account.

УДК 657.6

**Шерстюк О. Л.**

Київський національний торговельно-економічний університет

## УДОСКОНАЛЕННЯ ПРОЦЕСУ ОРГАНІЗАЦІЇ ПРОЦЕДУР ВИКОНАННЯ ЗАВДАНЬ АУДИТУ ФІНАНСОВОЇ ІНФОРМАЦІЇ

Досліджено аспекти вибору та застосування аудиторських процедур під час виконання аудиту фінансової інформації. Визначено види аудиторських процедур виходячи зі змісту професійних суджень аудитора, для формування яких вони використовуються, а також з урахуванням їх призначення в процесах виконання завдань аудиту. Запропонований підхід дає можливість обґрунтувати зміст процедур, які може обрати та застосувати аудитор на кожному з етапів виконання завдання.

**Ключові слова:** аудиторські процедури, процедури ідентифікації, процедури оцінювання, процедури забезпечення, процедури реалізації.

**Постановка проблеми.** За результатами аудиту фінансової інформації користувач має отримати достатній рівень впевненості в можливості її використання для цілей підготовки, обґрунтування та реалізації управлінських рішень.

Джерелом такої впевненості є аудиторський звіт, що ґрунтується на професійному судженні аудитора, сформованого за результатами виконання процедур отримання та оцінювання аудиторських доказів.

Таким чином, професійне судження аудитора як результат його роботи відіграє провідну роль під час формування думки щодо результатів аудиту.

Дані Аудиторської палати України (табл. 1) свідчать про те, що протягом 2010–2014 рр. відбувалися зміни в результатах аудиту. Зокрема, зменшилася кількість замовлень і, відповідно, кількість наданих користувачам аудиторських звітів (з 14 376 до 9 619).

Таблиця 1

Динаміка результатів аудиту фінансової інформації (за даними Аудиторської палати України) [1–4]

Роки	Види аудиторських звітів								
	Всього звітів	Безумовно-позитивні звіти, од.	Умовно-позитивні звіти, од.	Негативні звіти, од.	Відмови від висловлення думки, од.	Безумовно-позитивні звіти, відсотки	Умовно-позитивні звіти, відсотки	Негативні звіти, відсотки	Відмови від висловлення думки, відсотки
2010	14376	4984	9132	201	59	34,67	63,52	1,40	0,41
2011	11451	4002	7283	126	40	34,95	63,60	1,10	0,35
2012	12452	3878	8373	142	59	31,14	67,24	1,14	0,47
2014	9619	2766	6671	132	50	28,76	69,35	1,37	0,52

При цьому спостерігалось зменшення питомої ваги звітів, в яких висловлюється безумовно-позитивна думка (з 34,67% до 28,76%) з одночасним збільшенням від 63,52% до 69,35% звітів з умовно-позитивною думкою аудитора.

Зазначена динаміка може свідчити про зростання ризиків, пов'язаних із формуванням професійних суджень аудитора, внаслідок чого у практикуючих фахівців виникає потреба більш ретельного виконання завдань. Зважаючи на це, суб'єкти аудиторської діяльності розглядають різні варіанти мінімізації власних ризиків, одним з яких є модифікація думки стосовно перевіреної інформації з відповідним визнанням такої модифікації в аудиторському звіті.

Чинною редакцією Міжнародних стандартів контролю якості, аудиту, огляду, іншого надання впевненості та супутніх послуг [5], а також у публікаціях Р. Адамса [6], В.Д. Андреева [7], Е. Аренса [8], О.Л. Макєєвої [9], О.А. Петрик [10], О.Ю. Редька [11], Дж.К. Робертсона [12], В.В. Рядської [13] та інших науковців і практикуючих аудиторів розглядаються особливості застосування аудиторських процедур, серед яких переважно виділяються такі:

- перевірка, яка означає вивчення записів або документів, внутрішніх чи зовнішніх у паперовій, електронній, іншій формі або фізичний огляд активу. Зокрема, у наукових публікаціях визнається, що перевірка записів або документів є джерелом отримання аудиторських доказів різних ступенів достовірності залежно від їхнього характеру або джерела отримання, а в разі внутрішніх записів або документів – залежно від ефективності заходів внутрішнього контролю над їх формуванням;

- перевірка матеріальних активів, яка може надати достовірні аудиторські докази щодо їх існування, проте не обов'язково надасть інформацію про права та зобов'язання суб'єкта господарювання або оцінку активів;

- спостереження, що являє собою нагляд за процесом або процедурою, які виконують інші особи, наприклад спостереження аудитора за процесом інвентаризації, що здійснює персонал суб'єкта господарювання, або за виконанням заходів внутрішнього контролю;

- зовнішнє підтвердження, яке є способом отримання аудиторських доказів у вигляді прямої письмової відповіді від третьої сторони (підтверджуюча сторона) у паперовій, електронній або іншій формі;

- повторне обчислення, зміст якого полягає у здійсненні перевірки математичної правильності документів чи записів;

- повторне виконання – незалежне виконання аудитором процедур або заходів внутрішнього контролю, які вже виконувалися як частина заходів внутрішнього контролю суб'єкта господарювання;

- аналітичні процедури являють собою оцінку фінансової інформації через аналіз правдоподібного взаємозв'язку між фінансовими та нефінансовими даними.

У наведених та інших оприлюднених результатах досліджень, серед іншого, розглядаються аспекти ідентифікації аудиторських процедур, їх вибору, методики застосування та оцінювання результатів.

**Виділення невирішених раніше частин загальної проблеми.** Відзначаючи широке висвітлення пропозицій щодо удосконалення аудиторських процедур та їх використання, слід зазначити, що

спільним для запропонованих у наукових публікаціях підходів до оцінювання змісту та результатів аудиторських процедур є таке:

- 1) аудиторські процедури, як правило, передбачають отримання та/або оцінювання аудиторських доказів стосовно фінансової звітності. Як наслідок, практично не досліджуються процедури, що мають місце під час виконання організаційних заходів аудиту, таких як визначення змісту завдань, ідентифікація обставин його виконання, заходи забезпечення якості роботи аудитора тощо;

- 2) у наукових публікаціях аудиторські процедури розглядаються виключно як спосіб отримання та обробки інформації, проте майже не дослідженими залишаються підходи до планування та виконання самих процедур. Таке обмеження, на нашу думку, стосується ідентифікації різних видів процедур, виходячи з їх призначення в аудиті фінансової інформації, визначення прийнятності процедур для вирішення завдань аудиту, оцінки можливості їх спільного застосування тощо.

Потребу додаткового обґрунтування і підхід, на основі якого ототожнюються терміни «процедура» та «тестування».

Зазначений підхід має місце і в публікації І.І. Гончара [14, с. 366], який включає до подальших аудиторських процедур тести заходів контролю і процедури по суті.

Зазначене ототожнення, на нашу думку, не може вважатися обґрунтованим. Вважаємо, що термін «процедура» означає дію, яка виконується аудитором під час виконання ним завдань, зокрема аудиту фінансової інформації.

**Мета статті** полягає в удосконаленні підходу до визначення змісту аудиторських процедур та їх вибору для забезпечення реалізації завдань аудиту фінансової інформації.

**Виклад основного матеріалу дослідження.** Характер та зміст процедури розкривають технологію обробки інформації незалежно від мети такої обробки. При цьому процедура характеризує послідовність дій, що мають бути виконані, їх алгоритм, а також інструментарій, застосування якого є необхідним для їх виконання.

Натомість тести, що виконуються аудитором, можуть бути визначені як процедури, спрямовані на досягнення певної мети (ідентифікація, оцінювання, вимірювання тощо).

Вважаємо за доцільне запропонувати весь набір аудиторських процедур, застосування яких є характерним для роботи суб'єктів аудиту, регламентується чинною редакцією професійних стандартів, досліджується в наукових та практичних публікаціях, класифікувати за низкою ознак:

- 1) за видом професійного судження, яке формується за результатами застосування відповідних процедур:

- процедури ідентифікації, які передбачають підготовку та обґрунтування ідентифікаційних суджень;

- процедури оцінювання, які дають змогу сформулювати та обґрунтувати оціночні судження;

- 2) за призначенням відповідних аудиторських процедур у процесах вирішення завдань аудиту фінансової інформації:

- процедури забезпечення, призначені для формалізації змісту процесів, які мають бути виконані аудитором і, як наслідок, дадуть змогу визначити та охарактеризувати організаційні аспекти аудиту фінансової інформації;

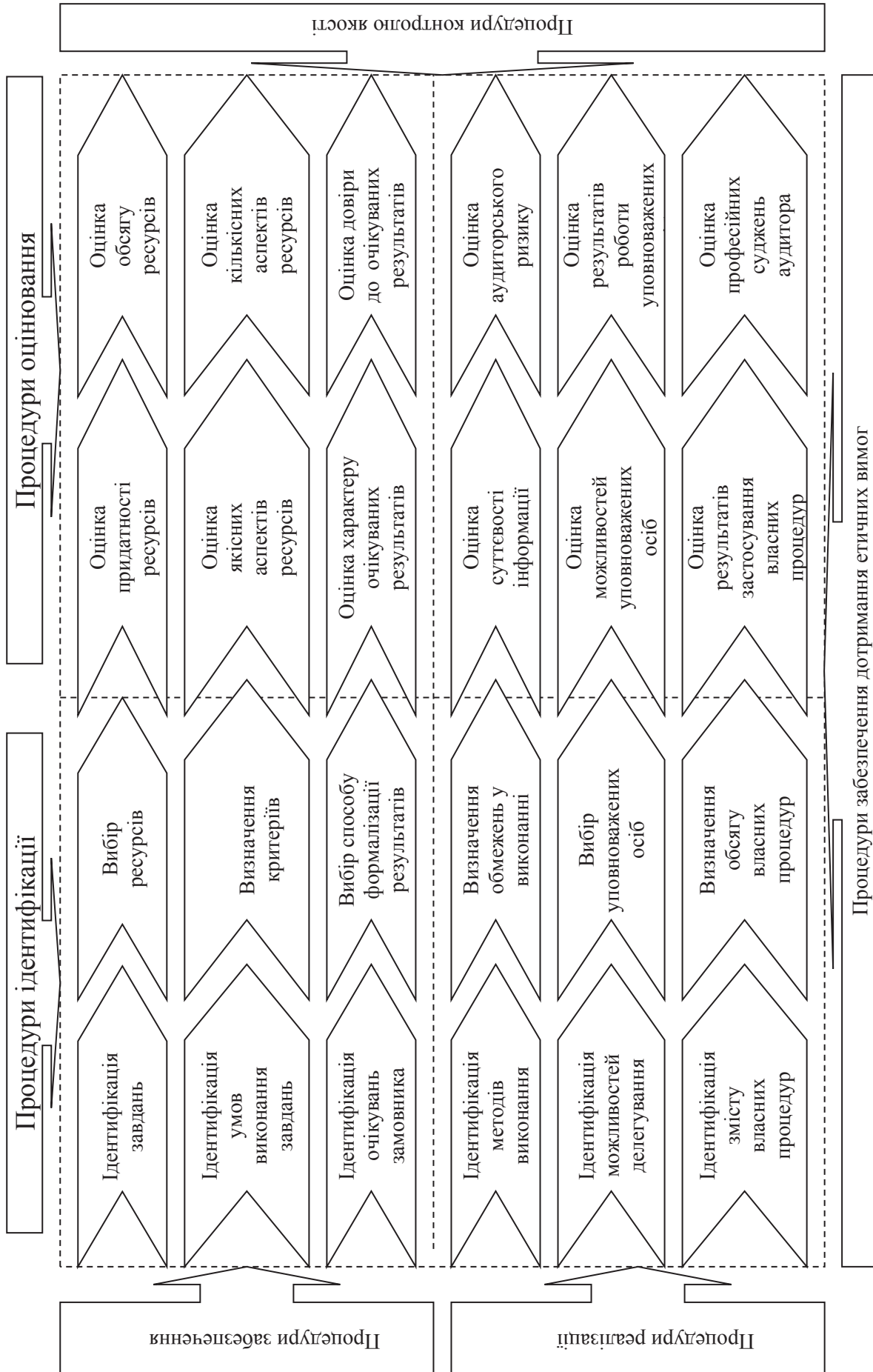


Рис. 1. Аудиторські процедури в процесах виконання завдань аудиту фінансової інформації

– процедури реалізації, що призначені для визначення методичного забезпечення вирішення завдань аудиту.

Процедури забезпечення та реалізації в сукупності характеризують, відповідно, організаційні та методичні можливості виконання процесів аудиту. При цьому зазначені процеси пов'язані з формуванням як ідентифікаційних, так і оціночних суджень аудитора залежно від етапу самого аудиту.

Водночас, виконуючи відповідні заходи організаційного і методичного характеру, аудитор має забезпечити належний рівень якості своєї роботи. Із цією метою ми вважаємо за доцільне визнати ідентифікацію процедур контролю якості аудиту, що підтверджується, з одного боку, відповідальністю, яку має аудитор перед користувачами результатів своєї роботи, з іншого – необхідністю забезпечити очікуваний рівень такої відповідальності сукупністю певних заходів.

Оскільки відповідальність аудитора передбачає забезпечення відповідної якості його роботи під час виконання кожної процедури незалежно від виду професійного судження, яке формується за її результатами, то і процедури контролю якості мають стосуватися як організаційних, так і методичних аспектів формування відповідного судження, що матиме очікуваний рівень довіри з боку користувача інформації.

Іншим важливим аспектом виконання завдань аудиту фінансової інформації може бути визначене дотримання професійним аудитором відповідних етичних вимог.

Як і у випадку із забезпеченням необхідного рівня якості роботи аудитора, дотримання етичних вимог, сформуованих у принципах аудиту фінансової звітності, дає можливість її користувачам отримати належний ступінь довіри.

Зважаючи на це, аудитор має здійснювати заходи, спрямовані на визнання та дотримання етичних аспектів аудиту під час своєї роботи.

На рис. 1 сформульовано матрицю, зміст якої відображає роль аудиторських процедур різного виду у виконанні процесів аудиту фінансової інформації.

Зазначена матриця дає можливість насамперед визначити характер процедур, необхідних, з одного боку, для формування та обґрунтування відповідних професійних суджень, з іншого – для ідентифікації змісту етапів аудиту фінансової інформації.

Так, квадрант, що визначається рядком «процедури забезпечення» та стовбцем «процедури ідентифікації», характеризує процеси, які є характерними для етапу визначення змісту завдання. Процеси, які виконуються на зазначеному етапі, дають можливість зрозуміти зміст і характер послуги, яку має надати аудитор замовнику, що вплине на його подальшу роботу.

Квадрант, визначений рядком «процедури забезпечення» та стовбцем «процедури оцінювання», характеризує етап планування аудиту фінансової інформації. Відповідні процеси полягають у визначенні наявності та способів використання аудитором наявних у нього ресурсів для вирішення завдань аудиту.

У квадранті, що визначається процедурами реалізації та процедурами ідентифікації, містяться процеси, пов'язані з отриманням та оцінюванням

аудиторських доказів. При цьому розглядаються процеси, пов'язані з вибором методів дослідження інформації, а також способом їх застосування (власними силами суб'єкта аудиту або шляхом делегування певних повноважень третім особам, серед яких можуть бути визначені працівники клієнта, його системи внутрішнього контролю та внутрішнього аудиту, експерти та інші фахівці).

І, нарешті, квадрант, визначений процедурами реалізації та процедурами застосування, характеризується процесами, спрямованими на підготовку та обґрунтування думки аудитора стосовно фінансової інформації клієнта.

Дослідження кожного з наведених на рис. 1 квадрантів дає можливість охарактеризувати процеси організаційного та методичного характеру, що виконуються для досягнення мети аудиту. При цьому у відповідному квадранті для здійснення таких процесів можуть бути обрані лише такі процедури, які одночасно можуть бути класифіковані відповідно до видів, які визначають відповідний квадрант.

Із точки зору реалізації практичних завдань аудиту фінансової інформації це дасть можливість ідентифікувати критерії вибору процедур, застосування яких може бути визначене як доцільне для досягнення мети аудиту.

Якщо припустити, що для вирішення завдань аудиту, характерних для його різних етапів, можуть бути обрані процедури з іншого квадранту, то їх застосування може призвести до таких наслідків:

1) неефективне використання ресурсів аудитора, пов'язаних із плануванням, застосуванням та оцінюванням результатів відповідних процесів. При цьому витрачені ресурси можуть мати невідновлювальний характер, їх вартість не буде компенсована, проте й очікуваний результат від їх застосування не зможе бути досягнутий;

2) невирішення або неповне вирішення завдань аудиту фінансової інформації на різних його етапах призведе до змін у процедурах на інших етапах, при цьому такі зміни матимуть суто рефлексивний характер і не зможуть бути належним чином обґрунтовані;

3) неефективне використання ресурсів у сукупності з неможливістю вирішити завдання аудиту фінансової інформації призведе до реалізації аудиторського ризику та його елементів як стосовно окремих завдань, так і аудиту в цілому, що негативно позначиться на якості роботи аудитора, підвищить імовірність настання його відповідальності і, як наслідок, знизить рівень довіри користувачів фінансової інформації до його роботи (а отже, і рівень упевненості).

**Висновки.** Таким чином, запропонована на рис. 1 матриця дає можливість обґрунтовувати зміст процедур, які може обрати та застосувати аудитор на кожному з етапів виконання завдання.

На підставі запропонованої матриці аудитор має можливість обґрунтувати судження відносно змісту аудиторських процедур, що сприятиме підвищенню ефективності використання наявних в аудитора ресурсів.

Водночас предметом подальших досліджень може бути визначено особливості вибору прийнятних аудиторських процедур, що сприятиме підвищенню наукової обґрунтованості процесу виконання завдань аудиту фінансової інформації.

### Список літератури:

1. Звіт Аудиторської палати України до Кабінету міністрів України за 2010 рік [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://www.apu.com.ua/zvit-do-kmu>
2. Звіт Аудиторської палати України до Кабінету міністрів України за 2011 рік [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://www.apu.com.ua/zvit-do-kmu>
3. Звіт Аудиторської палати України до Кабінету міністрів України за 2012 рік [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://www.apu.com.ua/zvit-do-kmu>
4. Звіт Аудиторської палати України до Кабінету міністрів України за 2014 рік [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://www.apu.com.ua/zvit-do-kmu>
5. Міжнародні стандарти контролю якості, аудиту, огляду, іншого надання впевненості та супутніх послуг [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://www.apu.com.ua/891-mizhnarodni-standarti-kontrolyu-yakosti-audit-oglyadu-inshogo-nadannya-vpevnenosti-ta-suputnikh-poslug-vidannya-2014-roku>
6. Адамс Р. Основы аудита / Р. Адамс ; под ред. Я.В. Соколова ; пер. с англ. – М. : Аудит, ЮНИТИ, 1995. – 398 с.
7. Андреев В.Д. Практический аудит : [справочное пособие] / В.Д. Андреев. – М. : Экономика, 1994. – 366 с.
8. Аренс А. Аудит / А. Аренс, Дж. Лоббек ; пер с англ. ; гл. ред. серии проф. Я.В. Соколов. – М. : Финансы и статистика, 2001. – 560 с.
9. Макеева О.Л. Організаційні аспекти та інституційні чинники становлення професії аудитора в Україні : автореф. дис. ... канд. екон. наук : спец. 08.00.09 «Бухгалтерський облік, аналіз та аудит (за видами економічної діяльності)» / О.Л. Макеева ; ДВНЗ «Київський національний економічний університет імені Вадима Гетьмана». – К., 2012. – 18 с.
10. Петрик О.А. Стан та перспективи розвитку аудиту в Україні: методологічні та організаційні аспекти : автореф. дис. ... докт. екон. наук : спец. 08.06.04 «Бухгалтерський облік, аналіз та аудит» / О.А. Петрик ; Київський національний економічний університет. – К., 2004. – 34 с.
11. Редько О.Ю. Аудит в Україні. Морфологія : [монографія] / О.Ю. Редько. – К. : Інформ.-аналіт. агентство, 2008. – 493 с.
12. Робертсон Дж. Аудит / Дж. Робертсон ; пер. с англ. – М. : КРМГ, Аудиторская фирма «Контакт», 1993. – 456 с.
13. Рядська В.В. Аудит в економічній системі України: сучасний стан та концепція розвитку : [монографія] / В.В. Рядська. – Чернівці : Вид. Лозовий В.М., 2014. – 472 с.
14. Гончар І.І. Методичні прийоми і процедури в аудиті / І.І. Гончар [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://r.kneu.edu.ua:8080/bistream/2010/1189/1/Gonchar.pdf>

**Шерстюк А. Л.**

Київський національний торгово-економічний університет

### СОВЕРШЕНСТВОВАНИЕ ПРОЦЕССА ОРГАНИЗАЦИИ ПРОЦЕДУР ВЫПОЛНЕНИЯ ЗАДАЧ АУДИТА ФИНАНСОВОЙ ИНФОРМАЦИИ

#### Резюме

Исследованы аспекты выбора и применения аудиторских процедур в реализации задач аудита финансовой информации. Определены виды аудиторских процедур исходя из содержания профессиональных суждений аудитора, для формирования которых они используются, а также с учетом из назначения в процессах выполнения задач аудита. Предложенный подход дает возможность обосновать содержание процедур, которые может выбрать и применить аудитор на каждом этапе выполнения задания.

**Ключевые слова:** аудиторские процедуры, процедуры идентификации, процедуры оценивания, процедуры обеспечения, процедуры реализации.

**Sherstiuk O. L.**

Kyiv National University of Trade and Economics

### IMPROVEMENT OF THE IMPLEMENTATION PROCEDURES OF TASKS OF FINANCIAL INFORMATION AUDIT

#### Summary

The aspects of selecting and applying and implementation of procedures of audit financial information tasks are studied in the article. The types of audit procedures are based on the content of judgment auditor for the formation of which they are used and on their purpose in the process of audit assignments. The approach makes possible to substantiate the contents of procedures that auditor can select and apply at each stage of the assignment.

**Key words:** audit procedures, procedures for the identification, procedures for the evaluation, procedures for the providing, procedures for the implementation.