

РОЗДІЛ 5

БУХГАЛТЕРСЬКИЙ ОБЛІК, АНАЛІЗ ТА АУДИТ

УДК 657(045)

DOI: <https://doi.org/10.32782/2304-0920/3-88-12>**Гевчук А. В.**Приватний вищий навчальний заклад
"Вінницький фінансово-економічний університет"

ДОСЛІДЖЕННЯ ПРОБЛЕМ СИСТЕМАТИЗАЦІЇ РЕЗУЛЬТАТІВ АУДИТУ ТА ПОДАННЯ ПОКАЗНИКІВ В ІНТЕГРОВАНОМУ ЗВІТІ

У статті розглянуто тенденції розвитку організації аудиту інтегрованої звітності в частині розрахунків для ефективності управління бізнесом. Розроблено цілісну систему документування за аудиторськими процедурами в частині розрахункових операцій у процесі внутрішнього аудиту інтегрованої звітності. Вирішено проблему систематизації результатів контролю та представлення достовірних висновків аудитора щодо фінансових та нефінансових показників інтегрованого звіту, що дає змогу підвищити ефективність управління розрахунковими операціями підприємств та забезпечити дотримання платіжної дисципліни. Запропоновано проводити вдосконалення документального забезпечення аудиту розрахунків шляхом розроблення та впровадження нових форм робочих документів аудитора, оформлення яких забезпечує достовірність внутрішнього аудиту інтегрованої звітності.

Ключові слова: аудит, результати, документування, інтегрований звіт, робочий документ аудитора.

Постановка проблеми. У сучасних умовах ведення бізнесу суттєво підвищилася зацікавленість керівництва в ефективності організації аудиту розрахункових операцій із метою обґрунтованості та об'єктивності прийнятих управлінських рішень у частині управління розрахунками, а також забезпечення потреби користувачів інформацією в отриманні достовірних даних про стан розрахунків, якість яких забезпечується саме шляхом організації контролю над цими операціями. Підприємства суспільного інтересу та великі підприємства України з 2019 р. мають проходити аудит інтегрованої звітності. Значення внутрішнього аудиту інтегрованої звітності є вагомим, тому що саме ця перевірка сприяє максимальному усуненню неточностей та помилок під час формування показників інтегрованого звіту.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Дослідженням напрямів розвитку аудиту присвячено праці вітчизняних та зарубіжних учених, серед яких – О.А. Петрик, Дж. Робертсон, В.П. Борисенко, О.В. Акішніна, І.Б. Плотніченко, Т.І. Кобилюх та ін. Так, О.А. Петрик [1] визначає критерії формування аудиторської документації:

- робочі документи аудитора повинні містити повну і детальну інформацію для управління процесом внутрішнього аудиту і підтвердження його результатів;
- під час складання робочих документів внутрішній аудитор повинен урахувати не лише дані, що стосуються процесу перевірки, а й будь-яку іншу інформацію щодо об'єкта внутрішнього аудиту;
- документи повинні відображати суттєві моменти перевірки, важливі напрями

і завдання внутрішнього аудиту товарних операцій;

- документи повинні містити необхідну і корисну інформацію для подальших аудиторських перевірок;
- документи повинні бути складені чітко і зрозуміло;
- у документах повинні вказуватися джерела інформації, дані про походження доданих документів, а також виконані аудиторські процедури.

Американський економіст Дж. Робертсон справедливо відзначає: «Питання, розглянуті у звітах внутрішніх аудиторів, як правило, вважаються відкритими доти, доки від керівництва або перевіреного структурного підрозділу не надійде офіційна письмова відповідь на рекомендації аудиторів. У цій відповіді обов'язково вказується, які рекомендації виконані, а які вважаються неефективними з погляду затрат. Тільки після отримання письмової відповіді аудиторська перевірка вважається закінченою» [2].

Однак внутрішній аудит інтегрованої звітності в частині розрахунків наразі є недослідженим питанням, існує проблема систематизації результатів контролю та представлення достовірних висновків аудитора щодо фінансових та нефінансових показників інтегрованого звіту. Тому необхідно більш детально провести дослідження щодо вдосконалення аудиторської документації, якою повинен користуватися аудитор в процесі перевірки розрахунків із дебіторами та кредиторами.

Мета статті. Головною метою цієї роботи є дослідження проблем систематизації результатів контролю та представлення достовір-

них висновків внутрішнього аудитора щодо фінансових та нефінансових показників інтегрованого звіту, що потребує вдосконалення аудиторської документації.

Виклад основного матеріалу. Варто зазначити, що ефективне проведення внутрішнього аудиту операцій має велике значення для управління бізнесом. Зокрема, аудит операцій дебіторської заборгованості сприяє забезпеченню своєчасного надходження коштів на рахунки, тоді як робота з кредиторами та іншими контрагентами є елементами забезпечення фінансової безпеки бізнесу, тобто стану, за якого підприємства мають безперервну платоспроможність; стабільний фінансовий ресурс для розширення, підвищення ефективності, впровадження нових технологій; мають достатню фінансову незалежність та альтернативність під час прийняття фінансових рішень; здатні протидіяти внутрішнім та зовнішнім загрозам, які можуть завдати збитків, забезпечують захищеність фінансових інтересів власників бізнесу [3]. Керуючись підходом до визначення суті методології аудиту, узагальненої В.П. Борисенко [4], визначено основні елементи, які формують методологічну основу аудиту розрахункових операцій.

Міжнародний досвід показує, що одним із дієвих способів контролю над станом обліку й ефективністю розрахунків є внутрішній аудит, який забезпечує адекватність управління політиці бізнесу, яка сприяє високій конкурентоспроможності та прибутковості, достовірності і точності обліку [5].

Варто зазначити, що в Законі України «Про аудит фінансової звітності та аудиторську діяльність» [6] об'єкти внутрішнього аудиту взагалі не визначені. Отже, доцільно опиратися на Міжнародні стандарти аудиту, де висвітлено концепцію внутрішнього аудиту. Зокрема, у стандарті № 610 «Розгляд роботи внутрішніх аудиторів» внутрішній аудит визначають як оціночну діяльність бізнесу. До функцій, що формують предметну сферу внутрішнього аудиту, належить моніторинг ефективності системи бухгалтерського обліку і внутрішнього контролю [7].

Варто зазначити, що документальне забезпечення аудитора повинно сприяти формуванню достовірної професійної думки

аудитора, зробленої на основі робочих документів аудитора. Робоча документація – це документи і матеріали, підготовлені системою внутрішнього аудиту, які зберігаються та можуть бути представлені в електронній, паперовій або іншій формі. Робоча документація використовується: під час планування і проведення внутрішнього аудиту; під час здійснення поточного контролю та перевірки виконаної системою внутрішнього аудиту роботи; для фіксування аудиторських доказів, одержаних із метою підтвердження аудиторських висновків, що відображаються в аудиторському звіті [8].

Для систематизації та документального оформлення результатів внутрішнього аудиту пропонуємо створити відповідний документ для записів внутрішніх аудиторів, оскільки це дасть можливість виправити недоліки і внутрішній аудитор не буде знову з ними стикатися. Процес внутрішнього аудиту можна умовно розподілити на дві складові частини: до першої слід віднести організаційні, планові, методичні елементи перевірки, тобто безпосередньо аудит об'єкта та одержання аудиторських доказів; до другої – систематизацію одержаних результатів (доказів), формування висновків та рекомендацій у формі аудиторського висновку та звіту. Аудиторський висновок є стислим і лаконічним документом, окрім цього, містить інформацію про виявлені в процесі аудиту порушення та недоліки, який складається згідно зі стандартами аудиту та затверджується начальником підрозділу внутрішнього аудиту. Слід зауважити, що внутрішній аудитор не лише виявляє порушення та помилки щодо об'єкта перевірки, зокрема розрахунки, а й надає їх детальний опис та наводить рекомендації щодо усунення та недопущення у майбутньому.

Керівництво (власники) бізнесу повинно бути впевнене у професіоналізмі своїх внутрішніх аудиторів. Наприклад, за кордоном упровадження рекомендацій внутрішнього аудиту є нормою (характерною особливістю) [9].

Розглянемо структуру звіту внутрішнього аудиту розрахункових операцій, який складається з таких елементів: загальної частини, базового складника, результативної частини та рекомендаційного висновку (пропозиції) (табл. 1).

Таблиця 1

Структура звіту внутрішнього аудиту щодо розрахунків підприємств

Розділ звіту	Характеристика розділу
Загальна частина	Повинна містити такі реквізити: номер, дата, вид і період перевірки, назва структурного підрозділу, яке перевіряють, склад робочої групи, її керівник
Базова частина	Повинна містити чітко визначені об'єкт, предмет, мету, завдання, методи внутрішнього аудиту розрахунків як інтегрованого об'єкта обліку
Результативна частина	Повинна містити документальне узагальнення результатів внутрішнього аудиту розрахунків: наводиться перелік виявлених порушень, помилок, зловживань, недоліків, що стосуються оформлення, здійснення, обліку та контролю розрахункових операцій, обставин їх виникнення, контрольні показники та аналіз з'ясованих фактів
Пропозиційна частина	Повинна містити рекомендації та пропозиції щодо усунення виявлених недоліків, а також удосконалення обліку і контролю розрахунків як інтегрованого об'єкта обліку

Джерело: розроблено автором

Цей підсумковий документ в аудиті розрахунків як інтегрованого об'єкта обліку повинен бути складений ґрунтовно та містити аудиторські докази виявлених порушень та помилок і задовольнити потреби бізнесу.

Інформація робочих та звітних документів внутрішніх аудиторів є конфіденційною (комерційною таємницею), а її носії – власністю відділу внутрішнього аудиту, які зберігаються в архіві. Окрім забезпечення обмеженого доступу до аудиторських документів, керівник відділу внутрішнього аудиту також визначає порядок роботи архіву та призначення особи, відповідальної за збереження документів [10].

Розроблення робочих документів, вибір аудитором необхідних форм для формування загального аудиторського звіту відбувається на етапі планування. За наявності однотипних аудиторських завдань пакети робочої

документації можуть бути стандартними та використовуватися постійно.

У розвиток організаційно-методичних положень внутрішнього аудиту в частині розрахункових операцій як інтегрованого об'єкта обліку і звітності нами розроблено систему документування за аудиторськими процедурами (табл. 2).

Отже, запропонована нами система документального забезпечення внутрішнього аудиту інтегрованої звітності в частині розрахункових операцій визначає: зміст у розрізі класифікаційних груп розрахунків із дебіторами і кредиторами та супутніх їм ризиків, правильність методик якісної та кількісної оцінки ризиків, правильність нарахування резервів, доцільність вибору інструментів (методів, способів) ризик-менеджменту.

Детально зупинимося на методиці складання окремих форм робочих документів

Таблиця 2

Склад документального забезпечення внутрішнього аудиту інтегрованої звітності щодо розрахунків

Назва розробленої форми робочого документа	Позначення форми	Призначення розробленої форми робочого документа аудитора
Оцінка тестування розрахунків як інтегрованого об'єкта обліку	ВА/ОТр	Забезпечує визначення рівня ризику контролю як складника загального ризику внутрішнього аудиту розрахунків як інтегрованого об'єкта обліку
Розрахунок аудиторського ризику внутрішнього аудиту розрахунків	ВА/АР	Систематизує інформацію про ризик контролю, ризик виявлення та властивий ризик, дає змогу розрахувати загальний ризик внутрішнього аудиту розрахунків як інтегрованого об'єкта обліку
Результати експертизи господарських договорів (за видами розрахунків)	ВА/Догр	Дає змогу виявити недостатній рівень юридичного забезпечення договірної політики підприємства агробізнесу, її недоліки, положення договорів, що зумовили виникнення претензій, рекламацій
Контроль документування розрахунків у ході внутрішнього аудиту розрахунків підприємств агробізнесу	ВА/Докр	Сприяє виявленню недоліків документування розрахунків із дебіторами та кредиторами, порушень у заповненні документів, помилок, а також навмисної фальсифікації даних; невчасної реєстрації документів
Контроль обліку розрахунків у частині дебіторської заборгованості	ВА/Дз	Дає змогу виявити проблемні точки в обліковому відображенні розрахунків із дебіторами (кредиторами): оцінка, правильність віднесення на рахунок обліку, вибір розрізу аналітики для цілей складання інтегрованої звітності, відображення у періоді, правильність зведених сум за видом розрахунків у Головній книзі
Контроль обліку розрахунків у частині кредиторської заборгованості	ВА/Кз	Систематизує результати інвентаризації розрахункових операцій у ході внутрішнього аудиту, дає змогу виявити відхилення
Перевірка результатів інвентаризація розрахункових операцій	ВА/Інвр	Систематизує результати інвентаризації розрахункових операцій у ході внутрішнього аудиту, дає змогу виявити відхилення
Правильність нарахування та віднесення облікових резервів для управління ризиками розрахунків до інтегрованої звітності	ВА/ОРр	Установлюється правильність нарахування та віднесення облікових резервів для управління ризиками розрахунків до компонент інтегрованої звітності
Контроль розрахунків за нефінансовими показниками інтегрованої звітності	ВА/Інтр	Визначає неточності ідентифікації показників інтегрованої звітності в частині ризиків з урахуванням GRI та RI
Контроль агророзписок (за видами)	ВА/Агр	Дозволяє визначити помилки та порушення в обліку розрахунків за агророзписками в частині предмету заставу, поверненої коштів, моніторингу предмету застави, ін.
Ризики розрахунків як інтегрованого об'єкта обліку	ВА/Рр	Забезпечує правильність ідентифікації ризику, його приналежність тому чи іншому розрахунку, визначення його рівня
Контрольні показники за розрахунками	ВА/Кр	Дає змогу виявити відхилення від норми показників, що характеризують оборотність, ліквідність, покриття, автономію підприємства

Джерело: систематизовано та розроблено автором

аудитора, спрямованих на перевірку фінансових та нефінансових показників звітності щодо розрахунків, які перебувають під впливом ризиків.

Першим робочим документом внутрішнього аудитора для оцінки розрахунків на етапі тестування є форма ВА/ОТр, яка складається на початку аудиту розрахунків як інтегрованого об'єкта обліку та звітності (табл. 3).

Наступним етапом є визначення аудиторського ризику внутрішнього аудиту розрахунків, і нами розроблено форму робочого доку-

мента ВА/АР «Розрахунок аудиторського ризику внутрішнього аудиту розрахунків», який визначає рівень ризику (табл. 4).

Після визначення рівня аудиторського ризику внутрішнього аудиту розрахункових операцій та за умови коливання у межах до 5% аудиторю слід перейти до важливої процедури – експертизи господарських договорів із дебіторами та кредиторами, що має суттєвий вплив на достовірність показників звітності.

Нами запропоновано робочий документ внутрішнього аудитора – форму ВА/Догр

Таблиця 3
Форма ВА/ОТр

Оцінка тестування розрахунків як інтегрованого об'єкта обліку

Назва тесту	Ймовірність викривлення показників інтегрованої звітності	Зумовили ризик контролю (суттєвості)			
		Розрахункова операція	Документ, номер, дата	Контрагент	Сума, тис грн
Тест дотримання в розрахунках платіжної дисципліни	6,0	Розрахунки з покупцями	Договір № 22/сг-5 від 20 січня 2019 р. Договір № 22/сг-13 від 5 лютого 2019 р.	ТОВ «Агромат» ТОВ «Секар-Експо»	6 000,0 800,0
Тест дотримання договорів по розрахунках.	8,5	Розрахунки з покупцями	Договір № 22/сг-5 від 20 січня 2019 р. Договір № 22/сг-13 від 5 лютого 2019 р.	ТОВ «Агромат» ТОВ «Секар-Експо»	6 000,0 800,0
Тест з обліку розрахунків із кредиторами	2,5	Розрахунки з підрядником	Договір № 22/госп-88 від 16 березня 2019 р.	ТОВ «Рекі-Буд»	18 000,0
Тест з обліку розрахунків із дебіторами	6,5	Розрахунки з покупцями	Договір № 22/сг-5 від 20 січня 2019 р. Договір № 22/сг-13 від 5 лютого 2019 р.	ТОВ «Агромат» ТОВ «Секар-Експо»	6 000,0 800,0
Тест з резервування в управлінні ризиками розрахунків	8,5	Заборгованість покупців	Договір № 22/сг-5 від 20 січня 2019 р. Договір № 22/сг-13 від 5.02.19 р. Розрахунок № 44 від 30.12.19 р.	ТОВ «Агромат» ТОВ «Секар-Експо»	6 000,0 800,0
Разом	30,0	X	X	X	X

Джерело: систематизовано і розроблено автором

Таблиця 4
Форма ВА/АР

Розрахунок аудиторського ризику внутрішнього аудиту розрахунків

№ з/п	Складник аудиторського ризику	Ймовірність викривлення показників інтегрованої звітності, %
1	Властивий ризик	45,0
2	Ризик контролю, у т. ч.:	30,0
2.1	Тест дотримання в розрахункових операціях платіжної дисципліни	6,0
2.2	Тест дотримання договірних положень розрахунків із кредиторами та дебіторами	8,5
2.3	Тест з обліку розрахунків із кредиторами	2,5
2.4	Тест з обліку розрахунків із дебіторами	6,5
2.5	Тест із резервування в управлінні ризиками розрахунків	8,5
3	Ризик невиявлення, у т. ч.:	46,0
3.1	Аналітичні процедури за розрахунками	11,5
3.2	Тести статей балансу в частині розрахунків	34,5
Аудиторський ризик (ряд. 1 x ряд. 2 x ряд. 3)		6

Джерело: розроблено автором

Таблиця 5
Форма ВА/Догр

Результати експертизи господарських договорів (за видами розрахунків)

Елементи договірних відносин	Одиниця виміру	Виявлені відхилення				
		Розрахунки з дебіторами	Розрахунки з кредиторами			
		ТОВ «Агромат»	ТОВ «Секар-Експо»	...п	ТОВ «Река-Буд»	...п
Вид договору	-	Купівлі-продажу	Купівлі-продажу		Будівельного підяду	
Наявність реєстрації договору	-	Договір № 22/сг-5 від 20 січня 2019 р.	Договір № 22/сг-13 від 5 лютого 2019 р.		Договір № 22/госп-88 від 16.03.2019 р.	
Визначеність договірної вартості	грн.	6 000 000	800 000		18 000 000	
Наявність авансового платежу	-	+	+		+	
Розмір авансового платежу нижче 50%						
(для договорів із дебіторами)	%	10	15		X	
Платіжні інструменти	-	Безготівковий розрахунок	Безготівковий розрахунок		Безготівковий розрахунок	
Забезпеченість договору	-	Відсутня	Відсутня		Відсутня	
Вартість забезпечення	грн.	0,00	0,00		0,00	
Документальне підтвердження забезпечення (гарантії, застави)	-	Відсутнє	Відсутнє		Відсутнє	
Задекларовані строки погашення	-	20 травня 2019 р.	5 березня 2019 р.		26 грудня 2019 р.	
Можливість пролонгації договору	-	Відсутнє	Відсутнє		Відсутнє	
Можливість реструктуризації боргу	-	Можливо	Можливо		Неможливо	
Претензії за договором	-	Так (власна)	Так (власна)		Так (кредитора)	
Штрафи, пені, неустойки	грн.	626 000,00	33 850,00		1 326 740,00	
Документ, що підтверджує затвердження договірної політики	-	Відсутній за 2019 рік	Відсутній за 2019 рік		Відсутній за 2019 рік	
Додаткові умови	-	Відсутні	Відсутні		Відсутні	

Примітка: «...» – контрагент згідно з договором

Джерело: розроблено автором

Таблиця 6
Форма ВА/Докр

Контроль документування розрахунків у процесі внутрішнього аудиту

Первинний документ за розрахунковою операцією (№, дата)	Вартість, грн	Сутність господарської операції (за видом розрахунків)	Дата відображення в обліку	Детальний опис порушення	Примітки
Виписка банку № 24-Приватбанк від 26.01.2019 р.	300 000	Отримано аванс від ТОВ «Агромат»	28.01.2019	Невчасний облік, простр. податкових розрахунків	Згідно з договором № 22/сг-5 від 20.01.2019 розмір авансу – 10%, а не 5%
Виписка банку № 152-Приватбанк від 05.06.2019 р.	32 000	Отримано пеню від ТОВ «Секар-Експо»	05.06.2019	Сума пені згідно з претензією 33 850,00	Договір № 22/сг-13 від 5 лютого 2019 р.

Джерело: розроблено автором

«Результати експертизи господарських договорів (за видами розрахунків)», яка більшою мірою надає якісну характеристику договірній політиці підприємства бізнесу та дає змогу виявити прогалини у договірних відносинах та розрахунках із кредиторами та дебіторами досліджуваної компанії (табл. 5).

Наступна форма робочого документу внутрішнього аудиту, запропонована нами щодо перевірки розрахунків, – форма ВА/Докр «Контроль документування розрахунків у процесі внутрішнього аудиту» (табл. 6).

Приведена вище форма дає змогу виявити внутрішньому аудиту порушення розра-

хунково-платіжної дисципліни, документування, положень облікової політики в частині дотримання принципів обліку.

Варто також розробити робочі документи внутрішнього аудитора: форму ВА/Дз «Контроль обліку розрахунків у частині дебіторської заборгованості» та форму ВА/Кз «Контроль обліку розрахунків у частині кредиторської заборгованості», які мають аналогічну структуру щодо перевірки, зокрема в розрізі розрахунків із дебіторами та кредиторами.

Зазначені форми ВА/Дз та ВА/Кз є контрольними точками у порядку облікового відображення розрахункових операцій, що дає змогу виявити відхилення в оцінці, подвійному записі та формуванні звітних показників.

Окрему увагу в процесі внутрішнього аудиту розрахунків підприємств агробізнесу слід приділити перевірці розрахунків за фінансовими і товарними агророзписками. Для їх контролю нами розроблено форму робочого документа ВА/Агр «Контроль агророзписок (за видами)» (табл. 7).

Варто зазначити, що аграрні розписки дають змогу агровиробникам використовувати майбутній урожай як заставу й отримати доступ до кредитних ресурсів на вигідних умовах, для цього потрібні зареєстрована земля та майбутня сільгосппродукція. Завдяки перевагам даного фінансового інструменту агрови-

робники та кредитори можуть будувати довгострокову та прозору співпрацю не лише в Україні, а й за її межами.

Слід відзначити, що показники інтегрованої звітності є новими та специфічними об'єктами як для внутрішнього, так і зовнішнього аудиту. До таких показників у частині розрахункових операцій як інтегрованого об'єкта обліку та звітності нами віднесено такі: якісна характеристика розрахунків, кількість контрагентів, ідентифіковані ризики розрахунків, якісна характеристика ризиків розрахунків, якісна характеристика очікуваних вигід та очікуваних утрат, методи управління ризиками, якісна характеристика впливу на соціальну діяльність та на екологічну діяльність. Для можливості перевірки та встановлення достовірності розроблено робочий документ «Контроль розрахунків за показниками інтегрованої звітності» (табл. 8).

У процесі проведення внутрішнього аудиту розрахункових операцій важливою для аудитора є оцінка ризиків як інтегрованого об'єкта обліку. Для дослідження нами розроблено робочий документ аудитора – форму ВА/Рр «Ризики розрахунків як інтегрованого об'єкта обліку».

Розроблений робочий документ – форма ВА/Р_p дає змогу внутрішньому аудитору, який має відповідну кваліфікацію у ризик-менедж-

Таблиця 7
Форма ВА/Агр

Контроль розрахунків за аграрними розписками (за видами)

Контрольні точки	Розрахунки за аграрними розписками			
	товарна		фінансова	
	Підприємство ТОВ «Агромат»	...п	Підприємство ТОВ «АгроВан»	...п
Договір купівлі-продажу	-		78 бн від 03.01.2020	
Договір позики (кредиту)	-		-	
Форвардний контракт	64 41 від 03.01.2020		-	
Договір міни (бартеру)	-		-	
Сума заборгованості, грн	200000,00		100000,00	
Документ підстава, № дата	Аграрна розписка РТ 1257878 від 03.01.2020		Аграрна розписка. Н 125789 від 03.01.20	
Рахунок обліку	686 ТАР		686 ФАР	
Дисконтована вартість, грн	-		-	
Рахунок обліку	-		-	
Прострочена заборгованість,	0,00		0,00	
Об'єкт застави	Урожай пшениці. Сорт вищій		Урожай озимої пшениці. Сорт 1	
Вартість застави	200000,00		100000,00	
Документ підтвердження застави (забезпечення)	Договір застави 78-41 ЗД від 03.01.2020		Договір застави 34-1 ЗД від 03.01.2020	
Внутрішнє забезпечення зобов'язань (резерв)	«Резерви для розрахунків за агророзписками»		«Резерви для розрахунків за агророзписками»	
Страховання врожаю	20000,00		120000,00	
Моніторинг відповідальними особами	Кононенко І.О.		Кононенко І.О.	
Виявлені неузгодження, порушення, помилки	Не виявлено		Не виявлено	

Примітка: «...» – контрагент згідно з договором

Джерело: розроблено автором

Таблиця 8
Форма ВА/Інтр

Аудит розрахунків за показниками інтегрованої звітності

Показник інтегрованої звітності щодо розрахунків	Центр відповідальності	Приведена у звіті інформація	Отримана інформація від центрів відповідальності	Відхилення та його причини
Якісна характеристика розрахунків	Система обліку, система управління ризиками	Контрагент, вид і тривалість співпраці, спільні проекти	Інформація підтверджена	Відсутні
Чисельність контрагентів (за видами розрахунків)	Система обліку	Згідно з даними обліку	Інформація підтверджена	Відсутні
Ідентифіковані ризики розрахунків	Система управління ризиками	Відповідно до паспорту та панелі ризиків	Інформація підтверджена	Відсутні
Якісна характеристика ризиків розрахунків	Система управління ризиками	Згідно з Положенням про управління ризиками	Інформація підтверджена	Відсутні
Якісна характеристика очікуваних вигід	Система обліку, система управління ризиками	Відповідно до спільних розрахунків центрів відповід.	Інформація не підтверджена	Відсутні підтверджуючі розрахунки-підстави
Якісна характеристика очікуваних утрат	Система обліку, система управління ризиками	Відповідно до панелі ризиків	Інформація підтверджена	Відсутні
Методи управління ризиками	Система обліку, система управління ризиками	Згідно з Положенням про управління ризиками, даними системи обліку	Інформація підтверджена	Відсутні
Якісна характеристика впливу на соціальну діяльність	Система обліку	Згідно з кодифікатором показників інтегрованої звітності	Інформація підтверджена	Відсутні
Якісна характеристика впливу на екологічну діяльність	Система обліку	Згідно з кодифікатором показників інтегрованої звітності	Інформація підтверджена	Відсутні

Джерело: розроблено автором

менті, перевірити правильність оцінки ризиків розрахунків, визначити фактичний вплив ризиків на загальну величину розрахунків із дебіторами та кредиторами (у розрізі кожного ризику), оцінити правильність представлення в інтегрованому звіті очікуваних наслідків і можливостей, методів управління ризиками щодо розрахункових операцій та доцільність витрат на проведення управління бізнесом.

Розглянемо запропонований нами робочий документ внутрішнього аудитора щодо оцінки ризиків розрахункових операцій щодо ефективності управління бізнесом і сучасних конкурентних умовах – форму ВА/Пр «Ризики розрахунків як інтегрованого об'єкта обліку» (табл. 9).

Однією з останніх запропонованих нами форм робочої документації аудиторської перевірки є форма ВА/Кр «Контрольні показники за розрахунками», що стосується контрольних показників розрахунків (табл. 10).

Аналіз аудитором визначених у документі контрольних показників та їх порівняння з відповідними показниками, сформованими системою аналізу, дає змогу встановити достовірність представлення в інтегрованій звітності загальної позиції щодо фінансово-майнового стану підприємств бізнесу.

Отже, у ході дослідження питання внутрішнього аудиту інтегрованої звітності в частині розрахунків розроблено систему документального забезпечення внутрішньої перевірки. Розроблені форми формують інформаційне забезпечення результативної та пропозиційної частин аудиторського звіту за результатами внутрішнього аудиту інтегрованої звітності в частині розрахунків як інтегрованого об'єкта обліку та звітності.

Висновки. У процесі дослідження виявлено недостатній рівень розробленості питання документального забезпечення перевірки розрахунків внутрішнього аудиту інтегрованої звітності, що потребувало вирішити проблему подальшої систематизації результатів внутрішнього аудиту для надання достовірного звіту аудитора щодо фінансових та нефінансових показників інтегрованого звіту. У процесі дослідження:

- розроблено систему документування за аудиторськими процедурами в частині розрахункових операцій внутрішнього аудиту інтегрованої звітності;

- розроблено сукупність робочих документів аудитора, яка характеризується змістовним наповненням у розрізі запропонованих класифікаційних груп розрахунків із дебіто-

Таблиця 9
Форма ВА/Рр

Ризики розрахунків як інтегрованого об'єкта обліку

Назва ризику розрахункової операції	Індикатор ризику	Оцінена ймовірність за даними ризик-менеджменту	Фактична ймовірність	Загальна сума розрахунків з дебіторами (у розрізі ризику) тис грн	Загальна сума розрахунків з кредиторами (у розрізі ризику) тис грн	Витрати на управління	Очікувані наслідки та можливості	Виявленні відхилення, %	Примітки
Кліматичний ризик	КлР	52	48	23 500	44 000	11 000	35100	-4	
Ризик ліквідності	РЛ	11	8	138 000	124 600	6 000	28886	-3	
Фрод-ризик	ФР	6	0	20 000	0	0	1200	-6	
Інфляційний ризик	ІР	25	25	138 000	124 600	6 000	65650	0	
Політичний ризик	КР	14	4	138 000	124 600	6 000	36764	-10	
Ризик невиконання умов договору дебітором	РД	22	30	9 000	X	1 200	1980	+8	
Ризик неповного платежу	РНП	62	16	9 000	16 000	5 000	15500	-46	
Валютний ризик	ВР	24	9	3 000	21 000	500	5760	-15	
Кредитний ризик	КрР	46	0	80 000	100	37 000	36846	-46	
Ризик кредитора	КК	8	0	X	5 200	150	416	-8	
Ризик персоналу (кадровий)	РП	2	0	23	7 500	3 600	150,46	-2	
Галузевий ризик	ГР	3	0	138 000	124 600	6 000	7878	-3	
Правовий (юридичний) ризик	ЮР	7	0	138 000	124 600	6 000	18382	-7	
Процентний ризик	ПР%	15	2	200	200	24	60	-13	

Джерело: розроблено автором

Таблиця 10
Форма ВА/Кр

Контрольні показники за розрахунками

Контрольний показник	Індикатор	Норматив	Фактичне значення	Відхилення	Причини відхилення	Примітки
Коефіцієнт покриття	$k_{\text{п}}$	> 2	1,95	-0,05	Недостатній обсяг оборотних активів для покриття	
Коефіцієнт швидкої ліквідності	$k_{\text{шл}}$	> 1	0,98	-0,02	Недостатньо грошових коштів для покриття	
Коефіцієнт абсолютної ліквідності	$k_{\text{ал}}$	$> 0,2$	0,2	-	-	
Коефіцієнт автономії	k_a	$\geq 0,5$	0,48	-0,02	Можливість профінансувати 48% зобов'язань. Умовно відповідає нормативу	
Коефіцієнт оборотності дебіторської заборгованості	$k_{\text{одз}}$	4,8	3,9	0,9	Існує необхідність активізувати роботу з повернення коштів компанії	
Коефіцієнт оборотності кредиторської заборгованості	$k_{\text{окз}}$	4,8	4,2	0,6	Існує необхідність підвищити платіжну дисципліну компанії	
Показник різниці між терміном погашення дебіторської і кредиторської заборгованості	$P_{\text{кд}}$	1	1,02	0,02	Необхідно оптимізувати управління розрахунками з дебіторами та кредиторами	

Джерело: розроблено автором

рами і кредиторами та супутніх їм ризиків, оформлення яких забезпечує достовірність аудиторської перевірки. Запропонована система документування акцентує увагу внутрішнього аудитора на нагальних питаннях якісної та кількісної оцінки ризиків, доцільності вибору методів управління та способів оптимізації ризиків. У подальших дослі-

дженнях планується розроблення моделі управління ризиками, урахуваючи специфіку бізнесу, та документального забезпечення внутрішнього аудиту через розроблення робочого документа, який сприятиме уникненню неточностей, порушень та помилок під час формування показників інтегрованого звіту в частині розрахункових операцій.

Список використаних джерел:

1. Петрик О.А. Аудит: методологія і організація : монографія. Київ : КНЕУ, 2003. 260 с.
2. Робертсон Дж.К. Аудит. Москва : КРМГ и Контакт, 1993. 496 с.
3. Асоціація «Український клуб аграрного бізнесу» LFM BOOK. 2018. 189 с. URL: http://ucab.ua/files/lfm_book/LFM_book_final.pdf.
4. Борисенко В.П. Методологія бухгалтерського, екологічного і соціального аудита. *Вестник Саратовского государственного технического университета*. 2012. № 2(1). С. 217–222.
5. Акіншина О.В., Плотніченко І.Б. Модель внутрішнього аудиту розрахунків із дебіторами і кредиторами. *Вісник Національного університету «Львівська політехніка»*. 2007. № 576. С. 3–8.
6. Про аудит фінансової звітності та аудиторську діяльність : Закон України від 21.12.17 № 2258-VIII / ВРУ. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2258-19> (дата звернення: 09.05.2021).
7. Международный стандарт аудита (МСА) 610 «Рассмотрение работы внутреннего аудита». URL: https://online.zakon.kz/Document/doc_id=30208491 (дата звернення: 09.05.2021).
8. Методичні рекомендації з організації внутрішнього аудиту в акціонерних товариствах. URL: <https://www.nssmc.gov.ua/documents/metoditchn-rekomendats-z-organizats-vnutrshnyogo-audit-v-aktsonernih-tovarystvakh> / (дата звернення: 09.05.2021).
9. Auditing and assurance services: an integrated approach / Alvin A. Arens, Randal J. Eldez, Mark S. Beasley. 10th ed. Pearson Prentice Hall, 2005. 791 p.
10. Кобылюх Т.І. Інформаційне забезпечення внутрішнього аудиту товарних операцій (на прикладі підприємств роздрібної торгівлі фармацевтичними товарами). *Вісник Запорізького національного університету*. 2012. № 1(13). С. 107–114.

References:

1. Petryk O.A. (2003) Audyt: metodolohiia i orhanizatsiia [Audit: methodology and organization]. Kyiv: KNEU. (in Ukrainian)
2. Robertson Dzh.K. (1993) Audyt [Audit]. Moscow: KRMG y Kontakt. (in Ukrainian)
3. Asotsiatsiia «Ukrainskyi klub ahrarnoho biznesu» LFM BOOK. URL: http://ucab.ua/files/lfm_book/LFM_book_final.pdf
4. Borisenko V.P. (2012) Metodologiya bukhgalterskogo, ekologicheskogo i sotsial'nogo audita [Accounting, environmental and social audit methodology]. *Vestnyk Saratovskoho hosudarstvennoho tekhnicheskoho unyversytetu*, no. 2(1), pp. 217–222.
5. Akinshyna O.V., Plotnichenko I.B. (2007) Model vnutrishnoho audytu rozrakhunkiv z debitoramy i kredytoramy [Model of internal audit of financial institutions from debtors and creditors]. *Visnyk Natsionalnoho un-tu «Lvivska politekhnika»*, no. 576, pp. 3–8.
6. Pro audyt finansovoi zvitnosti ta audytorsku diialnist: Zakon Ukrainy vid 21.12.17 no. 2258-VIII / VRU. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2258-21> (accessed 09 May 2021).
7. Mezhdunarodnyi standart audyta (MSA) 610 «Rassmotrenye raboty vnutrenneho audyta». Available at: https://online.zakon.kz/Document/doc_id=30208491 (accessed 09 May 2021).
8. Metodychni rekomendatsii z orhanizatsii vnutrishnoho audytu v aktsionernykh tovarystvakh. Available at: <https://www.nssmc.gov.ua/documents/metoditchn-rekomendats-z-organizats-vnutrshnyogo-audit-v-aktsonernih-tovarystvakh> (accessed 09 May 2021).
9. Alvin A. Arens, Randal J. Eldez, Mark S. Beasley (2005) Auditing and assurance services: an integrated approach. Pearson Prentice Hall.
10. Kobylukh T.I. (2012) Informatsiine zabezpechennia vnutrishnoho audytu tovarnykh operatsii (na prykladi pidpriemstv rozdrubnoi torhivli farmatsevtichnymy tovaramy) [Information support of internal audit of commodity transactions (on the example of pharmaceutical retailers)]. *Visnyk Zaporizkoho natsionalnoho universytetu*, no. 1(13), pp. 107–114.

Гевчук А. В.

Частное высшее учебное заведение
"Винницкий финансово-экономический университет"

ИССЛЕДОВАНИЕ ПРОБЛЕМ СИСТЕМАТИЗАЦИИ РЕЗУЛЬТАТОВ АУДИТА И ПРЕДСТАВЛЕНИЕ ПОКАЗАТЕЛЕЙ В ИНТЕГРИРОВАННОМ ОТЧЕТЕ**Резюме**

В статье рассмотрены тенденции развития организации аудита интегрированной отчетности в части расчетов для эффективности управления бизнесом. Разработана целостная система документирования по аудиторским процедурам в части расчетных операций в ходе внутреннего аудита интегрированной отчетности. Решена проблема систематизации результатов контроля и представления достоверных выводов аудитора по финансовым и нефинансовым показателям интегрированного отчета, что позволяет повысить эффективность управления расчетными операциями предприятий и обеспечивает соблюдение платежной дисциплины. Предложено проводить усовершенствование документального обеспечения аудита расчетов путем разработки и внедрения новых форм рабочих документов аудитора, оформление которых обеспечивает достоверность внутреннего аудита интегрированной отчетности.

Ключевые слова: аудит, результаты, документирование, интегрированный отчет, рабочий документ.

Hevchuk Anna

Vinnitsya Economical and Financial University

INVESTIGATION OF PROBLEMS OF SYSTEMATIZATION OF AUDIT RESULTS AND PRESENTATION OF INDICATORS IN THE INTEGRATED REPORT

Summary

In modern conditions, the interest of business management in the effectiveness of the organization of the audit of integrated reporting and settlement operations for decision-making in terms of business management has increased significantly. The value of internal audit of integrated reporting is important, because it is this audit helps to eliminate inaccuracies and errors in the formation of indicators of integrated reporting. However, there is a problem of systematization of control results and presentation of reliable conclusions of the auditor on financial and non-financial indicators of the integrated report. Therefore, it is necessary to conduct more detailed research to improve the audit documentation, which should be used by the auditor during the verification of settlements with debtors and creditors. Insufficient level of elaboration of the issue of documentary support for checking the calculations of agribusiness enterprises during the internal audit of integrated reporting revealed the problem of further systematization of internal audit results and presentation of a reliable auditor's report on financial and non-financial indicators of the integrated report. In the course of the research a system of documentation according to audit procedures in the part of settlement operations during the internal audit of integrated reporting was developed. The developed set of documents is characterized by a meaningful content in terms of the proposed classification groups of settlements with debtors and creditors and the associated risks, the design of which ensures the reliability of the audit. Forms of auditor's working documents on settlement operations have been developed, which contribute to the formation of information support of the effective and supply part of the audit report based on the results of the internal audit of integrated reporting in terms of calculations as an integrated object of accounting and reporting. The proposed documentation system focuses the auditor's attention on urgent issues of qualitative and quantitative risk assessment, the appropriateness of the choice of management methods and ways to optimize risks, which will facilitate effective management decisions for business development.

Keywords: audit, results, documentation, indicators, integrated report, working document.