

Економічні науки

УДК 657.1

**Орсаг Анна Павлівна**

*студентка*

*Київського національного університету ім. Тараса Шевченка*

**Orsah Anna**

*Student of the*

*Taras Shevchenko National University of Kyiv*

**ЗАСТОСУВАННЯ АНАЛІТИЧНИХ ПРОЦЕДУР В АУДИТІ ДО  
ВПЛИВУ ЗОВНІШНІХ ФАКТОРІВ НА ЕЛЕМЕНТИ ФІНАНСОВОЇ  
ЗВІТНОСТІ**

**APPLICATION OF ANALYTICAL PROCEDURES IN AUDITING FOR  
EVALUATING THE IMPACT OF EXTERNAL FACTORS ON ELEMENTS  
OF FINANCIAL STATEMENT**

***Анотація.** У статті розглянуто підхід до класифікації зовнішніх факторів, що впливають на фінансову звітність та їх застосування протягом проведення аналітичних процедур в аудиті, а також розглянуто на практиці оцінку впливу зовнішніх факторів на елементи фінансової звітності при застосуванні аналітичних процедур в аудиті.*

***Ключові слова:** аналітичні процедури, аудит, вплив зовнішніх факторів.*

***Summary.** The article discusses the approach to the classification of external factors affecting financial statements and their application during analytical procedures in the audit, as well as considers in practice the assessment of the influence of external factors on the elements of financial statements when applying analytical procedures in the audit.*

***Key words:** analytical procedures, audit, influence of external factors.*

**Актуальність теми.** Фінансова звітність компанії піддається впливу різноманітних зовнішніх факторів, які можуть суттєво вплинути на точність та повноту фінансової інформації, яка надається зовнішнім користувачам. Аудитори використовують аналітичні процедури для оцінки фінансової інформації, яка міститься у фінансових звітах, і для виявлення будь-яких суттєвих помилок або неточностей. Аналітичні процедури передбачають аналіз фінансової інформації, такої як тенденції, відношення та зв'язки між фінансовими даними, щоб виявити будь-які аномалії чи розбіжності у фінансовій інформації. Зовнішні фактори можуть впливати на точність фінансової інформації і, отже, можуть впливати на результати аналітичних процедур, які використовуються в аудиті.

В аудиті, як і в будь-якій іншій галузі, зовнішні фактори можуть впливати на процедури аналізу і перевірки. Ці фактори можуть бути різного характеру і варіюватися від змін у законодавстві до змін у господарській діяльності підприємства.

Загалом, проблема застосування аналітичних процедур в аудиті до оцінки впливу зовнішніх факторів на елементи фінансової звітності є актуальною та важливою в галузі аудиту. Вона підкреслює потребу у тому, щоб аудитори звертали увагу на зовнішні фактори, які можуть впливати на фінансову звітність компанії, та належним чином коригували свої аналітичні процедури для забезпечення точної та надійної оцінки фінансової звітності.

**Аналіз останніх досліджень і публікацій.** Питанням застосування аналітичних процедур в аудиті присвятили праці такі вітчизняні вчені: М. Білуха, О. Бородкін, В. Бондар, Ф. Бутинець, Н. Дорош, Т. Каменська, М. Корінько, Є. Мних, О. Петрик, Н. Проскуріна, О. Редько, В. Сопко, К. Сурніна, В. Тимофєєв, В. Шевчук, а також зарубіжні науковці: Р. Адамс, А. Арєнс, М. Беніс, Дж. Лоббек та ін. Однак, проблема застосування аналітичних процедур

в аудиті до оцінки впливу зовнішніх факторів на елементи фінансової звітності залишається недостатньо розробленою та вимагає детальнішого дослідження.

**Формулювання цілей статті.** Метою статті є розгляд важливості застосування аналітичних процедур у проведенні аудиту для оцінки впливу зовнішніх факторів на елементи фінансової звітності. Стаття має на меті виділити основні зовнішні фактори, що можуть вплинути на фінансову звітність, і описати, як аудиторі можуть застосовувати аналітичні процедури для виявлення та оцінки цього впливу. Досягнення мети статті допоможе забезпечити точність і надійність фінансової звітності, а також поліпшити якість аудиторських послуг.

**Виклад основного матеріалу дослідження.** Реалізація цілей аудиту передбачає необхідність ефективного використання різних типів аудиторських процедур для досягнення основної мети аудиту, а саме, складання аудиторського висновку про фінансовий стан об'єкта, який перевіряється.

Аудиторські процедури – це систематично організований процес, що складається з послідовних дій аудитора, спрямованих на отримання необхідних аудиторських доказів щодо конкретної області аудиту.

Відповідно до МСА 500 "Аудиторські докази" можна виділити типи аудиторських процедур:

- перевірка записів або документів;
- перевірка матеріальних активів;
- спостереження;
- запити;
- підтвердження;
- перерахування;
- повторне виконання;
- аналітичні процедури [5].

Аудитори використовують аналітичні процедури на всіх етапах аудиту. Аналітичні процедури застосовуються на етапі планування, щоб визначити характер, час і обсяг аудиторських процедур, які будуть використовуватися для отримання аудиторських доказів щодо конкретних залишків на рахунках або класів операцій.

Під час проведення аудиту, аналітичні процедури можуть використовуватися для отримання доказів, іноді в поєднанні з іншими процедурами тестування по суті, для виявлення викривлень у залишках на рахунках. Це може допомогти зменшити ризик того, що викривлення залишаться невиявленими. Аналітичні процедури часто ефективніші, ніж традиційні ручні процедури перевірки аудиту, які, як правило, вимагають від компанії, що перевіряється, надання значної кількості документів.

Аналітичні процедури також застосовується в кінці аудиту. Перш ніж надати фінансову звітність компанії, що перевіряється, аудитори оцінюють, чи виглядає загальна презентація фінансової звітності обґрунтованою щодо фінансових і нефінансових даних, які містяться у ній.

В процесі проведення аналітичних процедур важливим є врахування впливу зовнішніх факторів. Зовнішні фактори – це елементи, що не стосуються суб'єкта господарювання та мають вплив на ефективність бізнесу, наприклад, конкуренція на ринку, макроекономічний клімат, політичне та правове середовище, технологічний прогрес або інші глобальні події.

Зовнішні фактори можуть мати як позитивний, так і негативний вплив на суб'єкта господарювання. Щоб підтримувати зростання прибутку, компаніям необхідно постійно стежити за змінами навколишнього середовища, щоб адаптуватися та мінімізувати їх негативні наслідки.

Згідно з вимогами МСА 315 «Розуміння суб'єкта господарювання та його оточення та оцінка ризиків суттєвих викривлень» [1], аудитор повинен

розуміти суб'єкт господарювання та його оточення, оскільки це стосується підготовки фінансової звітності, щоб мати можливість:

- визначити типи потенційних суттєвих викривлень і розглянути ймовірність їх появи;
- визначити аналітичні та інші аудиторські процедури, які нададуть аудитору впевненість про те, чи фінансова звітність підготовлена в усіх суттєвих аспектах відповідно до застосованої концепції фінансової звітності.

Аудитор повинен отримати розуміння щодо відповідних галузевих, нормативних та інших зовнішніх факторів, які впливають на діяльність суб'єкта аудиту. Ці фактори включають такі умови, як конкурентне середовище, відносини з постачальниками та клієнтами, технологічний розвиток, нормативне-правове середовище, що охоплює, відповідні положення щодо бухгалтерського обліку, правове та політичне середовище, а також вимоги до навколишнього середовища, що впливають на галузь та підприємство, а також інші зовнішні фактори, такі як загальні економічні умови [4].

Аналіз даних базується на певному рівні очікувань щодо того, як дані або операції, що лежать в основі діяльності суб'єкта господарювання, призводять до сум, відображених у фінансовій звітності. Очікування поділяються на дві категорії:

- 1) кількісні, - прикладами яких можуть слугувати збільшення у відсотках, що відображає поєднання інфляції та зростання бізнесу;
- 2) якісні, зокрема, очікування, що всі виставлені рахунки-фактури будуть очищені за рахунок отримання готівки.

Розробляючи очікування, аудитор має базувати свої судження на основі:

- специфічних знань про підприємство та його галузь, оскільки розуміння бізнесу є основоположним для формування очікувань щодо фінансових результатів підприємства;

- знаннях облікових відносин і процесів, в основі чого лежить розуміння того, як суб'єкт господарювання обробляє свої господарські операції для досягнення вимог системи фінансової звітності, необхідних для формування очікувань;

- застосуванні професійного судження та скептицизму, що дозволять виявити суттєві викривлення, в які аудитор обережно намагається не вносити упередженості у міркування, на яких ґрунтується таке очікування;

- характеру аналізу, що виконується – точність очікувань частково визначається характером аналітики, що виконується, та фазою аудиту, на якій вона виконується.

Під час оцінки ризику зазвичай встановлюються загальні очікування щодо того, як суми поточного періоду можуть порівнюватися з сумами попереднього періоду, виходячи з розуміння суб'єкта господарювання, його галузі та поточного економічного середовища.

Загальні очікування, які використовуються для виявлення та розуміння ризиків за допомогою аналізу даних, часто дають змогу глибше зрозуміти бізнес суб'єкта господарювання та його облік операцій. При цьому уточнюються початкові очікування, оскільки аналітика даних надає додаткову інформацію та може показати історичну складову про те, що відбулося в бізнесі підприємства за певний період часу.

На етапі побудови загальних очікувань аудитор опирається на дані попереднього періоду і, враховуючи вплив зовнішніх факторів, розраховує прогнозовані показники, які згодом порівнюються до фактичних даних.

Відповідно до МСА 315 [1] можна виділити наступні зовнішні фактори, які аудитор має приймати до уваги на етапі проведення аналітичних процедур:

- галузеві фактори:
  - конкуренція, включаючи попит, пропозицію та цінову політику
  - циклічність або сезонність діяльності об'єкта господарювання;
  - доступність і вартість постачання сировини та матеріалів.
- нормативно-правове регулювання:
  - принципи бухгалтерського обліку та стандарти, що застосовуються у процесі підготовки фінансової звітності;
  - зміни у законодавстві та нормативних актах, які суттєво впливають на діяльність суб'єкта господарювання;
  - суттєві зміни у сфері оподаткування;
  - політика уряду, яка має потенційний вплив на суб'єкт господарювання (торговельні обмеження, застосування фінансових стимулів, наприклад, програм державної допомоги тощо);
  - екологічні вимоги, що впливають на галузь і бізнес підприємства;
- інші зовнішні чинники:
  - загальний рівень економічної активності;
  - процентні ставки;
  - інфляція та девальвація валюти.

Розглянемо вплив зовнішніх факторів на гіпотетичному прикладі. Припустимо, що підприємство випустило облігації номінальною вартістю 500,000 доларів США, справедлива вартість облігацій за даними об'єкта аудиту становить 495,000 доларів США станом на 31 грудня 2022 року.

Аудитору необхідно провести аналітичні процедури по суті для оцінки обґрунтованості розрахунку справедливої вартості облигацій.

У цьому випадку аудитору необхідно отримати ринкову ціну облигацій користуючися зовішніми джерелами станом на останній доступний день 2022 року. Використовуючи дані Bloomberg [5] аудитор може побудувати наступні очікування щодо справедливої вартості облигацій:

Таблиця 1

### Очікування щодо справедливої вартості облигацій у межах суттєвості

| Показник                                    | Значення, дол. США |
|---|--------------------|
| Ціна облигацій за даними Bloomberg          | 98.947             |
| Номінальна вартість                         | 500,000            |
| Очікувана справедлива вартість              | 494,735            |
| Справедлива вартість за даними підприємства | 495,000            |
| Різниця                                     | 265                |

Джерело: сформовано автором

Отже, за даними проведеної аналітичної процедури по суті можна стверджувати, що отримана різниця знаходиться в допустимих межах суттєвості та аудитор може вважати, що оцінка, яка використовується керівництвом при розрахунку справедливої вартості облигацій, є обґрунтованою.

Розглянемо вплив зміни курсу валют на балансову вартість кредитів, отриманих в іноземній валюті. У таблиці 2 представлені дані компанії щодо балансової вартості кредитів, отриманих компанією в іноземній валюті протягом двох періодів. Для проведення аналітичної процедури по суті аудитору необхідно розрахувати середню вартість кредитів та відсоткову зміну протягом досліджуваних періодів.



Таблиця 2

**Оцінка впливу зміни курсу валют на балансову вартість кредитів, отриманих в іноземній валюті, дол. США**

|   | 2022       | 2021       |
|---|------------|------------|
| Балансова вартість кредитів станом на 1 січня   | 32,305,000 | 32,215,000 |
| Балансова вартість кредитів станом на 31 грудня | 29,700,000 | 30,500,000 |
| Середня вартість кредитів                       | 31,002,500 | 31,357,500 |
| Зміна, %  |            | -1%        |

*Джерело: сформовано автором на основі [3]*

Для проведення аналізу було розглянуто динаміку курсу валют за даними Національного банку, що представлена в таблиці 3.

Таблиця 3

**Динаміка курсу долару США щодо гривні за даними НБУ, грн.**

|  | 2022   | 2021  |
|--|--------|-------|
| Курс валют за даними НБУ станом на 1 січня   | 27.28  | 28.27 |
| Курс валют за даними НБУ станом на 31 грудня | 36.57  | 27.28 |
| Зміна курсу, грн.                            | (9.29) | 1.00  |
| Динаміка зміни курсу, %                      |        | -10%  |

*Джерело: сформовано автором на основі [3]*

Беручи до уваги динаміку курсу валют протягом 2021-2022 років можна розгахувати очікуваний дохід чи витрати від курсової різниці протягом 2022 року, що представлено у таблиці 4.

Таблиця 4

**Розрахунок очікуваного доходу (витрат) від курсової різниці у 2021-2022 рр., грн.**

| Показник   | Значення, грн. |
|--|----------------|
| Дохід від курсової різниці протягом 2021 р.                      | 3,900,000      |
| Очікуваний дохід (витрати) від курсової різниці протягом 2022 р. | (3,459,220)    |
| Витрати від курсової різниці протягом 2022 р.                    | (3,500,000)    |
| Різниця  | 40,780         |

*Джерело: сформовано автором на основі Табл. 2, 3*

Отже, на основі проведених розрахунків можна зробити висновок, що коливання валютного курсу суттєво впливають на дохід/витрати від курсової різниці протягом досліджуваних періодів. В 2022 році можна спостерігати динаміку зниження (-9.29 грн/дол.), а в 2021 році - динаміку щодо зростання (+1 грн/дол.). Тому аудиторським очікуванням є отримання доходів від курсової різниці протягом 2021 р. та відповідно витрат протягом 2022 р.

У результаті проведеного аналізу можна стверджувати, що очікувані витрати від курсової різниці незначно відрізняються від фактичних, що свідчить про ефективність застосування аналітичних процедур.

**Висновки.** Оцінка впливу зовнішніх факторів на елементи фінансової звітності при застосуванні аналітичних процедур в аудиті є важливою, оскільки вона допомагає зрозуміти, який бізнес-сценарій можна очікувати враховуючи вплив тих чи інших змін у зовнішньому середовищі. Адже зміни в стандартах бухгалтерського обліку, регулюванні та законах можуть вплинути на фінансову звітність, і аудитори повинні враховувати ці зміни при проведенні аналітичних процедур. Також зміни в економічних та ринкових умовах можуть впливати на фінансову звітність компанії, що також може вплинути на результати аналітичних процедур.

За результатами проведеного аналізу можна стверджувати, що зовнішні фактори можуть мати як позитивний, так і негативний вплив на елементи фінансової звітності. Щоб досягти основної мети аудиту, аудитору необхідно постійно стежити за змінами навколишнього середовища суб'єкта аудиту, щоб адаптувати застосування аналітичних процедур та мінімізувати аудиторські ризики.

## **Література**

1. Міжнародний стандарт аудиту 315 «Розуміння суб'єкта господарювання та його оточення та оцінка ризиків суттєвих викривлень». URL: <https://www.iaasb.org/publications/isa-315-revised-2019-identifying-and-assessing-risks-material-misstatement>
2. Міжнародний стандарт аудиту 500 «Аудиторські докази». URL: <https://www.ifac.org/system/files/downloads/a022-2010-iaasb-handbook-isa-500.pdf>
3. Національний банк України. Офіційний сайт. URL: <https://bank.gov.ua/>
4. Analytical procedures. ACCA official site. URL: Analytical procedures | P7 Advanced Audit and Assurance | ACCA Qualification | Students | ACCA Global
5. Bloomberg. Official site. URL: <https://www.bloomberg.com/>

## **References**

1. ISA 315 (Revised 2019): Identifying and assessing the risks of material misstatement. URL: <https://www.iaasb.org/publications/isa-315-revised-2019-identifying-and-assessing-risks-material-misstatement> .
2. ISA 500: Audit Evidence. URL: <https://www.ifac.org/system/files/downloads/a022-2010-iaasb-handbook-isa-500.pdf>
3. National Bank of Ukraine. Official site. URL: <https://bank.gov.ua/>
4. Analytical procedures. ACCA official site. URL: Analytical procedures | P7 Advanced Audit and Assurance | ACCA Qualification | Students | ACCA Global
5. Bloomberg. Official site. URL: <https://www.bloomberg.com/>