
УПРАВЛІННЯ ПІДПРИЄМСТВОМ

УДК 657.6:334.012.64(477)

О. В. Царенко, д. е. н., професор,
Н. В. Кармазіна, д. е. н., доцент**УМОВИ ЗАБЕЗПЕЧЕННЯ КЕРОВАНОГО ВПЛИВУ МІЖНАРОДНИХ СТАНДАРТІВ АУДИТУ НА ЕФЕКТИВНІСТЬ ДІЯЛЬНОСТІ МАЛОГО БІЗНЕСУ В РЕГІОНАХ УКРАЇНИ**

Анотація. У статті розглянуто порядок застосування Міжнародних стандартів аудиту при здійсненні аудиту малих підприємств; вказані атрибутивні ознаки аудиту діяльності малого бізнесу в порівнянні зі звичайними підприємствами. Обґрунтовано домінуючі та функціональні аудиту діяльності малого підприємства при синхронному застосуванні системного підходу до ідентифікації концептуальної основи фінансової звітності.

Ключові слова: міжнародні стандарти аудиту; малий бізнес, аудит, малі підприємства; бухгалтерський облік; діяльність; ефективність; аудиторський висновок.

О. В. Царенко, д. э. н., профессор,
Н. В. Кармазина, д. э. н., доцент**УСЛОВИЯ ОБЕСПЕЧЕНИЯ УПРАВЛЯЕМОГО ВЛИЯНИЯ МЕЖДУНАРОДНЫХ СТАНДАРТОВ АУДИТА НА ЭФФЕКТИВНОСТЬ ДЕЯТЕЛЬНОСТИ МАЛОГО БИЗНЕСА В РЕГИОНАХ УКРАИНЫ**

Аннотация. В статье рассмотрен порядок применения Международных стандартов аудита при осуществлении аудита малых предприятий; указаны атрибутивные признаки аудита деятельности малого бизнеса по сравнению с обычными предприятиями. Обоснованы доминанты и функционалы аудита деятельности малого предприятия при синхронном применении системного подхода к идентификации концептуальной основы финансовой отчетности.

Ключевые слова: международные стандарты аудита; малый бизнес; аудит, малые предприятия; бухгалтерский учет; деятельность, эффективность; аудиторское заключение.

O. V. Tsarenko, Doctor of Economic Sciences, Professor,
N. V. Karmazina, Doctor of Economic Sciences, Associate Professor**TERMS OF PROVIDING THE MANAGED INFLUENCE OF INTERNATIONAL STANDARDS ON AUDITING ON EFFICIENCY OF SMALL BUSINESS ACTIVITY IN REGIONS OF UKRAINE**

Abstract. The article describes the procedure for the use of International Standards on Auditing in the implementation of small enterprises audit. The attribute signs of small businesses audit compared to common enterprises are specified and the dominant and functional of small business audit in the synchronous application of systematic approach to the identification of a conceptual framework of financial reporting are substantiated in the paper.

Keywords: International Standards on Auditing; small business; audit; small enterprises; record-keeping; activity; efficiency; audit report.

Актуальність теми дослідження. У сучасних умовах в Україні малі підприємства виступають як наймасовіша, і найгнучкіша форма ділового життя. Малі підприємства не є суб'єктами обов'язкового аудиту, однак ряд питань, які виникають у ході їх фінансово-господарської діяльності, можна вирішити залучивши незалежних фахівців – аудиторів. При цьому методика аудиту малих підприємств має особливості, на яких аудитор з метою якісної роботи повинен акцентувати свою увагу.

УПРАВЛІННЯ ПІДПРИЄМСТВОМ

Постановка проблеми. Необхідність і значимість використання міжнародних стандартів аудиту (надалі – МСА) визначається тим, що малі підприємства відіграють надзвичайно вагому роль у наповненні державного бюджету, створенні додаткових робочих місць, формуванні соціально-економічних умов органічності функціонування якісного управління об'єктами недержавної власності в регіонах України. Але проблеми і особливості аудиту на малому підприємстві не достатньо досліджені та у вітчизняних наукових видань.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Питанням методики аудиту присвячені праці таких вітчизняних вчених та економістів, як: М. Білухи, В. Бондар, Н. Дорош, Р. Костирко, О. Петрик, О. Редько, В. Рудницький, О. Царенко. Проблеми вдосконалення аудиту діяльності малих підприємств досліджували такі вчені і економісти, як: Л. Кулаковська, Ю. Піча, В. Сопко та ін.

Постановка завдання. Мета статті полягає у обґрунтуванні особливостей, методичних та організаційних підходів до здійснення аудиту малого бізнесу у контексті ефективного застосування Міжнародних стандартів аудиту.

Виклад основного матеріалу дослідження. Визначено, що метою аудиту є підвищення ступеня довіри визначених користувачів до фінансової звітності. Її досягають через висловлення аудитором думки про те, чи складена фінансова звітність у всіх суттєвих аспектах відповідно до застосовної концептуальної основи фінансової звітності. Наголошено, що Міжнародні стандарти контролю якості, аудиту, огляду, іншого надання впевненості та супутніх послуг (в редакції 2014 р., надалі – МСА), не містять окремого стандарту або положення щодо особливостей проведення аудиту фінансової звітності малого підприємства (попередня редакція Міжнародних стандартів аудиту – 2007 р. – містила ПМПА 1005 «Особливості аудиту малих підприємств»). Крім того, на даний момент не розроблено жодного національного стандарту відносно аудиту на малому підприємстві [1]. Тому при проведенні аудиту малих підприємств необхідно керуватися Міжнародними стандартами аудиту та ряд МСА слід використовувати з урахуванням особливостей функціонування підприємств малого бізнесу.

Суб'єкти малого підприємництва часто пропонують обмежений асортимент товарів чи послуг та здійснюють свою діяльність на одному чи обмеженій кількості об'єктів, що дозволяє аудитору швидше розібратися в специфіці діяльності суб'єкта малого бізнесу і відобразити її в документах, ніж у випадку з великим підприємством [2]. Застосування широкого спектру аудиторських процедур може носити досить нескладний характер. Наприклад, при здійсненні аналітичних процедур можуть бути використані ефективні моделі прогнозування. Відповідно до МСА 210 «Узгодження умов завдань з аудиту» розглядає відповідальність аудитора під час узгодження умов завдання з аудиту з управлінським персоналом і за потреби з тими, кого наділено найвищими повноваженнями [3]. Згідно з МСА 250 «Розгляд законодавчих та нормативних актів при аудиті фінансової звітності» розглядає відповідальність аудитора за розгляд законодавчих та нормативних актів при аудиті фінансової звітності [1]. Аудитор повинен мати загальну уяву про нормативно-правову базу, яка застосовується до діяльності даного суб'єкта. Крім законодавства і нормативних актів, які безпосередньо торкаються підготовки фінансової звітності, деякі вимоги можуть передбачати правову основу діяльності суб'єкта малого підприємства, яка має великий вплив на його можливість вести бізнес. Так як діяльність більшості суб'єктів малого бізнесу не відрізняється складністю, правове і регулююче середовище, до якого вони належать, є менш складним в порівнянні з середовищем, в якому функціонують великі суб'єкти. Визначивши галузеве законодавство і нормативні акти, аудитор суб'єкта малого бізнесу повинен відобразити дану інформацію як частину його знання про суб'єкт малого бізнесу [4].

Відповідно до МСА 260 «Повідомлення інформації з питань аудиту тим, кого наділено найвищими повноваженнями» визнається важливість ефективного двостороннього повідомлення інформації під час аудиту фінансової звітності та надається комплексна концептуальна основа для повідомлення інформації аудитором тим, кого наділено найвищими повноваженнями для управління бізнесом, а також ідентифікуються деякі конкретні питання, інформацію про які слід повідомляти тим, кого наділено найвищими повноваженнями [1]. Структура управління суб'єкта малого бізнесу може бути визначена не дуже чітко, або ж в якості осіб, наділених керівними повноваженнями, можуть виступати ті ж особи, які керують підприємством. Аудит визначає коло

УПРАВЛІННЯ ПІДПРИЄМСТВОМ

осіб, наділених повноваженнями здійснювати нагляд, контроль і ведення діяльності суб'єкта малого бізнесу. У випадку аудиту малих підприємств повідомлення інформації аудитором тим, кого наділено найвищими повноваженнями, може бути менш структурованим, ніж у випадку аудиту зареєстрованих на біржі суб'єктів господарювання або великих суб'єктів господарювання.

Згідно МСА 320 «Суттєвість при плануванні та проведенні аудиту» слід оцінити рівень суттєвості з якісної та кількісної точки зору. Одна з цілей цієї попередньої оцінки полягає у визначенні найбільш значимих статей фінансової звітності, на які повинен звернути увагу аудитор, виробляючи стратегію аудиту [5]. У зв'язку з відсутністю загальновизначених стандартів з оцінки суттєвості за допомогою кількісних методів, аудитор в кожному випадку використовує своє професійне судження з урахуванням цих обставин. У відповідності з однією з методик при кількісній оцінці суттєвості використовується певна частка від базового показника фінансової звітності.

Для аудиту звітності малих підприємств актуальним є питання суттєвості, оскільки такі підприємства мають порівняно незначні показники об'єму виробництва та скорочені форми звітності. З метою зменшення аудиторського ризику та запобігання викривлення даних при перевірці необхідно враховувати всі показники, тобто проводити суцільну перевірку [4].

Суттєвість на рівні фінансової звітності в цілому (а також, якщо це застосовано, рівень або рівні суттєвості для окремих класів операцій, залишків на рахунках або розкриття інформації) може потребувати перегляду внаслідок змін в обставинах, що відбулися під час аудиту (наприклад, рішення ліквідувати більшу частину бізнесу суб'єкта господарювання), отримання нової інформації або змін у розумінні аудитором суб'єкта господарювання та його операцій внаслідок виконання подальших аудиторських процедур [3]. Наприклад, якщо під час аудиту здається, що реальні фінансові результати будуть швидше за все суттєво відрізнятись від тих, що очікувалися на кінець звітного періоду і використовувалися на початку для визначення суттєвості на рівні фінансової звітності в цілому, аудитор переглядає таку суттєвість.

Згідно МСА 520 «Аналітичні процедури» дані процедури включають розгляд і порівняння фінансової інформації суб'єкта господарювання з:

- порівняльною інформацією за попередні періоди;
- очікуваними результатами суб'єкта господарювання, зокрема бюджетом або прогнозами чи попередніми розрахунками аудитора, наприклад оцінкою амортизації;
- аналогічною інформацією для галузі, наприклад, порівняння відношення продажів і дебіторської заборгованості суб'єкта господарювання із середніми показниками у цій галузі або в інших суб'єктів господарювання порівнянного розміру, що працюють у такій самій галузі [1].

Для виконання аналітичних процедур можуть використовуватися різні методи. Ці методи варіюються від виконання простих порівнянь до здійснення комплексного аналізу з використанням сучасних статистичних методів. Аналітичні процедури можна застосовувати до консолідованої фінансової звітності, компонентів і окремих елементів інформації [5].

Аналітичні процедури на стадії планування аудиту суб'єкта малого бізнесу можуть обмежуватися за характером і обсягом у зв'язку з встановленими суб'єктом строками обробки даних про господарські операції і відсутністю надійної фінансової інформації на момент планування [6]. Суб'єкти малого бізнесу можуть не мати проміжної або щомісячної фінансової інформації, яка використовується в аналітичних процедурах на стадії планування. Аудитор може в якості альтернативного варіанту провести коротку перевірку Головної книги або інших наданих бухгалтерських записів. В багатьох випадках, може бути відсутньою інформація і аудитор буде необхідно отримати дану інформацію при обговоренні з власником.

Згідно з МСА 530 «Аудиторська вибірка» існують різні методи вибірки статей обліку для тестування. Доступними засобами для аудитора є: відбір всіх об'єктів обліку; відбір конкретних об'єктів обліку; аудиторська вибірка.

Враховуючи незначний обсяг генеральної сукупності даних суб'єктів малого бізнесу, доцільно перевірити 100 % елементів генеральної сукупності або 100 % елементів певної частини генеральної сукупності (наприклад, 100 % всіх об'єктів, вартість яких вище вказаної суми). При цьому аналітичні процедури повинні застосовуватися до залишку сукупності у випадку його істотності [7].

УПРАВЛІННЯ ПІДПРИЄМСТВОМ

Аудиторська вибірка дає змогу аудитору отримати й оцінити аудиторські докази щодо деяких характеристик статей, відібраних для формулювання або допомоги в формулюванні висновку стосовно генеральної сукупності, з якої робилася вибірка. Аудиторську вибірку можна застосувати з використанням нестатистичного або статистичного підходу до неї.

Розроблюючи аудиторську вибірку, аудитор враховує конкретну мету, якої він хоче досягнути, та поєднання аудиторських процедур, яке, ймовірно, найкраще сприятиме досягненню цієї мети. Розгляд характеру аудиторських доказів, пошук яких проводиться, і можливих обставин відхилень або викривлень чи інших характеристик, що стосуються цих аудиторських доказів, допоможе аудитору визначити, що собою являє відхилення або викривлення та яку генеральну сукупність використати для вибірки.

Відповідно до МСА 550 «Пов'язані сторони» між суб'єктом малого бізнесу та власником, а також між суб'єктом малого бізнесу і суб'єктами, пов'язаними з власником, часто здійснюються суттєві операції [3]. Суб'єкти малого бізнесу рідко застосовують детально розроблену політику і етичні норми у відношенні операцій між пов'язаними сторонами. В дійсності операції з пов'язаними сторонами є характерною рисою багатьох суб'єктів господарювання, якими володіє і розпоряджається одна особа або сім'я.

Багато операцій з пов'язаними сторонами здійснюються у нормальної діяльності. За таких обставин вони можуть не являти собою більш високого ризику суттєвого викривлення фінансової звітності порівняно з аналогічними операціями з непов'язаними сторонами характер відносин і операцій з пов'язаними сторонами у деяких випадках може призводити до більш високого ризику суттєвого викривлення фінансової звітності порівняно з операціями з непов'язаними сторонами [8]. Наприклад:

- пов'язані сторони можуть діяти в рамках широкого і складного діапазону відносин і структур з відповідним збільшенням ступеня складності операцій з пов'язаними сторонами;
- інформаційні системи можуть бути неефективними при виявленні або узагальненні операцій і балансу заборгованості між суб'єктом господарювання та пов'язаними з ним сторонами;
- операції з пов'язаними сторонами можуть здійснюватися не на нормальних ринкових умовах; наприклад, окремі операції з пов'язаними сторонами можуть відбуватися без грошової винагороди.

Існуючі на малих підприємствах заходи внутрішнього контролю швидше за все будуть менш формальними, і на них можуть бути неформалізовані процеси відносин і операцій з пов'язаними сторонами. Власник-керівник може зменшити деякі ризики у зв'язку з операціями з пов'язаними сторонами або потенційно збільшити такі ризики через активну участь у всіх основних аспектах операції. Для таких суб'єктів господарювання аудитор може отримати розуміння відносин і операцій з пов'язаними сторонами, а також запровадити будь-які заходи внутрішнього контролю за ними, якщо вони існують, через запити до управлінського персоналу разом із виконанням інших процедур, зокрема спостереженням за заходами з нагляду і перевірки управлінським персоналом, а також перевіркою наявної відповідної документації.

Аудит звичайно здійснює процедури по суті для виявлення пов'язаних сторін і операцій між ними. Однак, якщо з оцінками аудитора, ризик нерозкриття інформації є низьким, то обсяг таких процедур по суті не обов'язково повинен бути значним.

В Міжнародному стандарті аудиту 720 «Відповідальність аудитора щодо іншої інформації в документах, що містять перевірену аудитором фінансову звітність» розглядається відповідальність аудитора щодо іншої інформації в документах, які місіям, перевірену аудитором фінансову звітність та аудиторський звіт щодо неї [1]. Якщо відсутні окремі вимоги за конкретних обставин завдання, аудиторська думка не стосується іншої інформації та аудитор не несе конкретної відповідальності за визначення того, чи належно подано іншу інформацію. Однак аудитор ознайомлюється з іншою інформацією, оскільки суттєві невідповідності між перевіреною аудитором фінансовою звітністю та іншою інформацією ставлять під сумнів достовірність перевіреної аудитором фінансової звітності.

Аудитор повинен ознайомитися з іншою інформацією для виявлення суттєвих невідповідностей з перевіреною фінансовою звітністю. Прикладами «іншої інформації», яка часто включаєть-

УПРАВЛІННЯ ПІДПРИЄМСТВОМ

ся до фінансової звітності суб'єкта малого бізнесу, може бути детальний звіт про доходи і витрати з метою оподаткування, звіт керівництва суб'єкта малого бізнесу тощо. Решта МСА застосовується без коригувань і врахувань особливостей суб'єктів малого бізнесу.

Висновки. Таким чином, використання МСА в процесі здійснення аудиторської перевірки підприємств малого бізнесу забезпечить отримання об'єктивних результатів, які відображають стан підприємства з усіх боків та будуть втілені у висновку аудитора. Також слід відзначити, що аудит малих підприємств не регламентується жодним стандартом чи положенням, а тому з метою зменшення аудиторського ризику та запобігання викривлення даних при перевірці необхідно проводити суцільну перевірку, а також рекомендовано перевіряти в процесі аудиту 100 % елементів генеральної сукупності або 100 % елементів певної її частини. Ці особливості потрібно враховувати при розробці методики аудиту малого підприємства.

Література

1. Міжнародні стандарти контролю якості, аудиту, огляду, іншого надання впевненості та супутніх послуг. Видання 2014 р. Частина 1 [Електронний ресурс] // Міжнародна Федерація Бухгалтерів, Аудиторська Палата України. – Режим доступу : http://www.apu.com.ua/attachments/article/290/Audit_2015_1_all.pdf.
2. Бойченко, Н. В. Особливості розвитку та побудови облікової політики підприємств малого бізнесу в Україні / Н. В. Бойченко // Прогресивні ресурсозберігаючі технології та їх економічне обґрунтування у підприємствах харчування. Економічні проблеми торгівлі : зб. наук. пр. – Харків : ХДУХТ, 2010. – Т. 1. – С. 123-129.
3. Петрик, Е. А. Законодательно – нормативное регулирование аудиторской деятельности в Украине: реалии современности / Е. А. Петрик // Бухгалтерский учёт и аудит. – 2009. – № 8-9. – С. 70-77.
4. Царенко, О. В. Дю дилідженс як превентивний захід зниження ризиків при оптимізації бізнес-процесів у регіонах / О. В. Царенко // Актуальні проблеми розвитку економіки регіону: науковий збірник / [за ред. І. Г. Ткачук]. – Івано-Франківськ : Вид-во Прикарпатського національного університету ім. Василя Стефаника, 2013. – Вип. 7. – Т. 2. – С. 370-377.
5. Бутинець, Ф. Ф. Аудит: стан і тенденції розвитку в Україні та світі : монографія / Ф. Ф. Бутинець, Н. М. Малюга, Н. І. Петренко; за ред. Ф. Ф. Бутинця. – Житомир : ЖДТУ, 2009. – 564 с.
6. Дорош, Н. І. Розвиток концепції та ефективність аудиту в Україні / Н. І. Дорош // Сучасний стан та перспективи розвитку державного контролю та аудиту в Україні : зб. праць всеукр. наук. – практ. конф. / за заг. ред. проф. В. Д. Базилевича. – К.: 2009. – С. 117-119.
7. Аудит (Основи державного, незалежного професійного та внутрішнього аудиту) : підручник / за ред. проф. Немченко, В. В., Редько, О. Ю. – К. : Центр учбової літератури, 2012. – 540 с.
8. Про аудиторську діяльність : Закон України від 22.04.1993 р. № 3125-XII [Електронний ресурс] // Верховна Рада України. – Режим доступу : <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/3125-15>.

References

1. Mizhnarodni standarty kontroliu yakosti, audytu, ohliadu, inshoho nadannia vpevnenosti ta suputnykh posluh. [International standards on quality control, auditing, review, other assurance, and related services]. (2009). *Mizhnarodna Federatsiia Bukhhalteriv, Audytorska Palata Ukrainy. – International Federation of Accountants, Audit Chamber of Ukraine*. Retrieved from: <http://www.apu.com.ua> (Accessed 4 Jun. 2015).
2. Boichenko, N. V. (2010), Osoblyvosti rozvytku ta pobudovy oblikovoi polityky pidpriemstv maloho biznesu v Ukraini [Features of development and the accounting policy of the enterprises of small business in Ukraine]. *Prohresyvni resursozberihaiuchi tekhnologii ta yikh ekonomichne obgruntuvannia u pidpriemstvakh kharchuvannia. Ekonomichni problemy torhivli – Progressive resource-saving technologies and economic justification in food industry. Economic issues of trade*. Kharkiv: GUPT, Ukraine, Vol. 1, pp. 123-129.
3. Petrik, E. A. (2009), Zakonodatelno – normativnoie regulirovaniie auditorskoi deiatelnosti v Ukraine: realii sovremenosti [Legal regulation of auditing in Ukraine: today's realities], *Accounting and audit*, vol. 8-9, pp. 70–77 [in Russian].
4. Tsarenko, O. V. (2013), Diu dylydzhen yak preventyvnyi zakhid znyzhennia ryzykiv pry optyimizatsii biznes–protsesiv u rehionakh [Due diligence as a preventive measure to reduce risks in the optimization of business processes in regions]. *Aktualni problemy rozvytku ekonomiky rehionu: naukovyi zbirnyk – Relevant issues of economic development of the region*, Ivano-Frankivsk, Ukraine, Vol. 7, pp. 370-377 [in Ukrainian].
5. Efimova, F. F., Maluha, N. M., Petrenko, N. I. (2009), *Audyty: stan i tendentsii rozvytku v Ukraini ta sviti* [Audit: state and development trends in Ukraine and worldwide], JGTU, Zhitomir, Ukraine [in Ukrainian].
6. Dorosh, N. I. (2009). Rozvytok kontseptsii ta efektyvnist audytu v Ukraini [Development of the concept and the effectiveness of audit in Ukraine]. *Suchasnyi stan ta perspektyvy rozvytku derzhavnoho kontroliu ta audytu v Ukraini – Current status and prospects of state control and audit in Ukraine*. Kyiv, Ukraine [in Ukrainian].
7. Nemchenko, V. V., Redko, A. Yu. (2012), *Audyty (Osnovy derzhavnoho, nezalezhnoho profesijnoho ta vnutrishn'oho audytu)* [Audit. Fundamentals of state, professional and independent internal audit], Kyiv, Ukraine [in Ukrainian].
8. Pro audytorsku diialnist: Zakon Ukrainy vid 22.04.1993 r. # 3125-XII [the Law of Ukraine On auditing dated April 22, 1993] *Verkhovna Rada of Ukraine*. Retrieved from : <http://zakon2.rada.gov.ua>.

Надійшла 26.05.2016