

Питання з дослідження впливу обраного методу калькулювання продукції на систему обліку витрат підприємства й систему управлінського обліку в цілому слід розглядати за даними останніх наукових досліджень крізь призму інтеграції управлінського обліку в систему управління підприємством. Результатом такої інтеграції має бути створення управлінської системи обліку і контролю як єдиного багатофункціонального інструменту управління підприємством.

1. Голов С. Ф. Управлінський облік. К., 2003. 2. Друри К. Управленческий и производственный учёт: Пер. с англ., М., 2005. 3. Ентоні А. Аткинсон, Банкер Р., Каплан Д., Роберт С., Янг М. С. Управлінський облік: Пер. з англ., 3-тє вид. М., 2007. 4. Нападівська Л. Управлінський облік: суть, значення та рекомендації щодо його використання в практичній діяльності вітчизняних підприємств // Бухгалтерський облік і аудит. 2005. № 8 — 9. С. 50 — 62. 5. Нападівська Л. Управлінський облік: Підруч., К., 2004. 6. Пушкар М. С. Облікова політика і звітність: Навч. посіб. Тернопіль, 2003. 7. Пушкар М. С. Розробка систем обліку: Навч. посіб., Тернопіль, 2003. 8. Советский энциклопедический словарь / Под ред. А. М. Прохорова. М., 1984. 9. Сопко В. Бухгалтерський облік: Навч. посіб., 3-тє вид., переробл. і доп. К., 2000. 12. Horvath & Partners. Впровадження збалансованої системи показників: Пер. з нім., 2-е вид. М., 2006. 10. Хорнгрен Ч. Т., Фостер Д. Бухгалтерський учёт: управленческий аспект: Пер. с англ. / Под ред. Я. В. Соколова. М., 1995. 11. Шанк Дж., Говиндараджан В. Стратегическое управление затратами: Новые методы увеличения конкурентоспособности. СПб., 1999.

ДК 657.1:334.758.4

С. П. Лозовицький

МЕТОДИЧНІ АСПЕКТИ АУДИТУ ПРОГНОЗНОЇ ФІНАНСОВОЇ ІНФОРМАЦІЇ

Розглядається питання застосування в Міжнародних стандартах аудиту для забезпечення впевненості користувачів прогнозної фінансової інформації при прийнятті інвестиційних рішень.

The question of application is considered the International standards of audit for providing of confidence of users of financial information at making investment decisions.

Необхідною умовою розвитку інвестиційної та інноваційної діяльності є формування ефективних інвестиційно-інноваційних механізмів її здійснення. Створення таких механізмів пов'язано із забезпеченням достатнього ступеня довіри (достатньої впевненості) інвесторів до прогнозної фінансово-економічної інформації, на підставі якої приймаються інвестиційно-інноваційні рішення. У забезпеченні такої впевненості важливу роль відіграє аудит. В аудиторській діяльності в Україні відбулися значні зміни, пов'язані із застосуванням стандартів аудиту та етики Міжнародної федерації бухгалтерів (МСА) як національних та прийняттям 14 вересня 2006 р. нової редакції Закону України «Про аудиторську діяльність» [2]. У зв'язку з тим важливим є дослідження можли-

востей, які надає застосування МСА щодо забезпечення впевненості користувачів при розгляді прогнозної фінансової інформації для прийняття інвестиційних рішень.

Протягом останніх років питання розробки науково-практичних коментарів щодо застосування стандартів аудиту та етики МСА в Україні набуло ознак досить популярної наукової дискусії. Перспективам розвитку аудиту, методичним аспектам використання МСА в практичній діяльності присвячено низку праць багатьох науковців і практиків; ґрунтовні дослідження провели І. Пилипенко, О. Редько та інші [3]. Разом тим неабиякий інтерес викликають проблеми аудиту історичної фінансової інформації, зокрема аудиту фінансової звітності. Однак ще не приділено належної уваги дослідженням особливостей і методичних аспектів аудиту прогнозної фінансової інформації, що використовуються для прийняття інвестиційно-інноваційних рішень.

Метою нашої статті є дослідження основних методичних аспектів аудиту прогнозної фінансової інформації для забезпечення впевненості в ній користувачів.

Як відзначає К. Друпі, інвестиційні рішення — це рішення про поточні витрати, що здійснюються для одержання доходів у майбутньому; буде правильним сказати, що всі витрати компанії здійснюються з розрахунком на одержання прибутку в майбутньому» [1]. У процесі прийняття інвестиційно-інноваційних рішень користувачам потрібно одержати впевненість у прогнозній фінансовій інформації. Основні умови, за яких аудитор може виконувати таку перевірку, полягають в наступному. Завдання, на які розповсюджується дія Міжнародних стандартів з аудиту, надання впевненості та етики, закладені в концептуальну основу МСА. Вимоги концептуальної основи щодо прийняття аудитором завдання з надання впевненості, що не є аудитом чи оглядом історичної фінансової інформації, конкретизовано в міжнародних стандартах МСЗНВ 3000 «Завдання з надання впевненості, що не є аудитом чи оглядом історичної фінансової інформації» та МСЗНВ 3400 «Перевірка прогнозної фінансової інформації». Згідно з концептуальною основою та МСЗНВ 3000, завдання з надання впевненості (див. рисунок) — це завдання, у результаті виконання яких практик (аудитор) складає висновок, призначений підвищити ступінь довіри майбутніх користувачів, що не є відповідальною стороною, стосовно оцінювання або порівняння предмета завдання з відповідними критеріями. Результатом такої оцінки або порівняння є інформація, що зумовляє збір аудитором доказів, на основі яких висловлюється думка у висновку з надання впевненості.

Концептуальна основа передбачає, що аудитору дозволяється виконувати два типи завдань з надання впевненості, зокрема:

обґрунтованої впевненості, метою яких є зменшення ризику до прийнятно низького рівня в обставинах завдання як основи для позитивної форми висновку аудитора;

обмеженої впевненості, які передбачають зменшення ризику до рівня, прийнятного в обставинах завдання (але цей ризик є значнішим порівняно з попереднім) як основи для негативного висновку аудитора.

Розглянемо особливості завдання з надання впевненості, коли об'єктом аудиту є прогнозна фінансова інформація, тобто майбутні дії або події, що можуть відбутися або не відбутися. Тому при виконанні завдання з перевірки прогносної фінансової інформації аудитор не може висловити думку про досягнення результатів, наведених у ній. Він повинен отримати достатні і відповідні докази для оцінки реалістичності та надійності припущень, покладених в основу прогносної фінансової інформації, а саме:

чи відповідають припущення цілям підготовки прогносної інформації й потребам її користувачів;

чи підготовлена належним чином фінансова інформація на основі припущень;

чи як слід подано прогнозну фінансову інформацію та й адекватно розкрито всі суттєві припущення;

чи на тій самій основі підготовлено фінансову інформацію, що й фінансові звіти за попередні роки.



Структура завдання з надання впевненості

Прогнозна фінансова інформація як предмет завдання може бути підготовлена і надана:

у вигляді окремих показників (оцінка необхідних капітальних вкладень і випуску нових видів продукції, прогносні бюджети збуту, виробництва та інші);

на основі типових форм фінансової звітності (прогносні баланс, звіт про фінансові результати, рух грошових коштів, власний капітал).

До прийняття завдання аудитор повинен здійснити ряд процедур, аби пересвідчитись, що завдання можна приймати, зокрема, класифікувати інформацію щодо припущень, на основі яких вона підготовлена (прогноз, перспективні оцінки чи разом); проаналізувати напрямки використання прогносної інформації (за призначенням або ні), форму поданої інформації й виділити коло

користувачів; проаналізувати період, який вона охоплює, реалістичність припущень і відповідність інформації цілям, для яких вона призначена.

На підставі отриманої інформації аудитор робить висновок щодо прийняття / неприйняття завдання.

Аудитор повинен бути достатньо ознайомленим з бізнесом клієнта, щоб оцінити, чи всі суттєві припущення потрібні для підготовки прогнозної інформації. При вивченні цього питання він керується вимогами і рекомендаціями МСА 315 «Розуміння суб'єкта господарювання та його середовища та оцінка ризиків суттєвих викривлень».

Природа, час і обсяг процедур збирання доказів залежить від самого завдання. Обґрунтований рівень — це концепція, що стосується отримання доказів, необхідних для того, щоб практик міг зробити висновок про загальну інформацію з предмета завдання. Для складання позитивного висновку, необхідного для надання обґрунтованої впевненості при виконанні завдання, аудитору слід зібрати достатні та відповідні докази. Визначаючи характер, строк і обсяг процедур перевірки, аудитор повинен враховувати:

- імовірність суттєвих викривлень;
- знання, отримані при виконанні будь-яких попередніх завдань;
- компетентність управлінського персоналу щодо підготовки прогнозної фінансової інформації;
- ступінь впливу суджень управлінського персоналу на прогнозну фінансову інформацію;
- відповідність і достатність покладених в основу даних.

При цьому аудитору доцільно застосовувати заходи, передбачені МСА 530 «Аналітичні процедури», що включають: вибіркові розрахунки прогнозних показників; порівняння досліджуваних показників з середньогалузевими або інших подібних підприємств галузі. Для виявлення суттєвих переколювань у прогнозній інформації доцільно дослідити:

- особливості процесу підготовки прогнозної фінансової інформації;
- присутність і ефективність системи внутрішнього контролю;
- наявність застережень в аудиторському висновку про фінансову звітність за попередні періоди та їх вплив на прогнозну інформацію;
- можливість використання даних підприємства за попередні періоди, якщо аудит за цей час не проводився.

При виявленні відхилень, переколювань у розрахунках аудитор повинен оцінити їх суттєвість, зважаючи на взаємозв'язок окремих показників прогнозної фінансової інформації. Зокрема, необхідно врахувати взаємозв'язки між елементами прогнозної інформації, що, за очікуваннями аудитора, мають відповідати аналогові, між фінансовою і не фінансовою інформацією (наприклад, торговельною площею і товарообігом, розмірами запасів та місткістю складів). Якщо в прогнозній інформації міститься лише частина фактичної інформації, то доцільно визначити, якою мірою та на підставі яких процедур ця інформація повинна бути перевірена.

Прогнозні дані можуть містити діапазон значень. Тоді аудитор повинен переконатись, що в інформації обґрунтовано межі діапазону значень та оцінити, чи не введе в оману користувача інформації прогноз, зроблений виходячи з цих меж.

На кількість та якість наявних доказів впливають й інші характеристики предмета завдання, інші обставини завдання.

У підготовленому висновку аудитор висловлює свою думку про впевненість прогнозової фінансової інформації, про застосовані припущення, правильність підготовки інформації на основі прийнятих припущень і адекватність її надання. Висновок оформляється відповідно до певних вимог, зокрема, повинен містити:

- назву документа;
- адресата висновку;
- вказівку, що перевірка прогнозової фінансової інформації проведена згідно з МСЗНВ 3400 «Перевірка прогнозової фінансової інформації»;
- посилання на відповідальність керівництва суб'єкта перевірки за зміст прогнозової фінансової інформації;
- вказівку про відсутність або наявність фактів, які свідчать про неможливість застосування припущень, прийнятих при підготовці інформації;
- вказівку про суттєву відмінність фактичних і прогнозних результатів;
- думку аудитора про правильність підготовки прогнозової фінансової інформації на підставі прийнятих припущень та адекватність її надання;
- дату висновку;
- адресу, телефон і підпис аудитора.

Якщо аудитор встановив, що припущення, взяті для підготовки інформації, неприйнятні, або прогнозна інформація, отримана на їх основі, є неправильною, то у висновку зазначаються факти, що призвели до такої думки. Коли з деяких причин провести необхідні процедури перевірки неможливо, то аудитор повинен у висновку відмовитися від суджень з викладенням обставин, що спричинили обмеження обсягу перевірки.

Таким чином, для забезпечення впевненості користувачів прогнозової фінансової інформації необхідною умовою є проведення її аудиторської перевірки, яка повинна здійснюватися на основі вимог і рекомендацій міжнародних стандартів, що забезпечує достатній рівень впевненості при прийнятті рішень.

Результати проведеного дослідження доцільно використати при розробленні методичних рекомендацій з підготовки програм аудиту, аудиторських процедур і тестів за розділами аудиту прогнозової фінансової інформації.

1. Друри К. Управленческий и производственный учет: Учеб. / Пер.с англ. М., 2005. 2. Міжнародні стандарти аудиту, надання впевненості та етики / Пер. з англ., К., 2006. 3. Пилипенко І. І., Редько О. Ю. Стандарти аудиту та етики: Навч. посіб., К., 2007. 4. Handbook of international auditing, assurance and ethics pronouncements 2005 edition. International Federation of Accountants. New York 10017 USA.