

УДК 657

DOI: [https://doi.org/10.31521/modecon.V34\(2022\)-03](https://doi.org/10.31521/modecon.V34(2022)-03)

Боденчук Л. Б., кандидат економічних наук, доцент кафедри економіки та менеджменту, Придунайська філія МАУП, м. Ізмаїл, Україна

ORCID: 0000-0003-3892-3823

e-mail: lb-izm@ukr.net

Сікорська Л. О., студентка 5 курсу факультету економіки та менеджменту, Придунайська філія МАУП, м. Ізмаїл, Україна

ORCID: 0000-0003-2430-0502

e-mail: sikorskaalilia7@gmail.com

Використання державного контролю фінансової звітності для обґрунтування ефективності прийнятих управлінських рішень

Анотація. У статті розглянуто основні поняття, які розкривають сутність процесу застосування процедур державного контролю фінансової звітності, структуровано методіку проведення таких процедур, проаналізовано методи здійснення контролю та здійснено огляд нормативно-правової бази, яка регулює його здійснення. Для розкриття цих питань було проаналізовано праці вітчизняних та іноземних дослідників, розкрито поняття вірогідності показників фінансової звітності, описано процес збору аудиторських доказів та джерела їх отримання. Також, у дослідженні схарактеризовано значення державного контролю фінансової звітності для коригування відхилень від прийнятих стандартів та дотримання норм діючого законодавства, для формування позитивного іміджу установи або організації та для прийняття зважених рішень всіма користувачами такої інформації.

Ключові слова: фінансова звітність; аудитор; аудиторський ризик; методика процедур контролю; аудиторські докази; аудиторський звіт; аудиторський висновок.

Bodenchuk Liliia, Candidate of Economic Sciences, Associate Professor at the Department of Economics and Management, Prydunayska Filiya MAUP, Ismail, Ukraine

Sikorska Liliia, 5th year student of the Faculty of Economics and Management, Prydunayska Filiya MAUP, Ismail, Ukraine

The use of State Control of Financial Statements to Justify the Effectiveness of Management Decisions

Abstract. Introduction. At the present stage of development of economic relations the issue of reliability of financial reporting, which serves as the main source of information on the property status of an institution or organization, is acute.

Purpose. To understand the practical necessity of control procedures, it is necessary to clearly understand the essence of this concept and their role in making effective management decisions by users of information disclosed in financial statements.

Results. The article considers the basic concepts, which reveal the essence of the process of application of procedures of state control of financial reporting, structured the methodology of such procedures, analyzed the methods of control and carried out a review of the legal framework, which regulates its implementation. For revealing of these questions, the works of domestic and foreign researchers have been analyzed, the concept of reliability of indicators of financial reporting has been revealed, the process of gathering of audit evidences and the source of their reception has been described. Also, the article characterized the importance of state control of financial reporting for the correction of deviations from the adopted standards and compliance with current legislation, for the formation of a positive image of the institution or organization and for all users of such information to make informed decisions. Consideration of the concepts of "audit report" and "audit conclusion" allowed to analyze their difference and the materiality of their impact on the organization, in which control procedures were applied to determine the reliability of the information given in the financial statements.

Conclusions. As a conclusion, it is noted that the state control is an integral part of the regulatory system, which aims to identify deviations and violations of the principles of legality, efficiency and economy of expenditure of material resources at the earliest possible stage in order to be able to take corrective action.

Keywords: financial statements; auditor; audit risk; methodology of control procedures; audit evidence; audit report; audit conclusion.

JEL Classification: M40; M41; M49.

Постановка проблеми. На сучасному етапі розвитку економічних відносин постає питання розвитку економічних відносин. На сучасному етапі розвитку економічних відносин постає питання вірогідності фінансової звітності, яка слугує основним джерелом інформації про майновий стан установи або організації. Тому, для усвідомлення практичної необхідності проведення процедур контролю,

¹Стаття надійшла до редакції: 26.07.2022

Received: 26 July 2022

необхідно чітко розуміти сутність цього поняття та їх роль у прийнятті ефективних управлінських рішень користувачами інформації, розкритої у фінансовій звітності.

Аналіз останніх досліджень та публікацій. Попри велику кількість робіт, що висвітлюють питання, пов'язані з вивченням аудиту фінансової звітності, на даний час конкретного поняття про сутність цієї процедури контролю не виведено. Серед вітчизняних дослідників, які розглядали цю тему в своїх наукових працях, можна виділити: Т. М. Ковбич, Р. О. Костирко, Б. В. Кудрицького, К. О. Редько, а серед зіноземних: С. А. Данілкуву, В. М. Голікова, Н. М. Кірієнко, С. А. Молодкіну та інших.

Вони досліджували, переважно, питання, які стосуються понять шахрайство, доказ, вибірка, ризику, але сам порядок застосування переліку прийомів і способів, які органи контролю використовують для формування думок про вірогідність фінансової звітності, практично не розкрито.

Формулювання цілей дослідження. Головним завданням статті є синтез і узагальнення наявної інформації щодо сутності процедур контролю фінансової звітності та розкриття його значення для користувачів такої інформації.

Основні результати дослідження. У відповідності до діючого законодавства правильність ведення обліку й складання фінансової звітності в бюджетній установі піддається систематичному контролю. Він призначений відстежувати дотримання принципів доцільності та законності, а також ефективності використання бюджетних коштів; правильність і точність ведення бухгалтерського обліку та, як результат, складання фінансової звітності.

Річна фінансова звітність слугує основним джерелом інформації про діяльність установ та організацій, оскільки показує дані про здійснені та заплановані господарські операції та результати діяльності. Вона, також, являє собою інструмент планування та контролю досягнення економічних цілей та прогнозування фінансового стану установи, оскільки на сучасному етапі розвитку економіки правильно організований бухгалтерський облік та система фінансової звітності дозволяють всесторонньо обґрунтувати оптимальні напрями розвитку поточної, інвестиційної та фінансової діяльності.

Закон України «Про аудит фінансової звітності та аудиторську діяльність» визначає аудит фінансової звітності як аудиторські послуги, які направлені на перевірку даних бухгалтерського обліку та показників фінансової звітності юридичних осіб, які подають таку звітність. Метою такого аудиту слугує висловлення неупередженої аудиторської думки у формі висновку про вірогідність бухгалтерської звітності [1].

Державний контроль фінансової звітності направлений на перевірку законності всіх

здійснюваних фінансово-господарських операцій, виявлення порушень фінансової дисципліни, встановлення повноти та своєчасності формування фінансових ресурсів, їх цільовий характер та ефективність використання.

Значення державного контролю фінансової звітності важко переоцінити, оскільки за його допомогою здійснюється попередження нераціонального та нецільового використання коштів, дотримання законності проваджуваної діяльності та обґрунтування ефективності прийнятих управлінських рішень.

Для перевірки сумісності показників звітності вимогам нормативної документації необхідно перевірити:

- зміст і склад форм фінансової звітності;
- правильність оцінки статей звітності;
- взаємоузгодженість показників звітності,

відповідність показників, які наведені в різних формах звітності [6].

Відповідно до МСА 200 «Загальні цілі незалежного аудитора та проведення аудиту відповідно до Міжнародних стандартів аудиту» мета аудиту фінансової звітності полягає у визначенні ступеня вірогідності її показників та в підвищенні впевненості користувачів в інформації, яка в ній розкривається.

Поняття вірогідності являє собою ступінь точності даних, наведених у фінансовій звітності, який дозволяє її користувачам робити правильні висновки щодо фінансового та майнового стану, про результати господарської діяльності підприємства, приймати рішення, обґрунтовані цими висновками [5, с. 115].

Аудитор зобов'язаний здійснити збір достатньої кількості незалежних аудиторських доказів для мінімізації ризику помилок в даних фінансової звітності, що допоможе користувачам в прийнятті виважених рішень.

Кінцева мета аудитора полягає у підготовці та наданні аудиторського висновку по результатах аудиту.

Задачі, які необхідно реалізувати для досягнення мети аудиту, полягають у наступному:

1. Викласти аудиторські процедури, призначені для перевірки оцінювальних значень в бухгалтерському обліку.
2. Визначити коло дій аудитора по аналізу результатів цих процедур.

Бухгалтерська звітність, яка являє собою єдину систему даних про майновий і фінансовий стан установи, про результати його господарської діяльності та зіставлена на основі бухгалтерського обліку по затвердженим формам, слугує об'єктом контролю. Для вірогідної оцінки правильності складання фінансової звітності необхідно виконати ряд завдань. Основні завдання контролю фінансової звітності наведено на рис. 1.

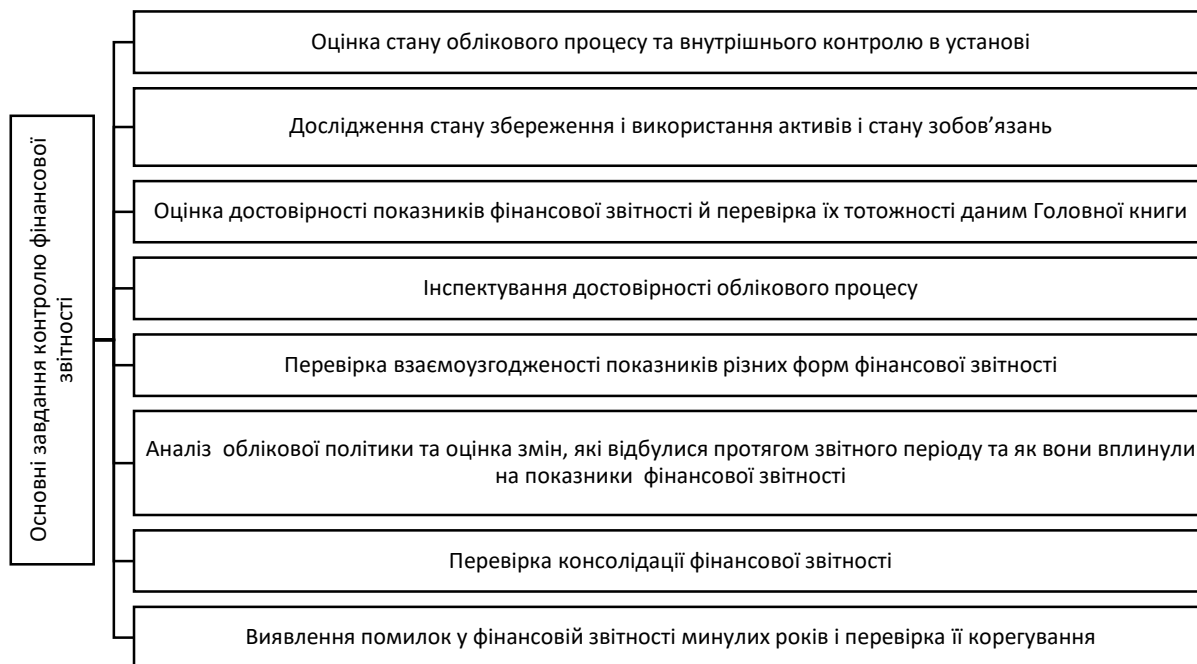


Рисунок 1 – Основні завдання контролю фінансової звітності

Джерело: складено авторами на основі матеріалів [7]

Для проведення процедур контролю фінансової звітності необхідно зібрати ряд аудиторських доказів, на яких буде базуватися вся перевірка та

формуватиметься аудиторський висновок. Джерела отримання аудиторських доказів наведено на рис. 2.

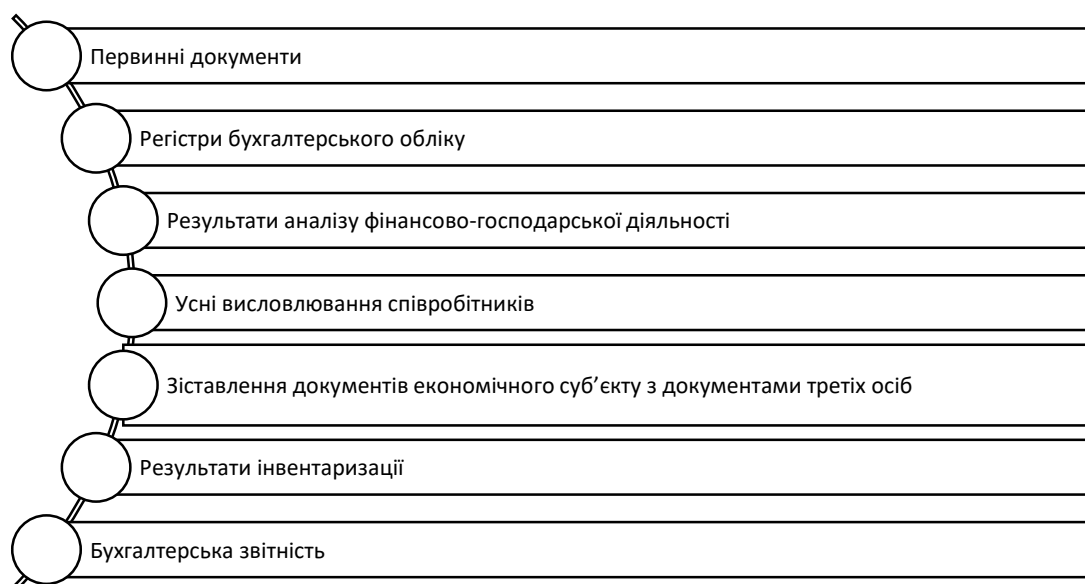


Рисунок 2 – Джерела отримання аудиторських доказів

Джерело: складено авторами на основі матеріалів [10]

Інформаційне забезпечення державного контролю фінансової звітності передбачає генерування сукупності інформації, яка формується й використовується на різних стадіях процесу аудиту.

У процесі проведення процедур контролю аналізуються форми звітності (рис. 3).

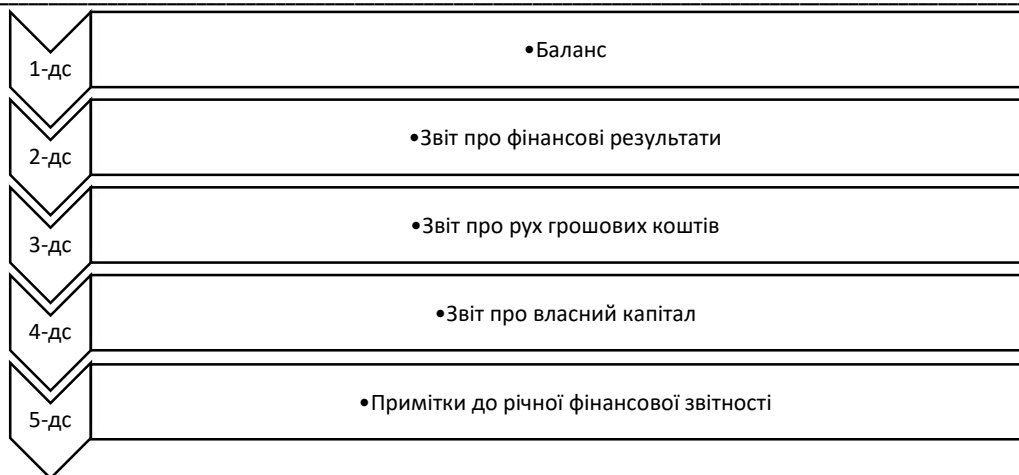


Рисунок 3 – Форми фінансової звітності

Джерело: складено авторами на основі матеріалів [3]

У бухгалтерському балансі групуються активи та пасиви установи в грошовому виразі. За його допомогою можна оцінити структуру ресурсів установи та їх ліквідність, можна спрогнозувати зміни економічних ресурсів, які установа ймовірно буде контролювати у майбутньому.

Звіт про фінансові результати групує дані про доходи, видатки та фінансові результати підсумком, що наростає з початку року до звітної дати. Також, допомагає у прогнозуванні прибутковості та оцінці структури доходів і видатків.

У звіті про рух грошових коштів наведено інформацію про різницю між вхідними та вихідними грошовими потоками на звітну дату. Надає обґрунтування при оцінці та прогнозуванні операційної, інвестиційної та фінансової діяльності.

Звіт про власний капітал розкриває інформацію про рух уставного капіталу, резервного капіталу та дані про зміни в обсязі нерозподіленого прибутку або непокритого збитку організації.

У Примітках групується вся інформація, яка пояснює дані, наведені у формах та допомагає при прогнозуванні та оцінці облікової політики ризиків, які впливають на устанovu чи організацію.

Найбільш корисну інформацію про фінансово-господарську діяльність аудитор отримує з даних бухгалтерського обліку, внутрішнього контролю, фінансової та статистичної звітності. Важливе місце у формуванні інформаційної бази аудиту займає законодавча, планово-нормативна і довідкова інформація. Аудиторський контроль використовує, також, матеріали попереднього зовнішнього і внутрішнього аудиту, акти перевірки податкових органів, контрольно-ревізійних служб, позабюджетних фондів.

Найбільш цінними аудиторськими доказами вважаються докази, які були отримані аудитором безпосередньо в результаті дослідження господарських операцій. Визначення вірогідності

аудиторських доказів залежить від конкретних обставин перевірки.

Аудиторський ризик буде меншим, якщо аудитор в процесі перевірки буде використовувати докази, які будуть зібрані з різних джерел та які матимуть різну форму представлення інформації. Якщо в процесі порівняння виявиться, що докази отримані з одного джерела суперечать доказам, які були здобуті з іншого, аудитор повинен залучити інші аудиторські процедури для вирішення наявних розбіжностей та для формування більшої впевненості в достовірності зібраних доказів, що забезпечить обґрунтування висновків контролю [8].

Якщо установа або організація не надала аудиторіві наявні документи в повному обсязі та аудитор не може зібрати достатню кількість аудиторських доказів по будь-якому рахунку або операції, то він зобов'язаний зафіксувати факт відмови у звіті. Як результат, відмова та перешкодження формуванню достатньої кількості аудиторських доказів, дає підставу для підготовки аудиторського висновку, який буде відрізнятися від безумовно позитивного.

На даний час, діє значний перелік нормативних актів, які впливають на методику проведення перевірки фінансової звітності контрольними органами. Система нормативного регулювання фінансової звітності представлена декількома рівнями, зокрема: законодавчим, нормативним, професійним, організаційним.

Основними законами, які характеризують законодавчий рівень є Закон України «Про аудит фінансової звітності та аудиторську діяльність» та Закон України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні».

Регулювати процедури контролю фінансової звітності допомагають НП(С)БОДС 101 «Подання фінансової звітності», НП(С)БОДС 102 «Консолідована

фінансова звітність» та НП(С)БОДС 103 «Фінансова звітність за сегментами».

Для професійного рівня характерним є використання внутрішніх правил та Кодексу професійної етики. Своєю чергою, організаційний рівень забезпечується внутрішніми стандартами контрольного органу.

Розробка чіткої та ефективної методики проведення процедур контролю слугує основою контролю в цілому, оскільки від неї залежить результат, досягти якого прагне кожен аудитор – висловлення незалежної думки щодо вірогідності бухгалтерської звітності по всім суттєвим аспектам і відповідності вимогам, прописаним в законодавстві України, стандартах бухгалтерського обліку та іншим правилам.

На даний час чіткі вимоги по використанню процедур контролю при перевірці фінансової звітності

не регламентуються жодним нормативним документом. Але на всіх етапах розвитку аудиту одним з найсуттєвіших та основоположних питань є застосування якісних та своєчасних процедур контролю, отримання та збір достатньої кількості аудиторських доказів за мінімальний проміжок часу.

Аудит фінансової звітності здійснюється з дотриманням та застосуванням конкретних методів та прийомів: загальнонаукових, власних (специфічних).

До загальнонаукових методів відносяться: аналіз, синтез, індукція, дедукція, аналогія, моделювання, абстрагування, конкретизація, системний аналіз, функціонально-вартісний аналіз.

На основі узагальнення аудиторської теорії та практики аудиту доцільно виділити певний перелік специфічних методів контролю фінансової звітності, наведений на рис. 4.

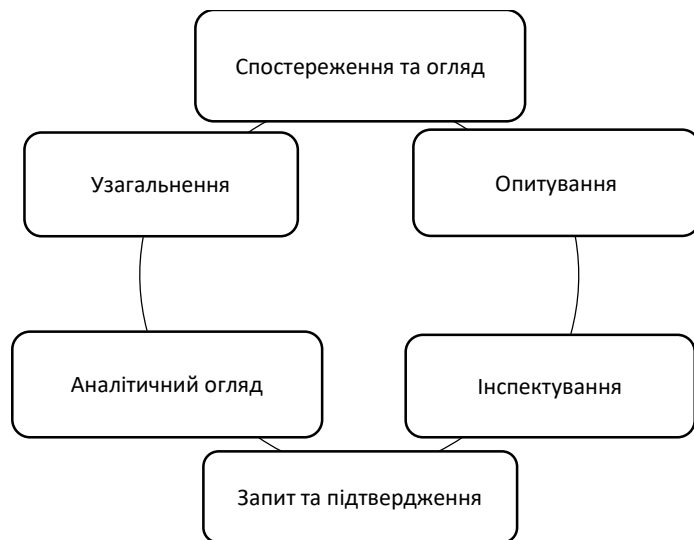


Рисунок 4 – Специфічні методи контролю

Джерело: складено авторами на основі матеріалів [4]

Методика аудиту бухгалтерської звітності передбачає проведення декількох етапів:

Перевірка фінансової звітності, в тому числі:

- перевірка звітності за формою, включаючи перевірку дотримання порядку формування, розгляду та затвердження бухгалтерської звітності;

- перевірка звітності за змістом, включаючи перевірку вірогідності й повноти звітних на основі аналізу первинної облікової документації та показників облікових реєстрів;

- перевірка дотримання контрольних співвідношень облікових форм.

Аудит облікової політики підприємства та порядку її застосування, в тому числі:

- перевірка облікової політики підприємства на предмет оцінки виконання норм чинного законодавства при формуванні облікової політики;

- перевірка облікової політики по бухгалтерському та податковому обліку з метою формування показників Бухгалтерського балансу;

- перевірка облікової політики в частині формування показників Звіту про фінансові результати.

У ході застосування процедур контролю необхідно отримати достатню кількість доказів, основні аспекти проведення роботи, зроблені висновки повинні бути задокументовані.

Завершальним етапом є висновки контрольного органу щодо вірогідності даних фінансової звітності та ведення бухгалтерського обліку. Висновки формується за допомогою складання аудиторського звіту та аудиторського висновку. Відповідно до МСА 700 «Формулювання думки та надання звіту щодо фінансової звітності» сформовано єдиний порядок складання аудиторського звіту та аудиторського висновку по результатам перевірки.

Аудиторський звіт — документ, який направляється до керівника установи чи організації та містить детальні відомості про хід перевірки, виявлені відхилення від встановленого порядку ведення бухгалтерського обліку, про порушення при формуванні та складанні фінансової звітності, а також іншу інформацію, отриману в результаті застосування процедур контролю і є основою для складання аудиторського висновку.

Аудиторський звіт повинен містити:

- назву;
- найменування адресата;
- вступну частину;
- аналітичну частину;
- підсумкову частину [6].

Аудиторський звіт необхідно підписати посторінково, цю процедуру виконує представник контрольного органу, що проводив перевірку фінансової звітності.

У підсумковій частині звіту вказуються рекомендації організації, яка здійснювала перевірку, по усуненню виявлених відхилень і порушень, також у цій частині наводяться пропозиції та консультації щодо підвищення ефективності фінансово-господарської діяльності суб'єкта господарювання.

Контрольний орган несе відповідальність за складання аудиторського звіту відповідно до діючого законодавства.

Інформація, яка формує аудиторський звіт, є конфіденційною та не підлягає розголошенню. За розголошення цієї інформації особи, які мали до неї доступ, притягуються до відповідальності.

Аудиторський висновок — документ, який містить висловлену у письмовій формі думку контролюючого органу про вірогідність фінансової звітності й відповідність порядку ведення бухгалтерського обліку вимогам, встановленим законодавством [8]. Аудиторський висновок доступний для користувачів фінансової звітності суб'єкта господарювання. У його підсумковій частині має бути чітко викладена думка з приводу того, чи дає перевірена фінансова звітність вірогідну картину про фактичний стан фінансово-господарської діяльності організації та чи відповідає фінансова звітність законодавству.

Аудиторський висновок включає наступні складові:

- назва;
- найменування адресата;
- вступна частина;

- констатуєча частина;
- підсумкова частина;
- дата видачі аудиторського висновку;
- адреса контрольного органу;
- підписи контролерів та керівника контрольного органу [8].

Аудиторський висновок засвідчується печаткою. Контрольний орган повинен дотримуватись стандартного вигляду аудиторського висновку.

Роль процедур контролю, здійснюваних контрольними органами, важко переоцінити, оскільки на сучасному етапі розвитку економіки та складності нормативно-правової бази зростає ризик прийняття помилкових рішень на підставі фінансової звітності різними її користувачами. Підтвердження вірогідності фінансової звітності контрольним органом має надзвичайне значення для прийняття будь-якими користувачами обґрунтованих ефективних управлінських рішень, які повинні прийматися на підставі вірогідно наданої обліково-аналітичної інформації.

Висновки. Державний контроль виконує надзвичайно важливу функцію щодо підтвердження вірогідності та неупередженості поданої користувачам інформації, що допомагає їм у прийнятті правильних рішень. Цим забезпечується суттєве зменшення ризиків, пов'язаних із прийняттям управлінських рішень, підвищується довіра до установи або організації з боку контрагентів, спрощуються процес налагодження нових контактів. У комплексі перелічені переваги сприяють успішному розвитку, а раціональне та ефективне розв'язання порушених проблемних питань дасть змогу значно розширити сферу дії контролю в бік прийняття економічно обґрунтованих управлінських рішень.

Тому, роблячи висновок, можна сказати, що державний контроль являє собою невіддільну частину системи регулювання, метою якої є виявлення відхилень від прийнятих стандартів та порушень принципів законності, ефективності та економії витрат матеріальних ресурсів на можливо більш ранній стадії для того, щоб мати змогу прийняти коригувальні заходи, в окремих випадках: притягти винуватців до відповідальності, отримати компенсацію за завдані збитки або здійснити заходи щодо попередження чи скорочення таких порушень у майбутньому.

Література:

1. Про аудит фінансової звітності та аудиторську діяльність : Закон України від 21 груд. 2017 р. № 2258-VIII. URL : <http://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2258-19> (дата звернення : 17.06.2022 р.).
2. Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні : Закон України від 16 лип. 1999 р. № 996-XIV. URL : <http://zakon.rada.gov.ua/laws/show/996-14> (дата звернення : 28.06.2022 р.).
3. Подання фінансової звітності : Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку в державному секторі 101 : затв. наказом Міністерства фінансів України від 28 груд. 2009 р. № 1541. URL : <http://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0095-11> (дата звернення : 17.06.2022 р.).

4. Консолідована фінансова звітність : Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку в державному секторі 102 : затв. наказом Міністерства фінансів України від 24 груд. 2010 р. № 1629. URL : <http://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0087-11> (дата звернення: 17.06.2022 р.).
5. Каменська Т. О. Внутрішній аудит. Сучасний погляд : монографія. Київ : Інформ.-аналітичне агентство, 2010. 491 с.
6. Кулаковська Л. П., Піча Ю. В. Організація і методика аудиту : навч. посібник. Київ: Каравела, 2004. 568 с. URL : <http://www.caravela.kiev.ua/pages/view/158> (дата звернення: 24.06.2022 р.).
7. Кулаковська Л. П., Піча Ю. В. Основи аудиту : навч. посіб. Київ: Каравела, 2002. 504 с. URL : <http://librarium.cc.ua> (дата звернення : 13.06.2022 р.).
8. Лозовицький С. П. Аудит: навч. посіб. Львів : Магнолія 2006, 2011. 466 с. URL : http://library.kpi.kharkov.ua/files/new_postupleniya/lozovytskuy.Pdf (дата звернення : 17.06.2022 р.).
9. Лозовицький С. П. Внутрішній аудит : теоретичні основи, організація та методика: навч. посібник. – Львів: Растр-7, 2015. 340 с. URL: http://irbis-nbuv.gov.ua/cgi-bin/irbis_nbuv/cgiirbis_64.exe (дата звернення: 13.06.2022 р.).
10. Утенкова К. О. Аудит : навч. посіб. Київ : Алєрта, 2011. 408 с.

References:

1. Verkhovna Rada of Ukraine. (2017). About auditing financial statements and auditing activities (Act No. 2258-VIII, December 21). Retrieved from : <http://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2258-19> [in Ukrainian].
2. Verkhovna Rada of Ukraine. (1999). About accounting and financial statements in Ukraine (Act No. 966-XIV, July 16). Retrieved from : <http://zakon.rada.gov.ua/laws/show/996-14> [in Ukrainian].
3. Ministry of Finance of Ukraine (2009). “Presentation of financial statements : National Public Sector Accounting Standards 101. Order No. 1541, December 28. Retrieved from : <http://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0095-11> [in Ukrainian].
4. Ministry of Finance of Ukraine (2010). Consolidated financial statements : National Public Sector Accounting Standards 102. Order No. 1629, December 24. Retrieved from : <http://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0087-11> [in Ukrainian].
5. Kamenska, T. O. (2010). Internal audit. Modern view : monograph. Kyiv : Information and Analytical Agency. 491 [in Ukrainian].
6. Kulakovska, L. P., & Picha, Y. V. (2008). Organization and Methodology of Auditing : navch. posib. Kyiv : Caravelle. 568. Retrieved from : <http://www.caravela.kiev.ua/pages/view/158> [in Ukrainian].
7. Kulakovska, L. P., & Picha, Y. V. (2008). Fundamentals of Auditing : navch. posib. Kyiv : Carabella. 504. Retrieved from : <http://librarium.cc.ua> [in Ukrainian].
8. Lozovitskyy, S. P. (2011). Audit : navch. posib. Lviv : Magnolia 2006. 466. Retrieved from : http://library.kpi.kharkov.ua/files/new_postupleniya/lozovytskuy.Pdf [in Ukrainian].
9. Lozovitsky, S. P. (2015). Internal auditing : theoretical foundations, organization and methodology: navch. posib. Lviv : Raster-7. 340. Retrieved from : http://irbis-nbuv.gov.ua/cgi-bin/irbis_nbuv/cgiirbis_64.exe [in Ukrainian].
10. Utenkova, K. O. (2011). Audit : navch. posib. Kyiv : Alerta. 408 [in Ukrainian].

