

УДК 336.2

DOI: [https://doi.org/10.31521/modecon.V27\(2021\)-11](https://doi.org/10.31521/modecon.V27(2021)-11)

**Лагодієнко Н. В.**, кандидат економічних наук, старший викладач кафедри обліку і оподаткування, Миколаївський національний аграрний університет, м. Миколаїв, Україна

**ORCID:** 0000-0003-3528-0519

**e-mail:** besedina77@gmail.com

**Белінська К. В.**, здобувач вищої освіти обліково-фінансового факультету, Миколаївський національний аграрний університет, м. Миколаїв, Україна

**ORCID:** 0000-0002-2597-5192

**e-mail:** tserushkitti@gmail.com

### **Специфічні особливості проведення аудиту малих підприємств в умовах поширення пандемії COVID-19**

**Анотація.** Протягом останніх років мале підприємництво стало одним із найважливіших секторів економіки, що впливають на поліпшення соціально-економічної ситуації в Україні. В умовах карантину особливо зростає роль і значення правильної організації бухгалтерського обліку та аудиту малих економічних суб'єктів. У статті розглянуто процес здійснення аудиторської перевірки малих підприємств в умовах поширення пандемії COVID-19. Визначено кількість порушень у роботі малих підприємств. Проаналізовано й досліджено ряд особливостей і можливі помилки під час перевірки. Запропоновано напрями розв'язання проблеми, методи впровадження обов'язкової перевірки аудиторами й застосування відповідальності за неправдиву інформацію.

**Ключові слова:** аудит; аудиторська діяльність; внутрішня перевірка; мале підприємство; економіка; пандемія.

**Lagodiienko Natalia**, Ph.D. (Economics), Senior Lecturer, Mykolayiv National Agrarian University, Mykolayiv, Ukraine

**Belinska Kateryna**, Applicant of Higher Education, Accounting and Finance Faculty, Mykolayiv National Agrarian University, Mykolayiv, Ukraine

### **Specific Features of Auditing Small Businesses in the Conditions of Spreading the COVID-19 Pandemic**

**Introduction.** A special place in the modern economy of Ukraine belongs to small business, which contributes to the gradual creation of a significant layer of smallholders, which should guarantee political stability and ensure democratic reforms in quarantine. Active development small business sector creates new requirements for accounting information of small enterprises, so the issues of organization accounting and auditing of their financial statements become even more relevant. There is a need to develop theoretical and organizational and methodological provisions on the organization of accounting and auditing small businesses, aimed at improving the efficiency of their activities..

**Purpose.** The purpose of the article is to analyze the audit of small businesses and find out in the process of auditing the spread of coronavirus infection.

**Results.** Currently, there is a lot of discussion about the need to conduct an audit of small businesses, as small companies are not subject to statutory audit. The article considers the process of auditing small businesses in the conditions of spreading the COVID-19 pandemic.. The number of violations in the work of small enterprises has been determined. A number of features and possible errors during the inspection have been analyzed and investigated. Ways to solve the problem, the method of introducing mandatory audit by auditors and the application of liability for inaccurate information have been proposed.

**Conclusions.** The study of audits of small enterprises in quarantine makes it possible to conclude that a typical feature of small business in Ukraine is the shaky and unreliable work. Therefore, to overcome the above problems, it is necessary to create an effective mechanism to support its actors at both state and regional levels, namely: measures to strengthen accountability for the quality of audit services, including the issuance of knowingly false audit opinions and evasion of state control, will in the long run increase the motivation to carry out business activities in this professional field in accordance with the requirements established by the legislation of Ukraine.

Small enterprises of Ukraine need to be audited in case of publication of financial statements (publications in periodicals or distribution in the form of separate printed publications), lending to small enterprises, their liquidation. In modern conditions, small business is the only sector of the country's economy, the number of enterprises that is growing steadily every year, but in quarantine, there is a good chance to see a tendency to reduce their number.

**Keywords:** audit; audit activity; internal audit; small business; economy; pandemic.

**JEL Classification:** H 25, K 34.

Стаття надійшла до редакції: 19.05.2021

Received: 19 May 2021

**Постановка проблеми.** Аудит є досить молодим видом підприємницької діяльності сформованим, переважно, в силу регуляторних вимог, які зобов'язують певні категорії організацій проходити процедуру обов'язкового аудиту бухгалтерської (фінансової) звітності. Разом з тим, за роки здійснення аудиторської діяльності була виявлена об'єктивна необхідність державного регулювання аудиту, обґрунтована, в першу чергу, результатами аудиторської перевірки, що підтверджують дані звітності осіб, яких перевіряють.

До перспективних напрямів створення конкурентно-ринкового середовища відноситься функціонування малого бізнесу. Малі підприємства не належать до переліку обов'язкового аудиту. Проте, враховуючи умови світової пандемії, у ході фінансово-господарської діяльності виникає ряд питань, які можна розв'язати, залучивши незалежних фахівців – аудиторів. Оскільки, здійснення аудиту малого бізнесу має ряд особливостей, то досвідчений аудитор повинен уміти акцентувати на них свою увагу.

**Аналіз останніх досліджень та публікацій.** Вагомий внесок у вивчення питання проведення аудиту серед малих підприємств зробили такі вітчизняні вчені як: Л. Боцьора, Н. Дорош, О. Петрик, О. Поліщук, Б. Усач, Л. Чернелевський, Т. Янчук та інші.

Проте, зважаючи на плідну працю науковців у дослідженні даного питання, варто приділити більшу увагу щодо здійснення досліджень у розрізі розробок методики аудиту діяльності малих підприємств із врахуванням нестабільності економіки в Україні й за її межами, внаслідок впливу на неї епідеміологічної інфекції COVID-19.

**Метою статті** є аналіз проведення аудиторської перевірки малих підприємств та з'ясування у процесі аудиторських особливостей під час поширення коронавірусної інфекції.

**Виклад основного матеріалу дослідження.** Під час пандемії за даними Держаної аудиторської служби України організації працюють в штатному режимі та продовжують виконувати усі свої функції. Враховуючи високоризикові операції, забезпечено присутність достатньої кількості працівників на робочих місцях для здійснення державного фінансового контролю [1].

На виконання вимог постанови Кабінету Міністрів України від 11.03.2020 р. № 211 «Про запобігання поширенню на території України гострої респіраторної хвороби COVID-19, спричиненої коронавірусом SARS-CoV-2» [2], якою з 12.03.2020 р. встановлено карантин та на виконання наказу Держаудитслужби від 18.03.2020 р. № 63 «Про організацію роботи Держаудитслужби у період карантину» Держаудитслужба вживає відповідних заходів з метою недопущення поширення коронавірусу COVID-19.

Таким чином, у визначений термін призупиняється проведення особистого приймання громадян

керівництвом Держаудитслужби та обмежується пропуск громадян до адміністративної будівлі.

За даними результатів діяльності Держаудитслужби, її міжрегіональних територіальних органів за січень-грудень 2019 р. Департаменту стратегічного планування, звітності та координації здійснення державного фінансового контролю в умовах дієвого карантину було проведено майже 1,4 тис. ревізій та 118 перевірок закупівель, під час яких перевірено близько 1,5 тис. підприємств, установ і організацій у т. ч. і малих підприємств [1].

Загальна сума виявлених фінансових порушень, що призвели до втрат фінансових і матеріальних ресурсів, становить понад 1,7 млрд грн [3]. На 502 об'єктах контролю виявлено недоотримання фінансових ресурсів на загальну суму понад 409,7 млн грн [3]. Проведеними заходами державного фінансового контролю на майже 1,3 тис. об'єктів встановлено незаконні, нецільові витрати та недостачі ресурсів на загальну суму понад 1,3 млрд грн [3].

З метою вжиття відповідних заходів до порушників фінансової дисципліни, органами Держаудитслужби до правоохоронних органів у звітному періоді передано 753 матеріали ревізій та перевірок зі свого боку, правоохоронними органами у січні-грудні 2019 р. за матеріалами проведених заходів розпочато 399 досудових розслідувань та 100 досудових розслідувань – за результатами участі у перевірках правоохоронних органів.

Аудитор будь-якого суб'єкта адаптує методику аудиту до специфіки даного суб'єкта і конкретного завдання. При проведенні аудиторської перевірки саме малого підприємства, аудитору важливо чітко організувати свою роботу, послідовно дотримуватися всіх організаційних етапів і процедур аудиторського процесу згідно з карантинними обмеженнями.

Аудит малого підприємства відрізняється від аудиту великої організації менш складним характером аудиту та більш спрощеною документацією. Це дозволяє використовувати в перевірках обмежене число співробітників.

Малий бізнес визначається як підприємницька діяльність, тобто самостійна, що здійснює на свій страх і ризик діяльність, спрямована на систематичне отримання прибутку від використання майна, реалізації товарів, надання послуг та виконання робіт особами, зареєстрованими як суб'єкти малого підприємництва відповідно до законодавства і відповідають критеріям, що дозволяють віднести цих осіб до особливої категорії.

Мале підприємство може не мати у своєму штаті фахівців бухгалтерської служби та головного бухгалтера. У цьому випадку бухгалтерський облік та складання звітності ведуться сторонніми підприємствами або особами, на яких при цьому покладаються ті ж обов'язки й відповідальність у сфері бухгалтерського обліку, що і на штатного головного бухгалтера.

Згідно зі статтею 19 Господарського кодексу України [4] всі суб'єкти господарювання, відокремлені підрозділи юридичних осіб, виділені на окремий баланс, зобов'язані вести первинний (оперативний) облік результатів своєї роботи, складати та подавати відповідно до вимог закону статистичну інформацію та інші дані, визначені законом, а також вести (крім громадян України, іноземців та осіб без громадянства, які провадять господарську діяльність і зареєстровані відповідно до закону як підприємці) бухгалтерський облік та подавати фінансову звітність згідно із законодавством [4]. При цьому необхідно врахувати, що суб'єкти малого підприємництва, не зобов'язуються до процесу аудиторської перевірки щодо правдивості бухгалтерської звітності відповідно до законодавства України.

Згідно із Положенням (стандартом) бухгалтерського обліку 25 «Фінансовий звіт суб'єкта малого підприємництва» [5] для малих підприємств звітність скорочується до двох форм – балансу та звіту про фінансові результати. При цьому, організаціям, які застосовують спрощену систему оподаткування, обліку та звітності, надається право ведення книги обліку доходів і витрат та оформлення первинних документів бухгалтерської звітності за спрощеною формою, в тому числі без застосування способу подвійного запису, плану рахунків та дотримання інших вимог [5].

Відповідно до Закону України «Про аудит фінансової звітності та аудиторську діяльність» аудит фінансової звітності – аудиторська послуга з перевірки даних бухгалтерського обліку і показників фінансової звітності та/або консолідованої фінансової звітності юридичної особи або представництва іноземного суб'єкта господарювання, або іншого суб'єкта, який подає фінансову звітність та консолідовану фінансову звітність групи, з метою висловлення незалежної думки аудитора про її відповідність в усіх суттєвих аспектах вимогам національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку, міжнародних стандартів фінансової звітності або іншим вимогам [6].

Перевірка звітності – це в першу чергу перевірка відповідності складеної звітності економічного суб'єкта нормативним і законодавчим документам.

Для малих економічних суб'єктів характерний ряд специфічних особливостей, які впливають на порядок проведення аудиту таких суб'єктів. Слід зазначити важливість критеріїв під час здійснення аналітичних процедур у ході аудиторської перевірки: мета застосування аналітичної процедури; інформація до якої вона застосовується; вид процедури та інструментарій її виконання; узагальнення результатів. Дані особливості, як правило, викликані наступними факторами:

– відсутність або обмеження поділу повноважень співробітників, відповідальних за ведення обліку та підготовку звітності;

– переважний вплив єдиноначального власника і (або) керівника на всі боки діяльності такого економічного суб'єкта [7].

Особливості малих економічних суб'єктів полягають в тому, що:

– через можливість вести облікові записи нерегулярно і без дотримання формальних вимог, відбувається невірний стан справ, а це підвищує ризик викривлення бухгалтерської звітності;

– часто керівники помилково припускають, що в ході аудиту, аудиторська організація додатково виправить допущені помилки, підготує бухгалтерську звітність та відновить облік;

– через меншу кількість облікових працівників неможливо забезпечити належний поділ їх повноважень і відповідальності;

– можлива ситуація, коли співробітники, що ведуть бухгалтерський облік, одночасно мають доступ до активів економічного суб'єкта, які легко можуть бути реалізовані, вилучені або приховані;

– якщо малий економічний суб'єкт здійснює велику кількість операцій готівковим способом, то можлива ситуація, коли витрати завищуються, а виручка не фіксується або знижується;

– при обмеженому числі співробітників, які ведуть бухгалтерський облік, неможливі регулярні взаємні звірки облікових даних, що підвищує ризик спотворень бухгалтерської звітності й виникнення помилок;

– у малих економічних суб'єктах додатковий ризик засобів контролю виникає в області використання систем комп'ютерної обробки даних. Якщо в економічному суб'єкті застосовується один комп'ютер зі спрощеною програмою обліку, в одного бухгалтера або обмеженого числа облікових працівників з'являється можливість вводити неузгоджені дані в систему обліку, довільним чином змінювати бази даних і програмну оболонку, проводити операції, які не отримали затвердження або схвалення в установленому порядку, вносити в систему операції «заднім числом».

Крім цього, аудитору необхідно врахувати той факт, що суб'єкту малого підприємництва, який застосовує спрощену систему оподаткування, обліку та звітності, надається можливість здійснювати документування в спрощеному вигляді. При отриманні аудиторських доказів у ході аудиту суб'єкта малого підприємництва, який використовує спрощену систему оподаткування, аудиторської організації, зокрема, слід розглянути:

– обґрунтованість застосування суб'єктом малого підприємництва спрощеної системи оподаткування, виходячи з нормативних критеріїв, за якими суб'єкти малого підприємництва підпадають під дію такої системи;

– дотримання суб'єктом малого підприємництва порядку зображення господарських операцій у книзі обліку доходів і витрат;

– правильність обчислення зроблених витрат і валової виручки [8].

У зв'язку з виявленням спотворень бухгалтерської звітності аудиторської установи необхідно врахувати такі види порушень, що мають місце в економічного суб'єкта і ведуть до появи спотворень, а саме:

- відхилення від встановлених законодавством правил організації й ведення бухгалтерського обліку та звітності;

- недотримання або відсутність протягом звітного періоду прийнятої облікової політики зображення в бухгалтерському обліку оцінки майна та окремих господарських операцій;

- порушення цивільного, валютного та податкового законодавства;

- інші види порушень, що впливають на спотворення бухгалтерської звітності.

З огляду на специфіку проведення аудиторської перевірки на малих підприємствах, можна виявити типові помилки:

– відсутність наказу про прийняття організацією облікової політики;

– не затверджений організацією робочий план рахунків;

– не затвержені спрощені форми первинних документів;

– не визначений спосіб списання відпущених у виробництво матеріалів;

– неправильно ведеться облік витрат і доходів, необхідний для визначення податкової бази за спрощеною системою оподаткування та інші.

**Висновки.** Дослідження здійснення аудиторських перевірок на малих підприємствах в умовах карантину дає можливість дійти висновку, що типовою рисою малого бізнесу України є похитність і неправдивість у роботі. Тому, для подолання вищезазначених проблем необхідно створити дієвий механізм підтримки його суб'єктів як на державному, так і на регіональному рівнях, а саме: заходи, спрямовані на посилення відповідальності за якість

надання аудиторських послуг, у тому числі за видачу свідомо неправдивих аудиторських висновків і ухилення від проходження державного контролю, дозволять у перспективі підвищити мотивацію до здійснення підприємницької діяльності в даній професійній сфері відповідно до вимог, встановлених законодавством України. Крім посилення заходів відповідальності, необхідно продовжити процес побудови партнерських відносин між державою і професійною спільнотою в особі саморегульованих організацій аудиторів з метою забезпечення безперервної взаємодії, націленого на забезпечення взаємної ефективності.

Крім того, важливим кроком на шляху вдосконалення регулювання аудиторської діяльності може стати забезпечення державою підтримки малих аудиторських організацій, що не входять у міжнародні мережі, що згодом буде сприяти викоріненню демпінгу цін на аудиторські послуги.

Підвищення привабливості аудиторської професії серед молодих фахівців дозволить скорегувати негативну динаміку кількості учасників ринку аудиторських послуг, характерну для аудиторської діяльності в цілому.

Прийняття зазначених заходів потребує комплексного підходу, проте як результат – сприяння поліпшенню ситуації на українському ринку аудиторських послуг, підвищення підприємницької активності та інвестиційної привабливості економіки країни.

Для малих підприємств України необхідне обов'язкове проведення аудиту у разі оприлюднення фінансової звітності (публікації у періодичних виданнях або розповсюдження у вигляді окремих друкованих видань), кредитування малих підприємств, їх ліквідації. У сучасних умовах малий бізнес є єдиним сектором економіки країни, кількість підприємств якого стабільно зростає щороку, але в умовах карантину є великі шанси спостерігати тенденцію до зменшення їх кількості.

#### Література:

1. Державна аудиторська служба України. URL : <http://www.dkrs.gov.ua/kru/uk/index> (дата звернення 27.02.2021).
2. Про запобігання поширенню на території України гострої респіраторної хвороби COVID-19, спричиненої коронавірусом SARS-CoV-2 : Постанова Кабінету Міністрів України від 11.03.2020 № 211. URL : <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/211-2020-%D0%BF#Text> (дата звернення 27.02.2021).
3. Звіт про виконання паспорта бюджетної програми станом на 1 січня 2020 року. URL : <https://www.kmu.gov.ua/storage/app/sites/1/24-buh/2019/scan-0417010.pdf> (дата звернення 27.02.2021).
4. Господарський кодекс України. URL : <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/436-15#Text> (27.02.2021).
5. Про внесення змін до Положення (стандарту) бухгалтерського обліку 25 "Фінансовий звіт суб'єкта малого підприємництва" : Наказ Міністерства фінансів України від 24.01.2011 № 25. URL : <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0189-11#Text> (дата звернення 01.03.2021).
6. Про аудит фінансової звітності та аудиторську діяльність : Закон України № 2258-VIII від 21.12.2017. URL : <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2258-19/ed20171221#Text> (дата звернення 01.03.2021).
7. Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку 1 (МСБО 1). Подання фінансової звітності від 01.01.2012. URL : [https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/929\\_013#Text](https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/929_013#Text) (дата звернення 12.05.2021).
8. Про внесення змін до Податкового кодексу України та деяких інших законодавчих актів України щодо спрощеної системи оподаткування, обліку та звітності : Закон України №4014-VI від 01.01.2013. URL : <https://zakon.rada.gov.ua/rada/show/4014-17#Text> (дата звернення 12.05.2021).

#### References:

1. State Audit Office of Ukraine. Retrieved from : <http://www.dkrs.gov.ua/kru/uk/index> [in Ukrainian].
2. Cabinet of Ministers of Ukraine. (2020). On prevention of the spread on the territory of Ukraine of the acute respiratory disease COVID-19 caused by the coronavirus SARS-CoV-2. (Decree No. 211, March 11). Retrieved from : <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/211-2020-%D0%BF#Text> [in Ukrainian].
3. Report on the implementation of the budget program passport as of January 1, 2020. (2020). Retrieved from : <https://www.kmu.gov.ua/storage/app/sites/1/24-buh/2019/scan-0417010.pdf> [in Ukrainian].
4. Economic Code of Ukraine. Retrieved from : <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/436-15#Text> [in Ukrainian].
5. Ministry of Finance of Ukraine. (2011). On amendments to the Regulation (standard) of accounting 25 "Financial report of a small business entity ". (Order No. 25, January 24). Retrieved from : <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0189-11#Text> [in Ukrainian].
6. Law of Ukraine. (2017). On audit of financial statements and auditing activities (Act No. 2258-VIII, December 21). Retrieved from : <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2258-19/ed20171221#Text> [in Ukrainian].
7. International Accounting Standard 1 (IAS 1). Submission of financial statements from. (2012). Retrieved from : [https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/929\\_013#Text](https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/929_013#Text) [in Ukrainian].
8. Law of Ukraine. (2013). On Amendments to the Tax Code of Ukraine and Certain Other Legislative Acts of Ukraine Concerning the Simplified System of Taxation, Accounting and Reporting (Act No. №4014-VI, January 1). Retrieved from : <https://zakon.rada.gov.ua/rada/show/4014-17#Text> [in Ukrainian].



Ця робота ліцензована Creative Commons Attribution 4.0 International License