

КИЇВСЬКИЙ НАЦІОНАЛЬНИЙ УНІВЕРСИТЕТ
ІМЕНІ ТАРАСА ШЕВЧЕНКА

ЕКОНОМІЧНИЙ ФАКУЛЬТЕТ

КАФЕДРА ОБЛІКУ ТА АУДИТУ

ВИПУСКНА КВАЛІФІКАЦІЙНА РОБОТА МАГІСТРА

Методика та організація застосування аналітичних процедур в аудиті

Допущено до захисту перед ЕК
рішенням кафедри обліку та
аудиту, протокол № 10
від «15» травня 2023р.

Завідувач кафедри

д.е.н., доц. Засадний Б.А.

Студента (ки) 2 курсу магістратури
спеціальності 071 «Облік і
оподаткування»
денної форми навчання
Орсаг Анни Павлівни

(підпис студента(ки))

Засвідчую, що в цій випускній
кваліфікаційній роботі немає запозичень із
праць інших авторів без відповідних
посилань

(підпис студента(ки))

Науковий керівник:
кандидат економічних наук, доцент
Дерун Іван Анатолійович

(підпис)

Київ - 2023

ЗМІСТ

ВСТУП	3
РОЗДІЛ 1. ТЕОРЕТИКО-МЕТОДОЛОГІЧНІ АСПЕКТИ СУТНОСТІ АНАЛІТИЧНИХ ПРОЦЕДУР ТА ЇХ ЗАСТОСУВАННЯ В АУДИТІ	7
1.1. Поняття аналітичних процедур в аудиті та їх класифікація.....	7
1.2 Місце, роль та межі використання аналітичних процедур у процесі аудиту	15
1.3 Нормативно-правове забезпечення здійснення аудиторської діяльності в межах застосування аналітичних процедур.....	19
РОЗДІЛ 2. ОРГАНІЗАЦІЯ ТА МЕТОДИКА ВИКОРИСТАННЯ АНАЛІТИЧНИХ ПРОЦЕДУР НА ЕТАПАХ АУДИТУ ФІНАНСОВОЇ ЗВІТНОСТІ	25
2.1 Організація застосування аналітичних процедур на етапах процесу проведення аудиту	25
2.2 Методичний інструментарій аналітичних процедур внутрішнього контролю та процедур по суті.....	30
2.3 Оцінка впливу зовнішніх факторів на елементи фінансової звітності при застосуванні аналітичних процедур в аудиті	34
РОЗДІЛ 3. ПРОБЛЕМИ ЗАСТОСУВАННЯ АНАЛІТИЧНИХ ПРОЦЕДУР У ПРАКТИЦІ АУДИТУ	42
3.1 Проблеми розробки аналітичних процедур в аудиті.....	42
3.2 Діджиталізація використання аналітичних процедур в аудиті.....	46
3.3 Вдосконалення застосування аналітичних процедур на прикладі підприємства	50
ВИСНОВКИ	58
СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ	61
ДОДАТКИ	68

ВСТУП

Актуальність теми. Одним із основних інструментів аудиту на сучасному етапі розвитку є аналітичні процедури. Це засіб збору, перетворення та інтерпретації фінансової інформації з метою оцінки фінансового стану компанії, визначення доступних джерел фінансування та визначення їх доцільності та доцільності. її мобілізація.

Практика проведення аудиту та вивчення вітчизняної та зарубіжної економічної літератури свідчить про об'єктивну необхідність застосування аналітичних процедур на всіх етапах аудиту (планування, перевірка та завершення аудиту), і це закономірно, оскільки аналітичні процедури є одним із видів контрольних процедур, які аудитор використовує для отримання аудиторських доказів з високим рівнем надійності.

Аналітичні процедури займають важливу роль при проведенні аудиторської перевірки для одержання аудиторських доказів. Актуальність даної теми обумовлена тим, що сучасні теоретичні дослідження у галузі аудиту не містять повного уявлення про потенційні можливості проведення аудиту з використанням аналітичних процедур. Це зумовлює необхідність вивчення суті та методології використання аналітичних процедур на всіх етапах аудиту, а також їх впливу на ефективність аудиту в економіці. Таким чином, своєчасність даної теми пояснюється її новизною та актуальністю у контексті розвитку сучасної аудиторської практики.

Метою дослідження є теоретико-методичне обґрунтування та систематизація теоретичних, методичних і організаційних положень використання аналітичних процедур в процесі аудиту та розробка пропозицій з їх удосконалення.

Відповідно до поставленої мети визначено наступні завдання дослідження:

- провести аналіз наукових підходів до визначення сутності і класифікації аналітичних процедур та визначити їх місце в аудиті;
- розглянути нормативно-правове забезпечення аудиторської діяльності;

- дослідити організацію застосування аналітичних процедур на етапах процесу проведення аудиту;
- розглянути методичний інструментарій аналітичних процедур внутрішнього контролю та процедур по суті;
- проаналізувати вплив зовнішніх факторів на елементи фінансової звітності при застосуванні аналітичних процедур в аудиті
- розглянути проблеми розробки аналітичних процедур в аудиті;
- дослідити діджиталізацію використання аналітичних процедур в аудиті;
- розробити пропозиції щодо вдосконалення застосування аналітичних процедур на прикладі підприємства.

Об'єктом дослідження є аналітичних процедури в аудиті.

Предметом дослідження є сукупність теоретичних, методичних та організаційних засад застосування аналітичних процедур в аудиті.

Методи дослідження. Дослідження економічних процесів і явищ передбачає застосування як загальнонаукових положень і методів, так і спеціальних методів наукових досліджень з метою вивчення їх розвитку та взаємозв'язків. Дослідження, що аналізують процедури аудиту, використовували різноманітні методології, такі як історичний, інституційний, теоретичний та емпіричний підходи, підходи причинно-наслідкових зв'язків і моделювання, а також методи збору, обробки інформації, проведення аналітичної роботи, методи планових розрахунків і обґрунтувань, методи прогнозування. Групування, порівняння та матеріалізація дозволяють різними напрямками вдосконалювати процес аудиту, виявляти економічні порушення, відхилення та шахрайство.

Інформаційно-нормативною базою дослідження законодавчі та нормативні документи України (Закони України, постанови та накази Кабінету Міністрів України, Міністерства фінансів України, Міжнародні стандарти аудиту тощо), праці вітчизняних і закордонних вчених з проблем теорії та методології аудиту; матеріали наукових, науково-практичних конференцій і семінарів з актуальних питань практики

аудиту; офіційні статистичні дані; опитувань та анкетувань об'єктів аудиторської діяльності.

Незважаючи на увагу до зазначеної проблематики в зарубіжній і вітчизняній науковій літературі, слід наголосити, що ряд актуальних і практично значущих питань із застосування аналітичних процедур в аудиті залишаються недостатньо дослідженими і потребують подальшого наукового розвитку. Питанням застосування аналітичних процедур в аудиті присвятили праці такі вітчизняні вчені: Баришова Г., Винниченко Н., Гусленкова М., Мултанівська Т., Гуцаленко Л., Остап'юк Н., Петрик О., Проскуріна Н., Пилипчук Н., а також зарубіжні науковці: Деваржан У., Дімітріс Б., Панагіотіс К., Хуанг Ф. 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.

Більшість дослідників розглядають аналітичні процедури або для окремих елементів контролю або з точки зору місця методів фінансово-господарського аналізу в аудиті. У той же час майже немає досліджень, які б розглядали питання комплексного використання аналітичних процедур у процесі аудиту.

Робота складається зі вступу, трьох розділів, висновку, списку використаних джерел і додатків.

У вступі обґрунтовується актуальність даної теми, мета, завдання, предмет, об'єкт роботи та методи дослідження.

У першому розділі проведено аналіз наукових підходів до визначення сутності і класифікації аналітичних процедур та визначено їх місце в аудиті, а також розглянуто нормативно-правове забезпечення аудиторської діяльності;

У другому розділі досліджено організацію застосування аналітичних процедур на етапах процесу проведення аудиту, розглянуто методичний інструментарій аналітичних процедур внутрішнього контролю та процедур по суті та проаналізовано вплив зовнішніх факторів на елементи фінансової звітності при застосуванні аналітичних процедур в аудиті.

У третьому розділі розглянуто проблеми розробки аналітичних процедур в аудиті, досліджено діджиталізацію використання аналітичних процедур в аудиті та розроблено пропозиції щодо вдосконалення застосування аналітичних процедур на прикладі підприємства.

Загальний обсяг роботи становить 70 сторінок друкованого тексту, включає 7 таблиць, 6 рисунків (схем та графіків), 1 додаток. Список використаних джерел включає 63 найменувань.

РОЗДІЛ 1. ТЕОРЕТИКО-МЕТОДОЛОГІЧНІ АСПЕКТИ СУТНОСТІ АНАЛІТИЧНИХ ПРОЦЕДУР ТА ЇХ ЗАСТОСУВАННЯ В АУДИТІ

1.1 Поняття аналітичних процедур в аудиті та їх класифікація

Згідно із МСА 520, термін "аналітичні процедури" описує процес оцінки фінансової інформації шляхом аналізу потенційних зв'язків між фінансовими і нефінансовими даними [12].

Аналітичні процедури включають в себе дослідження зв'язків або виявлених відхилень, які не узгоджуються з іншою фінансовою інформацією, або які значно відрізняються від встановлених очікуваних значень.

Аналітичні процедури грають важливу роль у проведенні аудиту, використовуючись при аналізі фінансової звітності окремо або в поєднанні з тестуванням деталей, або тестуванням контролів. Це дозволяє підвищити ефективність проведення аудиту та зменшити кількість інших перевірок. Для успішної реалізації аналітичних процедур також важливе їх документування. За дослідженнями Дж. Робертсона використання аналітичних процедур може допомогти виявити приблизно третину випадків викривлення в середньому [61].

Аналітичні процедури використовуються протягом всіх етапів аудиту і мають три основні цілі:

1) під час попереднього аналітичного огляду та оцінки ризику – вивчення сутності та оточення бізнесу (порівняння фінансових показників попередніх років та інших підприємств галузі) для оцінки ризику суттєвих викривлень для визначення термінів та масштабу роботи, щоб розробити стратегію та перелік необхідних процедур, які будуть використані для отримання аудиторських доказів для конкретних залишків рахунків та класів транзакцій;

2) під час етапу перевірки по суті – використовуються як основні процедури, якщо їх використання є більш ефективним ніж тести деталей для зниження ризику

суттєвих викривлень до достатньо низького рівня. Аналітичні процедури по суті як правило використовуються для матеріальних рахунків з великим обсягом транзакцій, що можуть бути прогнозовані;

3) на етапі підсумкового аналітичного огляду – наприкінці аудиту використовуються як огляд фінансової звітності в загальному для оцінки відповідності розуміння аудиторською командою суб'єкта господарювання. Аналітичні процедури на даному етапі не використовуються для отримання додаткової впевненості [12].

Застосування аналітичних процедур в аудиті базуються на очікуванні того, що між даними існують зв'язки. Їх існування надає можливість зробити висновки щодо точності, повноти та природи виникнення транзакцій. Детально задокументовані аналітичні процедури можуть надавати докази та виявляти помилки, які неможливо виявити за допомогою тестування контролів та спрямувати увагу аудитора на подальше дослідження класу транзакцій. Також командою можуть бути викриті ризики або недієвість внутрішніх контролів, які раніше не були виявлені. У результаті цього може бути змінено підхід до процедур з метою підвищення рівня впевненості, ніж було визначено на етапі планування.

Для більшої ефективності перед тестуванням деталей необхідно виконати аналітичні процедури по суті, адже при цьому збільшується рівень впевненості щодо відсутності помилок і це допомагає зменшити кількість вибірки для перевірки. Аналітичні процедури спрямовують увагу на області підвищеного ризику, а докази отримані за їх результатами зменшують обсяг впевненості для проведення тестування деталей. Процес використання аналітичних процедур по суті складається з 4 етапів:

- 1) розробки очікування;
- 2) визначення порогу відхилення отриманих результатів на основі очікування;
- 3) калькуляції різниці;
- 4) дослідження суттєвих різниць та обґрунтування висновків [62].

Перший етап є найважливішим у ефективному використанні процедур. Очікування – це передбачення суми або коефіцієнта, що базується на розумінні аудитором бізнесу та галузі в цілому. Воно може бути виражене числом, відсотком зміни, напрямом або наближенням. Відповідно до МСА 520 незалежне передбачення є обов'язковим для проведення аналітичних процедур. Аудитор розробляє його базуючись на зв'язках фінансових та нефінансових показників та його знань про бізнес, галузь, тенденції та інші рахунки, наприклад, зв'язок між площею кількістю автомобілів транспортного підприємства та кількістю здійснених перевезень, ситуацією на ринку та доходом клієнта, дебіторською заборгованістю та доходами тощо. Остаточне рішення чи доцільно використовувати певну аналітичну процедуру по суті залежить від того, чи аудитор вважає, що очікування може бути розроблене достатньо точно для виявлення викривлення, яке може призвести до суттєвого викривлення фінансової звітності. Чим детальнішим є очікування, тим більша впевненість аудитора, що процедура аналізу по суті дозволить визначити, чи мало місце викривлення, а отже, тим більший рівень аудиторських доказів буде отримано [54]. Якщо аудитор вважає, що очікування є дуже точними, імовірно, результати аналізу дадуть надійні аудиторські докази. Більш висока точність дає якісні аудиторські докази.

Команда оцінює доречність та надійність (тобто якість) аудиторських доказів, отриманих в результаті процедур перевірки по суті. На основі цього робиться висновок про достатність і доречність аудиторських доказів, отриманих для кожної процедури по суті.

На другому етапі має бути визначений поріг відхилення, який може бути прийнятий без подальшого дослідження. Зазвичай він не перевищує рівня суттєвості і відповідає значенню від 50% до 75% суттєвості. Але виключенням можуть слугувати класи транзакцій, що значні за обсягом. Тоді може бути застосований поріг як від 125% до 187.5% суттєвості. Також поріг суттєвості може бути виражений у відсотковому значенні. Зазвичай він не перевищує 10% [63]. Але це значення може

бути збільшене залежно від ризиків, притаманних класу транзакцій та встановлених на етапі планування. Проте поріг суттєвості повинен залишатися достатньо малим для визначення помилок, які можуть бути істотними окремо або разом з іншими виявленими відхиленнями в межах статті звітності. Аудитори визнають, що очікування знаходиться в межах спектру точності. Чим більша точність очікувань, тим вище якість отриманих суттєвих аудиторських доказів. Коли точність очікувань знижується, якість доказів по суті знижується, а обсяг додаткових доказів, необхідних для висновку про твердження з інших процедур по суті, зростає. Цей етап важливий для ефективного обґрунтування аналітичних процедур і на основі відхилень аудитор буде проводити детальний розгляд рахунку. Визначення порогу матеріальності знаходиться на другому етапі для запобігання упередженості судження аудитора та збереження професіонального скептицизму.

Третім етапом є механічний розрахунок, при якому відбувається порівняння очікування та поточних залишків або оборотів на рахунках, а також виявлення значущих відмінностей, якщо такі наявні. При їх відсутності робиться висновок, що очікування виправдане та клас транзакцій не потребує подальшого дослідження [52].

Деякі рахунки доходів і витрат, як правило, є більш передбачуваними, оскільки вони відображають накопичені операції за певний період і, як правило, є більшими по відношенню до матеріальності. У той час як деякі балансові рахунки представляють чистий ефект від операцій на певний момент часу, підлягають більшому оцінюванню керівництва та часто менші щодо матеріальності. Наприклад, балансові рахунки можуть стати більш передбачуваними, якщо їх можна пов'язати з іншими рахунками (наприклад, пов'язати основні засоби з витратами на амортизацію або запаси з собівартістю реалізації). Докази, отримані про один рахунок, можуть надати докази щодо пов'язаного.

Неповторні записи (наприклад, витрати на реструктуризацію) та дискреційні витрати (наприклад, дослідження та розробки) зазвичай не підходять для ефективних

суттєвих аналітичних процедур, хоча автоматизація процедури часто може полегшити визначення ключових елементів для тестування.

Під час аудиту, коли виявляються викривлення, оцінюється відповідність запланованих процедур для отримання доказів для окремих рахунків та тверджень. Враховуються всі виявлені викривлення та ризик того, що можуть існувати додаткові помилки, і збільшується поріг дисперсії, щоб виявити ці помилки. Якщо такі не виявлені або їх невелика кількість, можна вважати, що ризик появи нових помилок менший, і тому приймається рішення підвищити прийнятний поріг дисперсії.

Визначення порогу дисперсії враховує точність встановленого очікування та рівень доказів, які потрібно отримати. Якість доказів аналітичних процедур по суті або рівень доказів збільшується, оскільки збільшується впевненість у тому, що очікування є достатньо точними та/або звужується поріг дисперсії по відношенню до матеріальності.

На рис. 1.1 узагальнено взаємодію між точністю очікування, порогом дисперсії та рівнем доказів.

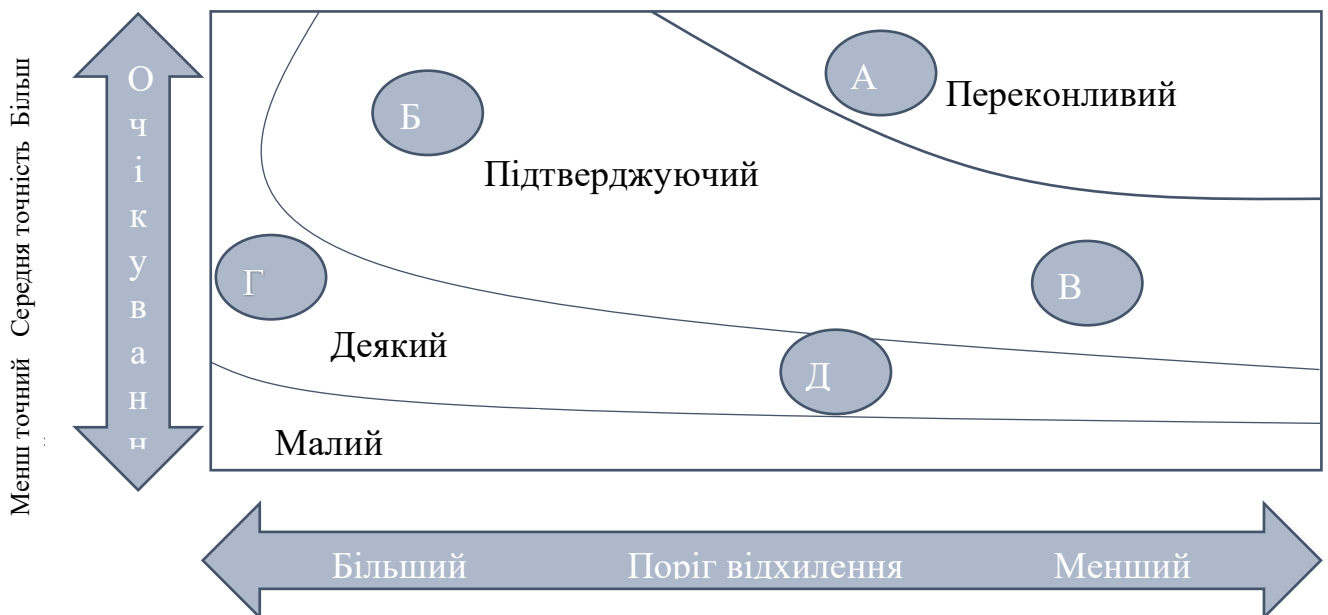


Рис 1.1 Взаємодія між точністю очікування, порогом відхилення та рівнем доказів

Джерело: складено за [26, с. 57].

Точка А – очікування є дуже точним, а поріг дисперсії знаходиться в межах матеріальності, тобто що різниця між записаною сумою та очікуванням менша за поріг суттєвості, то можна зробити висновок, що отримано переконливі аудиторські докази.

Точка Б – обґрунтована аналітична процедура, яка базується на високоточних очікуваннях і пороговому значенні дисперсії до 2,5 разів порогу суттєвості, може надати підтверджуючі докази.

Точка В – очікування є помірно точним, а поріг дисперсії знаходиться в межах матеріальності, обґрунтована аналітична процедура може надати підтверджуючі докази.

Точка Г – поріг дисперсії перевищує поріг суттєвості на коефіцієнт більше ніж 2,5, але не більше ніж на 4,0, аналітична процедура по суті не може надати більше, ніж деякі докази, і необхідні додаткові процедури по суті, щоб зробити висновок, що сума не містить суттєвих викривлень.

Точка Д – використовуючи автоматизовані методи, існує можливість поглянути на баланс рахунку з різних точок зору. Це дає змогу розробити декілька аналітичних процедур по суті, використовуючи незалежну інформацію, що стосується того самого ризику суттєвого викривлення та нижчого рівня точності, щоб отримати рівень доказів, еквівалентний «деякий». Тоді об'єднуються докази цих декількох аналітичних процедур по суті з іншими відповідними доказами по суті, щоб зробити висновок про те, чи враховано ризик суттєвого викривлення для твердження. Інші відповідні докази можуть включати перевірку контролю, подальші аналітичні процедури по суті та тестування деталей, які стосуються того самого твердження [54].

Для кожної проведеної аналітичної процедури по суті визначається, чи забезпечила процедура рівень доказів щодо твердження або ризику суттєвого викривлення, на який вона була розроблена. Якщо після виконання аналітичної процедури по суті необхідні додаткові аудиторські докази, то розглядається, чи надають перевірку класу транзакцій, інші відповідні процедури по суті та процедури

по суті, що виконуються на пов'язаному рахунку, спрямованих на те саме твердження. Якщо додаткові докази все ще потрібні, розробляються додаткові процедури по суті, щоб отримати достатні відповідні аудиторські докази для відповідного твердження.

Враховуючи масштаби та складність суджень, які приймаються під час визначення доказів, які були надані за допомогою аналітичної процедури по суті, структура аналітичної оцінки по суті, може допомогти краще розробити, обґрунтувати та задокументувати ці судження.

Чітко дотриманий процес проведення процедури підтримує застосування професійного скептицизму. Це ілюструє важливість відкладення суджень до тих пір, поки вся інформація не буде зібрана та проаналізована, а отримане значення інформації не буде повним. Ступінь, до якої кожен елемент процесу розглядається та документується, може відрізнитися залежно від значущості ризику та обсягу отриманих доказів. Чим більший ризик буде визначено, тим більше суджень потрібно застосувати та більш детальною має бути документація.

Згідно з МСА 520, аналітичні процедури можуть охоплювати широкий діапазон методів – від простого порівняння до використання складних статистичних алгоритмів. Численні методи аналізу створюють проблему складності вибору найбільш підходящого методу для проведення аудиту, і це на практиці може призводити до використання обмеженого діапазону аналітичних процедур [12].

Можна виділити наступні види аналітичних процедур, що застосовуються в процесі аудиту [29]:

1. Горизонтальний аналіз;
2. Вертикальний аналіз;
3. Коефіцієнтний аналіз;
4. Факторний аналіз;
5. Порівняльний аналіз;
6. Тест на обґрунтованість;
7. Трендовий аналіз

8. Регресійний аналіз.
9. Тенденційний аналіз;
10. Кластерний аналіз;
11. Аналіз часових рядів;
12. Дискримінантний аналіз;
13. Кореляційний аналіз.

Як зображено на рис. 1.2, найбільш поширеними аналітичними процедурами є горизонтальний, вертикальний, коефіцієнтний, факторний та порівняльний аналізи, що безпосередньо відносяться до методів економічного аналізу. Натомість, методи регресійного аналізу використовуються не так часто через складність розрахунків та необхідність великої кількості спостережень для його проведення.

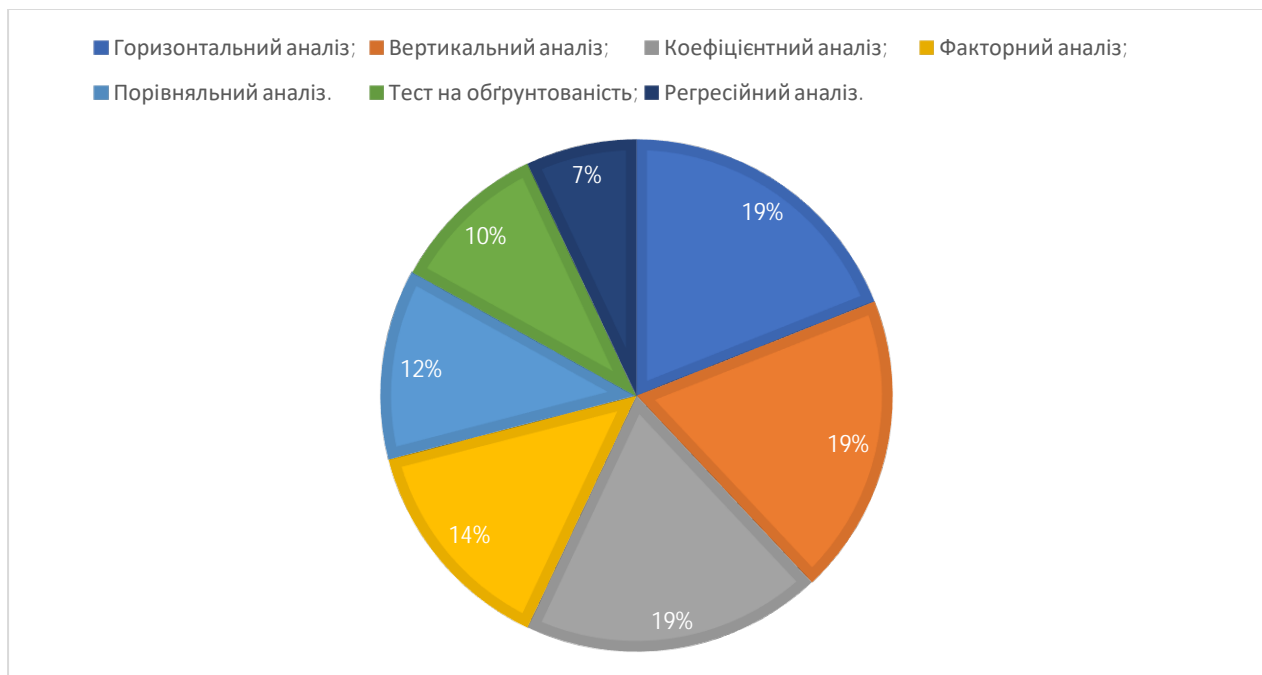


Рис. 1.2 Види аналітичних процедур, що застосовуються в процесі аудиту
Джерело: складено за [29].

Вибір конкретного методу аналізу залежить від мети аудитора та об'єкта аналізу. Горизонтальний (або динамічний) аналіз використовують для вивчення динаміки фінансових показників компанії за різні періоди. Під час вертикального (або

статичного) аналізу коефіцієнти обчислюються на основі даних балансу або з звіту про прибутки та збитки за один рік. Цей метод зазвичай використовується для короткострокового аналізу даних. Коефіцієнтний аналіз має на меті розгляд змістовних взаємозв'язків між окремими елементами (або групами елементів) фінансової звітності. Коефіцієнтний аналіз застосовується не тільки для внутрішньої практики бізнесу, але й для зовнішніх користувачів. Він дозволяє висвітлити питання щодо ліквідності, платоспроможності, прибутковості та фінансової стійкості. Під час трендового аналізу порівнюються співвідношення різних показників за різні періоди. Трендовий аналіз за кілька років дає уявлення про те, чи покращуються показники діяльності компанії за досліджуваний період. [35].

Класифікація аналітичних процедур вказує на те, що використання аналітичних процедур необхідно на кожному етапі дослідження. Це пов'язано з можливістю визначення рівня впливу різних факторів на відхилення фактичних даних від заданих параметрів суб'єкта перевірки та допоможе об'єктивно оцінити основні напрями діяльності підприємства та розробити конкретні заходи щодо усунення виявлених недоліків.

1.2 Місце, роль та межі використання аналітичних процедур у процесі аудиту

Аналітичні процедури є важливим інструментом для аудиторів у процесі проведення аудиторської перевірки. Вони допомагають аудитору зрозуміти й оцінити ризики, пов'язані з фінансовою звітністю клієнта, і зробити висновки щодо точності та достовірності цієї фінансової звітності. Місце аналітичних процедур у процесі аудиту полягає в їх використанні на різних етапах аудиту.

На етапі формування загальної стратегії аудиту визначаються відповідні напрямки аудиту, а також облікові операції та розрахунки, які раніше викликали у

аудитора сумніви щодо їх доцільності та відповідності чинному законодавству чи нормативним актам або принципам бухгалтерського обліку.

Неприділення належної уваги на етапі планування аудиту призводить до нерозумного використання часу аудиту, зниження якості та ефективності. Між тим, специфікою поточних аудитів, які проводяться аудиторськими компаніями в Україні, є їх обмеженість у часі через бажання клієнтів знизити витрати на аудиторські послуги. Як наслідок, етап планування часто не чітко сформульований і поєднується з етапом безпосередньої перевірки [21].

Слід зазначити, що такі аналітичні процедури, як аналіз капіталу, виявлення та аналіз ненормальних значень фінансової звітності або несподіваних зв'язків між ними, порівняння показників звітності з даними за попередні періоди, аналіз фінансових результатів, аналіз зобов'язань та аналіз інших об'єктів, фактично визначають більш загальні процедури горизонтального і вертикального аналізу фінансової звітності. Аналіз капіталу, розрахунок та аналіз чистих активів є проявом такої аналітичної процедури, як розрахунок та аналіз основних фінансових результатів компанії. Таким чином, мінімізується кількість виконуваних аналітичних процедур, а результати їх виконання використовуються одночасно для висновків з різних напрямків збору інформації.

Система аналітичних процедур спостереження розглядається як комплексний, функціональний і структурно збалансований процес, заснований на синтезі знань і практичних навичок аудиторів, які, використовуючи необхідну інформацію, швидко визначають і оцінюють фактичні та можливі зміни та приймають рішення з урахуванням змін ринкової ситуації.

Кожна аудиторська фірма зобов'язана документувати результати моніторингу внутрішньої політики якості аудиторських служб, що вимагає наявності відповідної документації, що акредитує роботу кожного елемента системи контролю якості [8]. Документування питань моніторингу може здійснюватися у вигляді спеціально розроблених стандартизованих документів, таких як: анкети, анкети, звіти, контрольні

тести. Аудиторська фірма самостійно готує необхідні форми документів для документування процесу та подальших процедур.

Документування проблем моніторингу залежить від кількох факторів і може мати форму:

- електронної база даних таких питань, як підтвердження незалежності, оцінка роботи працівників та результати контрольних перевірок;
- простіші форми, як-от рукописні заяви, контрольні списки тощо.

Завданням обов'язкового аудиту є встановлення фактів виникнення чи відсутності суттєвих невідповідностей у фінансовій звітності, а також наявності чи відсутності такої невідповідності у конкретній бухгалтерській формі. Для практичного аудиту важливі такі питання, як: ризик можливих помилок і порушень, причини їх виникнення та можливі наслідки. Важливість помилок і порушень корелює з розподілом їх наслідків в обліковій інформації. Цей зв'язок проявляється так: помилки та порушення всіх значень проявляються як випадкові та систематичні.

Слід зазначити, що є частини аудиту, які можна перевірити лише за допомогою аналітичних процедур, таких як оцінка припущення про безперервність підприємства. При цьому аудиторі повинні не лише висловити думку про достовірність фінансової звітності, а й визначити достатність спроможності підприємства оплачувати зобов'язання та генерувати ресурси для подальшого розвитку. Аудиторі повинні враховувати дані про виробничий потенціал підприємства та рівень його використання для формування думки про об'єктивні інвестиційні потреби та альтернативні джерела його участі [31].

Певні аналітичні процедури слід виконати на етапі планування, щоб практикуючий спеціаліст міг визначити характер, обсяг та терміни майбутньої роботи. Реалізація аналітичних процедур на цьому етапі сприяє розумінню досліджуваного бізнесу, визначенню зон потенційного ризику та точному визначенню рівня аудиторського ризику. Також на етапі планування аудиту аналітичні процедури дозволяють аудитору визначити характеристики суб'єкта аудиту, виявити незвичайні

або неправильно відображені факти, а також визначити зони підвищеного ризику, які потребують додаткової уваги.

Аналітичні процедури виконуються на етапі перевірки по суті та поєднуються з іншими аудиторськими процедурами. Аналітичні процедури зазвичай використовуються як процедури, коли їх застосування є найбільш ефективним або ефективним для зниження ризику суттєвого викривлення. Виходячи з цього, основні типи аналітичних процедур, що виконуються на завершальній стадії аудиту, часто є такими ж, як і на етапах передаудиторського планування та, власне, під час аудиту. Однак різниця в тому, що аудитор вже використовує оновлені дані, значення основних фінансово-економічних показників компанії з урахуванням внесених аудитом коригувань.

Застосування аналітичних процедур у процесі аудиту дає змогу аудитору оцінити фінансові результати шляхом вивчення можливих взаємозв'язків між ними. Показники, що використовуються в аналітичних процедурах, повинні бути надійними та передбачуваними [38]. Надійність передбачає наявність чіткого причинно-наслідкового зв'язку. Це, у свою чергу, дозволяє оцінити ефективність ваших методів планування, визначити бізнес-тенденції, зони потенційного ризику, ймовірності банкрутства тощо. Розглядаючи також аналітичні процедури, необхідно враховувати, що їх використання в аудиті є результатом причинно-наслідкових зв'язків між аналізованими показниками, як фінансовими, так і нефінансовими. Дослідження показує, що роль і важливість аналітичних процедур полягає в тому, що вони дешевші, менш трудомісткі та ефективніші, ніж аудиторські процедури, орієнтовані на основні книги та документи.

Тому, роль аналітичних процедур в аудиті полягає в тому, щоб допомогти аудитору зрозуміти та оцінити ризики, пов'язані з фінансовою звітністю, а також зробити висновки щодо їх правильності та достовірності.

1.3 Нормативно-правове забезпечення здійснення аудиторської діяльності в межах застосування аналітичних процедур

Аудиторське судження є ключовим елементом аудиторських процедур, оскільки воно дозволяє аудитору зробити висновок про правильність та достовірність фінансової звітності. Аналітичні процедури, які використовуються аудитором, зазвичай не можуть бути повністю зарегламентовані, оскільки вони вимагають від аудитора використання професійного досвіду та розуміння контексту підприємства.

У табл. 1.1 представлено структуру нормативного забезпечення проведення аудиту в Україні, який складається з трьох рівнів. Зокрема, до першого рівня варто віднести законодавчі акти, які мають силу закону. Так, Аудиторської діяльності в Україні регулюється Законом України «Про аудит фінансової звітності та аудиторську діяльність» (далі: Закон). Закон визначає правові засади аудиту фінансової звітності, провадження аудиторської діяльності в Україні та регулює відносини, що виникають при її провадженні [5]. Відповідно до Закону, Аудиторська палата України є юридичною особою, та здійснює професійне самоврядування аудиторів, не маючи на меті отримання прибутку, та утворюється з метою забезпечення реалізації завдань аудиторського самоврядування. Задля врегулювання питань, які не визначені Законом, Аудиторською палатою було прийняте рішення щодо застосування стандартів Міжнародної федерації бухгалтерів як національних.

До другого рівня слід включати нормативні документи на рівні держави. Так, фундаментом здійснення аналітичних процедур є Міжнародні стандарти аудиту (МСА), розроблені Міжнародною федерацією бухгалтерів. МСА розкривають основні принципи та процедури, необхідні для надання аудиторських послуг. Однак у кожній країні пошук фінансової інформації певною мірою регулюється місцевим законодавством. Такі акти можуть мати силу закону або нормативних актів, розроблених національними регулюючими або професійними органами. Національні стандарти аудиту, прийняті в багатьох країнах, відрізняються за формою та змістом.

Таблиця 1.1

Нормативне регулювання аудиторської діяльності в Україні

Рівень регламентації	Назва нормативного документа
Перший рівень	Закон України «Про аудит фінансової звітності та аудиторську діяльність»
Другий рівень	230 «Документування»
	300 «Планування аудиту фінансової звітності»
	315 «Ідентифікація та оцінка ризиків суттєвих викривлень»
	320 «Встановлення рівня суттєвості в плануванні та проведенні аудиту»
	330 «Дії аудитора у відповідь на оцінені ризики»
	450 «Оцінка викривлень, виявлених в процесі аудиту»
	500 «Аудиторські докази»
	520 «Аналітичні процедури»
	570 «Безперервність»
Третій рівень	Внутрішні нормативні акти підприємства

Джерело: розроблено автором.

Міжнародні стандарти аудиту регулюють здійснення аудиторської діяльності. Кожен стандарт складається з окремих розділів, представлених на рисунку 1.3.1.

МСА підтримуються Міжнародними нотатками з практики аудиту [42], які призначені для надання практичної допомоги аудиторам та не ставлять перед аудиторами додаткових вимог, окрім тих, що вказані у стандартах МСА. Вони також не змінюють відповідальності аудитора виконувати всі стандарти МСА, що стосуються аудиту.

Натомість, третій рівень має бути представленим розробленими нормативними документами на рівні підприємства, котре замається аудиторською діяльністю. Наприклад, ними можуть посадові інструкції аудиторів та їх асистентів, робоча документація проведення аудиту тощо.

Визначення аналітичних процедур представлено в МСА 520 «Аналітичні процедури». Метою стандарту є надання рекомендацій щодо використання

аналітичних процедур у процесі аудиту. Стандарт визначає, що аудитор повинен використовувати аналітичні процедури під час планування та виконання спільного аудиторського огляду.

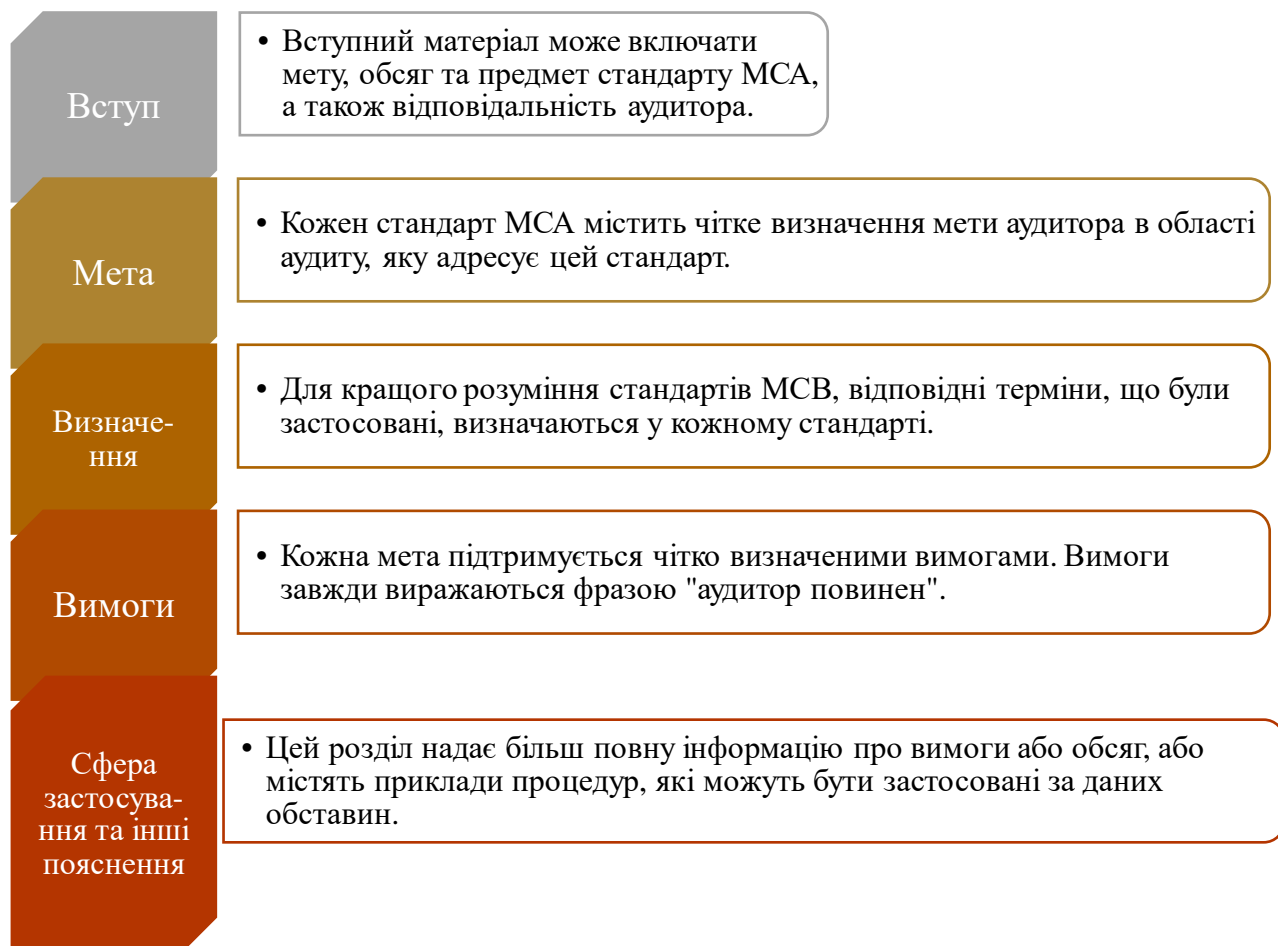


Рис.1.3 Типова структура МСА

Джерело: розроблено автором.

Відповідно до МСА 520, фінансова інформація включається в порівняння з:

- порівнянною інформацією за попередні періоди;
- очікуваними результатами;
- подібною галузевою інформацією [12].

Використовуючи аналітичні процедури, аудитор повинен враховувати зв'язок між фінансовою та нефінансовою інформацією, а також між різними елементами фінансової інформації.

Необхідно застосовувати аналітичні процедури для:

- планування характеру, можливостей та обсягу аудиторських процедур;
- як процедури перевірки по суті;
- як загальний огляд фінансової звітності на завершальній стадії аудиторської перевірки.

Використання аналітичних процедур при плануванні аудиту дозволяє отримати інформацію про діяльність клієнта та визначити зони максимального ризику. Це допоможе аудитору визначити характер, терміни та обсяг аудиту. Аудитор використовує різноманітну фінансову та нефінансову інформацію, таку як виручка, загальна торгова площа, продажі.

Щоб застосувати аналітичні процедури в аудиті, аудитор повинен отримати відповідні аналітичні дані від керівництва організації. З цією метою він просить керівництво забезпечити доступність та надійність аналітичної інформації.

Використання аналітичних даних, підготовлених клієнтом, може бути ефективним, якщо їх правильно підготувати.

Виконуючи аналітичні процедури, необхідно врахувати наступні фактори:

- призначення цих процедур і ступінь їх надійності;
- тип компанії та ступінь деталізації інформації (наприклад, можливість застосування аналітичних процедур до конкретних сфер діяльності компанії);
- наявність фінансової та нефінансової інформації;
- достовірність інформації;
- важливість інформації;

- джерело інформації (наприклад, при оцінці достовірності джерела інформації зверніться до аудиторських доказів МСА 500);
- порівнянність інформації;
- інформація, отримана в результаті попередніх перевірок [13].

На останньому етапі аудиту використовуються аналітичні процедури, щоб зробити загальний висновок щодо того, чи узгоджується фінансова звітність у цілому з представленням діяльності аудитора. Висновки таких процедур мають на меті підтвердити висновки, зроблені під час аудиту дочірніх компаній або елементів фінансової звітності, допомогти зробити загальний висновок щодо правильності фінансової звітності та визначити сфери для подальших аудитів.

Однією з цілей МСА 520 є отримання відповідних і надійних аудиторських доказів за допомогою важливих аналітичних процедур. Основною метою аналітичних процедур, як правило, є отримання впевненості разом з іншими аудиторськими тестами (такими як аудиторські тести та перевірки по суті) фінансових звітів в одній або кількох областях аудиту. Відповідні аналітичні процедури, як правило, більш застосовні до великих обсягів транзакцій, які зазвичай очікуються з часом. [12]

Використання аналітичних процедур як процедур, по суті, відповідальність аудитора під час завершення аудиту фінансової звітності чітко регулюється Міжнародним стандартом аудиту 520 «Аналітичні процедури» [12]. Відповідно до цього стандарту аналітичні процедури інтерпретуються як оцінки фінансової інформації на основі аналізу очікуваних взаємозв'язків між фінансовими та нефінансовими даними, включаючи необхідну перевірку відхилень або виявлених зв'язків, які не узгоджуються з іншою важливою інформацією або відрізняються істотно від очікуваних значень. МСА 315 (переглянутий) «Виявлення та оцінка ризиків суттєвого викривлення через розуміння суб'єкта господарювання та його оточення» включає використання аналітичних процедур як процедур оцінки ризику [10].

Застосовані основи фінансової звітності, як правило, мають такі характеристики, які призводять до подання корисної інформації для конкретних користувачів у фінансовій звітності: релевантність, повнота, надійність, нейтральність, зрозумілість. Відповідно до МСА 200 «Загальні цілі незалежного аудитора та проведення аудиту відповідно до Міжнародних стандартів аудиту», метою аудитора є отримання кращих та відповідних аудиторських доказів під час виконання аналітичних процедур, розробки та виконання аналітичних процедур наприкінці аудиту, загальний висновок щодо того, чи відповідає фінансова звітність розумінню суб'єкта господарювання аудитором [14]. Також аудитори користуються внутрішньою методологією компанії для здійснення аналітичних процедур. Це керівництво та практичний посібник для працівника, який не суперечить стандартам аудиту та містить чітку послідовність дій для виконання.

Аналітичні процедури передбачають порівняння фінансових показників, отриманих з різних джерел, з метою виявлення потенційних невідповідностей та незвичайних тенденцій. Оскільки кожне підприємство має свої унікальні особливості та специфіку, аудитор повинен використовувати свій професійний досвід та експертизу, щоб визначити найбільш ефективні методи проведення аналітичних процедур.

РОЗДІЛ 2. ОРГАНІЗАЦІЯ ТА МЕТОДИКА ВИКОРИСТАННЯ АНАЛІТИЧНИХ ПРОЦЕДУР НА ЕТАПАХ АУДИТУ ФІНАНСОВОЇ ЗВІТНОСТІ

2.1 Організація застосування аналітичних процедур на етапах процесу проведення аудиту

Аналітичні процедури є важливою частиною процесу проведення аудиту, оскільки вони дозволяють аудитору отримати інформацію про фінансові результати та стан діяльності підприємства на основі аналізу фінансової звітності та інших даних.

Аналітичні процедури слід розглядати на всіх етапах аудиту як деталізовану диверсифікацію загальних процедур аудиту, що включають аналіз співвідношень і тенденцій між різними даними суб'єкта господарювання та у виявленні зв'язків між показниками такого суб'єкту і визначення подальших напрямків його розвитку. Це дозволяє забезпечити вищий рівень доказовості професійного судження щодо достовірності фінансової звітності підприємства, його інвестиційної привабливості та безперервності діяльності, розширює сферу застосування аудиту та підвищує якість його результатів.

Використання аналітичних процедур у процесі аудиту дозволяє аудитору зробити оцінку фінансових показників шляхом вивчення ймовірних залежностей між ними. Співвідношення, що використовуються в аналітичних процедурах, повинні бути правдоподібними та передбачуваними. Правдоподібність припускає існування явного причинно-наслідкового зв'язку. Це, у свою чергу, дає можливість оцінити ефективність методів планування, які використовує підприємство, виявити тенденції господарської діяльності, області потенційного ризику, імовірність банкрутства тощо [21, с. 965].

Аналітичні процедури можна застосовувати на різних етапах аудиту, включаючи планування, перевірки по суті та завершення аудиту, що зображено на рисунку 2.1.

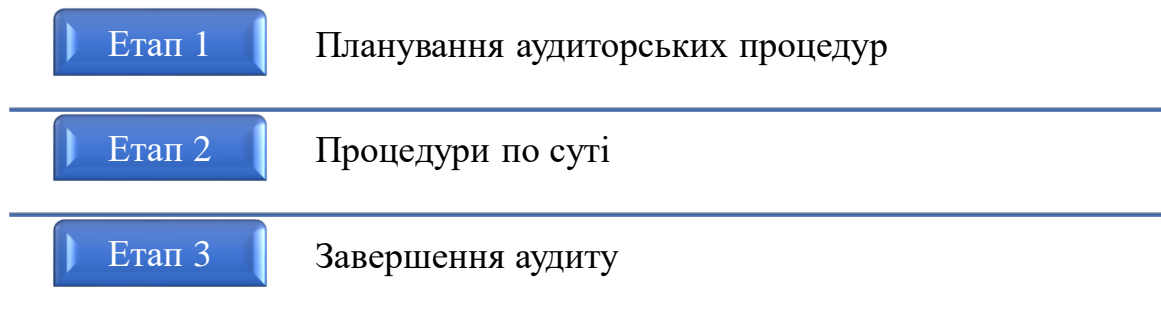


Рис. 2.1 Застосування аналітичних процедур на етапах процесу проведення аудиту

Джерело: складено за [48].

Метою застосування аналітичних процедур при плануванні аудиту є допомога у плануванні характеру, часу та обсягу аудиторських процедур, які будуть використані для отримання доказів про певні баланси рахунків або класи транзакцій. Для цього аналітичні процедури, що використовуються при плануванні аудиту, повинні спрямовуватися на:

- покращення розуміння аудитором бізнесу клієнта та транзакцій та подій, які відбулися з моменту попереднього аудиту;
- виявлення областей, які можуть представляти конкретні ризики, що мають значення для аудиту.

Таким чином, метою процедур при плануванні аудиту є виявлення, зокрема, незвичайних транзакцій та подій, а також сум, відношень та тенденцій, які можуть свідчити про питання, які мають фінансові наслідки для фінансової звітності та планування аудиту [10].

Основним завданням застосування аналітичних процедур на етапі перевірки по суті є забезпечення аудиторів достатніми доказами для оцінки правильності

фінансової звітності підприємства. Ці процедури дозволяють аудиторам отримувати розуміння фінансових операцій підприємства та його діяльності, що дозволяє їм зробити прийняття рішень щодо необхідності проведення подальших процедур перевірки та встановлення ризиків.

Аналітичні процедури використовуються на етапі перевірки по суті, коли аудитор вважає, що використання аналітичних процедур може бути більш ефективнішим, ніж тести деталей при зниженні ризику суттєвих помилок до прийняттого низького рівня.

Застосування аналітичних процедур на етапі перевірки по суті також допомагає аудиторам ідентифікувати зміни в фінансовій звітності підприємства протягом року та проводити порівняння між різними роками. Це дає змогу зробити висновки про ефективність управління підприємством та його потенціал для майбутнього розвитку.

Крім того, аналітичні процедури по суті дозволяють аудиторам оцінити даний обсяг фінансової інформації та зробити висновки про її достовірність та повноту. Таким чином, вони допомагають підвищити рівень надійності фінансової звітності та забезпечити її відповідність з міжнародними та внутрішніми стандартами.

Для отримання максимальної точності від аналітичних процедур по суті, аудитор повинен проводити їх перед іншими тестуваннями, оскільки результати аналітичних процедур по суті зазвичай впливають на характер та обсяг інших тестувань. Аналітичні процедури по суті можуть спрямовувати увагу на області з підвищеним ризиком, а підтвердження, отримані від ефективних аналітичних процедур, дозволяють скоротити кількість тестувань, необхідних для отримання достатнього обсягу підтверджень [41].

Існує чотири елементи, що включають в себе окремі кроки, які є необхідними для застосування аналітичних процедур по суті, що наведені в Додатку А [41].

Одним з прикладів аналітичних процедур по суті є аналіз руху грошових потоків. Необхідність цього аналізу полягає в тому, що не всі операції на підприємстві пов'язані з рухом грошових коштів, проте ліквідність підприємства є одним з

ключових показників діяльності. Наприклад, дохід від продажу продукції може бути значним за рахунок високої дебіторської заборгованості, тоді як грошових надходжень може не бути протягом аналізованого періоду. Тому, щоб виявити такі потенційні ризики, потрібно проаналізувати рух грошових потоків від операційної діяльності до витрат на поповнення обігових коштів та процентних виплат. Крім того, можна проаналізувати зв'язок між чистим доходом підприємства та його грошовими потоками в часі, а також сформулювати очікування щодо майбутніх грошових потоків підприємства на основі поточних даних.

Аналітичні процедури також використовуються наприкінці аудиту як загальний огляд фінансової звітності з метою оцінки відповідності даних розумінню аудитора про діяльність компанії. Аналітичні процедури на завершальному етапі не проводяться задля отримання додаткових доказів. Якщо на цьому етапі виявлено помилки, оцінка ризиків повинна бути проведена знову, щоб розглянути необхідність додаткових аудиторських процедур.

Одним з завдань МСА 520 є отримання відповідних та надійних доказів аудиту при використанні аналітичних процедур по суті [12]. Основною метою аналітичних процедур по суті є отримання доказів, у поєднанні з іншими аудиторськими перевітками (такими як тестування контролів та тести деталей), щодо тверджень фінансових звітів для одного або кількох аудиторських аспектів. Матеріальні аналітичні процедури, як правило, частіше застосовуються до великого обсягу транзакцій, які мають тенденцію бути більш передбачуваними з часом.

На основі опитування, проведеного Міжнародною Асоціацією Професійних Аудиторів було зібрано інформацію про використання аналітичних аудиторських процедур працюючими аудиторами. Для визначення того, чи був розмір вибірки відповідним для цього дослідження, було припущено наступне [60] :

- середня кількість осіб, які використовують аналітичні аудиторські процедури, становить 92,9% (згідно з результатами випадкової вибірки 99 опитувань, зібраних серед аудиторів);

- цільова популяція є скінченою (800 робочих аудиторів, що взяли участь в опитуванні);
- допустима похибка становить 5%;
- рівень довіри становить 95% (що відповідає статистичній значущості 5%).

У табл. 2.1 описані результати дослідження для кожного з трьох етапів аудиторської перевірки:

Таблиця 2.1

Дослідження для кожного з трьох етапів аудиторської перевірки

Критерій частоти застосування	Планування	Процедури по суті	Завершення аудиту
Інколи	4.4	23.9	34.8
Зазвичай	39.1	60.9	34.8
Часто	56.5	15.2	30.4
Всього	100	100	100

Джерело: складено за [60].

Таким чином, 95,6% аудиторів повідомили, що часто використовують аналітичні аудиторські процедури під час першого. Найбільш поширеними аналітичними процедурами на цьому етапі є аналіз тенденцій та аналіз співвідношень.

81,1% аудиторів повідомили, що використовують аналітичні аудиторські процедури під час проведення процедур по суті. Найбільш поширеними аналітичними процедурами на цьому етапі є суттєвий аналітичний аналіз та аналіз тенденцій.

65,2% аудиторів повідомили, що використовують аналітичні аудиторські процедури під час цієї фази. Найбільш поширеними аналітичними процедурами є аналіз співвідношень та суттєвий аналітичний аналіз.

Загалом дослідження показало, що значний відсоток аудиторів використовує аналітичні аудиторські процедури під час усіх трьох фаз аудиторської роботи. Крім того, аналіз тенденцій та суттєвий аналітичний аналіз є найбільш поширеними процедурами на всіх трьох фазах.

На етапі документування, у випадку, якщо аналітична процедура використовується як основний суттєвий тест фінансових показників, аудитор повинен задокументувати наступне:

- очікування, якщо це очікування не можна встановити з документації виконаної роботи, та фактори, які були враховані при його розробці.
- результати порівняння очікувань з записаними сумами або співвідношеннями, які були розроблені на основі записаних сум.
- будь-які додаткові процедури аудиту, які були виконані відповідно до суттєвих незвичайних відмінностей, що виникли під час аналітичної процедури, та результати таких додаткових процедур [28].

Застосування аналітичних процедур на етапах процесу проведення аудиту є важливим елементом сучасної аудиторської практики. Організація їх застосування вимагає певного рівня знань і навичок з боку аудиторів, а також врахування конкретних умов проведення аудиту. Однак, використання аналітичних процедур на всіх етапах аудиту може значно підвищити його ефективність, знизити ризик помилок та допомогти виявити потенційні проблеми в фінансовій звітності підприємств. Отже, вивчення суті та методології використання аналітичних процедур є важливим елементом розвитку аудиторської практики та може мати значний позитивний вплив на якість та результативність проведення аудиту.

2.2 Методичний інструментарій аналітичних процедур внутрішнього контролю та процедур по суті

Інструментарій дослідження – це сукупність методичних і технічних прийомів і операцій, що виступає у формі різноманітних документів і спрямована на одержання інформації з її допомогою [33].

Методологія – це вчення про методи, принципи, підходи до пізнання й перетворення світу, сукупність прийомів дослідження у будь-якій науці. Сучасна

методологія науки не обмежується вивченням тільки методів та прийомів наукового пізнання та дослідження. Вона також досліджує основи, структуру та властивості наукового пізнання, його генезис та функціональні закономірності розвитку та трансформації [17].

Методичний інструментарій аналітичних процедур внутрішнього контролю включає ряд дій та інструментів, які допомагають аналізувати фінансову інформацію, виявляти можливі відхилення та забезпечувати надійність фінансової звітності. Методичний інструментарій аналітичних процедур зображено на рисунку 2.2.

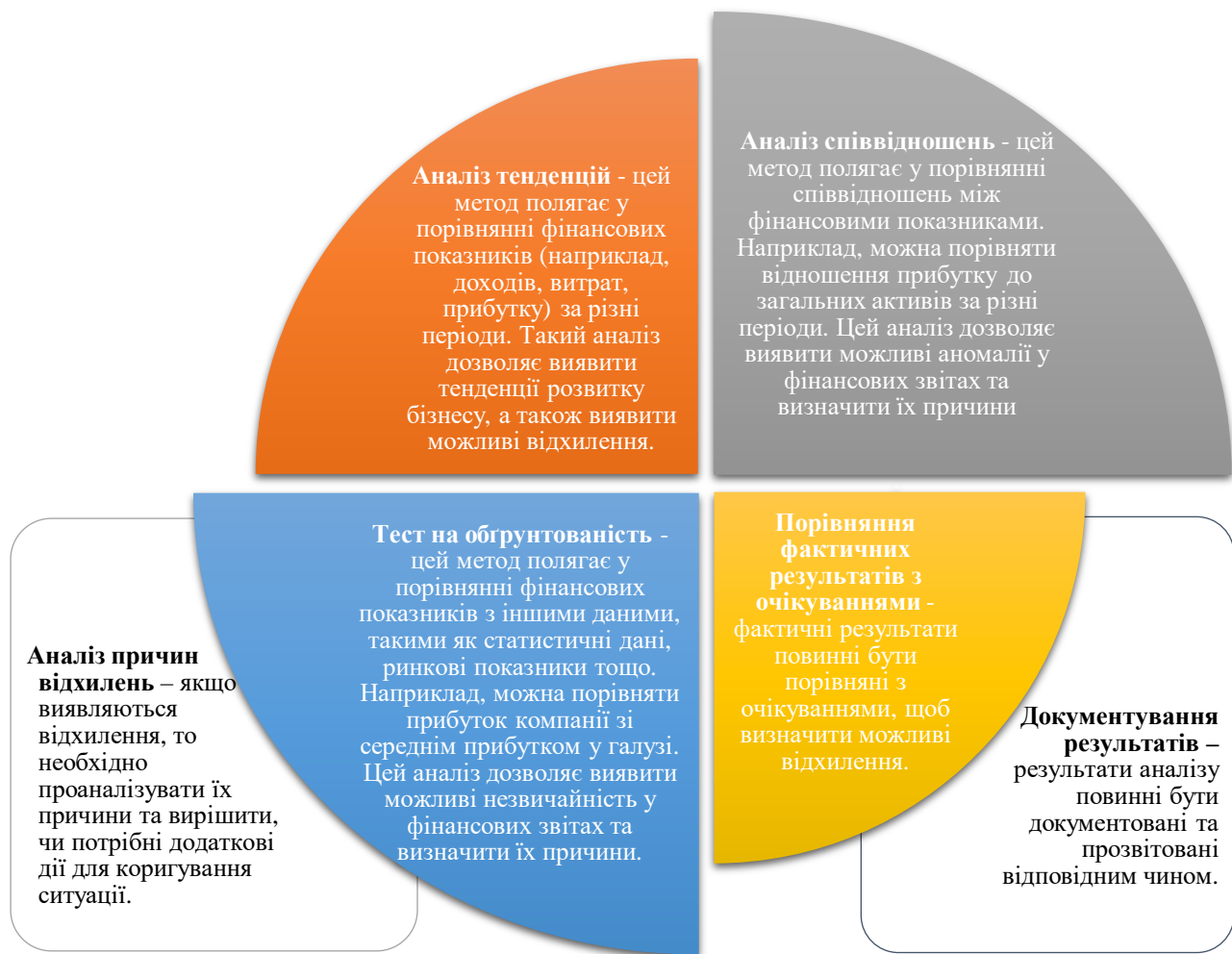


Рис. 2.2 Методичний інструментарій аналітичних процедур внутрішнього контролю

Джерело: складено за [25].

Використання таких аналітичних процедур як аналіз співвідношень, тенденцій, варіантний аналіз та групування для аналітичного оцінювання операцій дає змогу оцінити достовірність відображення інформації в первинній документації, регістрах бухгалтерського обліку, фінансовій звітності, проаналізувати реальність виникнення операцій, зіставити фактичні дані про розмір операцій з даними попередніх періодів, планів, прогнозів, оцінити вплив різноманітних факторів на величину операцій тощо.

Вибір певного набору аналітичних процедур для внутрішнього контролю операцій підприємства залежить від мети проведення аналізу. Зазвичай, якісні та кількісні показники використовуються для оцінки стану операцій підприємства. Наприклад, якісні показники дозволяють встановити підходи до вивчення закономірностей формування дебіторської заборгованості, тоді як кількісні показники надають числову характеристику. Серед кількісних показників можна виділити такі, як абсолютні та відносні зміни динаміки і структури, коефіцієнт оборотності, період погашення, а також частка операцій у загальному обсязі активів чи пасивів тощо.

Розробка точного та об'єктивного очікування є найважливішим кроком у ефективному використанні аналітичних процедур по суті. Очікування – це передбачення записаної суми або коефіцієнта. Очікування може бути конкретним числом, відсотком, напрямом або наближенням, залежно від бажаної точності. З Під час проведення аналітичних процедур аудитор повинен враховувати рівень різниці між очікуваним значенням та даними фінансової звітності. На основі встановленої матеріальності аудитору необхідно розглянути значущі різниці та сформулювати висновки щодо ефективності застосування аналітичної процедури.

Застосування аналітичних процедур по суті можна розглянути на прикладі розрахунку собіватності продукції на основі даних фінансової звітності. Нехай аудитором було обрано наступну стратегію тестування собіватності продукції використовуючи аналітичні процедури по суті:

1. Використовуючи формулу: $(\text{Балансова вартість запасів на початок року} + \text{Надходження запасів протягом року} - \text{Балансова вартість запасів на кінець року}) * (1 + \text{Відсоток списання запасів протягом року}) = \text{Собіватість продукції}$

2. Узгоджено балансову вартість запасів на початок року з аудитованим балансом попереднього року;

3. Розраховано надходження протягом року за допомогою звітності щодо відвантажень запасів, отриманих від контрагента щомісяця.

4. Узгоджено балансову вартість запасів на кінець року з даними головної книги, який є частиною аудиту поточного року; та

5. Розраховано собіватності продукції за допомогою формули в кроці 1 і порівняно з собіватістю продукції, зареєстрованими в головній книзі. Досліджено відмінності, що перевищують встановлений поріг матеріальності (500,000 у.о).

Аудиторським очікуванням є те, що зміна балансу собіватістю продукції буде відповідати зміні обсягу закупівлі запасів.

У таблиці 2.2 представлено розрахунок собівартості продукції використовуючи обрану стратегію тестування із застосуванням аналітичних процедур по суті.

Таблиця 2.2

Розрахунок собівартості продукції, грн.

Показник	Сума, грн.
Балансова вартість запасів на початок року	13,911,375
Надходження запасів протягом року	63,303,786
Балансова вартість запасів на кінець року	17,628,722
Собіватість продукції на початок року	50,825,855
Відсоток списання запасів протягом року	10%
Очікувана собівартість продукції на кінець року	65,545,082
Собівартість продукції за даними головної книги	65,078,651
Різниця	466,431

Джерело: розроблено автором.

Для підрахунку зміни залишку запасів використовувалася формула: *Собіватість продукції = (Балансова вартість запасів на початок року + Надходження запасів протягом року - Балансова вартість запасів на кінець року)*(1+ Відсоток списання запасів протягом року)*. Балансову вартість запасів та собіватість продукції на початок року було взято з фінансової звітності за попередній рік, надходження запасів протягом року були отримані зі звітності щодо відвантажень запасів, отриманих від контрагента, а залишок кінцевих запасів був перевірений в рамках аудиту поточного року. Аудитором було враховано коригування до запасів, такі як списання, що є стабільними з року в рік. Таким чином, за результатами аналізу, собівартість продукції можна вважати дуже прогнозованою, так як різниця є меншою за поріг суттєвості. Отже, собіватість продукції можна вважати підтвердженою, жодних подальших тестувань не вимагається.

Отже, вибір певного набору аналітичних процедур для внутрішнього контролю операцій підприємства залежить від мети проведення аналізу, а розробка точного та об'єктивного очікування є найважливішим кроком у ефективному використанні аналітичних процедур по суті.

2.3 Оцінка впливу зовнішніх факторів на елементи фінансової звітності при застосуванні аналітичних процедур в аудиті

Фінансова звітність компанії піддається впливу різноманітних 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.

Реалізація цілей аудиту передбачає необхідність ефективного використання різних типів аудиторських процедур для досягнення основної мети аудиту, а саме, складання аудиторського висновку щодо відповідності фінансової звітності стандартам, на основі яких її було сформовано.

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 наступні типи аудиторських процедур:

- перевірка записів або документів;
- перевірка матеріальних активів;
- спостереження;
- запити;
- підтвердження;
- перерахування;
- повторне виконання;
- аналітичні процедури [13].

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» [10], 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 [53].

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 [10] 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 впливає 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 облігацій.

У цьому випадку аудитору необхідно отримати ринкову ціну облігацій користуючися зовнішніми джерелами станом на останній доступний день 2022 року. Використовуючи дані Bloomberg [56] аудитор може побудувати наступні очікування щодо справедливої вартості облігацій:

Таблиця 2.3

Очікування щодо справедливої вартості облігацій у межах суттєвості

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

Джерело: розроблено 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 облігації, є обґрунтованою.

Розглянемо вплив зміни курсу валют на балансову вартість кредитів, отриманих в іноземній валюті. У таблиці 2.4 представлені дані компанії щодо балансової вартості кредитів, отриманих компанією в іноземній валюті протягом двох періодів. Для проведення аналітичної процедури по суті аудиторі необхідно розрахувати середню вартість кредитів та відсоткову зміну протягом досліджуваних періодів.

Таблиця 2.4

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

Показник	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: складено за [56].

Для проведення аналізу було розглянуто динаміку курсу валют за даними Національного банку, що представлена в таблиці 2.5.

Таблиця 2.5

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

Показник	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: складено за [16].

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 2.6.

Таблиця 2.6

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: розроблено автором.

Отже, на основі проведених розрахунків можна зробити висновок, що коливання валютного курсу суттєво впливають на дохід/витрати від курсової різниці протягом досліджуваних періодів. У 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.

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.

РОЗДІЛ 3. ПРОБЛЕМИ ЗАСТОСУВАННЯ АНАЛІТИЧНИХ ПРОЦЕДУР У ПРАКТИЦІ АУДИТУ

3.1 Проблеми розробки аналітичних процедур в аудиті

Використання аналітичних процедур на всіх етапах аудиторської перевірки допомагає спрямувати увагу аудитора на ті ділянки бухгалтерського обліку, де виявлено показники з різкими змінами та відхиленнями від нормативних або планових значень. Наявність різких змін не є доказом спотворення показників бухгалтерської (фінансової) звітності, а лише слугує знаком для аудитора про необхідність проведення аналізу облікових і звітних даних на предмет вивчення їх природи та отримання розумних пояснень щодо таких змін. Це допоможе значно знизити ризик невиявлення навмисних та ненавмисних помилок в бухгалтерській (фінансовій) звітності.

Одним з ключових припущень при проведенні аналітичних процедур є переконання про те, що інформація, яка розглядається (дані поточного року), може бути порівняна з показниками (відношеннями, відсотками тощо), які ґрунтуються на належно сформованих очікуваннях. Такі показники часто виводяться з даних попередніх років компанії, результатів галузі тощо.

У розробці аналітичних процедур в аудиті можуть виникати деякі проблеми, зокрема відсутність достатньої кількості даних. Якщо дані недоступні або недостатні, то аналітичні процедури можуть бути менш ефективними або навіть неможливими до проведення. Під час виконання аналітичних процедур, може виникнути складність у встановленні зв'язків між даними. Наприклад, якщо аудитор використовує аналітичні процедури для аналізу витрат на матеріали, можуть бути складності в встановленні зв'язку між кількістю матеріалів, витрачених на певний продукт, та вартістю цього продукту.

Можна виділити п'ять проблем, які можуть вплинути на розробку аналітичних процедур:

1. неспівставність основ бухгалтерського обліку та методів бухгалтерського обліку;
2. помилки у фінансовій звітності;
3. непослідовні класифікації фінансових показників у фінансових звітах з року в рік;
4. надзвичайні події;
5. зміни у структурі підприємства [55].

Аналітичні процедури ефективні лише тоді, коли дані є стандартизованими. Якщо дані не стандартизовані, то порівняння може бути неточним, що знижує ефективність аналітичних процедур. Іноді аналітичні процедури можуть бути неадекватними для виявлення певних проблем. Наприклад, якщо підприємство має складну структуру, можуть бути проблеми з використанням аналітичних процедур для виявлення помилок у фінансових звітах. Якщо порівнюється компанія з іншою компанією або з даними промисловості, бази та методи бухгалтерського обліку повинні бути відповідними та послідовними. Аудитор повинен поставити питання, яке буде визначати, яка користь в порівнянні даних щодо ліквідності, капіталізації та обороту оборотних засобів компанії, що надає послуги відповідно до принципів з даними промисловості, котрі надаються на основі готівкового обліку.

Не рідко можна знайти, що подібні операції в різні роки класифікуються по-різному у фінансових звітах компанії (наприклад, позики для акціонерів, дивіденди, зарплати та бонуси). Це може відбуватися через чутливість до фінансових кovenантів, податкових питань, зміну персоналу бухгалтерії компанії, зміни аудиторської фірми тощо.

Неповторювальні транзакції або події, які впливають на фінансову звітність, повинні враховуватися при використанні вимірювань. Приклади неповторювальних транзакцій або подій можуть слугувати ті, що виникають через природні катаклізми,

терористичний акт, нетипову судову справу, пожежу або повінь тощо. Неврахування впливу матеріальних неповторювальних транзакцій може призвести до неправильних очікувань щодо майбутніх операцій або тенденцій.

Компанія може бути купленою або проданою дочірніми підприємствами протягом періоду аналізу. Недолік урахування наслідків того, що різні підприємства складають складену структуру, може призвести до неправильних висновків щодо результатів операцій та тенденцій.

Розробка аналітичних процедур є складним процесом, який вимагає від аудитора глибоких знань та професійної експертизи. Для забезпечення ефективної розробки аналітичних процедур, аудитор може скласти сформувані етапи, яких слід дотримуватися в процесі розробки аналітичних процедур. Серед основних етапів розробки можна виділити:

1. Визначення мети аналітичних процедур – аудитор повинен визначити, яку саме інформацію він хоче отримати від аналітичних процедур та як вона буде використана.
2. Вибір методу проведення аналітичних процедур – аудитор повинен вибрати метод, який найбільше підходить для отримання необхідної інформації. Методи можуть бути різними, наприклад, порівняння з попереднім періодом, порівняння з іншими підприємствами галузі, використання статистичних методів тощо.
3. Вибір даних для проведення аналітичних процедур – аудитор повинен вибрати ті дані, які найкраще відображають фінансову діяльність клієнта.
4. Аналіз отриманих даних та зроблення висновків – аудитор повинен проаналізувати отримані дані та зробити висновки щодо ризиків та достовірності фінансової звітності.

На рисунку 3.1 описаний підхід до розробки та управління аналітичними процедурами. В залежності від призначення аналітичної процедури та вибраного

підходу до розробки, порядок та обсяг кожного елементу може відрізнятись, і декілька елементів можуть відбуватися одночасно.

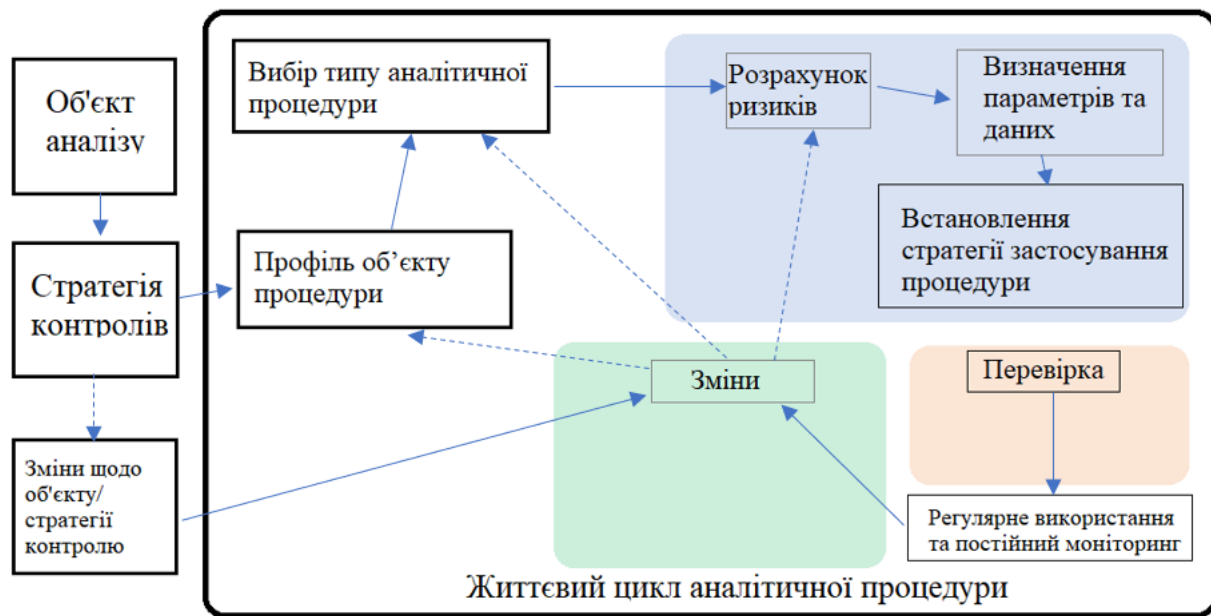


Рис.3.1 Життєвий цикл аналітичної процедури

Джерело: розроблено автором.

Розуміння об'єкту аналізу та процесу призводить до ідентифікації якісних характеристик, які потребують аналітичного вимірювання для контролю, які описуються, наприклад, у профілі об'єкту процедури. Потреби в вимірюванні можуть бути зафіксовані у відповідному технічному описі продукту, який є основою для розробки аналітичної процедури.

Результатом розробки аналітичних процедур є зроблені аудитором висновки щодо достовірності фінансової звітності клієнта та рекомендації щодо подальших кроків.

Перспективи розробки аналітичних процедур в аудиті пов'язані з розвитком технологій та збільшенням доступності даних. Для аудиторів стає все більш доступною та зручною автоматизована обробка даних, що відкриває можливості для розробки нових методів та підходів до проведення аналітичних процедур.

Однією з перспектив розвитку аналітичних процедур є використання машинного навчання та штучного інтелекту. Це дає можливість аудиторам проводити більш складні та точні аналізи даних, а також використовувати прогнозні моделі для оцінки ризиків та розробки стратегій аудиту.

Іншою перспективою є використання блокчейн-технології для підтвердження автентичності та цілісності даних. Це може допомогти аудиторам забезпечити більш високий рівень достовірності та безпеки інформації, що використовується для проведення аналітичних процедур.

Також важливою перспективою є розвиток інтерактивних засобів візуалізації даних, що дозволяють аудиторам швидко та ефективно аналізувати великі обсяги інформації та знаходити складні зв'язки між різними факторами.

Загалом, розробка аналітичних процедур в аудиті є динамічним процесом, який стабільно вдосконалюється залежно від розвитку технологій та змін в умовах ринку.

3.2 Діджиталізація використання аналітичних процедур в аудиті

У сучасних умовах діджиталізації, розвитку новітніх інформаційних технологій та появи нових бізнес-моделей роль та значення аудиту постійно зростає. Аудит фінансової звітності функціонує в усьому світі та продовжує розширювати свій вплив у всіх організаціях шляхом виявлення ризиків, які мають вплив на діяльність підприємства, установ та організацій. Це свідчить про необхідність оновлення підходів до управління ризиками.

Діджиталізація використання аналітичних процедур в аудиті може допомогти покращити ефективність та точність процесу аудиту, а також зменшити ризик помилок та забезпечити більш повне та точне розуміння фінансового стану компанії.

У міру того, як діджиталізація створює все більше і більше даних, кожен професіонал з аудиту повинен розвиватися. Цей зростаючий обсяг інформації необхідно ефективно використовувати для проведення аудиту і дозволити аудиторам

приділяти більше уваги ідентифікації ризиків і розумінню бізнесу. Величезний обсяг і невикористаний потенціал даних, отриманих за допомогою нових технологій, обумовлюють необхідність постійної діджиталізації аудиту.

Оскільки дані стають доступнішими, а обсяг доступних даних постійно збільшується, організації повинні запроваджувати нові технології, які покращують їхню здатність аналізувати дані та виявляти ризики на початкових етапах проведення аудиту. Наприклад, інструменти описової аналітики, такі як візуалізація, дозволяють аудиторам підвищити ефективність та результативність аудиту шляхом коригування характеру та обсягу аудиторських процедур, що використовується для збору достатніх і відповідних аудиторських доказів. Проте використання новітніх технологій в процесі аудиту знаходиться на стадії зародження. Крім того, дослідження вивчають поведінкові наслідки використання аудитором аналітичних інструментів і методів, що впливають на судження аудитора та прийняття рішень [44].

Основною перевагою аналізу даних є підвищення якості аудиту. Проведення аналітичних процедур дає можливість здійснити оцінку інформації про діяльність підприємства та інтерпретувати показники, сприяє моделюванню причинно-наслідкових взаємозв'язків між фінансовими та нефінансовими даними. Також проведення аналітичних процедур дає аудитору значний обсяг необхідної інформації для формування професійного судження та потребує набагато менше витрат часу, ніж проведення детального тестування.

Можна визначити кілька прикладів автоматизованих інструментів і методів, які можуть позитивно вплинути на якість аудиту, а також потенційно покращити досвід аудиту:

- зовнішні дані – деякі дослідження розглядають використання екзогенних даних у поєднанні з внутрішніми даними компанії, що дозволяють отримати глибше розуміння;

- порівняльний аналіз – використання порівняльного аналізу та включення відповідної інформації може покращити виконання аудиторами аналітичних процедур;
- машинне навчання – переваги використання машинного навчання для розробки незалежних оцінок для проведення порівняння з оцінками менеджменту;
- аналіз контрактів – різні методи з підтримкою штучного інтелекту, які використовувалися під час аудиту, наприклад аналіз контрактів на наявність незвичайних умов або пунктів, що являє собою більш ефективний підхід до вивчення повної сукупності контрактів, пов'язаних з завданнями аудиту.
- автоматизація – використання технологій роботизованої автоматизації процесів для автоматизації повторюваних завдань значно підвищує ефективності аудиту [39].

Одними з основних інструментів, що використовуються при діджиталізації аудиторських процедур є програми для аналізу даних, такі як IDEA, ACL або Power BI. Ці програми дозволяють швидко та ефективно обробляти великий обсяг даних, використовуючи різні методи аналізу, такі як статистичний аналіз, аналіз залежностей та інші.

Одним з прикладів діджиталізації використання аналітичних процедур є використання внутрішньо розробленого застосунку EY Helix компанією Ернст енд Янг.

Ключовими аналізаторами в EY Helix є:

- аналізатор журналу проведення (GL Analyzer): досліджує та аналізує журнали проведення (GL) будь-якого розміру даних, щоб покращити планування та обмеження аудиту, розуміння бізнесу та аудиторської продуктивності;
- аналізатор Групи (Group Scope Analyzer): допомагає аудиторським командам представляти та організовувати фінансові дані для інформування стратегії обсягу аудиту;

- аналізатор запасів (Inventory Analyzer): надає аналіз для кращого розуміння запасів та підтримки ефективності аудиту;
- аналізатор розрахунків з кредиторами (Trade Payables Analyzer): перевірка розрахунків зі здавальниками та пов'язаних витрат;
- аналізатор доходів та розрахунків з дебіторами (Revenue and Trade Receivables Analyzer): збирає та аналізує діяльність з доходів та розрахунків з клієнтами для проведення детального аналізу ключових аспектів циклу "замовлення-оплата";
- аналізатор іпотеки (Mortgage Analyzer): надає можливість оцінити рівень ризику портфеля іпотечних кредитів клієнта, присвоєнням порогів та ваг ризикових факторів [57].

Діджиталізація використання аналітичних процедур в аудиті включає в себе використання різних інструментів та технологій для автоматизації та поліпшення процесу збору та аналізу даних під час проведення аудиторської роботи. Це може допомогти аудиторам отримати більш точну та повну інформацію про фінансові операції та стан фінансів компанії, а також зменшити ризик помилок та забезпечити більш ефективний процес аудиту.

Ще одним прикладом діджиталізації використання аналітичних процедур в аудиті є застосування компанією Deloitte хмарного застосунку Omnia, який надає фахівцям з аудиту високоякісну технологічну платформу, яка створює більше простору для обміну інформацією, інтегрування даних, цифрового потоку робіт, побудованого для клієнта та аудиторської команди, включених можливостей штучного інтелекту, які можуть збільшити ефективність роботи, доступу до фахівців, які пропонують корисні ресурси та інформацію, які допомагають підвищити якість аудиту. Deloitte Omnia використовує складний аналіз оцінки ризиків для забезпечення якісного цифрового аудиту, що зменшує навантаження на команду і еволюціонує в режимі реального часу. Ця технологія аудиту дозволяє швидко обробляти, виділяти та аналізувати ключову інформацію тим самим дозволяючи зосередити увагу на вищих

ризиках завдяки розширеним можливостям інтерпретації та аналізу документів, проводячи при цьому цифрові інспекції, результати яких передаються майже в режимі реального часу [58].

Отже, діджиталізація використання аналітичних процедур в аудиті може допомогти покращити ефективність та точність процесу аудиту, а також зменшити ризик помилок та забезпечити більш повне та точне розуміння фінансового стану компанії.

3.3 Вдосконалення застосування аналітичних процедур на прикладі підприємства

Беручи до уваги роль, яку відіграє аудит в умовах ринкової економіки, можна сказати, що досягнення успіху неможливе без освоєння вітчизняними підприємцями всіх основних принципів та підходів аудиту. Організації продовжують інвестувати в нові технології і багато з них зараз використовують широкомасштабну цифрову трансформацію, щоб радикально перетворити традиційні бізнес-моделі.

Це можна побачити в світі, який стає все більш зв'язаним за допомогою даних та різних нових технологічних досягнень. По мірі того, як компанії цифровізуються та створюють все більше даних, роль аудиторів стає все більш еволюційною. Цей зростаючий обсяг інформації повинен бути ефективно використаний для забезпечення якісних аудитів та дозволити аудиторам більше уваги приділяти ідентифікації ризиків та бізнес-інсайтам. Величезний обсяг даних, що створюється новими технологіями, потребує постійної цифровізації аудиту.

Інформаційні технології є складовою майже кожного бізнесу, і компанії, які не можуть дотримуватися темпів впровадження нових технологій, зникнуть з часом. У зв'язку зі специфічними характеристиками професійних аудиторських послуг, застосування аналітичних процедур можна покращити за допомогою роботизації процесів.

Розглянувши програмні забезпечення та рішення, що застосовуються компаніями в процесі виконання аналітичних процедур, одними з рішень, що можуть застосовувати компанії в процесі виконання аудиторських процедур є програма для аналізу та візуалізацій даних TIBCO Spotfire. Програмне забезпечення Spotfire – це платформа аналітичних інструментів, що автоматично визначає найбільш цікаві шаблони в даних, надаючи напрямлення для більш глибокого дослідження всього за кілька секунд. Вбудовані можливості науки про дані дозволяють користуватися власними виразами та функціями обробки даних. Програмне забезпечення створює можливість писати та керувати скриптами в одному середовищі з нативними двигунами R та Python та отримувати доступ до попередньо навчених, контрольованих моделей науки про дані за допомогою TIBCO® ModelOps. Одна з основних проблем, з якими стикаються багато компаній сьогодні, полягає у зборі значущих даних у більш простому форматі. Часто дані доступні в структурованому та неструктурованому форматі, залежно від джерела, з якого вони були зібрані. Spotfire використовує техніки штучного інтелекту та машинного навчання, які разом відображають новий тренд у зборі та роботі з даними.

Spotfire розроблений, щоб задовольнити потреби аналітики даних від невеликих масштабів до великомасштабних аналітичних потреб підприємств. Інструмент містить усі необхідні можливості для плавного розподілу роботи, включення та вилучення сервісних інстанцій, а також маршрутизації та управління ресурсами. Як і всі інші інструменти та програмні забезпечення, у Spotfire є свої переваги та недоліки. На щастя, недоліки цього потужного інструменту візуалізації даних дуже малі.

Серед переваг можна виділити легкий інтерфейс для початківців та користувачів, візуальні кластери даних для спрощення аналізу, колаборативна та повністю настроювана панель керування, можливість працювати з будь-яким типом даних з будь-якого джерела. Недоліками можуть виступати необхідність покращити навчання та документацію підтримки, впровадити вдосконалену інфраструктуру у процес зовнішньої аутентифікації домену. [59]

Ще одним напрямком розвитку аналітичних процедур для аудиторських компаній є роботизація процесів. Вона представляє собою програмне забезпечення, інтегроване в існуючу IT-інфраструктуру компанії. Роботизація процесів може бути програмована для виконання повторюваних завдань, звільняючи співробітників від таких завдань, як обробка рахунків-фактур або транзакцій, заповнення різних типів документів та форм, робота з онлайн або офлайн таблицями, звітність, створення та оновлення баз даних, перевірка або підтвердження даних, об'єднання баз даних, зведення даних.

Роботизація процесів означає автоматизацію повторюваних структурованих завдань, і може розглядатися як тип програмного забезпечення, яке імітує діяльність людини при виконанні завдання в рамках процесу [36]. Вона може зробити повторювані операції швидшими, більш точними та "не втомлюється", дозволяючи звільнити людей від великого обсягу роботи [51]. Іншими словами, роботизація процесів допомагає збільшити ефективність бізнес-процесу та знизити людські помилки та витрати [50]. Крім того, воно може взаємодіяти з іншим програмним забезпеченням на рівні інтерфейсу користувача, але воно не є інтелектуальним в тому сенсі, що не може адаптуватися до змін та не може приймати складні рішення [42]. Роботизація зазвичай є комп'ютерною програмою, яка дозволяє працівникам компанії налаштувати програмне забезпечення на комп'ютері або "роботі", щоб запускати існуючі програми, пов'язані з обробкою транзакцій, маніпулювання даними, спрацьовуванням відповідей та взаємодією з іншими цифровими системами [46]. Найчастіше роботизація процесів відноситься до налаштування програмного забезпечення для передачі даних з багатовхідних джерел, таких як електронні листи та електронні таблиці, до систем реєстрації, таких як ERP та системи взаємодії з клієнтами, такі як CRM [36].

У більш широкому розумінні, роботизація процесів – це поєднання пов'язаних технологій, таких як автономні системи, машинне навчання, штучний інтелект та робототехніка [34]. Конкретно використовуючи базові програмні застосунки, що вже

існують у компанії, робот отримує доступ до електронних таблиць, документів та електронної пошти, щоб виконувати завдання. Роботизація може легко автоматизувати поточні діяльності та процеси в різних відділах, таких як виробництво, фінанси та облік, продажі, здобутки, управління ланцюгом постачання, обслуговування клієнтів та кадри. На відміну від макросів, роботи можуть взаємодіяти з кількома системами, працювати автономно та виконувати рутинні завдання, що складаються навіть з бінарних рішень, які не вимагають інтелекту [39]. Більш складна роботизація процесів розвивається в напрямку когнітивної або інтелектуальної автоматизації, тобто вона може виконувати нерутинні завдання, які вимагають прийняття рішень на основі професійних правил, що застосовуються навіть до структурованої інформації. Роботизоване програмне забезпечення може працювати як на фізичному, так і на віртуальному комп'ютері, синхронізуючись з усіма системами, що належать компанії.

Основні переваги роботизації процесів для компаній, що надають професійні послуги з аудиту та обліку такі:

1. Замінює людські ресурси, що призводить до:
 - уникнення можливих конфліктів між працівником та клієнтом через відсутність емоційного боку роботи
 - уникнення зайнятості пошуку спеціалізованого персоналу в цій галузі
 - робот стійкий до роботи під тиском: на відміну від людини, робот запрограмований витримувати навантаження в будь-яких умовах.
2. Знижує витрати на заробітну плату в довгостроковій перспективі; витрати на програмне забезпечення збільшуються при його придбанні.
3. Виконує завдання незалежно від їх складності, оскільки роботи спеціалізовані на виконанні робіт високої складності, з усією програмною системою за спиною. Для них ідея мультитаскінгу не є викликом, а лише частиною їх повсякденної рутини. У термінах монотонності, повторювані завдання не впливають на їх продуктивність на

роботі. Таким чином, робот може задовольнити будь-яку потребу клієнта, яка потрапляє в його область.

4. Не потребує факторів мотивації: на відміну від людини, яка залежить від джерела мотивації (бонусів, відпусток) для перевищення своїх стандартів та успішного виконання обов'язків, робот базується на механізмі, який не потребує мотивації. Тому його придбання є вигідним для роботодавця.

З іншого боку, наукова література висвітлює деякі недоліки, які виникають при впровадженні роботизованих процесів в обліково-аудиторські діяльності:

1. Головний недолік придбання роботів (замість працівників) полягає у заміщенні людей технологічною системою, що призводить до втрати робочих місць.
2. Діючи за чітко визначеною системою програмування, роботи не здатні впоратися з невизначеністю. Ця слабкість проявляється у ситуації, де їм доводиться реагувати на деякі ситуації, які не передбачені людиною, оскільки шанс вирішення ситуації є неможливим; наприклад, у скептицизмі в обласі аудиту.
3. Високий ризик можливих помилок та несправностей.
4. Незалежні фірми з обліку та аудиту, які вибирають впровадження роботів для керування різними завданнями, можуть стикнутися з негативною реакцією клієнтів через цю концепцію, оскільки обслуговуючий робот є нововведенням. Ця реакція неявно призводить до зменшення кількості потенційних клієнтів через відсутність інтересу до нової інвенції [43].

З метою покращення ефективності практик аудиту, великі аудиторські фірми почали переосмислювати весь свій бізнес-процес шляхом інтеграції нових технологій у свій поточний бізнес.

Після аналізу практик впровадження роботизованих процесів в компаніях BIG 4 в США, було досліджено використання роботизованих процесів на різних етапах аудиту. На етапі впровадження роботів працює паралельно з аудиторами, і результати порівнюються, щоб забезпечити правильне виконання призначеної задачі. Виконання кількох таких тестів збільшує довіру до дій роботів. Для автоматичного виконання

цих типів аудиторських тестів в США було розроблено програмне забезпечення Confirmation.com, яке може виконувати понад 40 таких тестів і почало широко використовуватись у різних країнах все більшою кількістю компаній з обліку та аудиту [35]. Згідно з аудиторським планом, процедура роботичного підтвердження, використовуючи це програмне забезпечення, включає чотири етапи:

1. підготовка форми заявки;
2. ініціювання запитів на підтвердження через веб-сайт Confirmation.com на основі інформації, наданої в формі заявки;
3. прийняття підтвердження;
4. завантаження документів та вилучення балансу рахунку для додаткових аудиторських перевірок.

Дохід, як правило, є областю з високим ризиком в аудиторських перевірках, і автоматизація завдань, які не потребують складних аудиторських розмірковувань, має потенціал покращення якості аудиту шляхом перерозподілу роботи аудиторів на аналіз різниць [49]. Програмні роботи можуть автоматизувати аудит доходів, оскільки це процес на основі правил і включає структуровані етапи, такі як зведення рахунків, аналітичні процедури та тести внутрішнього контролю та аналітичні процедури. Зведення рахунків є значною частиною будь-якої аудиторської діяльності, в якій може бути корисний робот, адже це вимагає великої кількості даних, зібраних з різних джерел, які мають відповідати кільком заздалегідь налаштованим правилам [38].

У процесі аудиту доходів, звірки та аналітичні процедури включають підключення аудиторів до сайту клієнта за допомогою безпечного протоколу передачі файлів для отримання відповідних доказів аудиту, включаючи списки поточних та попередніх продажів та балансів. Робот може обчислити загальну суму продажів та порівняти її зі загальною сумою у випробувальному балансі. Він може згенерувати сповіщення, якщо загальна різниця в доходах між поточним та попереднім списками перевищує попередньо встановлені значущість пороги.

Вже існують інструменти роботизованого програмного забезпечення, які надаються компаніями різних виробників та які можуть бути використані для часткової або повної реалізації. До цього часу жоден постачальник послуг роботизованого програмного забезпечення не може запропонувати настроювані рішення для кожного типу компанії, залежно від розміру або сфери діяльності, та для кожного способу організації відділів. Кожен програмний продукт має свої переваги та недоліки. Найважливіші постачальники рішень роботизованого програмного забезпечення на ринку - Automation Anywhere (США), BluePrim (Великобританія), UiPatch (Румунія), RedWood (Нідерланди), Workfusion (США), Openspan (США).

Програмні рішення роботизованого програмного забезпечення, що присутні на ринку, постійно адаптуються до особливостей компаній, які будуть їх впроваджувати. Крім того, компанії-розробники програмного забезпечення будуть співпрацювати зі своїми клієнтами для розвитку та поліпшення свого портфоліо.

Отже, впровадження роботизованого програмного забезпечення в бухгалтерських та аудиторських фірмах може бути успішно реалізовано після належної підготовки інфраструктури, процесів та механізмів управління. Помилки або рішення, прийняті без візії перед / під час етапу впровадження RPA, призводять до невідповідності до очікуваного плану автоматизації. Звичайно, ця залежність від людського рішення демонструє, що персонал залишатиметься незамінним, оскільки відповідальність за організацію процесів (автоматизованих або ні) лежить на них [45].

Після успішного завершення впровадження роботизованих процесів слід також враховувати людський ресурс. Професійні бухгалтери, які наймаються, повинні бути залучені з етапу ідентифікації діяльності, яку можна автоматизувати, а також отримати належну підготовку роботів, щоб зрозуміти роботу цих роботів та їх взаємодію з ними у їх поточній роботі [37].

Роботизоване програмне забезпечення все ще знаходиться на початковій стадії і потребує розвитку знань через майбутні дослідження, щоб дозволити більш точне

визначення загальної карти, а також детальнішого опису з застосуванням в області бухгалтерського обліку та аудиту.

Найбільшим викликом при впровадженні роботизованих процесів є те, як працівники зможуть взаємодіяти з новими технологіями, які з ним пов'язані, так як технологія загалом має значний вплив на професію бухгалтера та аудитора.

ВИСНОВКИ

На основі систематизації теоретичних, методичних і організаційних положень використання аналітичних процедур в процесі аудиту, а також розробки пропозицій з їх удосконалення були сформовані наступні висновки:

1. Аналітичні процедури грають важливу роль у проведенні аудиту, використовуючись при аналізі фінансової звітності окремо або в поєднанні з тестуванням деталей або тестуванням контролів. Вибір конкретні аналітичної процедури залежить від мети аудитора та об'єкта аналізу.

2. Система аналітичних процедур розглядається як комплексний, функціональний і структурно збалансований процес, заснований на синтезі знань і практичних навичок аудиторів, які, використовуючи необхідну інформацію, швидко визначають і оцінюють фактичні та можливі зміни та приймають рішення з урахуванням змін ринкової ситуації. Місце аналітичних процедур у процесі аудиту полягає в їх використанні на різних етапах аудиту. Аналітичні процедури допомагають аудитору зрозуміти й оцінити ризики, пов'язані з фінансовою звітністю клієнта, і зробити висновки щодо точності та достовірності цієї фінансової звітності.

3. Фундаментом здійснення аналітичних процедур є Міжнародні стандарти аудиту (МСА), розроблені Міжнародною федерацією бухгалтерів, які розкривають основні принципи та процедури, необхідні для надання аудиторських послуг. Однак аналітичні процедури, які використовуються аудитором, зазвичай не можуть бути повністю зарегламентовані, оскільки вони вимагають від аудитора використання професійного досвіду та розуміння контексту підприємства.

4. Аналітичні процедури слід розглядати на всіх етапах аудиту як деталізовану диверсифікацію загальних процедур аудиту, що включають аналіз співвідношень і тенденцій між різними даними суб'єкта господарювання та у виявленні зв'язків між показниками такого суб'єкту і визначення подальших напрямків його розвитку. Це дозволяє забезпечити вищий рівень доказовості

професійного судження щодо достовірності фінансової звітності підприємства, його інвестиційної привабливості та безперервності діяльності, розширює сферу застосування аудиту та підвищує якість його результатів.

5. Методичний інструментарій аналітичних процедур включає ряд дій та інструментів, які допомагають аналізувати фінансову інформацію, виявляти можливі відхилення та забезпечувати надійність фінансової звітності. Вибір певного набору аналітичних процедур для внутрішнього контролю операцій підприємства залежить від мети проведення аналізу, а розробка точного та об'єктивного очікування є найважливішим кроком у ефективному використанні аналітичних процедур по суті.

6. 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.

7. Перспективи розробки аналітичних процедур в аудиті пов'язані з розвитком технологій та збільшенням доступності даних. Однією з перспектив розвитку аналітичних процедур є використання машинного навчання та штучного інтелекту. Це дає можливість аудиторам проводити більш складні та точні аналізи даних, а також використовувати прогностні моделі для оцінки ризиків та розробки стратегій аудиту. Іншою перспективою може бути використання блокчейн-технології для підтвердження автентичності та цілісності даних. Це може допомогти аудиторам забезпечити більш високий рівень достовірності та безпеки інформації, що використовується для проведення аналітичних процедур.

8. Діджиталізація використання аналітичних процедур в аудиті може допомогти покращити ефективність та точність процесу аудиту, а також зменшити ризик помилок та забезпечити більш повне та точне розуміння фінансового стану компанії.

9. Інформаційні технології є складовою майже кожного бізнесу, і компанії, які не можуть дотримуватися темпів впровадження нових технологій, зникнуть з

часом. У зв'язку зі специфічними характеристиками професійних аудиторських послуг, застосування аналітичних процедур можна покращити за допомогою роботизації процесів. Розглянувши програмні забезпечення та рішення, що застосовуються компаніями в процесі виконання аналітичних процедур, одними з рішень, що можуть застосовувати компанії в процесі виконання аудиторських процедур є програма для аналізу та візуалізацій даних TIBCO Spotfire. Spotfire розроблений, щоб задовольнити потреби аналітики даних від невеликих масштабів до великомасштабних аналітичних потреб підприємств. Ще одним напрямком розвитку аналітичних процедур для аудиторських компаній є роботизація процесів. Вона представляє собою програмне забезпечення, інтегроване в існуючу IT-інфраструктуру компанії.

СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

1. Конституція України від 28.06.1996 (зі змінами і доповненнями, внесеними згідно із Законом № 742-VII від 21.02.2014 № 11). URL: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/254%D0%BA/96-%D0%B2%D1%80>
2. Господарський Кодекс України. URL: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/436-15>
3. Податковий Кодекс України. URL: <http://zakon2.rada.gov.ua>.
4. Цивільний кодекс України від 19.06.2003 № 435-IV зі змінами та доповненнями. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/435-15>
5. Закон України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» від 16 липня 1999 р. №996-XIV : відомості Верховної Ради України (ВВР). – 1999. - № 40. – ст.365 (із змінами і доповненнями, внесеними згідно із Законом N 2164-VIII 2164 від 05.10.2017). URL: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/996-14>.
6. Закон України «Про аудит фінансової звітності та аудиторську діяльність» від 22 грудня 2017 р. №2258-19 URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2258-19#Text>
7. План рахунків бухгалтерського обліку активів, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій, затверджений наказом Міністерства фінансів України від 30.11.99 р. № 291 з подальшими змінами і доповненнями. URL: <http://zakon2.rada.gov.ua>.
8. Про затвердження Положення з національної практики контролю якості аудиторських послуг 1 "Організація аудиторськими фірмами та аудиторами системи контролю якості аудиторських послуг". Аудиторська Палата України. Рішення 27.09.2007 № 182/
9. Інструкція про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій,

затверджена наказом Міністерства фінансів України від 30.11.1999 №291. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0893-99>.

10. Міжнародний стандарт аудиту 315 «Ідентифікація та оцінювання ризиків суттєвого викривлення через розуміння суб'єкта господарювання і його середовища». URL: [https://mof.gov.ua/storage/files/2_ISA_315_\(Revised_2019\)_Full_Standard_and_Conforming_Amendments_\(uk\).pdf](https://mof.gov.ua/storage/files/2_ISA_315_(Revised_2019)_Full_Standard_and_Conforming_Amendments_(uk).pdf).

11. Міжнародний стандарт аудиту 330 «Дії аудитора у відповідь на оцінені ризики». URL: <https://www.ifac.org/system/files/meetings/files/1527.pdf>

12. Міжнародний стандарт аудиту 520 «Аналітичні процедури». URL: <http://um.co.ua/11/11-4/11-42295.html>.

13. Міжнародний стандарт аудиту 500 «Аудиторські докази». URL: http://proaudit.com.ua/audit/mijnarodni_standarti_auditu/ponyattya-i-vidi-auditorskix-dokaziv.html.

14. Міжнародний стандарт аудиту 200 «Загальні цілі незалежного аудиту та проведення аудиту відповідно до Міжнародних стандартів аудиту». URL: [https://mof.gov.ua/storage/files/%D0%9C%D0%A1%D0%90%202016-2017_%D1%87%D0%B0%D1%81%D1%82%D0%B8%D0%BD%D0%B0%201\(1\).pdf](https://mof.gov.ua/storage/files/%D0%9C%D0%A1%D0%90%202016-2017_%D1%87%D0%B0%D1%81%D1%82%D0%B8%D0%BD%D0%B0%201(1).pdf)

15. Міжнародні стандарти контролю якості, аудиту, огляду, іншого надання впевненості та супутніх послуг, видання 2016–2017 років URL: <https://www.mof.gov.ua/uk/mizhnarodni-standarti-auditu>

16. [Національний банк України. Офіційний сайт.](https://bank.gov.ua/) URL: <https://bank.gov.ua/>

17. Арутюнов В.Х., Свінцицький В.М. Філософія глобальних проблем сучасності: Навч.-метод. Посібник. 2003. Київ: КНЕУ. 90 с.

18. Бардаш С.В. Економічний контроль в Україні: системний підхід: монографія. С.В. Бардаш. К.: КНТЕУ, 2010. 656 с.

19. Баришова Г. Аналітичні процедури в аудиті податку на прибуток. *Економічна наука*. 2020. С. 139-144
20. Винниченко Н. В. Аналітичні процедури для отримання аудиторських доказів. *Електронне наукове фахове видання «Ефективна економіка»*. №12, 2019.
21. Гусленкова М., Мултанівська Т. Аналітичні процедури в аудиті. *Розвиток Європейського простору очима молоді: економічні, соціальні та правові аспекти*. 2017. С. 965–970
22. Гутцайт О.М. Інформаційні та оціночні процедури процесу прийняття рішень в аудиті. *Світ*. 2014. Вип. 9/1. С. 156–165.
23. Гуцаленко Л.В. Внутрішньогосподарський контроль: навч. посіб. Л.В. Гуцаленко, М.М. Коцупатрий, У.О. Марчук. К: ЦУЛ, 2014. 496 с.
24. Дубініна М. В. Особливості виявлення та попередження помилок у фінансовій звітності. *Ефективна економіка*. 2015. № 12. URL: <http://www.economy.nayka.com.ua/?op=1&z=4619>.
25. Івахненко С. В., Іськович Т. В. Використання аналітичних процедур для підвищення ефективності аудиту. УДК 330.101.8.4. URL: <https://ekmair.ukma.edu.ua/server/api/core/bitstreams/ff55b8e2-9de8-4d3c-98c8-10ebddc07b71/content>
26. Костирко Р.О. Контроль і аналіз в системі управління економічним потенціалом господарюючого суб'єкта: методологія та організація: монографія. Р.О. Костирко. Луганськ: вид.-во СНУ ім. В.Даля, 2010. 728 с.
27. Лучко М.Р. Аналіз в аудиті: окремі питання застосування. *Науковий журнал «Економічний аналіз» Видавничо-поліграфічний центр Тернопільського національного економічного університету «Економічна думка»*. 2017. Том 27
28. Орсга А. П. Застосування аналітичних процедур в аудиті до впливу зовнішніх факторів на елементи фінансової звітності. *Міжнародний електронний науковий журнал Наука Онлайн*. 2023.

29. Остап'юк, Н.А. Методика оцінки фінансового стану підприємства в умовах інфляції. *Вісник ЖДТУ*. 2011. № 1 (55). С. 127–129.
30. Петрик О.А. Аудит: методологія і організація: монографія. К.: КНЕУ, 2013. 260 с.
31. Проскуріна Н.М. Формалізація дії аналітичних процедур на базі інтенсифікації процесів в аудиторській діяльності. *Вісник Східноєвропейського університету економіки і менеджменту*. 2019. №5.
32. Пилипчук Н.М. Методичний підхід до організації аналітичної роботи внутрішнього аудиту доходів від основної діяльності. *Науковий вісник Ужгородського університету*. 2015. Вип. 1 (45). Т. 2. С. 382-385.
33. Романчиков В.І. Основи наукових досліджень. Навчальний посібник. К.: Центр учбової літератури, 2007. — С. 132 (254 с.)
34. Anagnoste, S. Robotic Automation Process, The next major revolution in terms of back office operations improvement, *Proceedings of the International Conference on Business Excellence*. 2018. Volume 11: Issue 1. p. 677-686.
35. Bhadrappa Haralayya. Financial Statement Analysis of Shri Ram City Union Finance. *IRE Journals*. Volume 4 Issue 12. June 2021. URL: <https://www.irejournals.com/formatedpaper/1702794.pdf>
36. Cohen, M., Rozario, AM, Zhang,CA., Exploring the Use of Robotic Process Automation in Substantive Audit Procedures. A Case Study. *CPA Journal*. 2019.
37. Automation in Public Accounting, *Accounting Horizons* / Cooper, LA, Holderness, DK, Sorensen, TL, Wood, DA. Robotic Process 2019. URL: <https://doi.org/10.2308/acch-52466>
38. Devarajan, Y. A Study of Robotic Process Automation Use Cases Today for Tomorrow's Business. *International Journal of Computer Techniques* 2018. Volume 5. Issue 6. URL: <http://www.ijctjournal.org/Volume5/Issue6/IJCTV5I6P3.pdf>

39. Dimitris Balios, Panagiotis Kotsilaras, Nikolaos Eriotis, Dimitrios Vasiliou. Big Data, Data Analytics and External Auditing. URL: <https://davidpublisher.com/Public/uploads/Contribute/5ed99f943e596.pdf>
40. Feiqi Huang, Won Gyun No, Miklos A. Vasarhelyi, Zhaokai Yan «Audit data analytics, machine learning, and fullpopulation testing». The Journal of Finance and Data Science Volume 8, November 2022, Pages 138-144.
41. Guide to Using International Standards on Auditing in the Audits of Small- and MediumSized Entities Volume 2—Practical Quidance (2010). URL: <https://spilka-audit.org.ua/images/posibnuk2.pdf>
42. International Auditing Practice Notes. Special considerations in auditing financial instruments. IAPN 1000 appendix. P. 827-893. URL: https://www.iaasb.org/_flysystem/azure-private/publications/files/A044%202013%20IAASB%20Handbook%20IAPN%201000.pdf
43. Huang F, Vasarhelyi, M. A. Applying robotic process automation (RPA) in auditing: A framework. *International Journal of Accounting Information Systems*. 2019. vol. 35, no.100433.
44. Hunton, J. E. The impact of digital technology on accounting behavioral research. *In Advances in Accounting Behavioral Research*. p. 3-17. URL: [http://www.emeraldinsight.com/10.1016/S1474-7979\(02\)05035-4](http://www.emeraldinsight.com/10.1016/S1474-7979(02)05035-4)
45. Jędrzejka, D. Robotic process automation and its impact on accounting, «Zeszyty Teoretyczne Rachunkowości» Stowarzyszenie Księgowych tom 105 (161). 2019.
46. Kaya, CT, Turkyilmaz, M, Birol, B. Impact of RPA Technologies on Accounting Systems. *Muhasebe ve Finansman Dergisi Journal*. vol. 82. URL: <https://mufad.org.tr/journal-/attachments/article/997/14.pdf>

47. Kokina J, Blanchette, S. Early evidence of digital labor in accounting: Innovation with Robotic Process Automation. *International Journal of Accounting Information Systems*. 2019. Volume 35. URL: <https://doi.org/10.1016/j.accinf.2019.100431>
48. Magdalene Ang. Analytical procedures. *IS Chartered accountant*. p. 60-63 URL: https://isca.org.sg/media/3428/febplus2014-analyticalplusprocedures_hres.pdf
49. Moffitt K., Rozario A. M., Vasarhelyi M. A. Robotic Process Automation for Auditing. *Journal of Emerging Technologies in Accounting*. 2018. vol 15. no. 1. URL: <https://doi.org/10.2308/jeta-10589>
50. Osman, CM. Robotic Process Automation: Lessons Learned from Case Studies. *Rev. Informatica Economică* 2018, vol. 23, no. 4
51. Vasarhelyi, MA., Rozario, AM. How Robotic Process Automation Is Transforming Accounting and Auditing. *The CPA Journal*. 2018. Vol. 88.
52. Zheng, S. Financial Management Innovation of Electric Power Enterprises Based on Robotic Process Automation, *Advances in Social Science, Education and Humanities Research*, Proceedings of the 3rd International Seminar on Education Innovation and Economic Management. *Atlantis Press*. URL: <https://doi.org/10.2991/seiem-18.2019.53>
53. Analytical procedures. *ACCA*: веб-сайт. URL: [Analytical procedures | P7 Advanced Audit and Assurance | ACCA Qualification | Students | ACCA Global](https://www.acca.org.uk/qualifications/advanced-audit-and-assurance/advanced-audit-and-assurance-qualification-students)
54. Auditing Standards and Interpretations. AS 2305: Substantive Analytical Procedures – PCAOB. : веб-сайт. URL: https://assets.pcaobus.org/pcaob-dev/docs/default-source/standards/qanda/sapa-15-revenue-accounting-standard.pdf?sfvrsn=2317cc55_0
55. Five Problems to be Aware of When Performing Analytical Procedures. *CBIZ*: веб-сайт URL: <https://www.cbiz.com/insights/articles/article-details/five-problems-to-be-aware-of-when-performing-analytical-procedures>
56. Bloomberg: веб-сайт. URL: <https://www.bloomberg.com/>
57. EY Helix: веб-сайт. URL: https://www.ey.com/en_ca/audit/technology/helix

58. Deloitte Omnia: веб-сайт
<https://www2.deloitte.com/us/en/pages/audit/solutions/audit-technology-solutions.html>
59. TIBCO Spotfire Analyst: веб-сайт URL:
https://docs.tibco.com/pub/spotfire_server/latest/doc/html/TIB_sfire_server_and_environment_security/servsecurity/topics/tibco_spotfire_analyst.html
60. Carlos Pinho. The Usefulness of Analytical Procedures - An Empirical Approach in the Auditing Sector. URL:
https://www.researchgate.net/publication/265643374_The_Usefulness_of_Analytical_Procedures_-_An_Empirical_Approach_in_the_Auditing_Sector
61. Robertson J. KPMG, Audit firm «Contact», 1993.— 474p.
62. Kyunghee Yoon, Timothy Pearce. Can Substantive Analytical Procedures with Data and Data Analytics Replace Sampling as Tests of Details? *Journal of Emerging Technologies in Accounting*. 2021. 18 (2): 185–199. URL: <https://doi.org/10.2308/JETA-19-03-23-10>
63. Charles Hall. Audit Materiality: How to Understand. CPA Hall Talk. : веб-сайт. URL: <https://cpahalltalk.com/audit-materiality/>

ДОДАТКИ

Додаток А

Кроки, які є необхідними для застосування аналітичних процедур по суті

<p>1. Розробка незалежного очікування.</p>	<p>Розробка достатньо точного та об'єктивного очікування є найважливішим кроком для ефективного використання аналітичних процедур по суті. Очікування може бути конкретним числом, відсотком, напрямком або приблизною величиною, в залежності від потрібної точності.</p> <p>Аудитор повинен мати незалежне очікування, коли він використовує аналітичні процедури по суті. [11]</p> <p>Аудитор розробляє очікування, ідентифікуючи правдоподібні взаємозв'язки (наприклад, між площею магазину та роздрібними продажами, ринковими тенденціями та доходами клієнта), які можуть реально існувати на основі його знань про бізнес, галузь, тенденції або інші рахунки.</p>
<p>2. Визначення порогу значущості</p>	<p>Під час проектування та проведення аналітичних процедур аудитор повинен враховувати рівень різниці між очікуваним значенням та значенням, зафіксованим у фінансовій звітності, який можна прийняти без подальшої перевірки. [11]</p> <p>Максимально прийнятна різниця часто називається "порогом".</p> <p>Поріг є прийнятною величиною можливої помилки та не повинен перевищувати матеріальність,</p>

	<p>визначену при плануванні аудиту, і повинен бути достатньо малим, щоб аудитор міг виявити помилки, які можуть бути матеріальними як окремо, так і при об'єднанні з помилками в інших складових частинах балансу рахунку або в інших балансових рахунках.</p>
<p>3. Обчислення різниць між очікуваннями та фактичними даними</p>	<p>Після розробки незалежних очікувань та визначення порогу значущих різниць, наступним кроком є обчислення різниць між очікуваннями та записаними сумами. Це може бути зроблено шляхом порівняння розрахункової суми з записаною в бухгалтерській звітності. Якщо різниця перевищує поріг значущості, необхідна подальша аналітика для встановлення причин можливої різниці.</p> <p>Необхідно враховувати, що різні аудиторські завдання можуть вимагати різного рівня точності та деталізації при обчисленні різниць. Аудитор повинен оцінити, чи є отримана різниця значною в контексті конкретного завдання аудиту та порогу значущості.</p>
<p>4. Дослідження значних різниць та формування висновків.</p>	<p>Аудитору необхідно сформулювати пояснення для повного обсягу відмінностей, а не тільки тієї частини, яка перевищує поріг суттєвості. Існує ймовірність того, що непояснені відмінності можуть свідчити про збільшення ризику суттєвої помилки. Аудитор повинен розглянути, чи</p>

	<p>викликані відмінності факторами, які були пропущені при розробці очікування на першому етапі, такими як непередбачувані зміни в бізнесі або зміни в обліковій обробці.</p> <p>Якщо відмінності викликані факторами, які були пропущені раніше, важливо перевірити нові дані, показати, який вплив це матиме на початкові очікування, якби ці дані були враховані спочатку, і зрозуміти будь-які облікові або аудиторські наслідки нових даних.</p>
--	---

Джерело: складено за [60].