



Scientific journal
«ECONOMICS AND FINANCE»

SCIENCE AND SOCIETY

Collection of scientific articles

Submitted for review in



Conference Proceedings Citation Index -
Social Sciences & Humanities (CPCI-SSH)



Roma, Italy
2017

Science and society: Collection of scientific articles. – Edizioni Magi, Roma, Italia, 2017

Edizioni Magi, Roma, Italy

SCIENCE AND SOCIETY

Science editor:

Drobyazko S.I.

*Ph.D. in Economics, Associate Professor, Doctor of science, Honoris causa,
Professor of RANH*

Reviewers:

Carmine Bianchi,

*Full Professor of Business and Public Management at the Faculty of Political
Sciences, University of Palermo (Italy)*

Cagri Bulut,

*Assoc.Prof., Dr. of Management, Director, Graduate School of Social Sciences
Yasar University, (Izmir, Turkey)*

Science and society: Collection of scientific articles. - Edizioni Magi, Roma, Italy, 2017. - 468 p.

ISBN 978-0-9942661-7-0

Collection of scientific articles published the scientific and practical publication, which contains scientific articles of students, graduate students, Candidates and Doctors of Sciences, research workers and practitioners from Europe, Russia, Ukraine and from others countries and beyond. The articles contain the study, reflecting the processes and changes in the structure of modern economy and state structure. The collection of scientific articles is for students, postgraduate students, doctoral candidates, teachers, researchers, practitioners and people interested in the trends of modern economic science development.

ISBN 978-0-9942661-7-0

© 2017 Copyright by Edizioni Magi

© 2017 Authors of the articles

© 2017 Drobyazko S.I.

2. Бюджетний кодекс України від 08.07.2010 р. № 2456-VI (із змінами та доповненнями).
3. Постанова Кабінету Міністрів України 03 лютого 2016 р. N 43 «Про затвердження Положення про Державну аудиторську службу України».
4. Макаренко А.П. Державний фінансовий контроль: навчальний посібник / Макаренко А.П., Максименко І.Я., Меліхова Т.О., Зоря О.П./ – Запоріжжя, ЗДІА, 2017. – 280 с.
5. Максименко І.Я. Державний фінансовий контроль як важливий фактор дієвості ведення обліку та аналізу діяльності бюджетних установ // І.Я. Максименко / - Агросвіт. -2016. - №15 - 16. – С.36 - 40.

Akimova Natalia,

Ph.D., Professor

Toporkova Olena

Ph.D., Associate Professor

Kharkiv State University of Food Technology and Trade (Ukraine, Kharkiv)

AUDIT OF CONSOLIDATED FINANCIAL STATEMENTS IN THE SYSTEM OF ECONOMIC SECURITY OF CORPORATE ENTERPRISES

Акімова Н.С.,

канд. екон. наук, професор

Топоркова О.В.

канд. екон. наук, професор

Харківський державний університет харчування та торгівлі

АУДИТ КОНСОЛІДОВАНОЇ ФІНАНСОВОЇ ЗВІТНОСТІ В СИСТЕМІ ЕКОНОМІЧНОЇ БЕЗПЕКИ КОРПОРАТИВНИХ ПІДПРИЄМСТВ

The article deals with the procedure for conducting audit of financial statements in the system of economic security of corporate enterprises, methods of reporting, organization algorithm for audit purposes in accordance with the requirements of IFRS in the system of economic security.

Keywords: *audit, economic safety, consolidated financial reporting, company, accounting system.*

У статті розглянуто порядок проведення аудиту фінансової звітності в системі економічної безпеки корпоративних підприємств, методи формування звітності, алгоритм організації для цілей аудиту у відповідності до вимог МСФЗ в системі економічної безпеки.

Ключові слова: *аудит, економічна безпека, консолідована фінансова звітність, компанія, система бухгалтерського обліку.*

В даний час як у всьому світі, так і в Україні зростає роль корпоративної звітності особливого виду – консолідованої фінансової звітності (КФЗ). Виникнення КФЗ пов'язане з притаманними ринковій економіці інтеграційними процесами, суть яких зводиться до об'єднання економічних суб'єктів, поглиблення їх взаємодії, утворення груп підприємств з тісними організаційно-правовими, виробничо-технічними, комерційними та фінансовими зв'язками. У звітності окремих підприємств, які входять до складу таких груп, не відображено інформацію про фінансовий стан та результати групи загалом, що перешкоджає прийняттю управлінських рішень

керівництвом материнського підприємства та іншими зацікавленими користувачами фінансової звітності. Така ситуація призводить до виникнення потреби у консолідованій звітності, що відображає фінансовий стан, результати діяльності і рух грошових коштів групи як єдиної економічної одиниці та є необхідним інформаційним ресурсом у системі управління групою підприємств. Підвищення достовірності та оперативності складання КФЗ зменшує ризики її користувачів, а, отже, сприяє підвищенню ефективності підприємницької діяльності і зростанню економіки України.

Процедура консолідації фінансової звітності проходить за певними принципами, що визначені в НП(С)БО 2 та МСФЗ 10:

1. КФЗ готує та подає материнська компанія.
2. Період, за який складається фінансова звітність материнського та дочірнього підприємства, повинні бути однаковими.

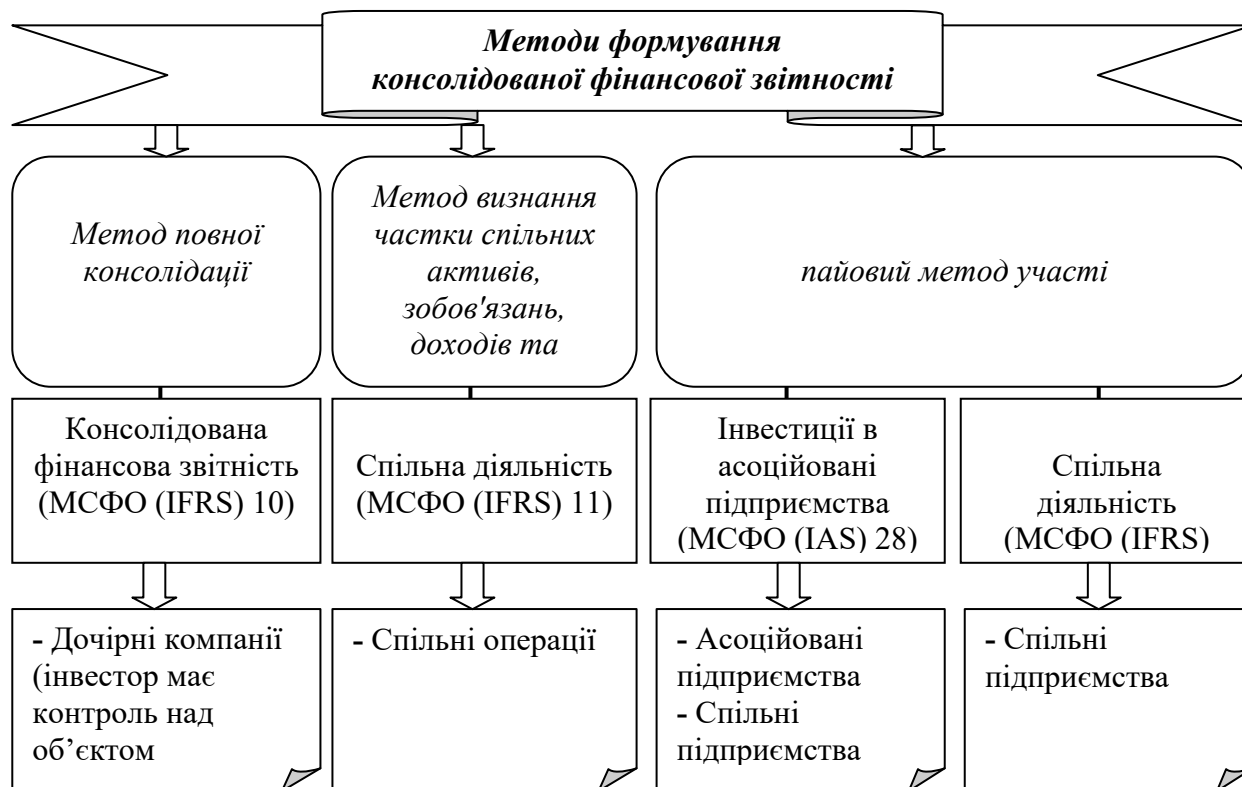


Рис.1. Методи формування консолідованої фінансової звітності

КФЗ складається з фінансових звітів групи підприємств, які використовують однакову облікову політику для подібних операцій. Якщо це не так, то, за національними стандартами, робиться запис в примітках до фінансової звітності, про те, що використовувалися різні облікові політики. А за міжнародними – робляться коригуючі проведення. Фінансова звітність групи розглядаються як єдине господарське ціле. Форма об'єднання компаній або інвестицій знаходить відображення в методах консолідації, до яких, відповідно до МСФЗ, відносяться: метод повної консолідації; метод визнання

частки спільних активів, зобов'язань, доходів та витрат; та метод пайової участі.

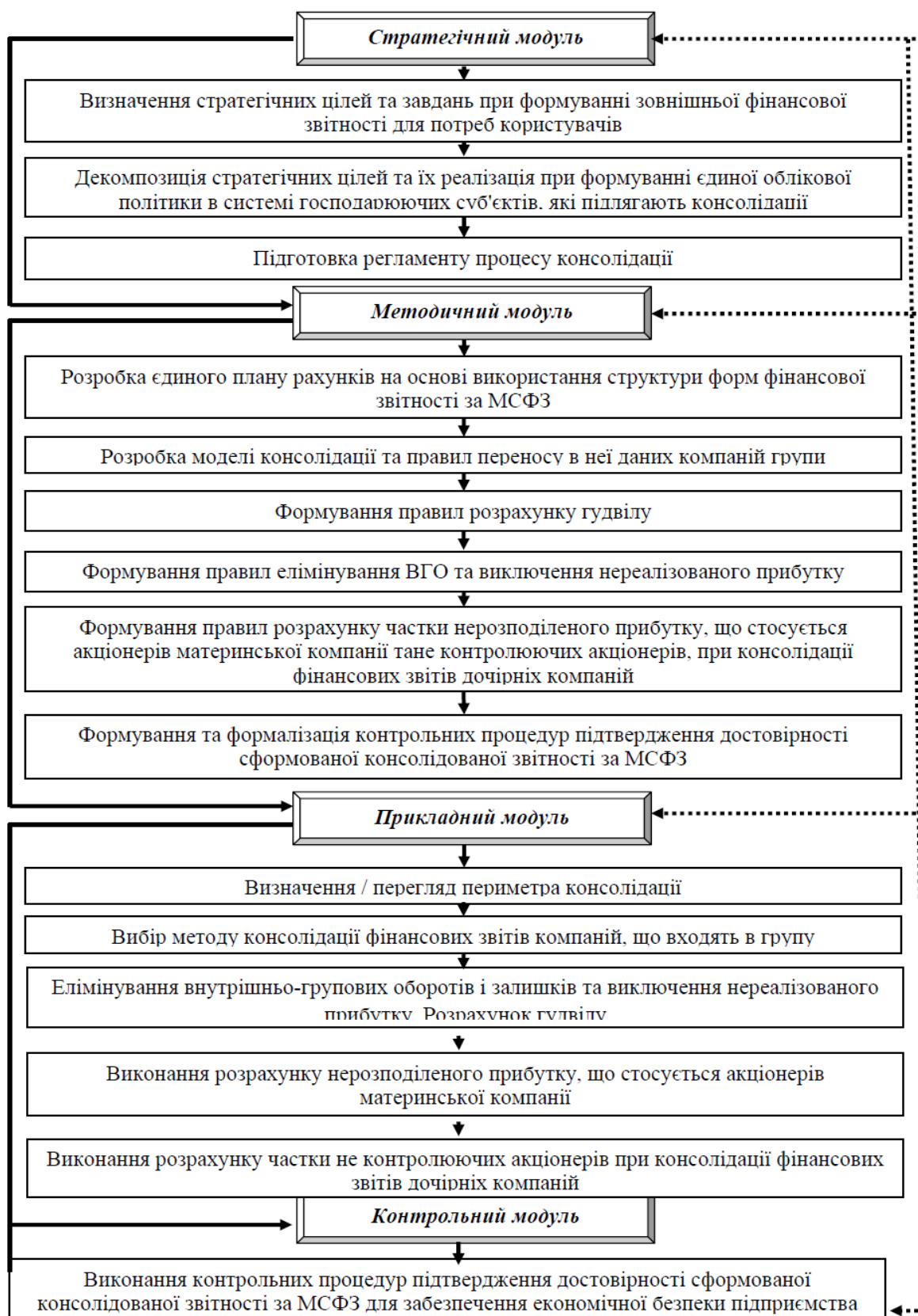


Рис. 2. Методика формування КФЗ для цілей аудиту у відповідності до вимог МСФЗ в системі економічної безпеки

Методи консолідації та області їх застосування наведено на рис.1. В результаті застосування методу повної консолідації фінансова звітність групи представляється як фінансова звітність єдиного суб'єкта господарювання, при цьому консолідації підлягають всі чисті активи дочірніх компаній, а права меншості відображаються в пасиві консолідованого балансового звіту.

На основі методики формування КФЗ відповідно до вимог МСФЗ, пропонуємо підходи до формування консолідованої фінансової звітності відповідно до вимог МСФЗ, представлені у вигляді методики на рис. 2.

Представлена послідовність етапів формування консолідованої фінансової звітності включає: заходи щодо формування регламенту процесу консолідації (стратегічний модуль); рекомендації щодо формування єдиної облікової політики, єдиного структурованого робочого плану рахунків, правил переносу даних компаній групи в модель консолідації (методичний модуль); етапи підготовки консолідованої фінансової звітності відповідно до МСФЗ (прикладний модуль); контрольні заходи, що дозволяють забезпечити достовірність підготовленої КФЗ за МСФЗ (контрольний модуль).

Контрольний модуль методики є невід'ємним елементом процесу підготовки звітності за МСФЗ, який включає в себе цілий комплекс контрольних заходів, що застосовуються як на етапі формування фінансової звітності окремих компаній, так і на етапі формування консолідованої фінансової звітності за МСФЗ. На наш погляд, систему внутрішнього контролю, що забезпечує належний рівень достовірності даних консолідованої звітності за МСФЗ, доцільно систематизувати у вигляді послідовності контрольних процедур, визначених відповідно до класифікації, наведеної на рис. 3.

Таким чином, запропонована методика формування КФЗ дозволяє побудувати структурований процес формування повного комплексу річної звітності за МСФЗ (IAS) 1 «Подання фінансової звітності», а акціонерам, інвесторам та іншим зовнішнім користувачам КФЗ, оцінити достовірність її даних, визначити ризик прийняття управлінських рішень на підставі цих даних і отримати уявлення про фінансовий стан підприємства [6].

Слід зауважити, що саме проведення аудиту КФЗ в системі економічної безпеки підприємства дає можливість підтвердити достовірність та неупередженість наведеної в ній інформації. Позитивний аудиторський висновок є гарантією того, що представлені користувачам дані реально та в повному обсязі відображають фінансово-майновий стан та результати діяльності підприємства. Відповідно, посилюється довіра з боку інвесторів, контрагентів, кредиторів, що сприяє поживленню ділових стосунків, піднімає співпрацю економічних суб'єктів на якісно новий рівень та забезпечує економічну безпеку. З цієї точки зору зрозумілою є важливість проведення аудиту консолідованої фінансової звітності.

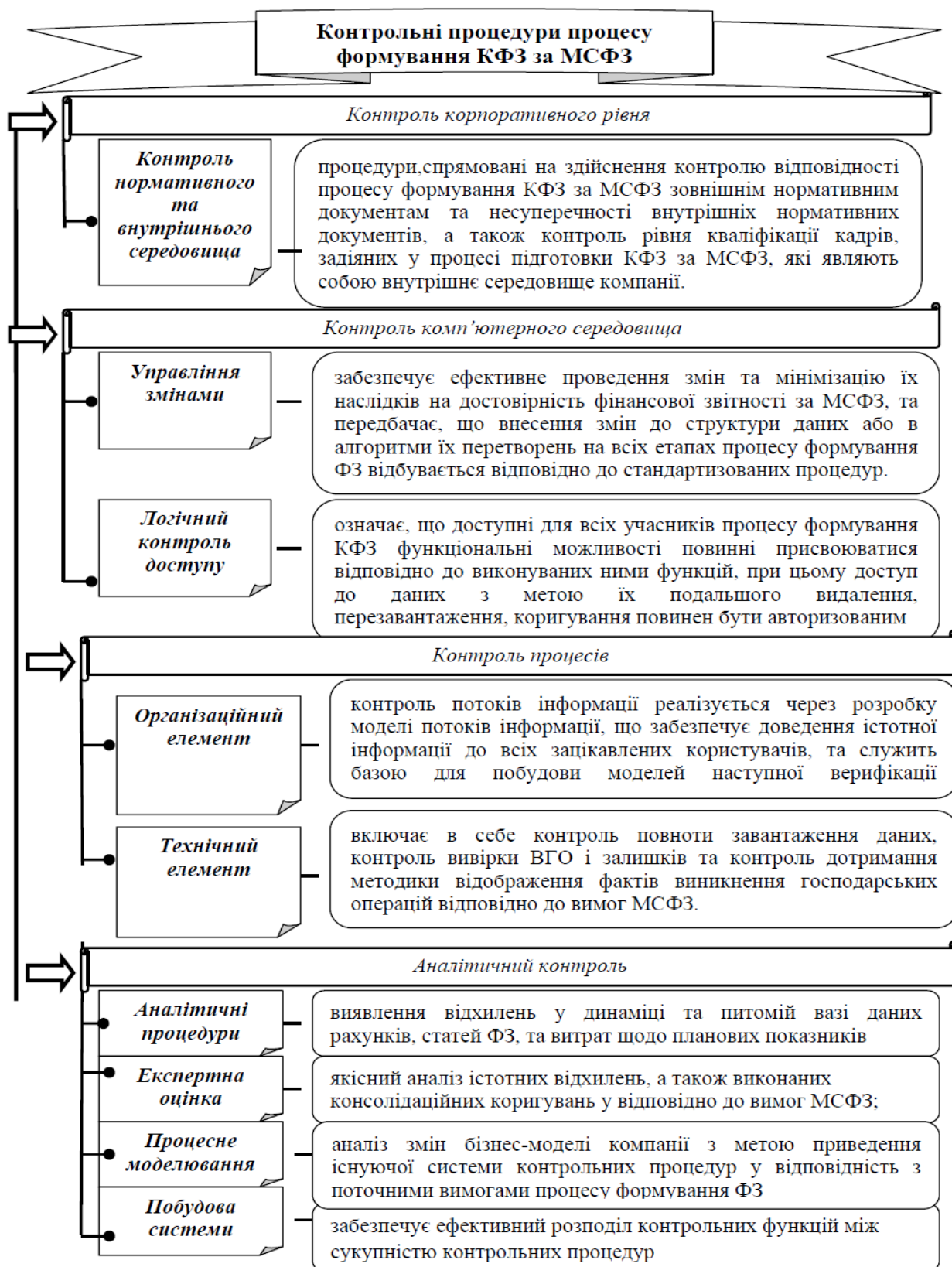


Рис. 3. Процедури процесу формування КФЗ за МСФЗ

Під час проведення аудиту слід враховувати, що материнське підприємство, яке є дочірнім підприємством іншого підприємства, не подає консолідовану фінансову звітність за умови:

- якщо воно повністю належить іншому підприємству;
- згоди власників частки меншості;
- контроль дочірнього підприємства є тимчасовим, оскільки воно було придбане й утримується з метою його наступного продажу протягом короткострокового періоду;
- дочірнє підприємство здійснює діяльність в умовах, які обмежують його здатність передавати кошти материнському підприємству.

Активи таких дочірніх підприємств відображаються як фінансові інвестиції відповідно до П(С)БО 12 "Фінансові інвестиції". Водночас слід мати на увазі, що фінансову звітність материнського підприємства та його дочірніх підприємств, яка використовується при складанні КФЗ, складають за той самий звітний період і на ту саму дату Балансу. КФЗ складають з фінансової звітності групи підприємств із використанням єдиної облікової політики для подібних операцій та інших подій за схожих обставин. Якщо при складанні КФЗ неможливо застосувати єдину облікову політику, то про це повідомляється у Примітках до консолідованої фінансової звітності. При проведенні консолідації фінансову звітність материнського та дочірніх підприємств складають у звичайному порядку, а потім консолідують. Під час проведення аудиту перевіряють порядок складання КФЗ шляхом упорядкованого додавання показників фінансової звітності дочірніх підприємств до аналогічних показників фінансової звітності материнського підприємства. При цьому для відображення фінансового стану та результатів діяльності групи підприємств загалом слід звернути увагу на особливості створення цієї господарської одиниці й правильність зробленого коригування об'єднаних показників. Зміст коригування полягає у наступному:

- з активів необхідно вилучити балансову вартість інвестицій у дочірні підприємства, а з пасиву дочірніх підприємств відповідну частку капіталу материнського підприємства;
- з усіх показників розрахункових операцій слід вилучити суму операцій самих груп та їх сальдо;
- з вартості придбаних активів покупця треба вилучити суму нереалізованих прибутків та збитків від групових операцій;
- з загальної суми реалізації та собівартості реалізації в консолідованих Звітах про фінансові результати вираховуються операції з реалізації між консолідованими підприємствами. Водночас потрібно вести облік прибутку від реалізації та вартості реалізації, який здійснюється в межах консолідованого підприємства.

Аудит в системі економічної безпеки потребує класифікації моделей організації аудиту КФЗ залежно від варіантів участі в ньому аудиторів (табл.1).

Моделі організації аудиту КФЗ залежно від участі аудиторів

Економічний суб'єкт, що складає звітність	Вид звітності				
	Модель А	Модель Б		Модель В	
	Аудит фінансової звітності, складеної за П(С)БО, і КФЗ проводиться однією аудиторською організацією	Аудит кожного виду фінансової звітності проводиться різними аудиторськими організаціями	Аудитор №	Аудит фінансової звітності обох видів проводиться різними аудиторськими організаціями в різних комбінаціях	Аудитор №
Консолідована група	КФЗ	КФЗ	1	КФЗ	1
Материнська організація	П(С)БО/МСФЗ	П(С)БО	2	П(С)БО	2
		МСФЗ	1	МСФЗ	1
Дочірня організація 1	П(С)БО/МСФЗ	П(С)БО	2	П(С)БО	3
		МСФЗ	1	МСФЗ	3
Дочірня організація 2	П(С)БО/МСФЗ	П(С)БО	2	П(С)БО	4
		МСФЗ	1	МСФЗ	1
Дочірня організація 3	П(С)БО/МСФЗ	П(С)БО	2	П(С)БО	5
		МСФЗ	1	МСФЗ	1

Коригування, які здійснюються в процесі консолідації, не впливають на облік операцій та фінансову звітність ні материнського, ні дочірнього підприємств. Слід зазначити, що для ефективного проведення аудиту КФЗ перед уповноваженим органом економічного суб'єкту постає питання про вибір аудиторської організації при його вирішенні має значення попередній досвід спілкування з аудиторами та отримані в ході перевірки результати (чи задовольнили вони клієнтські потреби та чи виправдали очікування). Вибір аудиторської організації (рисунок 4) робиться з урахуванням сформованої структури групи, масштабів та територіальної дочірніх організацій, запланованих витрат на послуги фахівців і передбачуваних термінів отримання аудиторського висновку [4].

Для забезпечення економічної безпеки на рівні аудиторської організації, призначеної як аудитора КФЗ, вирішується основне стратегічне питання – чи використовувати результати роботи іншого аудитора. Результати дослідження показали, що при реалізації моделі А доцільно використовувати поєднання аудитів, при реалізації моделі Б і В ефективним буде комбінація суміщення аудитів та використання результатів роботи іншого аудитора [4].

На ухвалення рішення аудиторською організацією чи використовувати результати роботи іншого аудитора можуть вплинути наступні фактори, наведені в МСА (ISA) 600 «Особливості аудиту консолідованої фінансової звітності, включаючи роботу іншого аудитора: відмінності між обліковими

стандартами, відповідно до яких підготовлена корпоративна фінансова звітність; відмінності між стандартами аудиту та іншими стандартами, що застосовуються аудитором дочірньої організації і стандартами, також при аудиті фінансової звітності групи; встановлені терміни завершення аудиту фінансової звітності дочірньої організації та терміни завершення аудиту звітності по групі.

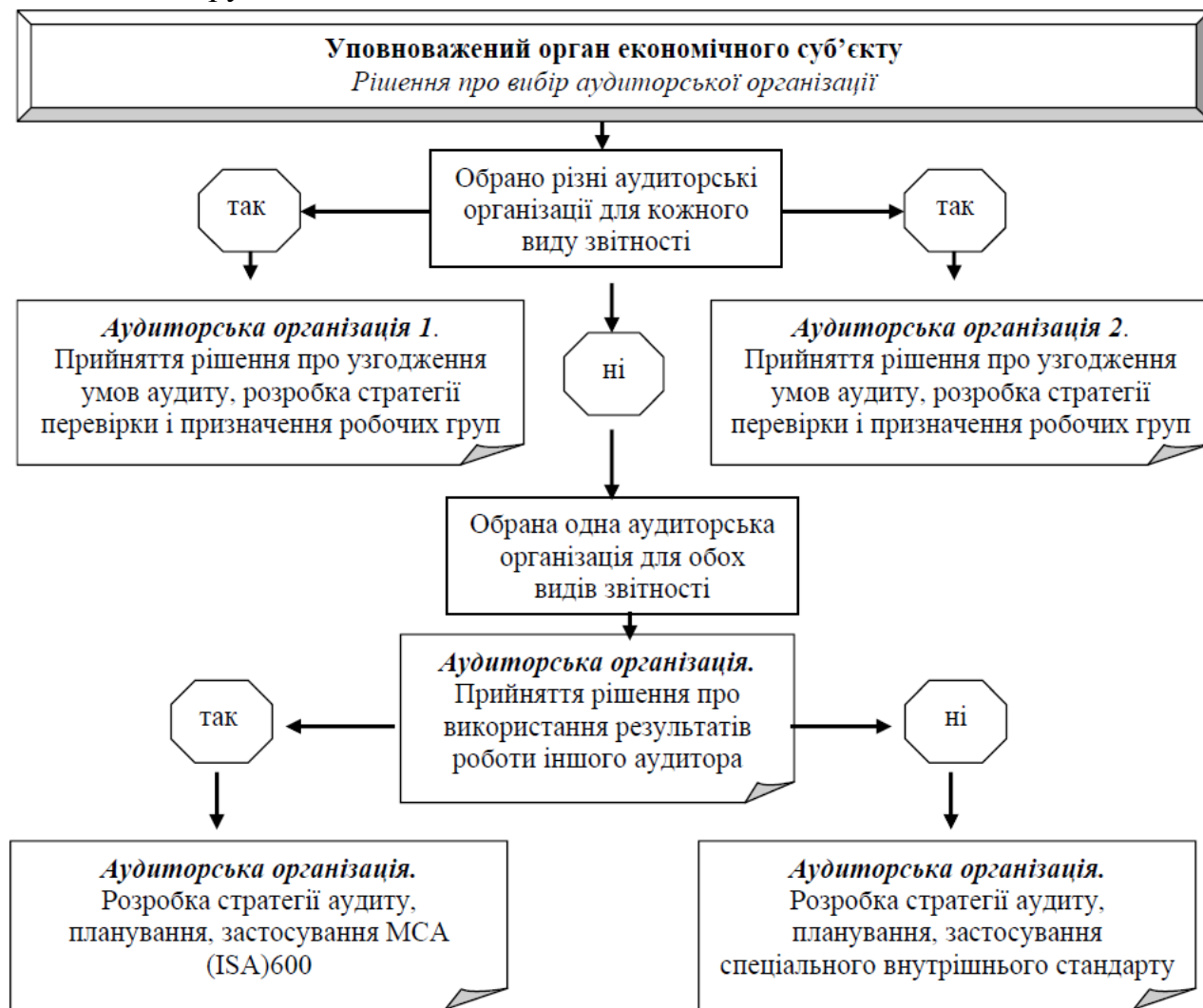


Рис. 4. Алгоритм організації аудиту консолідованої фінансової звітності

Аудит в системі економічної безпеки корпоративних підприємств має специфічні аудиторські процедури (перевірка порівняльності даних фінансової звітності, представлена до консолідації та програму аудиту).

Таким чином, проведення аудиту звітності корпоративних підприємств залежить від прийнятих управлінським органом економічного суб'єкта і аудиторською організацією рішень. Стратегія аудиту КФЗ ґрунтується на розумінні специфіки діяльності групи та зовнішнього середовища, оцінки ефективності системи внутрішнього контролю, визначеному рівні суттєвості, виявлених та оцінених ризиках.

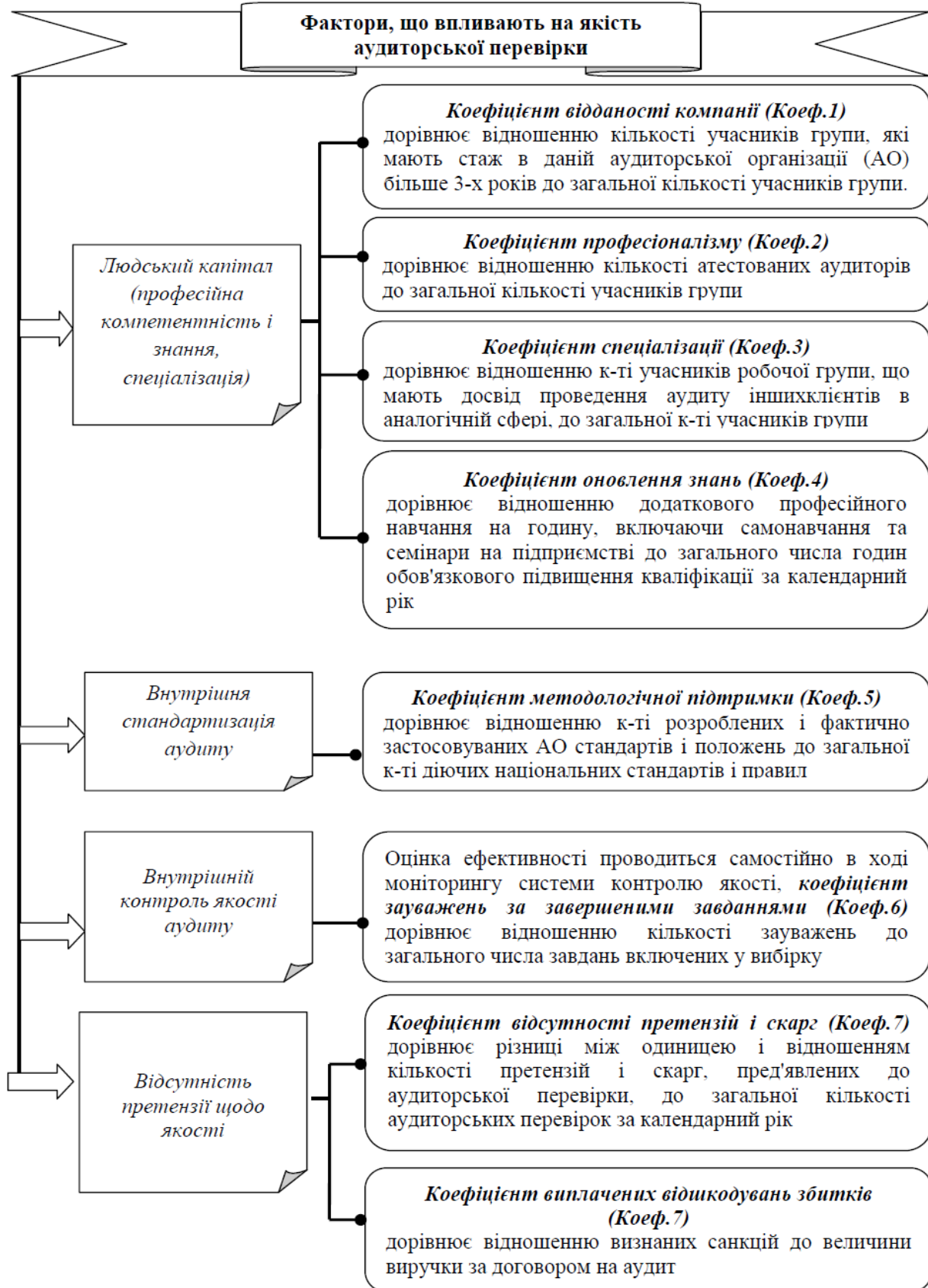


Рис. 5. Фактори, що впливають на якість аудиторської перевірки

Суспільний характер аудиторської діяльності передбачає дотримання певних критеріїв якості аудиторської послуги, в той же час аудит це комерційна діяльність, основною характеристикою якої є її ефективність. Якість аудиту більшою мірою визначається рівнем забезпечення суспільних інтересів, протиріччя яких приводить до зниження якості аудиторських перевірок, недовіри економічної громадськості до інституту аудиту, судових позовів до аудиторських організацій [2]. Фактори, які забезпечують якість аудиту різні та вимагають їх систематизації. Результати систематизації факторів, що впливають на якість аудиту представлені на рисунку 5 разом із способом оцінки у вигляді спеціальних коефіцієнтів. Дані коефіцієнти можуть бути розраховані аудиторською компанією виходячи з фактичних показників, сформованих в попередніх та поточному періодах.

Ефективність будь-якої дії чи програми дій характеризується системою кількісних та якісних показників, що відображають співвідношення витрат та результатів, досягнення поставлених цілей. Для аудиторської організації ефективність аудиторської перевірки полягає в скороченні витрат на її проведення при одночасному досягненні мети перевірки, що полягає у виявленні істотних обставин, які призводять або можуть призвести до значних спотворень фінансових показників звітності, а також у зниженні можливого професійного ризику до мінімально прийняттого рівня. [5]

Економічний ефект від аудиту пов'язаний з управлінням податковими ризиками, а також в аналізі ефективності організації бізнесу в різних аспектах, що безпосередньо пов'язано з аудитом бізнес-процесів, управлінського обліку та інформаційних систем, з точки зору їх корисності та ефективності, аудитом різних активів, матеріальної та інтелектуальної власності, людського капіталу, аудитом ефективності управління за різними напрямками організації бізнесу». Економічний ефект швидше за все буде отриманий при операційному та податковому аудиті. Виділяють прямий і непрямий ефект від аудиту як ланки обробки інформації, при цьому прямий ефект виникає в сфері обробки інформації і пов'язаний зі зміною в собівартості інформації, а непрямий ефект виникає у користувачів інформації. [3] Результати систематизації ефекту від процесу проведення аудиторської перевірки представлені у таблиці 2.

Ефективність аудиторської перевірки слід оцінювати з використанням стандартних методів, що застосовуються в економічному аналізі. [5] Основним показником ефективності є рентабельність аудиторської перевірки як відношення фінансового результату (різниці між доходами та витратами за договором) до виручки за договором. Основними методами аудиторської перевірки для реалізації стратегії економічної безпеки корпоративних підприємств вважають фактичну перевірку, підтвердження, документальну перевірку, спостереження, опитування, перевірку механічної точності, аналітичні тести, сканування, обстеження, спеціальну перевірку та ін.

Ефект від аудиторської перевірки

<i>Суб'єкт</i>	<i>Прямий ефект</i>	<i>Непрямий ефект</i>
<i>Аудиторська організація</i>	Розширення сфер спеціалізації і збільшення чистого прибутку	Збільшення частки ринку і підвищення ділової активності
<i>Економічний суб'єкт, в якому проводиться аудит фінансової звітності</i>	Зміна собівартості фінансової звітності	Зниження податкових ризиків та ймовірності пред'явлення санкцій за порушення законодавства
<i>Власники економічного суб'єкту, в якому проводиться аудит фінансової звітності</i>	Зміна чистого прибутку на величину вартості аудиторської перевірки	Зниження ризику прийняття невірного рішення в результаті підвищення надійності фінансової звітності та зниження інформаційного ризику
<i>Інші користувачі фінансової звітності економічного суб'єкту</i>		

Аналітичні процедури являють собою аналіз та оцінку отриманої аудитором інформації, дослідження найважливіших фінансових та економічних показників з метою виявлення незвичайних фактів та показників і дослідження причин їх виникнення. Таким чином, фактором, що знижує тимчасові витрати на отримання аудиторських доказів слід вважати збільшення частки аналітичних процедур і тестів засобів контролю клієнта та зниження тестів по суті.

Аудит в системі економічної безпеки корпоративних підприємств дозволяє суміщення аудиту звітності по П(С)БО та аудиту КФЗ, а також оптимізувати витрати на аудит за рахунок зменшення загальної кількості часу роботи аудиторів, що досягається в результаті зниження трудомісткості процесу отримання аудиторських доказів; економити час фахівців на спілкування з аудитором, оскільки виключено дублювання надання інформації та документів; виявлені порушення в порядку обліку та складання одного виду звітності одночасно аналізуються на предмет необхідності внесення відповідних виправлень в інший вид звітності. Оскільки від вірних рішень аудиту залежить можливість складання умов для економічного росту підприємства та забезпечення економічної безпеки, необхідно розробляти алгоритм суміщення аудитів (рис. 6).

За результатами аналізу для забезпечення економічної безпеки корпоративної структури групи встановлюються існуючі групові потоки, за якими необхідні аудиторські докази збираються аудитором на першому рівні суміщення аудитів. Перевірка фінансової інформації також може бути реалізована на першому рівні суміщення аудитів за підсумками виконання якого йде підготовка робочої документація, яка містить перелік призначених процедур та отримані при їх виконанні результати та аудиторські докази, належні і достатні для досягнення мети аудиту звітності, складеної за П(С)БО.

Робоча документація також повинна включати інформацію про проведені процедури.

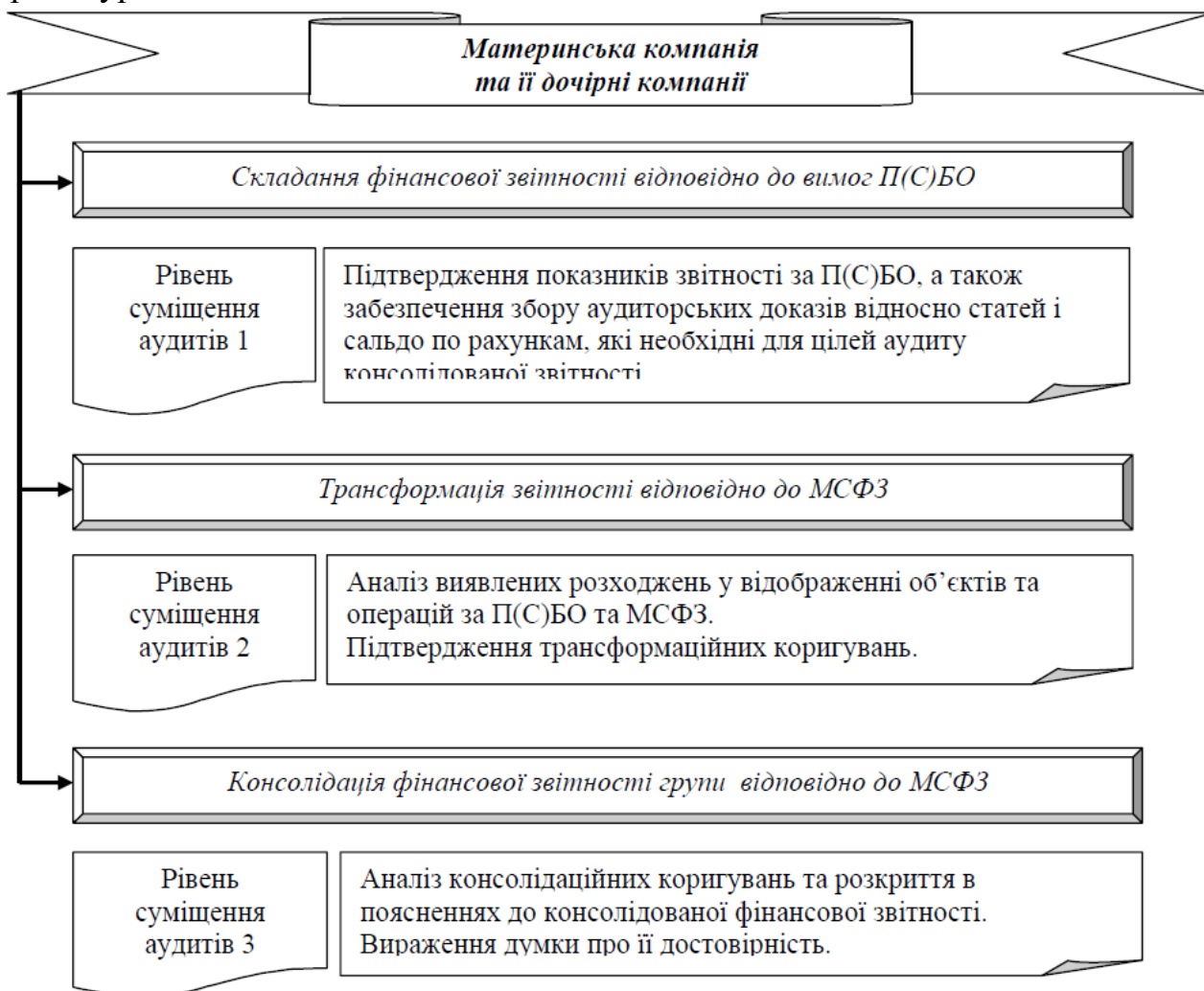


Рис. 6. Рівні суміщення аудиторських перевірок фінансової звітності для забезпечення економічної безпеки підприємства

Робоча документація, підготовлена подібним чином, є джерелом інформації для аудиторів, які мають необхідний досвід та кваліфікацію за МСФЗ, для завершення перевірки трансформаційних коригувань на другому рівні суміщення аудитів та виконання перевірки консолідації на третьому рівні суміщення аудитів.

Література:

1. Бровкіна, Н.Д. Основы финансового контроля: учеб. пособие / Н.Д. Бровкіна; под ред. М.В. Мельник. – М.: Магістр, 2011. – 384 с.
2. Гутцайт, Е.М. Аудит и экспертиза / Е.М. Гутцайт // Е.М. Гутцайт. – Аудит и финансовый анализ. – Финансовый журнал. – 2010. – № 1. – с. 25–34.
3. Гутцайт, Е.М. Эффективность мероприятий в аудите: анализ и оценка [Электронный ресурс] / Е.М. Гутцайт. – Аудит и финансовый анализ. – 2016 - №4. – режим доступа <https://www.auditfin.com>.
4. Исаева, Н.Ю. Организация аудита консолидированной финансовой отчетности / Н.Ю. Исаева // Управленческий учет и финансы – 2014 – №02(38) – С.122-132.

5. Исаева, Н.Ю. Оценка эффективности аудиторских проверок / Н.Ю. Исаева // Международный бухгалтерский учет. – 2014. – №10 (304) – март. – С. 38-45.
6. Корецкий А.Ю. Принципы и подходы к формированию консолидированной финансовой отчетности в соответствии с требованиями МСФО // Международный бухгалтерский учет. – 2013. – №14 (260). – С. 27 – 37.

Shcherbakova N.A.

Ph.D., Associate Professor,

Kyiv National Economic University, Kyiv, Ukraine

AN ASSESSMENT OF THE CONTINUITY OF THE ENTITY'S BUSINESS

The article deals with the main approaches and methods of the auditor's assessment of the continuity of the business entity and its predisposition to bankruptcy.

Key words: *continuity of activity, methods of estimation, systems of financial indices, bankruptcy.*

The fundamental principle of financial reporting of an enterprise is the assumption of the continuity of its activities. Paragraph 14 of IAS 10 «Events After the Reporting Period» [1], states that an entity should not prepare its financial statements on the assumption of continuity if, after reporting management personnel, it intends to discontinue any operations or liquidate an entity.

Consequently, when conducting an audit of financial statements, the auditor should pay particular attention to obtaining evidence regarding the presence of the entity in the verification of conditions to continue their own activities, that is, observance of the principle of *continuity of the enterprise*. This is due to the fact that one of the most difficult for the auditor is the situation, when after an audit and expressing a positive opinion in the report, the company suddenly stops operations because of the probability of bankruptcy.

The main provisions, recommendations and audit procedures for the auditor's audit of financial statements prepared on the basis of the assumption of the continuity of an enterprise's activities are specified in ISA 570 «Going Concern» [2].

The assumption of the continuity of activity is that of the subject management continues to do business in the foreseeable future. If this assumption is acceptable, then in the financial statements, assets and liabilities are reflected based on the fact that the entity will be able to realize its assets and repay liabilities in the ordinary course of business.

The management personnel are responsible for assessing the entity's ability to continuously continue its business.

An assessment of the continuity of activities conducted by the management of the company is a key element in the auditor's analysis of this issue. But the auditor should check the validity of the assurances of management in the continuity of the enterprise.