

Міністерство освіти і науки України
Київський національний торговельно-економічний університет
Білоруський державний економічний університет
Тбіліський державний університет імені Іване Джавахішвілі

НАУКОВЕ ЗАБЕЗПЕЧЕННЯ ПРАКСЕОЛОГІЇ АУДИТУ

МАТЕРІАЛИ
МІЖНАРОДНОЇ НАУКОВО-ПРАКТИЧНОЇ КОНФЕРЕНЦІЇ

(Київ, 6–7 листопада 2014 року)

Київ 2014

**Розповсюдження і тиражування без офіційного дозволу КНТЕУ
заборонено**

Наукове забезпечення праксеології аудиту: міжнар. наук.-практ. конф.
(Київ, 6-7 листопада 2014 р.) : тези доп. / Відп. ред. Є.В. Мних. – К.: Київ.
нац. торг. екон. ун-т, 2014. – 141 с. – Укр., рос. та англ. мовами.

Матеріали друкуються в авторській редакції. Максимально зменшено втручання в обсяг та структуру матеріалів. Редакційна колегія не несе відповідальність за достовірність статистичної та іншої інформації, що представлена в рукописах.

Редакційна колегія:

А.А. Мазаракі, д-р екон. наук, проф.;

Н.В. Притульська, д-р тех. наук, проф.;

С.В. Мельниченко, д-р екон. наук, проф.;

Є.В. Мних, д-р екон. наук, проф.;

І.С. Несходовський, канд. екон. наук, доц.

ПЕРЕДМОВА

Розвиток національної економіки України, урізноманітнення форм і змісту функціонування суб'єктів економічної діяльності призводить до ускладнення інформаційних потоків, які супроводжують обґрунтування та прийняття управлінських рішень. За таких обставин виникає потреба в наданні користувачам високого рівня впевненості стосовно достовірності відповідної інформації. Таке завдання розв'язується в процесі надання професійних послуг у формі аудиту.

Аудит як форма контролю набуває поширення не лише у сфері підприємництва, але й у функціонуванні системи управління суб'єктів господарювання, діяльність яких фінансується з державного та місцевого бюджетів. При цьому постійно розширюється і коло завдань аудиту: від оцінювання достовірності та відповідності фінансової інформації до визначення обґрунтованості управлінських рішень та захисту інтересів власників економічних ресурсів.

У тезах доповідей міжнародної науково-практичної конференції «Наукове забезпечення пр�ксеології аудиту» узагальнені результати наукових досліджень та досвід діяльності незалежних і державних аудиторів-практиків, пропонуються шляхи вдосконалення аудиторської діяльності як інструменту забезпечення реалізації інтересів суспільства, визначаються можливості та резерви зростання довіри користувачів інформації до результатів роботи аудиторів.

Учасники конференції зосереджують увагу на проблемах нормативно-правового регулювання ринку аудиторських послуг, удосконаленні методичного забезпечення незалежного та державного аудиту, особливостях застосування засобів мінімізації професійних ризиків, пов'язаних з можливістю висловлення аудиторами неадекватного професійного судження.

Обговорення актуальних питань, обмін досвідом під час конференції дозволили визначити напрями координації зусиль науковців, фахівців-практиків, суб'єктів державного та професійного регулювання аудиторської діяльності для розв'язання проблем надання якісних аудиторських послуг та зростання ролі аудиту як чинника оптимізації функціонування систем управління.

Ректор, д-р екон. наук, проф.,
академік НАПН України,
заслужений діяч науки
і техніки України

А.А. Мазаракі

Levan Sabauri

Iv. Javakhishvili Tbilisi State University

A QUALITY CONTROL OF AN AUDIT ACTIVITIES

Леван Сабаури

Тбилисский государственный университет имени Иванэ Джавахишвили

КОНТРОЛЬ КАЧЕСТВА АУДИТОРСКОЙ ДЕЯТЕЛЬНОСТИ

Аудит представляет собой независимую проверку бухгалтерской отчетности экономического субъекта, осуществляемую аудиторской организацией или индивидуальным аудитором с целью выражения мнения о достоверности бухгалтерской отчетности, проверяемого экономического субъекта.

Аудит сам по себе играет очень важную роль в функционировании любого предприятия, так как дает представление об этом предприятии как внешним, так и внутренним пользователям. Достоверные данные аудиторской проверки повышают доверие пользователей к деятельности предприятия, что способствует ее развитию. Поэтому и контроль над качеством оказания аудиторских услуг приобретает такое же значение, как и сам аудит. Однако в сегодняшних условиях функционирования рынка аудиторских услуг выделяется ряд существенных проблем, ограничивающих возможности контроля качества предоставляемых аудиторских услуг. Эти проблемы актуальны не только в Грузии, но и во всех экономически развитых странах. В связи с этим целью данной статьи стоит выявление проблем реализации принципов контроля качества аудиторских услуг и определение путей их решения.

Для более точного понимания необходимо разобраться, что же собой представляет контроль качества.

Контроль качества аудита (Audit Quality Control) — совокупность процедур, выполняемых для обеспечения уверенности в том, что аудит проводится в соответствии со стандартами аудиторской деятельности.

В настоящее время выделяется 2 вида контроля качества аудита: *внутренний* и *внешний*. Организация аудиторского контроля (внешнего, внутреннего) обеспечивает стабильность и экономическое развитие государства. В условиях наличия в Грузии самых разнообразных форм собственности, создания системы внешнего и внутреннего аудиторского контроля, развития аудита эффективности, внедрения международных стандартов и интернациональных систем учета, контроля и аудита одной из главных задач является внедрение механизма эффективного аудиторского контроля за использованием

ресурсов на всех циклах хозяйственных операций: приобретение и заготовление, производство, выпуск и продажа готовой продукции, оплата продукции. Целью внешнего контроля качества является обеспечение соблюдения аудиторами и аудиторскими организациями требований международных стандартов аудита и Кодекса этики. Проверяемые субъекты обязаны создавать и поддерживать внутреннюю систему контроля качества проводимых ими аудиторских проверок, соответствующую требованиям законодательства Грузии, Международным стандартам контроля качества 1 (МСКК 1), Международным стандартам аудита (МСА), в том числе МСА 220 «Контроль качества аудита исторической финансовой информации» и Кодексу этики.

Принципы внутреннего контроля качества и конкретные процедуры по их реализации декларируются внутрифирменными стандартами аудиторских организаций.

Внутренний контроль качества работы аудиторской организации подразделяется на предварительный, текущий, последующий.

Предварительный внутренний контроль качества аудита осуществляется руководителем организации на стадии планирования. *Текущий* внутренний контроль качества аудита осуществляется в форме контроля руководителя аудиторской группы за работой ее членов. На стадии *последующего* внутреннего контроля качества аудита руководитель аудиторской группы проверяет работу, выполняемую ассистентами и аудиторами.

Следует отметить, что проблемой является зависимость аудиторской группы от руководства организации.

Внешний контроль качества работы аудиторских организаций, проводящих обязательный аудит бухгалтерской (финансовой) отчетности организаций осуществляют саморегулируемые организации аудиторов в отношении своих членов, а также уполномоченный орган.

Помимо этого наблюдается несоблюдение некоторых принципов проведения внешнего контроля качества работы аудиторских организаций и индивидуальных аудиторов, а именно:

Принцип независимости следует расширить, ибо предложенные в настоящее время критерии в полной мере не отражают все аспекты, препятствующие его осуществлению. Так, установлено, что контролер должен быть независим от объекта ВККР со всеми вытекающими последствиями, однако не учтена возможная ситуация, когда контроллер может состоять в вышеперечисленных отношениях

с сотрудниками объекта ВККР, что также препятствует осуществлению принципа независимости.

Принцип обеспеченности финансовыми, материальными и трудовыми ресурсами в настоящее время не реализован по отношению к первой составляющей. Проведение внешнего контроля качества является отдельно оплачиваемой аудиторской организацией (индивидуальным аудитором) услугой СРО, что не отождествляется с обеспеченностью контролеров финансовыми ресурсами. Каждая СРО устанавливает свои расценки за прохождение внешнего контроля качества. Как правило, это фиксированная сумма, плюс процент от выручки.

Таким образом, контроль качества аудита является отдельно оплачиваемой аудиторской организацией (индивидуальным аудитором) услугой СРО, что не отождествляется с обеспеченностью контролеров финансовыми ресурсами.

Принципы публичности результатов ВККР и обеспечения устранения проверенным объектом ВККР нарушений и недостатков, выявленных по результатам внешней проверки в настоящий момент, также недостаточно реализованы. Результаты контроля качества аудита представлены на сайтах СРО аудиторов в ограниченном объеме информации: указан лишь период, в котором проводилась проверка, наименование аудиторской фирмы (аудитора), состав аудиторов и оценка качества аудита в баллах. Информация о мерах дисциплинарного воздействия и аудиторских организациях (индивидуальных аудиторах), к которым применены данные меры остается тайной и не раскрывается.

Это является существенной проблемой, ибо применяемые меры дисциплинарного воздействия могут оказываться как за серьезные нарушения, так и за несущественные. Таким образом, можно говорить о недостаточной реализации принципа публичности результатов проверки.

Не менее значительными проблемами являются:

1. Демократичность санкций, применяемых к нарушителям по результатам внешних проверок качества со стороны СРО аудиторов. Данное обстоятельство приводит к тому, что по статистике 7 из 50 компаний, выходят из СРО до еще начала проверки.
2. Недостаточное количество в саморегулируемых организациях аудиторов соответствующих подразделений и профильных специалистов, которые занимаются непосредственно внешним контролем качества работы аудиторских организаций и аудиторов.
3. Отсутствие неформального подхода к проведению внешних проверок качества.

4. Отсутствие унифицированных подходов по осуществлению внешнего контроля качества в саморегулируемых организациях аудиторов. Так, например, некоторые органы применяют всего два вида оценок по принципу соответствия и несоответствия деятельности проверяемой организации законодательству. Одновременно с этим в некоторых странах принята 10-ти балльная шкала оценки качества аудита. Кроме того, зачастую применяются разные меры дисциплинарного воздействия со стороны различных СРО аудиторов за выявленные нарушения, что является, по крайней мере, несправедливым.

5. Недостаточная проработанность реагирования на поступающие жалобы в отношении деятельности аудиторов и аудиторских организаций, осложняет процесс проведения внеплановых проверок качества аудита.

При рассмотрении вышеуказанных проблем становится очевидной необходимость продолжения совершенствования терминологического, теоретического и методического аппарата аудита для обеспечения и контроля качества аудиторской работы. Также чрезвычайно актуальной является оптимизация сроков проводимых проверок как со стороны СРО аудиторов, так и со стороны Госслужбы Аудита.

Кроме того, в рамках принципов ВККР необходимо учитывать следующие варианты решения проблем:

Для принципа обеспеченности финансовыми, материальными и трудовыми ресурсами — оплата проведения контроля качества аудита за счет средств, поступающих в СРО в качестве членских взносов, в связи с тем, что размер членских взносов также учитывает размер выручки аудиторской организации и индивидуального аудитора.

Для принципов публичности результатов ВККР и обеспечения устранения проверенным объектом ВККР нарушений и недостатков, выявленных по результатам внешней проверки — следует обеспечить доступность большего объема информации об организациях, не прошедших ВККР и принятых к ним мер дисциплинарного воздействия.

Расширение трехуровневой системы контроля качества аудита до пятиуровневой также можно считать одним из направлений, способствующих повышению эффективности проводимого контроля.

Оптимально выделить следующие уровни:

1. государственный и контролирующие органы;
2. саморегулируемые организации аудиторов;
3. заказчик (контроль осуществляется в ходе приемки отчетов аудитора);

4. контроль, осуществляемый в соответствии с соглашением о сотрудничестве;
5. внутрифирменный контроль качества аудита.

При рассмотрении контроля качества аудита, можно отметить, что существующие системы внутреннего и внешнего контроля не лишены недостатков. Присутствуют недочеты в законодательной базе, регулирующей данный аспект, существует ряд проблем, связанных с внешним и внутренним контролем. Однако при всех выявленных минусах, необходимость проведения контроля качества аудита, остается очевидной. Любой пользователь бухгалтерской отчетности как внутри организации, так и за ее пределами, должен быть уверен в ее достоверности, что во многом подтверждается аудиторским заключением. Контроль качества аудита в свою очередь позволяет достичь требований достоверности результатов проверки и соответствия выполненным процедурам действующему законодательству, являющимися, по сути, главными критериями качества аудита.

Для осуществления контрольных функций, аудиторы должны соблюдать по каждому элементу внутреннего контроля качества аудита соответствующие принципы и процедуры обеспечения качества, которые приведем в таблице 1.

Таблица 1

Внутрифирменная система контроля качества аудита

| Элемент | Принцип | Процедура обеспечения качества |
|---------------------------------|---|--|
| Профессиональные требования | Работники аудиторской организации должны придерживаться принципов независимости, честности, объективности и конфиденциальности, а также норм профессионального поведения. | 1. Назначение лиц или группы лиц для руководства проведением конкретных процедур и разрешения вопросов, связанных с соблюдением принципов честности, объективности, независимости и конфиденциальности. 2. Доведение до сведения работников целей и процедур, применяемых в отношении указанных принципов. 3. Надзор за соблюдением политики процедур фирмы в отношении приведенных принципов. |
| Профессиональная компетентность | Работники аудиторской организации должны знать требования законодательства РФ, обладать профессиональной компетентностью, необходимой для выполнения своих обязанностей с должной | Приём на работу: 1. Реализация программы, разработанной для привлечения квалифицированного персонала путем планирования потребностей в персонале, определения целей найма на работу. 2. Установление квалификационных требований и разработка методологических рекомендаций для оценки профессио- |

| | | |
|---|--|---|
| | тщательностью. | <p>нальных качеств.</p> <p>3.Ознакомление принятых работников с политикой с политикой и процедурами контроля качества фирмы, имеющих к ним отношение.</p> <p>Профессиональный рост:</p> <p>4.Подготовка методологических рекомендаций по непрерывному профессиональному образованию и доведение их до сведения работников.</p> <p>5.Поощрение работников к самостоятельному повышению квалификации.</p> <p>Повышение в должности:</p> <p>6. Определение квалификационных характеристик для различных уровней ответственности персонала.</p> <p>7.Оценка работы сотрудников и доведение до их сведения результатов оценки.</p> |
| Поручение заданий | Выполнение аудиторского задания должно быть поручено работникам, имеющим уровень профессиональной подготовки и опыт, необходимые в данных условиях. | <p>1.Разработка и описание подхода фирмы к поручению заданий персоналу, включая планирование потребностей фирмы.</p> <p>2.Назначение лица, ответственного за подбор персонала для проведения аудиторских проверок.</p> <p>3. Утверждение графика и назначений работников для проведения аудита.</p> |
| Контрольные полномочия | Необходимо в достаточной мере направлять работу, осуществлять текущий контроль на всех уровнях, чтобы обеспечить разумную уверенность в том, что работа выполнена качественно. | <p>1.Разработка процедур для планирования аудита.</p> <p>2.Разработка процедур для поддержания внутрифирменных стандартов качества при выполнении аудиторской работы.</p> <p>3. Предоставление работникам возможности обучения на рабочем месте в процессе проведения аудита.</p> |
| Консультирование | В случае необходимости следует проводить консультации со специалистами, обладающими соответствующими знаниями. | <p>1.Определение областей и особых случаев, в которых требуется проведение консультаций.</p> <p>2.Назначение компетентных специалистов и определение их полномочий в процессе предоставления консультаций.</p> |
| Работа с аудируемыми лицами, которым оказываются сопутствующие услуги | Необходимо постоянно проводить оценку потенциальных и существующих клиентов. | <p>1.Установление методов оценки потенциальных клиентов и утверждение их в качестве таковых.</p> <p>2.Оценка клиента при наступлении определенных событий с целью принятия решения о том, следует ли продолжать отношения с ним.</p> |
| Мониторинг эф- | Необходимо постоянно | 1.Определение объема и содержания |

| | | |
|---|--|---|
| <p>фективности процедур внутреннего контроля качества аудита.</p> | <p>осуществлять наблюдение за уровнем эффективности процедур внутреннего контроля качества аудита.</p> | <p>программы аудиторской фирмы по наблюдению за процедурами внутреннего контроля качества. 2.Сообщение об установленных фактах несоблюдения качества аудита соответствующим представителям руководства, обеспечение планирования и осуществления мероприятий по наблюдению за процедурами внутреннего контроля качества аудита, а так же по общей проверке системы внутреннего контроля качества аудита на фирме.</p> |
|---|--|---|

Проверка работы в ходе аудита предполагает проведение подробной, промежуточной и обзорной проверки качества аудита. Ответственность за подробную проверку работы аудиторов несет руководитель аудиторской проверки. Представитель руководства аудиторской организации должен контролировать работу на каждой стадии аудита, с целью надлежащего планирования и выполнения аудита и своевременного разрешения существенных вопросов, возникающих в ходе аудита.

Таким образом, контроль качества аудита в отношении внутренних стандартов аудиторской организации должен включать проверку наличия внутренних стандартов в аудиторской организации, а также проверку их соответствия требованиям законодательства.

Как в международных, так и в национальных стандартах установлено, что для качественного выполнения отдельного аудиторского задания аудиторская организация должна разработать и реализовать конкретные процедуры, руководствуясь следующими принципами обеспечения внутреннего качества работы в ходе аудита: руководство аудиторской проверкой, осуществление надзора в ходе ее проведения, а также проверка работы по проведению аудита.

УДК 657.1.658

Августова О.О.

Київський національний торговельно-економічний університет
**ОБЛКОВО-ІНФОРМАЦІЙНЕ ЗАБЕЗПЕЧЕННЯ ВНУТРІШНЬОГО
КОНТРОЛЮ ВИТРАТ РИБОПЕРЕРОБНИХ ПІДПРИЄМСТВ**

Постійний розвиток ринкової економіки, вихід вітчизняних промислових підприємств на європейські ринки і у зв'язку з цим пошуки та впровадження нових, діючих стратегій управління виробництвом вимагають удосконалення виробничого процесу,

підвищення ефективності управління підприємствами. Враховуючи те, що рибопереробні підприємства є достатньо матеріаломісткими, важливе моментом є забезпечення оптимізації використання фінансових, матеріальних і трудових ресурсів підприємства. Внутрішній контроль надає необхідну інформацію керівництву, відповідальним менеджерам та іншим зацікавленим внутрішнім користувачам для здійснення оперативного оптимізаційного впливу на процеси, що здійснюються на рибопереробному підприємстві. Тому інформаційне забезпечення внутрішнього контролю витрат рибопереробних підприємств є питанням важливим та актуальним.

Під поняттям інформаційного забезпечення контролю підприємства слід розуміти дані, які отримуються, обробляються, аналізуються, зберігаються та накопичуються, а також надання результативної інформації для прийняття управлінських рішень [1]. До основних джерел інформаційного забезпечення витрат рибопереробних підприємств можна віднести:

- законодавчі, нормативні та правові акти, що регламентують питання витрат підприємства;
- внутрішня нормативно-правова документація з питань планування, обліку і калькулювання собівартості продукції, оцінки та розподілу витрат;
- первинні документи, що підтверджують існування відповідних витрат;
- облікові реєстри по рахунках 20-26, 65, 66, 90, 91, 93,94,97, 98,79;
- фінансова (ф.№1, ф.№2) та статистична звітність підприємства.

Дана інформація обробляється за допомогою певних методичних прийомів і процедур. Прийоми внутрішнього контролю поділяються на документальні та фактичні. Фактичні прийоми внутрішнього контролю застосовуються тільки тоді, коли об'єктом дослідження виступають активи підприємства або перевірі підлягає дотримання посадовими особами своїх повноважень. До них можна віднести інвентаризацію, службове розслідування, обстеження, експертну оцінку тощо. Оскільки об'єктом дослідження є витрати рибопереробних підприємства, то внутрішній контролер під час їх перевірки може використати лише прийоми документального контролю[2].

Методика внутрішнього контролю за витратами, щоб забезпечити ефективний результат повинна проходити певні етапами.

На першому етапі внутрішнього контролю витрат контролер: вивчає законодавчу та нормативно-правову базу, яка регламентує

порядок ведення їх обліку; перевіряє установчі документи, накази, фінансову звітність, матеріали попередніх перевірок та іншу документацію підприємства, що відображає порядок нарахування і списання витрат діяльності; складає робочий план та програму внутрішньої перевірки витрат діяльності, а саме: визначає методiku їх внутрішнього контролю, прописує дії контролера, послідовність перевірки, терміни виконання тощо.

Другий, основний, етап перевірки пов'язаний із: проведенням аналізу первинних та зведених бухгалтерських документів щодо нарахування і списання витрат діяльності; здійсненням суцільної перевірки рахунків, що були зазначені вище; перевіркою достовірності показників фінансової звітності щодо витрат діяльності рибопереробних підприємств. Перевіряючи витрати діяльності, необхідно проаналізувати їх структуру, звернути увагу на статті, які займають найбільшу частку в загальній сумі витрат діяльності.

Заключний етап включає в себе узагальнення результатів проведеного внутрішнього контролю та їх надання керівництву підприємства для прийняття відповідних управлінських рішень. Встановивши відхилення або порушення, контролери оформлюють результати внутрішнього контролю витрат діяльності у Звіті про результати здійснення внутрішнього контролю щодо перевірки витрат діяльності, обов'язковою складовою якого є пропозиції стосовно усунення встановлених недоліків. Інформація, наведена у Звіті, повинна відповідати критеріям законності, достовірності, неупередженості, своєчасності та відповідності, аби її можна було використовувати з метою подальшого узагальнення і прийняття оптимальних управлінських рішень [2].

Так, як основним об'єктом внутрішнього контролю є облікова інформація, тому ефективність системи управління витратами залежатиме і впливатиме на якість обліково-інформаційного забезпечення для прийняття управлінських рішень та покращення фінансових результатів діяльності підприємства. Якісність, своєчасність та достовірність необхідної інформації надасть можливість системі внутрішнього контролю витрат на рибопереробних підприємствах попереджувати неефективне використання ресурсів, зловживань і порушень.

Список джерел

1. Босак І.П. Інформаційне забезпечення управління підприємством: економічний аспект / І.П. Босак, Є.М. Палига // Регіональна економіка. – 2007. – № 4. – С. 193–195.

2. Юрченко О. А. Методика внутрішнього контролю витрат іншої операційної діяльності / О. А. Юрченко. // Економічний часопис-XXI. – 2013. – №2. – С. 52–55.
3. Ясінська А. І. Обліково-інформаційне забезпечення формування системи витрат підприємства / А. І. Ясінська. // Львівська політехніка. – 2012. – №3. – С. 293–299.
4. Труфіна Ж. С. Внутрішній контроль, як один з механізмів формування управління витратами виробництва / Ж. С. Труфіна. // Облік і аудит. – 2012. – №3. – С. 19–23.

УДК 657.6:005

Барабаш Н.С.

Київський національний торговельно-економічний університет

АНАЛІТИЧНІ ПРОЦЕДУРИ ЯК ФАКТОР ЗАБЕЗПЕЧЕННЯ ЯКОСТІ АУДИТОРСЬКОЇ ПЕРЕВІРКИ

Сучасні умови функціонування суб'єктів господарювання вимагають здійснення постійного контролю їх діяльності, що забезпечується проведенням аудиторських перевірок, якість яких визначає застосування аналітичних процедур.

При проведенні аудиту аналітичне оцінювання не слід розглядати як формальну ознаку цієї сфери діяльності, що підвищує її значущість і масштабність роботи. Застосовуючи процедури фінансового аналізу, можна оцінити факторні залежності і значення показників діяльності будь-яких суб'єктів господарювання, оскільки вони об'єктивно зумовлені детермінованими або стохастичними зв'язками. Ця зумовленість забезпечує відхилення абсолютних чи відносних показників фінансового стану та фінансових результатів діяльності. Процедури фінансового аналізу охоплюють різноманітні прийоми від простих значень показників до їх складних моделей за численними параметрами. Основна передумова процедур аналізу полягає в тому, що визначені показники можна обґрунтовано вважати фактичними (реальними).

Фінансовий аналіз використовується в аудиті дwoяко:

- як метод дослідження фінансового механізму суб'єкта господарювання, процесів формування і використання фінансових ресурсів. Ознайомлення із фінансовою звітністю, її аналіз та попередня оцінка є обов'язковими складовою роботи аудитора на етапі укладання договору, протягом перевірки і на завершальному етапі. Поінформованість аудитора за результатами проведеного фінансового аналізу надає йому впевненості у своїх діях,

допомагає правильно стимулювати аудиторську перевірку, виявити слабкі місця в обліку і звітності і тим самим знизити ризик аудиторського висновку;

- як вид послуг аудитора. Аудитор не тільки підтверджує достовірність даних обліку і звітності, але і надає висновки та пропозиції про зміни фінансового стану і очікувані перспективні наслідки таких змін, про можливості протидії розвитку негативних явищ і т.п.

Застосування аналітичних процедур в аудиті не обмежує і не змінює зміст фінансового аналізу в цілому з його системною орієнтацією у структурі фінансового менеджменту.

Слід виділити такі основні правила раціонального використання аналітичних процедур:

- за допомогою аналітичних процедур легше перевіряти рахунки балансу, які мають велику кількість значних операцій (дебіторська і кредиторська заборгованість, основні засоби і товарно-матеріальні запаси);
- аналітичні процедури ефективні для стандартних операцій, які значно не змінюються протягом тривалого періоду;
- аналітичні процедури використовують у разі неможливості отримати достатні докази альтернативними способами;
- аналітичні процедури ефективніші тоді, коли застосовуються до всього сальдо рахунку або класу операцій одразу, ніж до окремих його частин.

Залежно від виду аналітичних процедур і етапу їх використання аудитор використовує різні методичні прийоми аналізу. Вибір методів аналізу залежить від професійного судження аудитора, але можна встановити певні залежності, виходячи з можливостей застосування того чи іншого методу, від мети і завдань аудиту, тобто від виду аналітичних процедур.

При проведенні аудиту можна виділити чотири основні напрями аналізу:

- аналіз діяльності підприємства;
- аналіз показників фінансової звітності;
- аналіз можливості банкрутства клієнта;
- аналіз прогностичної і перспективної інформації.

Процес використання аналітичних процедур в аудиті вимагає чіткого розмежування методичних прийомів залежно від мети дослідження, що надає спільності аналітичним процедурам і аналізу фінансової звітності. Між звичайним аналізом фінансової звітності й аналітичними процедурами, які використовуються при аудиті

фінансової звітності, існує і відмінність, що полягає в різноманітності підходів на різних етапах аудиту, а також в тому, що всі виявлені негативні тенденції або значення коефіцієнтів оцінюються з точки зору суттєвості їх впливу на фінансову звітність і можливі наслідки для діяльності підприємства, і вимагають визначення причин негативних явищ. При цьому необхідно впевнитися, що ці причини не є наслідками помилки або шахрайства. Звідси результати аналітичних процедур мають більше значення, ніж результати аналізу, тобто поняття аналітичних процедур ширше за поняття аналізу фінансової звітності.

Ефективність застосування аналітичних процедур багато у чому залежить від правильного визначення складу показників, відбору фактів і послідовності проведення аналізу. Необхідно, щоб на основі результатів аналізу продукувалась якісно нова інформація, яка не міститься у фінансовій звітності.

Під час проведення аналітичних процедур необхідно враховувати ризик аналітичного розгляду як складову ризику невиявлення. Ризик аналітичного розгляду – це ризик того, що при перевірці вибраної сукупності об'єктів, що перевіряються, використані аудитором процедури не дозволять виявити помилки, які можуть бути суттєвими. Він визначається на етапі попереднього планування і залежить від кваліфікації аудиторів (якості методик, які вони застосовують під час перевірки).

Результати аналізу слід розглядати не окремо, а у взаємозв'язку з іншими факторами – особливостями діяльності клієнта, результатами інших аудиторських процедур, факторами властивого ризику. Наявність цих взаємозв'язків забезпечується аудиторськими доказами стосовно повноти, точності й обґрунтованості даних, наданих системою бухгалтерського обліку. Однак довіра до результатів аналітичних процедур залежить від аудиторської оцінки ризику того, що аналітичні процедури можуть виявити очікувані взаємозв'язки, тоді як насправді наявні суттєві помилки.

Отже, основні причини зростання ролі аналітичних процедур в аудиті полягають у такому:

- наявність тенденції до зменшення витрат на перевірку при збереженні розміру гонорару та належної якості послуг;
- необхідність виявлення помилок у фінансовій звітності. На практиці в середньому близько 40% помилок виявляється під час аналітичних процедур;
- можливість краще зрозуміти бізнес клієнта, галузь його діяльності, визначити потенційні проблеми фінансового характеру.

Список джерел

1. Мних Є.В. Фінансовий аналіз : підручник / Є.В. Мних, Н.С. Барабаш. – К. : Київ. нац. торг.-екон. ун-т, 2014. -536с.
2. Никонович М.О. та ін. Організація і методика аудиту: Навч. посіб./М.О. Никонович, К.О. Редько, О.А. Юр'єва; За ред. Є.В. Мниха. - К. : Київ. нац. торг.-екон. ун-т, 2006. -472с.
3. Державний фінансовий аудит: методологія і організація : монографія / [Є.В. Мних, М.О. Никонович, Н.С. Барабаш та ін.]; за ред. Є.В. Мниха. - Київ. нац. торг.-екон. ун-т, 2009. -319с.

УДК 657.6008.6

Барановська В.Г.

Київський національний торговельно-економічний університет

ОСНОВИ ЗАБЕЗПЕЧЕННЯ ЯКОСТІ АУДИТУ

Контроль якості, це політика та процедури, прийняті суб'єктом аудиту, що призначені надати обґрунтовану впевненість в тому, що він та його персонал дотримуються професійних стандартів та нормативно-правових вимог та що надані висновки, є відповідними за даних обставин перевірки".

Міжнародний стандарт контролю якості 1 (МСКЯ 1) – стандарт аудиту, який розглядає відповідальність суб'єкта аудиторської діяльності за його систему контролю якості для аудитів та оглядів фінансової звітності, а також іншого надання впевненості та супутніх послуг та застосовується разом із відповідними етичними вимогами.

Міжнародний стандарт аудиту 220 «Контроль якості аудиту фінансової звітності» (МСА 220) – стандарт аудиту, який розглядає конкретну відповідальність аудитора стосовно процедур із контролю якості аудиту фінансової звітності та відповідальність спеціаліста за огляд контролю якості завдання.

Положення з національної практики контролю якості аудиторських послуг 1 «Організація аудиторськими фірмами та аудиторами системи контролю якості аудиторських послуг» (ПНПКЯАП 1) – Положення, прийняте АПУ, яким встановлено єдині для України вимоги до організації суб'єктами аудиторської діяльності, систем контролю якості аудиторських послуг та надання рекомендацій щодо ефективного впровадження таких систем контролю якості в практику аудиторської діяльності.

Це базові нормативні документи, які повинні бути покладені в основу базового регуляторного забезпечення якості аудиту та аудиторських послуг.

Ці документи повинна доповнювати Політика контролю якості. Цей документ по суті - формалізована сукупність принципів, методів і правил, які застосовує **суб'єкт аудиторської діяльності** під час здійснення контролю якості аудиторських послуг.

Спираючись на вище означені документи суб'єкт аудиту повинен створити дієву систему контролю якості. **Система контролю якості** – це формалізована сукупність принципів, методів і правил, які застосовує суб'єкт аудиторської діяльності для здійснення контролю якості аудиторських послуг, а також заходи та дії, які він здійснює для впровадження політики контролю якості та моніторингу відповідності системи контролю якості встановленим вимогам. Система контролю якості реалізується через процедури контролю. **Процедури контролю якості** – це заходи та дії, які здійснює **суб'єкт аудиторської діяльності** для впровадження політики контролю якості та моніторингу системи контролю якості.

Суб'єкт аудиторської діяльності повинен впроваджувати політику й процедури контролю якості, що мають забезпечити проведення всіх перевірок відповідно до МСА. Політика й процедури мають бути реалізовані як на рівні аудиторської фірми, так і на рівні окремих завдань.

Система контролю якості включає в себе політики та процедури, які розглядають кожен з шести елементів (рис.1)

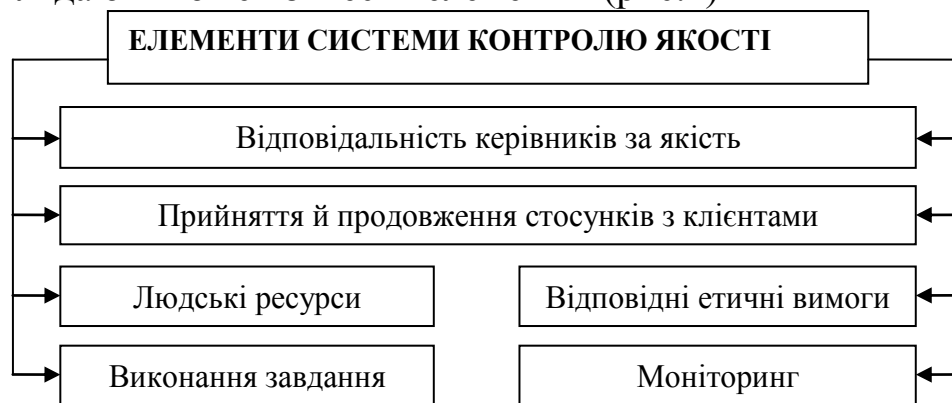


Рис. 1. Структура системи контролю якості

Характер, час, політика та процедури контролю якості залежать від багатьох чинників – від географічного розташування філій до організаційної структури аудиторської фірми, кількості працівників, тощо. Політика і процедури, прийняті аудиторськими фірмами, будуть різними, як і обсяг їхньої документації. Мета політики контролю якості, які повинні бути прийняті аудиторською фірмою (табл. 1.).

Політика та процедури контролю якості аудиторської фірми мають бути викладені письмово в формі відповідного документа та

зафіксовані на паперових або електронних носіях з дотриманням вимог до аудиторської документації. Документальне оформлення політики та процедур залежно від чинників, наведених далі, може бути у вигляді: положення з контролю якості; посібника з контролю якості; збірки внутрішніх стандартів та/або окремих положень аудиторської фірми. Цей документ має бути затверджений наказом (розпорядженням) керівника аудиторської фірми.

Таблиця 1

Мета політики контролю якості аудиту

| № | Ціль | Зміст |
|---|---------------------------------|---|
| 1 | Професійні вимоги | Персонал аудиторської фірми повинен дотримуватися принципів незалежності, порядності, об'єктивності, конфіденційності й норм професійного поведень |
| 2 | Уміння й компетентність | Персонал аудиторської фірми повинен складатися зі співробітників, що володіють технічними стандартами та дотримуються їх, а також володіють професійною компетентністю, необхідною для виконання ними обов'язків з відповідною ретельністю |
| 3 | Доручення | Аудиторська робота повинна бути доручена співробітникам, які мають достатню технічну підготовку й досвід, що необхідний за конкретних умов |
| 4 | Делегування повноважень | Необхідно в достатній мірі розподіляти роботу, здійснювати нагляд і поточну перевірку роботи на всіх рівнях, щоб забезпечити розумну впевненість у тому, що виконана робота відповідає належним стандартам якості |
| 5 | Консультавання | За потреби слід проводити консультації в самій аудиторській фірмі та за її межами з фахівцями, що володіють належними експертними знаннями |
| 6 | Прийняття й збереження клієнтів | Необхідно проводити оцінку потенційних та існуючих клієнтів. Вирішуючи питання щодо прийняття клієнта або продовження співробітництва з ним треба виходити з міркувань незалежності аудиторської фірми, її здатності надавати послуги належним чином і порядності керівництва клієнта |
| 7 | Моніторинг | Необхідно проводити постійний моніторинг адекватності та операційної ефективності політики й процедур контролю якості |

Відповідальність та повноваження особи або осіб, яких призначено керівником відповідальними за систему контролю якості аудиторської фірми, мають бути зафіксовані у відповідному документі.

Внутрішній контроль *якості* необхідно забезпечити на всіх етапах діяльності аудиторської фірми, що *передбачає його розподіл на поточний та наступний*.

Поточний внутрішній контроль якості аудиту *здійснюється за двома* напрямками: контроль окремих аудиторських перевірок та загальний контроль якості аудиту (табл. 2.).

Напрями здійснення поточного внутрішнього контролю якості аудиту

| Контроль окремих аудиторських перевірок | Загальний контроль якості аудита |
|---|--|
| Контроль над дотриманням принципів аудита в процесі кожної перевірки (незалежність, конфіденційність, професійність) | Контроль особистих якостей співробітників (незалежність, конфіденційність, компетентність, професіоналізм, чесність і ін.) |
| Нагляд за ходом виконання загального плану й програми аудиту, перевірка досягнення цілей аудиту за результатами виконання процедур аудиту | Обґрунтований розподіл обов'язків між членами аудиторської групи з урахуванням кваліфікації й складності завдань, що доручаються |
| Контроль над належним документуванням аудиторських доказів, отриманих в результаті виконання процедур аудиту | Загальний нагляд за роботою аудиторів щодо дотримання вимог стандартів аудита |
| Перевірка обґрунтованості й правильності висновків, сформульованих у процесі перевірки, оцінка виявлених відхилень і рекомендованих у цьому зв'язку коригувань фінансової звітності | Дотримання методики добору та відхилення клієнтів на основі принципу незалежності й кадрових можливостей аудиторської фірми |

Поточний внутрішній контроль якості може здійснюватися у формі контролю керівника перевірки за роботою членів аудиторської групи та контролю аудиторської фірми за роботою своїх співробітників.

Наступний внутрішній контроль якості аудиту полягає в перевірці результатів роботи, що виконана як усією групою в цілому, так і кожним виконавцем особисто.

Керівництво аудиторської фірми має довести до відома всіх працівників політики й конкретні процедури внутрішнього контролю якості аудита таким чином, щоб забезпечити впевненість у тому, що такі принципи й процедури зрозумілі та дійсно застосовуються.

УДК 342.9:5.08

Барановська В. Г., Баранюк Ю. Р.

Київський національний торговельно-економічний університет
АУДИТ ТА ПРОБЛЕМИ ДОСТУПУ ДО ПУБЛІЧНОЇ ІНФОРМАЦІЇ

Незалежний, державний та внутрішній аудит повинен давати оцінку достовірності інформації, зазначеної у певній формі фінансової звітності та визначати рівень її доступності. Право на доступ до інформації є одним з невід'ємних прав людини і громадянина. Це право охоплює, зокрема, право кожного вільно

шукати інформацію і право отримувати її від осіб, що нею володіють на законних підставах. Основними принципами забезпечення права на доступ до інформації є: презумпція доступності і відкритості інформації; достовірність і повнота інформації; своєчасність надання інформації; дотримання обмежень, установлених законом; захист права на доступ до інформації; відповідальність за порушення права на доступ до інформації.

Конституція України закріпила право людини на свободу інформації та розкриває принаймні два принципи забезпечення доступу до інформації: презумпція доступності та відкритості інформації і дотримання обмежень, установлених законом. Нерідко посадові особи підприємств, керуючись другим принципом, засекречують суспільно важливу інформацію. Тому необхідно чітко, на законодавчому рівні, визначити інформацію, доступ до якої обмежується, і мету такого обмеження. За цього перелік відомостей, доступ до яких обмежено, має бути вичерпно визначений і оприлюднений. У цьому разі необхідно також дотримуватися двох принципів. Перший - принцип максимального оприлюднення: вся інформація, яка перебуває у володінні суб'єктів господарювання, підлягає оприлюдненню; кількість винятків повинна бути обмежена. Другий принцип характеризує вимоги щодо обмежень - ці винятки повинні: а) бути зрозумілими, б) описуватися вузько, в) підлягати контролю на предмет наявності "шкоди" і впливу на "суспільні інтереси".

Сьогодні в Україні існує багато труднощів у сфері доступу громадян до публічної інформації, зокрема, якщо вона стосується фінансового становища окремих суб'єктів господарювання.

Однією з важливих проблем, пов'язаних із забезпеченням права громадян на доступ до публічної інформації, є наявність грифів обмеження доступу до інформації та їх широке неправомірне застосування.

Серед інших, не менш важливих проблем, які пов'язані з доступом громадян до інформації і, відповідно, стоять на заваді забезпеченню прозорості діяльності публічної адміністрації, можна виділити:

- хаотичний розвиток інформаційного законодавства, який полягає в наявності великої кількості нормативно-правових актів про інформацію різних рівнів, що суперечать один одному;

- невпорядкованість термінології інформаційного законодавства, що нерідко призводить до різного застосування правових норм на практиці;

- неналежне виконання органами влади вимоги оприлюднювати інформацію про свою діяльність;
- відсутність реальних механізмів забезпечення відповідальності за порушення інформаційного законодавства.

Таким чином, узагальнюючи проблеми доступу до публічної інформації, їх можна звести до проблеми невиконання посадовими особами підприємств норм законодавства в цій сфері. Проте якщо це явище набуває масового характеру, а жодних механізмів відповідальності за такі правопорушення немає, то слід задуматися і над тим, чи є це законодавство достатньо ефективним. На наш погляд, однією з причин існування такої ситуації є недосконалість законодавства України про інформацію, яке не відповідає сучасному рівню розвитку інформаційних відносин та не в змозі адекватно вирішувати проблеми, що виникають.

З огляду на це існує цілком достатньо підстав для суттєвого оновлення й удосконалення законодавства України про інформацію. Виникає потреба в розробці концепції розвитку інформаційного законодавства як окремої галузі, що об'єднує в собі окремі правові інститути. Так, розвиток інформаційного законодавства повинен відбуватися шляхом вирішення двох послідовних завдань:

- прийняття базового закону “Про інформацію” в новій редакції, яка б відповідала сучасним умовам ведення бізнесу;
- систематизації інформаційного законодавства шляхом кодифікації, тобто ухвалення Інформаційного кодексу, який об'єднав би окремі правові інститути галузі.

Усунувши проблему неефективності законодавства, передбачивши механізми його реалізації, можна буде забезпечити реальне здійснення передбаченого Конституцією України права людини на доступ до інформації, що є необхідною умовою забезпечення прозорості діяльності публічної адміністрації, оскільки для України настав час, коли цим питанням буде надано комплексного та дієвого характеру.

Список джерел

1. Положення Рекомендації Ради Європи № R(2002)2 про доступ до офіційних документів
2. Закон України “Про інформацію” від 02.10.1992 № 2657-12
3. Закон України “Про аудиторську діяльність” від 22.04.1993 №3126-12 зі змінами
4. Конституція України від 28.06.1996.

Бардаш Сергій Володимирович
Київський національний торговельно-економічний університет
МЕТОДОЛОГІЧНІ ПІДХОДИ ЩОДО МІНІМІЗАЦІЇ
АУДИТОРСЬКОГО РИЗИКУ

В практиці аудиторської діяльності важливе місце займає аудиторський ризик, адже він безпосередньо залежить від ймовірності виникнення суттєвих викривлень у фінансовій звітності та є ключовим фактором планування процесу аудиту та оцінки його результатів. Оцінка аудиторського ризику в частині його складових, - властивого ризику та ризику контролю, дозволяє аудитору включити до програми ті аудиторські процедури, які б зменшили до прийняттого вплив можливих відхилень на достовірність фінансової звітності. Актуальність проблеми ідентифікації та оцінки ризиків в аудиті підсилюється високим рівнем корумпованості економічних відносин, фактами свідомого викривлення фінансової звітності, бажанням ухилитися або не у повному обсязі сплатити податки, приховати чистий прибуток з метою несплати дивідендів тощо.

Проблеми оцінки ризиків в аудиторській діяльності розглядалися багатьма науковцями, серед яких Бичкова С.М., Бондар В.П., Бондар М.І., Давидов М.Г., Гутцайт Є.М., Дорош Н.І., Пантелеєв В.П., Петрик О.А., Редько О.Ю, Терехов О.О. та інші. Разом з суттєвими науковими результатами, одержаними під час проведених досліджень теоретико-методологічних та організаційних аспектів аудиторської діяльності, залишилося поза увагою питання необхідності удосконалення системи внутрішнього контролю в частині включення до переліку його об'єктів як внутрішніх, так і зовнішніх ризиків господарської діяльності. Розв'язання даного питання позитивно вплинуло б на зменшення розміру ймовірності виникнення суттєвих викривлень у фінансовій звітності та наближення аудиторського ризику до прийняттого рівня.

В теорії аудиту ризик суттєвих викривлень, який складається з властивого ризику та ризику контролю (ризик бухгалтерського обліку та ризику внутрішнього контролю), може бути лише оцінений на підставі ознайомлення з бізнесом замовника, тестування контролю, а також виконання інших аудиторських процедур. На нашу думку, властивий ризик, - ймовірність настання негативних наслідків для суб'єкта господарювання у зв'язку з впливом на його діяльність зовнішніх та внутрішніх ризикоутворюючих факторів, може бути мінімізований за рахунок налагодження ефективної системи внутрішнього контролю ризиків. Побудова такої системи є можливою

завдяки обґрунтуванню понятійного апарату такого контролю та визначенню доцільного методологічного інструментарію.

Про необхідність здійснення контролю ризиків також зазначають у своїх працях такі науковці, як: Бутинець Т.А., Дрозд І.К., Максимова В.Ф., Пантелєєв В.П., Петренко С.М. та інші. Разом з тим, у працях згаданих науковців, а також багатьох інших, присвячених дослідженню проблем теорії та практики внутрішнього контролю, нерозкрита природа ризику, неформалізовані його характеристики, - параметри явища, встановлюючи які можна було б вести мову про його контроль. Характеризуючи роботи, що були присвячені розв'язанню проблем контролю ризиків, слід зазначити про те, що у їх більшості розглядаються питання контролю ризиків у контексті структури COSO та COSO ERM. Однак, слід визнати, що на даний час не існує жодних чітких рекомендацій, як фактично контролювати ризики.

При загальному розумінні важливості ідентифікації та впливу ризиків на діяльність у сфері господарювання, підходи до тлумачення сутності ризику мають певні відмінності, адже під ризиком розуміється: невизначеність (невпевненість), небезпека (загроза), можливість виникнення несприятливої ситуації; імовірність отримання збитків; імовірність відхилення від поставлених цілей; потенційно існуюча ймовірність; усвідомлена можливість; можливість настання; непередбачуваність і можливість настання; вірогідність виникнення; кількісна міра безпеки, що враховує ймовірність виникнення. Отже, ризик – це можливість або вірогідність настання певної події з негативними наслідками.

Узагальнюючи існуючі підходи до тлумачення поняття «господарський ризик (ризик господарської діяльності)», можна виділити його основні характеристики, зокрема: 1) економічна природа, об'єктивність прояву; 2) вірогідність настання; 3) формування під впливом зовнішнього та внутрішнього економічного середовища; 4) невизначеність наслідків; 5) негативний характер очікуваних наслідків; 6) нестабільність рівня ризику, що значно змінюється під впливом численних об'єктивних і суб'єктивних чинників, які перебувають у динаміці; 7) суб'єктивність оцінки, яка зумовлена різним рівнем повноти і достовірності інформаційної бази, кваліфікації та досвіду осіб, які оцінюватимуть ризики.

Загальновідомо, що імовірність – це характеристика міри можливості випадкових подій. Однак, як можна контролювати можливість або ймовірність, використовуючи чинний методичний інструментарій внутрішнього контролю? На дане питання його сучасна парадигма відповіді не надає. Дане твердження ґрунтується на

ідентифікації поверхневого розкриття праксеологічної складової контролю ризику та відсутності гносеологічної складової методології внутрішнього контролю ризиків господарської діяльності. Варто зазначити, що полеміка відносно методу та методології внутрішнього контролю триває. Зокрема встановлено, що у складі методу внутрішнього контролю немає жодного методичного прийому контролю ризиків. Також, серед наукових джерел не встановлено жодної праці, в якій би описувалися методи внутрішнього контролю ризиків господарської діяльності. Сприяти у розв'язанні питання щодо удосконалення методології внутрішнього контролю може формулювання поняття «господарський ризик», а також визначення його сутнісних ознак.

Виходячи з викладеної позиції, контроль ризиків як характеристики міри можливості негативного впливу випадкових подій є суттєво ускладненим. На нашу думку, контролювати ризики слід шляхом здійснення контролю ризикоутворюючих факторів, - дій, подій, явищ, операцій, процесів, наслідки яких можуть формувати негативний вплив на досягнення визначених цілей суб'єкта управління. Відповідно, зміст такого контролю становитиме ідентифікація параметрів ризикоутворюючих факторів. Разом з тим, розкриття змісту ризику як складного об'єкту внутрішнього контролю, що складається з ризикоутворюючого фактора, його впливу на процес досягнення очікуваного результату господарювання та безпосередній наслідок такого впливу на досягнутий результат господарської діяльності, свідчить про проблематичність ідентифікації зовнішніх ризикоутворюючих факторів, контроль яких в умовах чинної філософії внутрішнього контролю є неможливий, адже це суперечить його концептуальній основі, - «контролю підлягають лише ті об'єкти, щодо яких можливо управління». Усунути проблему недосконалості існуючої методології внутрішнього контролю можна шляхом доповнення її моніторингом, - методом ідентифікації, кількісного та якісного вимірювання, групування та документування зовнішніх ризикоутворюючих факторів.

Побудова системи внутрішнього контролю внутрішніх та зовнішніх ризиків, її подальша імплементація в загальну систему управління суб'єктів господарювання, які зобов'язанні проводити аудит фінансової звітності, може позитивно вплинути на загальний рівень аудиторського ризику. Масова імплементації такої системи може бути реалізована у формі надання аудиторської послуги.

Белякова В.П.*Київський національний торговельно-економічний університет***НОРМАТИВНО-ПРАВОВЕ РЕГУЛЮВАННЯ
КОРПОРАТИВНОГО ФІНАНСОВОГО АУДИТУ**

З позиції теоретичної осмисленості окремих форм контролю не лише в Україні, але й за кордоном, недостатньою мірою розробленим залишається корпоративний фінансовий аудит. Проблеми корпоративного фінансового аудиту залишаються слабозрозумітими не лише у науковому аспекті, а й у сфері нормативно-правового регулювання. Окрім того фінансовий аудит у його сутнісному розумінні для більшості акціонерних товариств є незрозумілим і недооціненим інструментом корпоративного управління.

Надбудовчі бази векторизації євроінтеграційних орієнтирів України отримали свою висхідну позицію у 1994 р., коли Україна уклала Угоду «Про Партнерство і Співробітництво» (УПС). Головним змістом Угоди було прийняття Україною на себе зобов'язань щодо здійснення реформ, які б наблизили її до відповідності критеріям членства у Європейському Союзі. Серед іншого передбачалося, що Україна досягне з європейськими країнами «приблизної адекватності законів» у певних важливих галузях законодавства, в т.ч. й корпоративного права: закон про компанії, закон про банківську справу, бухгалтерський облік компаній, податки, інтелектуальну власність, фінансові послуги, правила конкуренції тощо. Таким чином Україна зобов'язалася інкорпорувати в національне законодавство положення, передбачені наступними директивами: Першою (про розкриття інформації та створення єдиного реєстру компаній), Другою (про формування та підтримання капіталу компаній), Третьою (про злиття акціонерних компаній), Четвертою (про річну фінансову звітність), Шостою (про поділ акціонерних компаній), Сьомою (про консолідовану звітність), Восьмою (про аудиторів), Дванадцятую (про компанії з одним учасником) та Директивою від 21.04.2004 р. «Про пропозиції про поглинання».

Проте серед реальних досягнень за усі роки, що пройшли з дати укладення УПС в сфері наближення українського корпоративного права до мінімальних європейських стандартів, можна навести лише надання Цивільним кодексом України (ст. 91) загальної правоздатності усім юридичним особам, врегулювання питання зобов'язань, що виникли до створення товариства (ст. 96), та створення єдиного відкритого для публіки реєстру юридичних осіб (ст. 89), тобто основних положень Першої директиви з права

компаній від 1968 р. Прийнятий одночасно з Цивільним Господарський кодекс, заснований на позиціях радянської школи господарського права, в свою чергу заперечує можливість загальної правоздатності для «суб'єктів господарювання», вводячи поняття господарської компетенції, та замовчує питання відкритості реєстру юридичних осіб для громадськості.

Проблеми українського корпоративного права є набагато глибшими, аніж його невідповідність положенням європейських директив. Українське корпоративне право на момент свого становлення характеризувалось спадковими радянськими елементами, які в свою чергу зазнали трансформацій, що в подальшому перетворили його на таке, що не відповідає сучасним викликам та наділено неспроможністю боротися із корупцією та нестримною офшоризацією української економіки.

Появу українського корпоративного права, як правило, пов'язують із прийняттям законів «Про господарські товариства» (нині, «Про акціонерні товариства») та «Про цінні папери та фондову біржу» (нині, «Про цінні папери та фондовий ринок»). На жаль, прийняті в період законодавчої лихоманки 1991-1993 років, ці два акти є нічим іншим, ніж відображенням дуже поверхневого уявлення про фондовий ринок та корпорації в розвинутих країнах.

Сьогодні в Україні склалася модель корпоративних відносин, що полягає в тому, що більшість великих та середніх підприємств контролюються фінансово-промисловими групами, які, порушують інтереси акціонерів меншості, системно вилучають прибутки від діяльності акціонерних товариств через операції із підконтрольними корпораціями (здебільшого офшорними компаніями) із мінімальними інвестиціями у модернізацію виробництва. Правовою основою для цієї схеми є фактична відсутність механізму захисту прав акціонерів меншості від зловживань з боку менеджерів чи контролюючих акціонерів, Наглядова рада формується виключно представниками контролюючого акціонера, відсутність практики притягнення посадових осіб товариства за шкоду, яку вони завдали своїми діями товариству, недосконала система бухгалтерського обліку та примітивна система розкриття інформації.

Проблеми українського корпоративного сектору значно глибші, ніж може здатися, і потребують більш комплексних заходів, аніж просте перенесення норм європейських директив у національне законодавство. Ефективне подолання деструктивних тенденцій в економіці України, пов'язаних з надмірною концентрацією власності, придушенням конкуренції, згортанням інвестиційних процесів, системними диспропорціями в організації грошових потоків не

можливе без кардинального реформування українського корпоративного права, в якому має знайти відображення наступне:

1. Українське законодавство негайно потребує впровадження ефективних механізмів захисту прав та інтересів акціонерів меншості. Механізми, які присутні нині, довели свою неефективність та не стали на заваді масштабним процесам експропріації дрібних акціонерів недобросовісними менеджерами та великими акціонерами.

2. Урахування вимагають природа та головні рушійні сили тих чи інших механізмів захисту прав акціонерів меншості. За цим критерієм можна визначити кілька груп механізмів, ефективність яких може суттєво залежати від інституційного забезпечення:

- вимоги щодо прийняття певних важливих рішень кваліфікованою більшістю голосів. Цей механізм є присутній в українському законодавстві (ЗУ «Про акціонерні товариства»; п. 4, ст. 159 Цивільного кодексу). Однак специфіка моделі корпоративних відносин майже позбавила його ефективності, оскільки домінуючою в українських корпоративних відносинах стала схема захоплення контролю над акціонерним товариством через призначення лояльного менеджменту із наступним вилученням прибутків товариства через переорієнтацію його грошових потоків до афілійованих структур, для реалізації якої достатньо простої чи навіть ситуативної більшості.

- переважне право акціонерів на придбання акцій додаткових емісій пропорційно своїй частці в статутному капіталі акціонерного товариства. На жаль, українське законодавство містить лише посилання на «переважне право» акціонерів (ЗУ «Про акціонерні товариства»), що призвело до непоодиноких спроб перекручувань та зловживань, а відсутність механізмів призупинення цього права позбавляють українське законодавство гнучкості, якої потребують українські товариства для залучення прямих іноземних інвестицій.

- право акціонера вимагати обов'язкового викупу акцій за справедливою ціною у випадку, якщо акціонер не погоджується з окремими рішеннями загальних зборів. Цей простий, але дуже ефективний механізм захисту прав акціонерів меншості покликаний вирішити проблему виходу акціонерів меншості, права яких порушуються, з інвестиції в умовах відсутності ліквідного ринку акцій товариства. Слід зазначити, що цей механізм отримав загальне визнання і був інкорпорований в законодавство практично всіх розвинутих країн. Надання акціонерам меншості гарантованої можливості вийти з інвестиції є потужним стимулом для дрібних та портфельних інвесторів інвестувати кошти в акції, а для контролюючих акціонерів та менеджерів – утримуватись від зловживань.

Бенько М.М.

Київський національний торговельно-економічний університет

ІНФОРМАЦІЙНІ ТЕХНОЛОГІЇ В ІНТЕГРАЦІЇ ВНУТРІШНЬОГО І ЗОВНІШНЬОГО АУДИТУ

В контексті даного дослідження вважаємо за необхідне нагадати яке визначення контролю дається з позиції його автоматизації, – що контроль – це система, функціонування якої передбачає наявність входу, виходу, механізму, який систему приводить в дію, управління, тобто середовища, де діє механізм, та безпосередньо процесу обробки, завдяки якому йде перетворення вхідної інформації у вихідну[2, с. 26].

Поняття «система» слід розуміти як об'єкт, що має певну архітектуру і метод збору, накопичення, обробки, узагальнення, надання інформації.

Звернімо увагу, що важлива роль в удосконаленні управління, посиленні орієнтації на досягнення високих кінцевих результатів належить внутрішньому аудиту – основній інформаційній базі управління, зняряддю контролю за станом об'єктів управління, способу об'єктивної оцінки результатів господарювання.

Зовнішній аудит є методом здійснення позавідомчого фінансового контролю, який також надає інформацію вищій ланці керівництва підприємства, установи про фінансово-господарську діяльність, сприяє створенню високоефективної системи бухгалтерського обліку і внутрішнього контролю, перешкоджає виникненню порушень і підтверджує вірогідність звітності.

Отже, явно проглядається єдина мета і об'єктивні передумови інтеграції внутрішнього і зовнішнього аудиту у досягненні мети. Метою в даному випадку є досягнення економічної і соціальної ефективності системи корпоративного та державного управління, високого рівня відповідальності керівних органів суб'єктів господарювання та державної влади за виконання власних повноважень.

В контексті дослідження ІТ аудиту звернімо увагу на думки окремих науковців.

Як зазначає Белокоз О.І. підвищення ефективності аудиторської роботи можливе за рахунок використання комп'ютерних технологій[1].

На проблеми ефективності аудиту, як процесу, у зв'язку із неналежним застосуванням ІТ, вказує Яровенко Г.М.[5].

Вважаємо доречним згадати, як впливають на застосування ІТ у внутрішньому аудиті міжнародні стандарти професійної етики внутрішнього аудиту (МСПЕВА) (табл. 1)[4].

Таблиця 1

Система положень застосування ІТ міжнародними стандартами професійної етики внутрішнього аудиту

| МСПЕВА | Положення |
|---------|---|
| 1210.A3 | Внутрішні аудитори повинні мати достатні знання про ключові ризики та контроль в ІТ |
| 1220.A2 | Внутрішні аудитори повинні розглядати можливість застосування автоматизованих методів аудиту та аналізу даних на основі ІТ |
| 2110.A2 | Внутрішній аудит повинен оцінити, чи відповідає система управління ІТ стратегії і цілям організації |
| 2120.A1 | Функція внутрішнього аудиту повинна оцінити вплив ризику в сфері корпоративного управління, операційної діяльності та ІС |
| 2330.A2 | Керівник внутрішнього аудиту повинен розробити завдання, вимоги до збереження документів, незалежно від носія, на якому вони зберігаються |

Вважаємо доречним згадати, що міжнародні освітні стандарти для професійних бухгалтерів передбачають оволодіння внутрішніми аудиторами циклу дисциплін з ІТ, в т.ч. ІТ контролю та участь і роль окремих груп фахівців у розробці ІТ.

Проведені дослідження й аналіз змісту чинних МСА, вказує на те, що тепер, фактично, аудит як діяльність, як професія, як функція, є за замовчуванням комп'ютерним[3].

Використання ІТ в аудиті є суцільним і безперервним, а суцільна інформатизація і комп'ютеризація визначає ІТ як один із інтегруючих факторів внутрішнього і зовнішнього аудиту (табл. 2).

Таблиця 2

Елементи інтеграції внутрішнього і зовнішнього аудиту

| ІТ аудиту як інтегруючий фактор | |
|---------------------------------------|--------------------------------------|
| Внутрішній аудит | Зовнішній аудит |
| ФАКТОРИ ІНТЕГРАЦІЇ | |
| Внутрішня інтеграція | Внутрішня інтеграція |
| <i>Елементи :</i> | <i>Елементи :</i> |
| <i>об'єкти ІС внутрішнього аудиту</i> | <i>об'єкти ІС зовнішнього аудиту</i> |
| <i>Персонал внутрішнього аудиту</i> | <i>Персонал зовнішнього аудиту</i> |
| РОБОЧІ ПРОЦЕСИ | |
| Зовнішня інтеграція | Зовнішня інтеграція |

Отже на нашу думку ІТ, як інтегруючий фактор, забезпечують внутрішню інтеграцію суб'єктів і об'єктів внутрішнього (зовнішнього) аудиту, та зовнішню інтеграцію внутрішнього і зовнішнього аудиту як підсистем, в єдину інформаційну систему.

Внутрішня інтеграція забезпечує тісну інтеграцію системи внутрішнього (зовнішнього) аудиту та системи персоналу між собою.

Зовнішня інтеграція забезпечує тісну інтеграцію робочих процесів внутрішнього і зовнішнього аудиту.

На основі застосування ІТ робота цих двох підсистем може бути паралельною і тісно інтегрованою.

Список джерел

1. Белокоз О.І. Вплив інформаційних технологій на аудит дебіторів і кредиторів. [Електронний ресурс] — Режим доступу: <http://www.nibu.factor.ua/golden/doc.html?id=18085>
2. Бурцев В. Характеристика системы внутреннего (финансового) контроля коммерческой организации // Финансовый бизнес. – 2000. – № 8. – С. 24-27.
3. Міжнародні стандарти контролю якості, аудиту, огляду, іншого надання впевненості та супутніх послуг: видання 2010 року, частина 1 / Пер. з англ.: Ольховікова О.Л., Селезньов О.В., Зеніна О.О., Гик О.В., Біндер С.Г. Київ. Вид-во «Фенікс», 2011, 846 с.
4. Міжнародні стандарти професійної етики внутрішнього аудиту (стандарти). [Електронний ресурс] — Режим доступу : <http://ia.org.ua/wp-content/uploads/2013/08/IPPF-...>
5. Яровенко, Г. М. Аспекти автоматизації фінансового контролю підприємств [Текст] / Г. М. Яровенко // Вісник Української академії банківської справи. – 2004. – № 2 (17). – С. 89-96.

УДК 657.15

Білуха М.Т., Микитенко Т.В.

*Київський національний торговельно-економічний університет,
Національний університет державної податкової служби України,*

КОНСОЛІДОВАНИЙ АУДИТ ТОРГОВЕЛЬНОЇ ДІЯЛЬНОСТІ

В умовах економічної нестабільності України стратегічно важливим є продаж конкурентоспроможних товарів та забезпечення рівноваги між їх попитом і пропозицією на внутрішньому й зарубіжному ринках.

Управління торговельною діяльністю на основі економічної тріади “виробництво-дистрибуція-споживання” значною мірою обумовлено надійністю та достовірністю інформаційного

забезпечення, основу якого на рівні суб'єктів господарювання виконує незалежний аудит.

Задоволення невпинно зростаючого попиту споживачів не тільки за кількістю та якістю товарів, місцем і часом їх реалізації, а й за рівнем сервісного обслуговування покупців потребує узгодження процесів формування всіх логістичних потоків на основі новітніх технологій, взаємозв'язків товарообігу з його інформаційним, фінансовим і сервісним забезпеченням.

Ціноутворення товарної продукції не відповідає завданню ефективного розширеного суспільного відтворення, є однією з основних причин збитковості багатьох торговельних підприємств. Основним внутрішнім чинником зростання цін на товари є їх висока собівартість, яка визначається: спадом виробництва, випуском неконкурентоспроможної продукції, дефіцитом обігових коштів, втратою налагоджених господарських зв'язків та ринків закупівлі і збуту, неплатоспроможністю населення, недосконалим правовим полем господарювання та незбалансованістю відтворювальних процесів, що особливо важливо в умовах входження в європейську спільноту.

Перебудова управління торговельними підприємствами в умовах соціально-економічних трансформацій та фінансової кризи потребує відповідної системи аудиту діяльності, за допомогою якої виявляються фактичний стан справ, аналізуються невикористані чи втрачені резерви та ресурси, проводиться економічна діагностика діяльності.

Відправним моментом здійснення аудиту є його спрямованість на досягнення та збереження фінансово-господарської стабільності та прибуткової діяльності торговельного підприємства, що є актуальним в умовах змінності та невизначеності зовнішнього економічного середовища.

Одним із недоліків аудиту торговельних підприємств є надання локальної оцінки господарської діяльності лише за фінансовою звітністю, при цьому не оцінюється якість товарів, не контролюються терміни їх реалізації, наявність генетично модифікованих домішок, не плануються грошові та товарні потоки, що призводить до їх постійної незбалансованості та надлишкового придбання товарів, не контролюється комплексно вся діяльність суб'єктів господарювання.

Ліквідації зазначених недоліків у діяльності торговельних підприємств прийтиме запровадження консолідованого аудиту. Сутність якого полягає у комплексному дослідженні господарських, товарознавчих, маркетингових, кадрових та інших особливостей діяльності підприємства торгівлі з метою оцінки операційних,

інформаційних і фінансових ризиків та визначення шляхів мінімізації їх впливу на діяльність.

Здійснюється консолідований аудит фахівцями різних професій: бухгалтерами, товарознавцями, супервайзерами, мерчендайзерами, менеджерами з продажу, працівниками транспортної та фінансової логістики та ін., при цьому кожний спеціаліст досліджує питання, що відносяться до його компетенції (предмету).

Зокрема, бухгалтера-економісти перевіряють облік і фінансову звітність щодо достовірності та відповідності вимогам законодавства та вимог користувачів.

Об'єктом контролю товарознавців є дослідження організації закупівель товару і перевірка його якості, оптимальне формування асортименту і ціни, зберігання товарів.

Функції супервайзера полягають у визначенні ефективності роботи з торговими представниками за певними марками товарів, контролю продажів в роздрібних мережах, пошуку нових клієнтів.

Повноваження мерчендайзера в аудиторській групі обмежуються оцінкою планування і стимулювання збуту, що включає комплекс заходів, кінцева мета яких – збільшення об'єму продажів товару в конкретній торговій одиниці.

Конкретний склад аудиторської групи добирається з урахуванням особливостей діяльності конкретного торговельного підприємства та умов договору із замовником.

Аудиторська перевірка здійснюється комісією, яка призначає одного з аудиторів керівником, обов'язком якого є узагальнення результатів дослідження різних фахівців.

Керівник групи повинен мати досконалі знання методології контролю галузі, методики досліджень суб'єкта господарювання, уміти синтезувати висновки інших спеціалістів в одному консолідованому документі для виявлення недоліків та вжиття профілактичних заходів.

Консолідований аудит має на меті низку підцілей:

загальна оцінка ефективності всієї системи управління торговельним підприємством;

виявлення ризиків, що можуть мати негативні наслідки для економіки підприємства;

визначення заходів контролю та інших його механізмів, які б запобігали виникненню операційних, управлінських та фінансових ризиків, попереджували і мінімізували негативні наслідки;

внесення рекомендацій щодо вдосконалення системи управління товарообігом підприємства.

Консолідований аудит доцільно здійснювати за такими основними структурними напрямками:

організаційним, що охоплює особливості торгівельної діяльності (оптова, роздрібна), територіальну відокремленість структурних підрозділів;

технологічним, що охоплює спеціалізацію товарообігу, цінову політику (державні (фіксовані) і ринкові (вільні) ціни);

комерційним (ринки придбання і збуту товару, реклама).

Важливим завданням консолідованого аудиту є оптимізація, підвищення оперативності логістичних операцій з доставки необхідних споживачеві товарів в потрібне місце, час, у необхідній кількості, необхідної якості із найменшими витратами.

Таке визначення цілей, напрямків і завдань передбачає й визначення основних елементів загальної принципової моделі консолідованого аудиту торговельної діяльності. Модель вміщує методичні прийоми та процедури аудиту, які мають забезпечити повноту та своєчасність перевірки об'єктів на підставі джерел інформації.

Отже, запровадження консолідованого аудиту дозволить всебічно досліджувати діяльність суб'єктів торгівлі, підвищувати її ефективність, виявляти недоліки та вживати необхідні заходи щодо їх попередження, забезпечувати інноваційний розвиток торговельної діяльності.

УДК 657.1:657.6:336.2:657.471

Бондар Ю.В.

Київський національний торговельно-економічний університет
ОСОБЛИВОСТІ АУДИТУ ПОДАТКОВИХ ВИТРАТ

В результаті переходу України від командно-адміністративної до ринкової форми ведення господарства виникло ряд численних економічних проблем серед яких, зокрема, створення ефективної системи управління податковими витратами.

В управлінні податковими витратами зацікавлені як держава, так і платники податків – юридичні та фізичні особи, власне кожний платник податку.

В сучасних умовах господарювання не можливо уявити ефективну систему управління без ефективної системи аудиту.

Питанню фінансового аудиту приділено багато уваги в працях таких науковців, як Ф.Ф.Бутинця, В.В. Сопко, Л.П. Кулаковська, Є.В. Мних, М.О. Никонович, Н.І.Дорош, В.Я.Савченка,

Т.О.Матвієнко, Т.О.Меліхова, К.О. Назарова та ін. Вони розробили методологію аудиту, підходи до оцінки ризику системи внутрішнього контролю, принципи організації аудиторського процесу, етапи аудиторської перевірки, методи одержання аудиторських доказів та інше.

Часті зміни податкового законодавства і відсутність відповідної чіткої побудови системи оподаткування, а також неоднозначне тлумачення нормативно-правових актів, в практичній діяльності підприємств мають місце допущення помилок та понесення додаткових витрат, які становлять в загальній сукупності податкові витрати.

Враховуючи дані обставини нами запропоновано наступну дефініцію податкові витрати – це витрати пов’язані з визначенням податкових зобов’язань, витрати на їх адміністрування та обслуговування, а також витрати пов’язані з їх сплатою для платника податку та витрати держави внаслідок надання пільг платникам податків, які знижують податкові доходи, що виражено відхиленнями від базової податкової системи країни¹.

В контексті даних проблем посилюється роль аудиту як основного інструменту підтвердження достовірності та прозорості фінансової звітності, яка може бути викривлена під впливом факторів. У зв’язку з цим доцільним є дослідження питань з аудиту податкових витрат.

На рис. 1 представлено загальну систему взаємозв’язку внутрішнього та зовнішнього аудиту з його дотичними зонами.

За даним схематичним зображенням систем аудиту можна зробити висновки про те, що аудит податкових витрат прямо залежить від чіткої, ефективної організації системи обліку і звітності в оподаткуванні підприємства, нормативно-правового поля та складності податкової системи країни та податкової політики підприємства.

¹ Курсивом виділені доповнення запропоновані автором

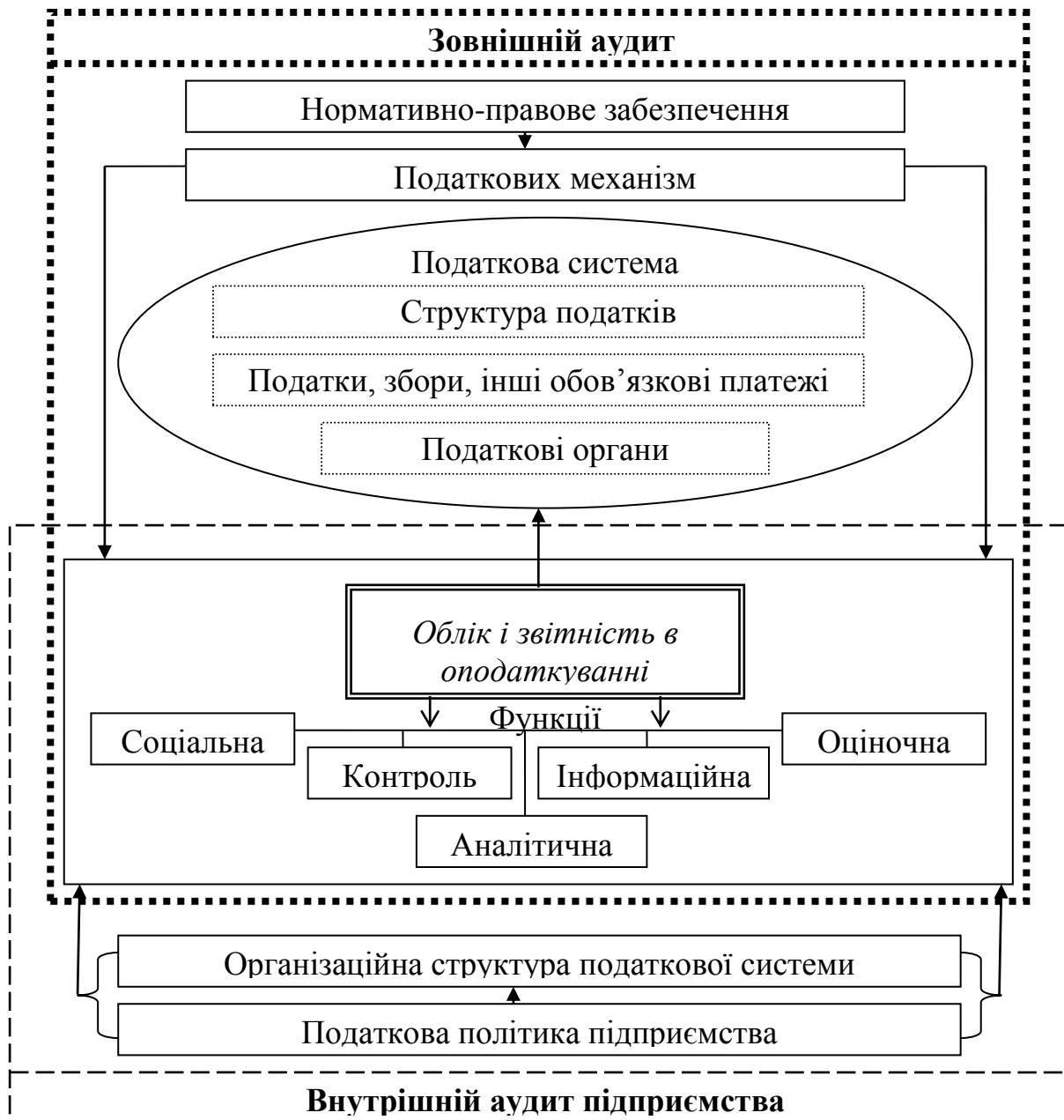


Рис. 1. Система аудиту податкових витрат²

Важливим аспектом інформаційно-аналітичного забезпечення аудиту податкових витрат є наявність інформаційної бази, яку ми пропонуємо розподіляти за рівневим методом, що представлено на рис. 2.

² Розроблено автором

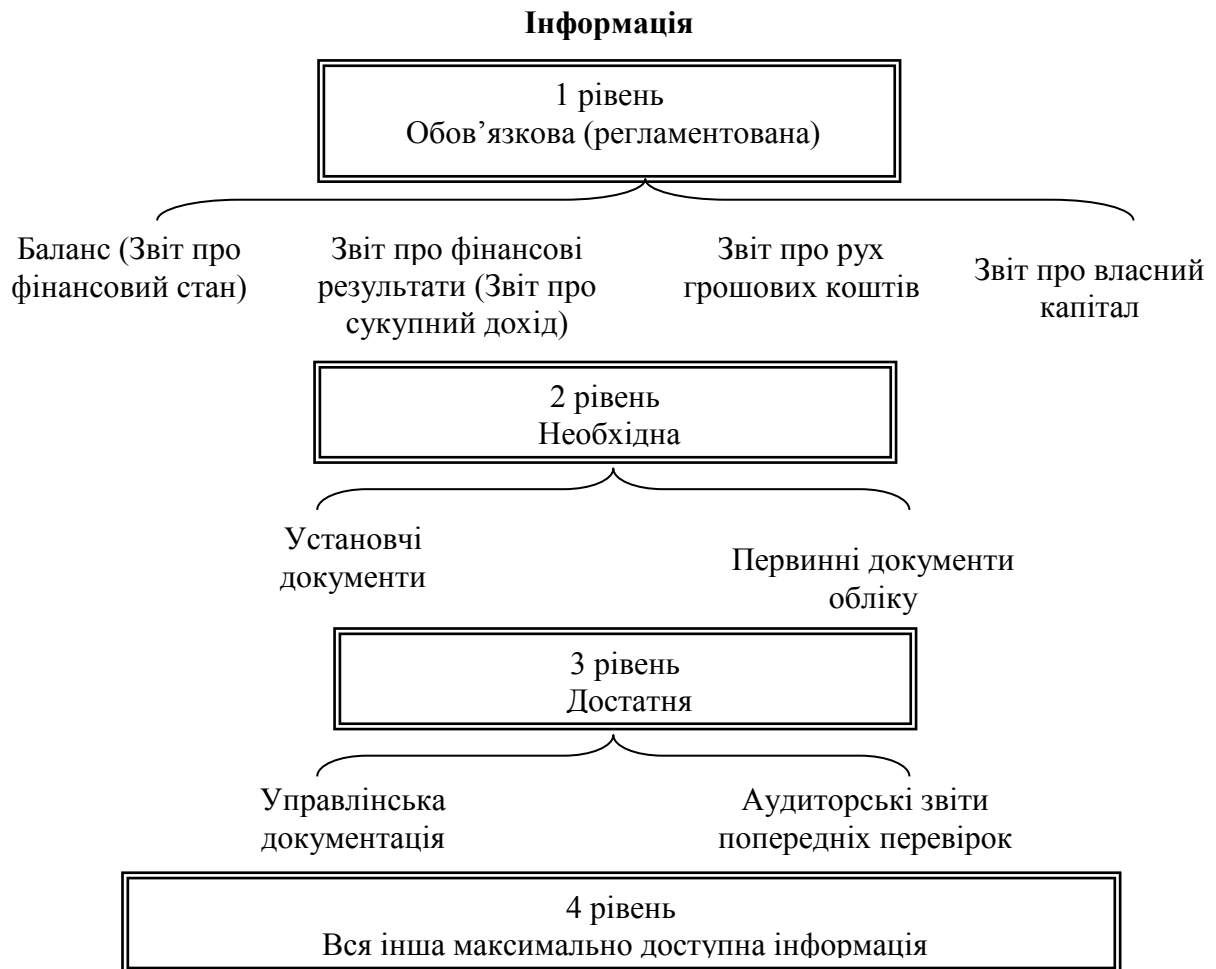


Рис. 2. Рівневий розподіл інформаційних джерел аудиту

В основу рівневого розподілу покладено сортування інформації в міру її необхідності в процесі аудиту, яка достовірно може виступати в ролі аудиторських доказів до яких відповідно до МСА 500 «Аудиторські докази» належить інформація, що міститься в облікових записах, які є основою для фінансової звітності, та інша інформація [1, с. 400].

Таким чином, аудит податкових витрат є специфічним видом аудиту, який в рамках сьогодення потребує подальшого розвитку і дослідження.

Список джерел

1. Міжнародні стандарти контролю якості, аудиту, огляду, іншого надання впевненості та супутніх послуг/ пер. з англ.: Ольховіка О.Л., Селезньов О.В., Зєніна О.О. та ін.. //Т.1., - К.: МФБ, АПУ, - 2010 р.

**“ВІДКАТИ”: ЇХ ВПЛИВ НА ЕКОНОМІКУ КРАЇНИ ТА ШЛЯХИ
БОРОТЬБИ З НЕПРАВОВИМИ МЕТОДАМИ ЗАКУПІВЕЛЬ
ТОВАРІВ І ПОСЛУГ**

Експерти зазначають, що до 30% усіх угод, що укладаються на території України забезпечуються наданням “відкату” представнику замовника. Він став найбільш поширеним способом використання службового становища в особистих цілях задля неправомірного збагачення.

“Відкату” можна дати наступне визначення — це ситуація, за якої особа, що представляє інтереси замовника та має виконавчо-розпорядчі повноваження (Далі відкатоотримувач), отримує матеріальне або будь-яке інше заохочення від постачальника, і в свою чергу забезпечує укладення договору на не вигідних для замовника умовах. Виходячи з важливості даного питання, ми маємо визначити особливості, види “відкатів”, мотиви представників замовників для отримання цього виду неправомірної вигоди, та шляхи розкриття, депопуляризації, та стимулювання “чесного” вибору найбільш вигідного для компанії постачальника.

В умовах сучасної ринкової економіки “відкати” є недопустимим явищем, адже вони послаблюють становище як постачальника так і замовника на ринку, знижують їхню конкурентоспроможність і нарешті - послаблюють ринок.

До основних галузей в яких зустрічаються “відкати” можна віднести: державні закупівлі, рекламний, фінансово-інвестиційний та торговельний бізнес.

Суть “відкату” зазвичай полягає в тому, що постачальник пропонує представнику замовника(найчастіше менеджери середньої ланки) “винагороду”, за те, що він закупить товар, що є менш конкурентоспроможний аніж інші на ринку.

Класифікувати “відкати” можна за критерієм походження:

- Завищення ціни договору порівняно з ринковою

В таких випадках замовник визначає розмір “відкату”, а постачальник в свою чергу додає до ринкової ціни товару цю суму. Це досить ризикований спосіб, адже контрольним органам організації, яку представляє відкатоотримувач, досить легко порівняти середньоринкову ціну товару, та запропоновану постачальником ціну. В разі виявлення цих дій, частіше всього, замовник звільняє відкатоотримувача без накладення додаткових

санкцій, через те що винність особи надзвичайно складно довести.

- Зниження ціни товару

в такому разі постачальник обіцяє знизити ціну товару порівняно з середньоринковою, а різницю між цінами передає представнику замовника-відкатоотримувачу в якості винагороди. Це найбільш складний для відстеження вид “відкату”, адже остаточна ціна не відрізняється від середньоринкової. Постачальник отримує вигоду за рахунок збуту великої кількості товару, не дивлячись на знижену ціну, а замовник в свою чергу отримує винагороду.

Зниження та завищення ціни:

Найменш часто зустрічаються схеми, за яких замовник домовляється за зменшення фактичної ціни для відкатоотримувача і одночасне підвищення ціни для замовника. Таким чином відкатоотримувач отримує подвійну вигоду, проте це найбільш ризикований спосіб отримання хоча водночас найбільш вигідний для відкатоотримувача.

Нині законодавець встановив відповідальність за отримання неправомірної вигоди в діючому Кримінальному Кодексі України (далі ККУ) у такій формі: Прийняття пропозиції, обіцянки або одержання службовою особою неправомірної вигоди...для себе чи третьої особи за вчинення чи невчинення такою службовою особою в інтересах того, хто пропонує, обіцяє чи надає неправомірну вигоду, чи в інтересах третьої особи будь-якої дії з використанням наданої їй влади чи службового становища. Важливо зазначити, що службовими, визнаються особи, що мають спеціальні організаційно-розпорядчі чи адміністративно-господарські функції в організаціях не залежно від форми власності. Це фактично означає, що особи що мають вище зазначені повноваження на підприємствах, установах та організаціях приватної форми власності теж можуть бути притягнені до відповідальності! Проте варто зауважити, що доведення наявності ознак складу злочину відкатоотримувача є неабияким за своєю складністю завданням.

Ми вважаємо дієвими наступні методи боротьби з “відкатами”:

по-перше, на нашу думку, одним з найбільш ефективних і водночас не вигідним для замовника є метод підвищення зарплат середній ланці менеджерів, які відповідають за вибір постачальника в певній сфері. Це підвищить ризики для відкатоотримувача, а відповідно він відмовиться від неправомірної вигоди, що не перевищує розмір заробітної плати. Водночас для того щоб зацікавити відкатоотримувача, постачальник буде змушений збільшити цінність “відкату” а відповідно зробить не вигідним для себе укладення даного договору. Отже підвищення зарплатні майже

повністю вирішує питання “відкати” у веденні господарювання підприємства.

По-друге, керівні чи контролюючі органи замовника, можуть вести посилений нагляд за цінами укладених договорів і порівнювати їх з середньоринковими. Це найменш витратний спосіб для замовника, проте він характеризується низькою ефективністю. Варто згадати про досить поширену практику найму спеціальної особи-контролера, що проводить моніторинг закупівель і працює за процент від виявлених неправомірних дій, особливістю даного способу є підвищена мотивація “контролера”.

По-третє, на нашу думку, найбільш дієвим є “лікування” першопричини а не наслідків. “Відкати” є наслідком невпевненості та нестійкої позиції компанії на ринку, саме тому лише додатковими заохоченнями вона може укласти договір з замовником. Виходячи з цього, необхідно підвищити конкурентоспроможність, ефективність господарювання підприємства і таким чином створити реальний стимул до співпраці контрагентів, за такої умови буде виключена “необхідність додаткових заохочень”

Отже, підсумувавши вищевикладене, ми можемо зробити висновок, що “відкати” є значимою проблемою для вітчизняної економіки. Існує їхнє велике розмаїття, проте основними є: надбавка на ціну, зниження ціни товару та сумування знижки та надбавки. Чинне законодавство визначає за ці діяння кримінальну відповідальність, що передбачає досить жорсткі санкції: конфіскація майна, позбавлення волі до 20 років, заборону певних видів діяльності.

Існують також дієві методи боротьби з “відкатами”, як от: підвищення конкурентоспроможності, встановлення більш жорсткого нагляду за закупівлями тощо.

Використовуючи вищезазначені методи, “відкати” відійдуть у минуле, а це значить, що стан вітчизняної економіки поліпшиться!

Список джерел

1. Кримінальний Кодекс України №2341-14: Режим доступу: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/2341-14/print1389888953318059>
2. Закон України “Про державну службу” №3723-12, Режим доступу: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/372312/print1389888953318059>
3. Лист Міністерства юстицій України від 03.11.2006 № 22-48-548
Режим доступу: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/v0548323-06/print1389888953318059>

Глибокий В.М.*Київський національний торговельно-економічний університет***КОРПОРАТИВНИЙ ФІНАНСОВИЙ АУДИТ: ПРОПОЗИЦІЇ ПО
УДОСКОНАЛЕННЮ НОРМАТИВНО-ПРАВОВОЇ БАЗИ**

В Україні фінансовий аудит перебуває у процесі розвитку. Його становлення повинно відбуватись в міру розвитку ринкового середовища та ринку аудиторських послуг не в залежності від їх обов'язковості, а в силу підвищення кваліфікації та набуття досвіду аудиторів, а також з урахуванням збільшення попиту з боку підприємств з метою зниження фінансових ризиків. Окрім того, фінансовий аудит у його сутнісному розумінні для більшості акціонерних товариств є незрозумілим і недооціненим інструментом корпоративного управління.

Аналізуючи природу українського корпоративного права, неможливо залишити поза увагою існуючі в сучасному корпоративному праві теорії: етичну та політичну.

Етична теорія фактично є розвитком теорії Макса Вебера про протестантську етику як ідеологічну основу західного капіталізму й базується на припущенні, що визначальний вплив на формування та розвиток національної системи права, та корпоративного права зокрема, здійснює система моральних цінностей, підтримуваних домінуючою релігійною течією [1]. Ситуація, що склалася з правовою системою в Україні узгоджується з головними тезами етичної теорії.

Політична теорія визначення моделі корпоративних відносин, найвідомішим представником якої є американський професор Марк Ро (*Mark Roe*) [2, 3], на думку якого розмежування у напрямках розвитку корпоративного права сталося після Першої світової війни із розповсюдженням в континентальній Європі соціал-демократичних ідей, які передбачали посилення ролі держави як соціального арбітра та економічного регулятора. Теорія може знайти своє підтвердження на прикладі України. Ситуація, коли убогість українського корпоративного законодавства співіснує з абсурдно надмірною зарегульованістю діяльності українських корпорацій цілком пояснюється завищеними очікуваннями, які пострадянські суспільства за інерцією покладають на державу.

Нормативно-правове забезпечення корпоративного сектору економіки вимагає суттєвого доопрацювання та удосконалення, в т.ч. й для цілей корпоративного фінансового аудиту. Законодавчі зміни мають знайти відображення в наступному.

Надання акціонерам права звертатися з позовом до посадових осіб товариства (похідний позов). В умовах розпорошеності капіталу більшості великих корпорацій та послаблення ефективності багатьох контрольних механізмів право акціонерів звертатися з позовом від імені та в інтересах корпорації до членів ради директорів цієї корпорації є одним з фундаментальних правових механізмів, що забезпечує ефективне функціонування великих корпорацій в інтересах їх акціонерів. Механізм похідного позову в країнах системи загального права виконує подвійну роль, оскільки не тільки є потужним стимулом для членів органів управління корпорацією працювати сумлінно, а й забезпечує швидке та ефективне виявлення регулятивних проблем, які в інших країнах замовчуються або консервуються всередині корпорації із спрямуванням спірних питань на розв'язання до суду. Величезний позитивний потенціал механізму похідного позову набув широкого визнання, що призвело до його запозичення корпоративним законодавством більшості розвинутих країн. Розвиток механізму похідного позову вимагатиме значного часу та має здійснюватись разом з реформуванням судової системи.

Провал із ухваленням V Директиви з права компаній позбавив українське законодавство чіткого орієнтира для вироблення концепції розподілу компетенції між органами акціонерного товариства.

Вкрай необхідним, особливо з огляду на вкорінення практики експропріації акціонерів меншості та ігнорування їх інтересів, є забезпечення представництва акціонерів меншості у складі наглядової ради. Цього можна досягти, встановивши вимогу щодо обов'язкового застосування кумулятивного методу голосування, який забезпечує акціонерам меншості пропорційне представництво в складі наглядової ради. Кожен з численних проектів закону «Про акціонерні товариства», які надходили до Верховної Ради протягом останніх років, містив норму щодо впровадження обов'язкового кумулятивного голосування.

Необхідною умовою успішності розвитку корпоративного законодавства України має стати комплексність регулювання та стратегічний підхід. Багато інститутів вітчизняного корпоративного права нині потребують загального переосмислення для цілей визначення доцільності їх існування. Має переслідуватися не лише мета захисту інтересів учасників і кредиторів товариства, суспільних і державних інтересів, але слід замислитись і над тим, на скільки корпоративне право слугує інтересам самого товариства, чи створює воно сприятливі та ефективні форми для функціонування організації та чи не містить «зайвих» непрацюючих норм, які є джерелом додаткових витрат для товариства та його учасників.

Із корпоративного права України мають бути виведені норми та правові конструкції, які виказали свою неефективність або недієвість (є штучними та нездатними до регулювання тих відносин, що мають місце у реальному житті). Правові моделі поведінки, що запроваджені сучасним корпоративним правом України, іноді є дуже далекими від тих відносин, що дійсно складаються на практиці.

Запровадження в Україні поширених за кордоном моделей регулювання буде приваблювати іноземних інвесторів значно більше, ніж численні міжнародні договори про стимулювання інвестицій, вільні економічні зони та території пріоритетного розвитку. Участь у господарських товариствах є однією з найбільш поширених форм іноземного інвестування на території України, а іноземні інвестори повинні мати можливість працювати за знайомими їм правилами та стандартами, поширеними в усьому цивілізованому світі.

Спрощення умов здійснення підприємницької діяльності. Створення законодавства, яке буде максимально сприяти веденню як малого, так і великого бізнесу. Країни ЄС є лідерами у цьому русі – за даними Світового банку із 10 країн світу, у яких найбільш активно відбувається регуляторна реформа, 6 є членами ЄС (Словаччина, Бельгія, Фінляндія, Литва, Польща, Іспанія). У двадцятку світових лідерів, яким вже вдалося забезпечити максимально сприятливі умови для ведення бізнесу увійшли 9 країн ЄС (лідер – Великобританія) [4].

Вважаємо, що в Україні має бути проведена комплексна фундаментальна реформа корпоративного законодавства. А наступним етапом дослідження у цьому напрямі має стати розробка національного кодексу принципів корпоративного управління з перспективою його запровадження. Це має сприяти розвитку та вдосконаленню як внутрішньої, так і зовнішньої сфери корпоративних відносин та більш активному залученню фінансових ресурсів (у тому числі іноземних інвестицій).

Список джерел

1. Zetzsche D. A. An Ethical Theory of Corporate Governance History [Електронний ресурс] – Режим доступу : <http://ssrn.com/abstract=970909>.
2. Bebchuk L. A., Roe M. J. A Theory of Path Dependence incorporate Governance and Ownership [Електронний ресурс] – Режим доступу : http://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract_id=202748.
3. Roe M. J. Political Determinants of Corporate Governance [Електронний ресурс] – Режим доступу : http://papers.ssrn.com/abstract_id=472366.
4. Doing Business: Removing Obstacles to Growth / A copublication of the World Bank, the International Finance Corporation and Oxford University Press. – Washington: World Bank, 2014 [September]. – 12 p.

Гнатченко Д.Д.

Київський національний торговельно-економічний університет

ІНФОРМАЦІЙНО-ТЕХНОЛОГІЧНІ ІННОВАЦІЇ В СИСТЕМІ ВНУТРІШНЬОГО АУДИТУ ТОРГОВЕЛЬНИХ МЕРЕЖ

В умовах ринкових перетворень, характерних для сучасного етапу розвитку вітчизняної економіки, посилюється значення інновацій. В основі ефективного управління повинна лежати повна автоматизація всіх аспектів діяльності підприємства за рахунок упровадження інноваційних технологій, спрямованих на збільшення продуктивності баз даних, обробки інформації, захисту даних, а також процесів, пов'язаних із проведенням внутрішнього аудиту діяльності торговельних мереж. Одним з перспективних напрямів інноваційного розвитку торговельних мереж є впровадження інформаційних систем і технологій, спрямованих на підвищення ефективності управління і планування діяльності підприємств. В основі управління і планування діяльності торговельних мереж повинна лежати чітко налагоджена система бухгалтерського обліку, скерованого на формування інформаційної бази для проведення аналізу та ефективного функціонування підприємств.

Дослідження сучасної практики показало, що відсутні інструментальні засоби мобільної інтеграції баз даних в середовище внутрішнього аудиту, що не дозволяє говорити про комплексну автоматизацію аудиту й управління організацією. Тому існує об'єктивна потреба у застосуванні інформаційно-технологічних інновацій в системі внутрішнього аудиту, націлених на гнучку інтеграцію програмних продуктів у систему управління торговельних мереж. Нові досягнення у сфері інформаційних технологій та систем вимагають інноваційних змін у методологічних основах, автоматизації та інтелектуалізації внутрішнього аудиту управління торговельними мережами.

Дослідження проблем інформаційного забезпечення, автоматизації використання інформаційних систем і технологій в аудиті розглядали: В.П. Завгородній [1], С.В. Івахненко [2], М.Р. Когаловський, А.М. Огнева [3], Б.Е. Одінцов, Дж. Робертсон, А.Н. Романов [4], О.В. Сметанко та ін. Однак досліджень пов'язаних з інформаційно-технологічними інноваціями внутрішнього аудиту в системі управління і планування діяльності торговельних мереж, практично не проводились. Залишаються невирішеними питання пов'язані з єдиним підходом до структурованості файлів баз даних

комп'ютерних бухгалтерських програм і систем управління, що в економічній літературі представлений фрагментарно.

В системі внутрішнього аудиту інформація виступає як один з найважливіших ресурсів, який дозволяє оптимізувати аудиторську перевірку та побудувати раціональну схему управління процесом внутрішнього аудиту, спрямованого на вирішення комплексу завдань, пов'язаних із стратегічним й оперативним плануванням діяльності торговельної мережі. Отже, дані, що містяться в інформаційних системах має бути організовано спеціальним чином. Саме тому в складній системі управління торговельної мережі велике значення має інформаційні взаємозв'язки усіх складових підсистем, які можуть бути реалізовані за допомогою впровадження інноваційних інформаційних систем внутрішнього аудиту.

Основною умовою успішного впровадження інформаційних технологій внутрішнього аудиту в систему комплексного управління торговельною мережею є застосування універсальних інструментів і засобів, скерованих на можливість ув'язки існуючого програмного забезпечення з допоміжними та нарощуваними програмами. Для реалізації цієї умови необхідно в автоматизовану систему управління організацією закласти можливість імпорту даних з файлів з розширенням XML і XLS.

Основою на дослідженнях робіт науковців [2-3] можна зазначити, що використання можливості роботи з файлами з розширенням XML є інноваційною технологією, яка дозволяє проводити швидку адаптацію систем управління торговельної мережі під конкретні завдання. Адаптація програмних продуктів до нових стандартів обробки XML-даних спрощує завантаження повідомлень і схем у галузевих XML-форматах, а також допомагає формувати запити для бізнес-додатків за допомогою XML-індексів.

Завдяки підтримці технології XML, у процесі проведення внутрішнього аудиту з'являється можливість зберігати, оновлювати, видаляти, проводити запити й індексувати XML-дані та XML-документи, а також за рахунок запитів отримувати з корпоративної системи управління торговельної мережі необхідну інформацію для проведення аналізу й планування за допомогою застосування призначених для користувача запитів XPath, Xquery і SQL.

Використання XML-документів дозволить застосовувати в процесі проведення внутрішнього аудиту структурних підрозділів торговельної мережі обробку даних засобом віддаленого доступу до бази даних з використанням інноваційних технологій, спрямованих на підтримку web-інтерфейсу, розподілену обробку баз даних через SQL, XPath та Xquery запити.

Використання інноваційних підходів в автоматизації внутрішнього аудиту має бути спрямоване на формування рекомендацій, пов'язаних з підвищенням ефективності системи управління організацією, а також розробкою низки заходів, пов'язаних з оперативним і стратегічним плануванням діяльності торговельної мережі.

Таким чином, в основі автоматизації систем бухгалтерського обліку, управління і планування торговельних мереж повинна знаходитися інформаційно-аналітична система внутрішнього аудиту, спрямована на його вдосконалення та автоматизацію. Це зумовлено тим, що робота служби внутрішнього аудиту забезпечує захист від помилок і зловживань з боку виконавчого органу, визначає ризику і можливості усунення майбутніх недоліків, допомагає ідентифікувати та посилити слабкі місця в системах управління, а також знайти ті принципи управління, які були порушені. Використання інноваційних технологій у процесі роботи служби внутрішнього аудиту дозволить:

- своєчасно виявити й мінімізувати ризики в управлінні торговельною мережею;
- ефективно використовувати та запобігти втратам ресурсів торговельної мережі;
- забезпечити ефективне функціонування, стабільність, розвиток та конкурентоспроможність торговельної мережі;
- сформуванню адекватну сучасним умовам господарювання систему інформаційного забезпечення всіх рівнів управління.

Отже, застосування інноваційних технологій у роботу служби внутрішнього аудиту дозволить оперативно отримувати ключові показники діяльності підприємства і доводити до власників (засновників / учасників) інформацію про хід реалізації його управлінських рішень з метою удосконалення як стратегії розвитку торговельної мережі, так і оперативного управління її структурними елементами.

Список джерел

1. Завгородній В. П. Автоматизація бухгалтерського обліку, контролю, аналізу та аудиту / В. П. Завгородній. – К. : А.С.К., 1998. – 768 с.
2. Івахненко С. В. Комп'ютерний аудит: контрольні методики і технології. – К.:Знання, 2005. – 286 С.
3. Огнева А. М. Аудит інформаційних систем і технологій / А. М. Огнева // Вісник Хмельницького національного університету. – 2009. – №6. – С. 229-232.
4. Романов А. Н. Автоматизация аудита / А. Н. Романов, Б. Е. Одинцов. – М. : Аудит, ЮНИТИ, 1999. – 336 с.

Голяш І.Д.

Тернопільський національний економічний університет

ДОСЛІДЖЕННЯ ТЕОРЕТИЧНИХ АСПЕКТІВ РОЗВИТКУ АУДИТУ ЯК НАУКИ

За останні 20 років спостерігається активний розвиток аудиторської науки в Україні, про що свідчать наукові доробки таких науковців, як Ф.Бутинець, Г.Давидов, З.Гуцайлук, М.Кужельний, А.Кузьмінський, О.Петрик, В.Рудницький, В.Савченко, В.Сопко та інших.

Аналізуючи в цілому масив досліджень з аудиту вітчизняних науковців і практиків можна зробити висновок про те, що багато з них вважають, що аудит, як наука, вже себе утвердив і за цією наукою буде майбутнє, але існує ще ряд суперечливих моментів та невирішених проблем, які вимагають їх подальшого наукового обґрунтування.

На сучасному етапі аудит перестав бути лише практичною діяльністю і потребує дослідження питань формування й удосконалення його теорії. Існуючі вітчизняні й зарубіжні розробки в галузі аудиту свідчать, що база для розвитку філософії аудиту вже існує. Однак, на даний час є дуже мало праць, що містять концептуальний підхід до розгляду аудиту як науки з точки зору елементів його теорії.

Вважаємо, що розвиток теорії аудиторської науки зумовлений протиріччями, які закладені в історії виникнення та в процесі становлення сучасного аудиту.

Аудит на даний час можна вважати окремою самостійною галуззю економічної науки, що проходить шлях свого еволюційного розвитку. Істинність цього твердження доведемо шляхом обґрунтування філософських трактувань науки, відображених у працях відомих вчених: Г. В. Ф. Гегеля, О. Конта, К. Маркса, К.Поппера, П. Фейєрабенда, Т. Куна і переконаємось, що аудит відповідає критеріям науки.

Зокрема, Г. В. Ф. Гегель (1770 - 1831) розглядав науку в контексті об'єктивної, духовної діяльності, яка саморозвивається. Становлення аудиторської науки протягом тривалого часу демонструє діалектику цього розвитку.

Г. В. Ф. Гегель зробив спробу теоретичного обґрунтування феномена науки та розгляду її в складі цілісної системи. Він зазначав, що знання може уважатися науковим тільки тоді, коли воно описує об'єктивні закономірності, у зв'язку з чим, історія розвитку має не

випадково-хаотичний, а внутрішньо-закономірний характер [1,124-127].

Розвиток системи знань в аудиті теж характеризується закономірностями, що дає підставу стверджувати про її науковий характер.

О. Конт (1798 - 1857) вказував на те, що єдиним джерелом справжнього знання є система часткових наук, які тільки спільними зусиллями можуть дати позитивний матеріал. О. Конт розумів під наукою систематизовані знання, а оскільки аудит в певній мірі має такі знання, то він є частиною економічних наук, що вивчає достовірність тієї інформації, яку генерує система обліку. Застосовуючи принцип історизму, О.Конт доводив, що жодна ідея не може бути зрозумілою без знайомства з її історією, що зумовлює актуальність вивчення питання становлення та розвитку аудиторської науки в даний час [2].

У концепції К. Маркса (1818 - 1883) наука відображена як специфічна, відносно самостійна, диференційована сфера людської праці. К.Маркс був першим, хто перетворив ідею про виникнення і розвиток науки в обґрунтовану філософсько-соціологічну концепцію. Відповідно до цієї концепції, аудит може вважатися наукою, або її частиною, оскільки він являє собою соціально-історичне явище, ґрунтується на сформульованих К. Марксом теоретичних і методологічних принципах, базується на фактах, досвіді, які передбачають формулювання практичних висновків [3].

К. Поппер (1902 - 1994) висунув два критерії віднесення тверджень до наукової теорії:

- 1) практика, як критерій істини;
- 2) будь-яка теорія, якщо вона претендує на статус наукової, повинна пояснювати більшість практичних ситуацій, але не всі з них [4].

Усе це стосується й аудиторської науки, оскільки її розвиток демонструє не лише спростування помилкових гіпотез, а й доведення правильних припущень, які поглиблюють основний зміст науки.

П. Фейерабенд (1924 - 1994) стверджував, що наука розвивається у відповідності зі зміною поглядів вчених [5].

Як свідчать історичні факти, з моменту зародження ідеї і до сучасного теоретико-прикладного розуміння аудиту пройшло багато часу. У зв'язку з прагматичним характером знань, що нагромадилися в даній галузі, розвиток ідей проходив через заперечення та відкидання поглядів попередників, а не у вигляді впорядкування наявних основ. Тому можна стверджувати, що аудиторська наука

постійно розвивається, але не в аддитивній формі, а як переінтерпретація відомих елементів знання.

Т. Кун (1922 — 1995) висунув ідею парадигми. Парадигма, згідно з трактуванням Т. Куна, є не тільки теорією, а й способом дії в науці при вирішенні дослідницьких завдань. Перехід від однієї парадигми до іншої являє собою наукову революцію. Наукова революція, як вважає Т.Кун, є періодом розпаду парадигми, конкуренції між альтернативними парадигмами і, як наслідок, перемога однієї з них [6,22-24].

Дослідження окремих етапів розвитку аудиту свідчить, що кожен з них характеризується певною парадигмою, а зміна старих парадигм новими означає новий рівень у пізнанні фактів та інтелектуальну революцію в розвитку теорії аудиту.

Сучасна аудиторська наука динамічно розвивається та видозмінюється внаслідок дії таких чинників:

1. Адаптації науки до потреб ринкової економіки, що сприяє появі нових наукових напрямків: маркетингового аудиту, кадрового аудиту, екологічного аудиту, аудиту якості, податкового аудиту тощо.
2. Розповсюдження методів синергетики, при якій нестійкість вважається однією із умов динамічного розвитку аудиторської науки, а хаос – креативним початком та конструктивним механізмом її еволюції.
3. Альтернативності шляхів подальшого розвитку аудиторської науки – з одного боку та суб'єктивного впливу зарубіжних тенденцій на розвиток цієї науки й прискорення її еволюції – з другого.
4. Масштабності розвитку аудиторської науки та її орієнтації на дослідження мікроекономічних, макроекономічних й глобальних об'єктів.
5. Зміцнення взаємозв'язку аудиту з іншими науками та посилення ролі міждисциплінарних та комплексних підходів при дослідженні об'єктів аудиту.

Дослідження теоретичних питань розвитку аудиторської науки дало нам змогу зробити висновок, що аудит як галузь економічної науки розвивається та видозмінюється відповідно до вимог часу. При цьому система теоретичних знань стає більш досконалою та адекватною до потреб практики.

Список джерел

1. Гегель Г.В.Ф. Система наук. Ч.1 / Г.В.Ф. Гегель. – СПб: Наука, 1999. – 444с.

2. Вікіпедія / [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.//arion.ru/wiki/OgjustKont>.
3. Каутський К. Економічне вчення Карла Маркса / К.Каутський. – К.:Держполітвидав УРСР, 1957.- 215с.
4. Поппер К. Логіка і зростання наукового знання / К. Поппер; [пер.з англ.]. – М.:Прогрес, 1983.
5. Фейерабенд П. Избранные труды по методологии науки / П.Фейерабенд; [пер.с англ.]. – М.,1986.
6. Кун Т. Структура научных революций / Т.Кун; [пер.с англ.]. – М.: Прогресс,1975.- 288с.

УДК 657.6

Гордополов В.Ю.

Київський національний торговельно-економічний університет

ЗАСТОСУВАННЯ АНАЛІТИЧНИХ ПРОЦЕДУР В АУДИТІ: ПРОБЛЕМИ ТА ПЕРСПЕКТИВИ

За сучасних умов розвитку економіки України коло завдань аудиту суттєво розширюється. Більшість підприємств – замовників аудиторських послуг не влаштовує лише професійне судження щодо достовірності відображення в обліку та фінансовій звітності реального стану їхньої господарської діяльності. Збільшується кількість запитів на супутні аудиторські послуги. Власникам та акціонерам важливо отримати незалежну експертну оцінку щодо фінансового стану суб'єкта господарювання, ефективності його діяльності, розподілу грошових потоків, прогноз значень основних показників, визначення напрямів розвитку та ін. Інвестори і кредитори, які в багатьох випадках можуть довіряти лише результатам аудиторської перевірки, потребують більш повної і комплексної інформації, ніж міститься в аудиторських звітах. У зв'язку з цим виникає необхідність більш широкого застосування в аудиті аналітичних процедур.

Міжнародні стандарти контролю якості аудиту, огляду, іншого надання впевненості та супутніх послуг в МСА 520 визначають аналітичні процедури, як оцінки фінансової інформації, зроблені на основі аналізу ймовірних взаємозв'язків між фінансовими і не фінансовими даними, що охоплюють необхідне вивчення ідентифікованих відхилень або взаємозв'язків, які не узгоджуються з іншою відповідною інформацією чи значно відрізняються від очікуваних величин. [1]

Аналітичні процедури застосовуються при плануванні аудиту, безпосередньо при проведенні тестування і на завершальному етапі

аудиту перед складанням аудиторського звіту. Відповідно до цього аналітичні процедури використовуються в трьох якостях: як попередній аналіз діяльності суб'єкта господарювання – замовника аудиту, в якості тестів по суті і як аналіз фінансової звітності.

Є.В. Мних виділяє аналітичні процедури в аудиті двох порядків:

- процедури першого порядку пов'язані з аналізом інформаційних ресурсів на різних етапах аудиту (планування, підтвердження залишків на рахунках бухгалтерського обліку, оцінка доказів щодо аудиторського звіту);

- процедури другого порядку пов'язані із оцінкою та діагностикою стану економічної системи підприємства та можливих (очікуваних) результатів його зміни.

При проведенні аудиту виділяють такі основні напрями аналізу діяльності підприємства:

- аналіз виробничо-господарської діяльності;
- аналіз показників фінансової звітності;
- аналіз економічного зростання і ймовірності банкрутства;
- аналіз перспектив діяльності в розрізі економічних стратегій.[2]

В залежності від виду аналітичних процедур і етапу їх проведення аудитор може використовувати різні методичні прийоми аналізу. Фактично, при проведенні аудиту, в більшості випадків аналітичні процедури використовуються в мінімальному обсязі. Як правило, застосування аналітичних процедур пов'язано з оцінкою фінансового стану підприємства – замовника, при цьому більше уваги приділяється дослідженню динаміки основних статей балансу (звіту про фінансовий стан) і звіту про фінансові результати (звіту про сукупний дохід) та аналізу фінансової стійкості і платоспроможності.

В багатьох випадках для проведення такого аналізу використовуються спеціалізовані програмні продукти, які дозволяють на основі даних фінансової звітності автоматично визначати абсолютні і відносні показники фінансової стійкості, платоспроможності, рентабельності, оборотності активів і капіталу та т.п. Така оцінка фінансової стійкості в багатьох випадках фактично не відображає реальну ситуацію на підприємстві. Це зумовлено тим, що більшість відносних показників фінансової стійкості визначаються співвідношенням власного і залученого капіталу, при цьому не враховуються їх структура та особливості формування. Крім того, фінансову стійкість суб'єкта господарювання визначають порівнянням фактичних і оптимальних значень (критеріїв) відповідних коефіцієнтів. Критерії, які використовуються в цих програмах є узагальненими і не враховують галузі та специфіки діяльності підприємства. Наприклад, співвідношення власного і

залученого капіталу, необоротних і оборотних активів в приладобудівному підприємстві та підприємстві роздрібної торгівлі може суттєво відрізнятись. Не завжди об'єктивною є оцінка коефіцієнтів абсолютної, термінової та проміжної платоспроможності, оскільки розмір грошових коштів може суттєво коливатися залежно від потреб суб'єкта господарювання, а дебіторська заборгованість може бути і безнадійною.

Тобто при застосуванні сучасних інформаційних технологій в аудиті необхідно зважено підходити до вибору програмних продуктів і кінцевої інтерпретації отриманих результатів. Як свідчить практика, однією з найбільш адаптованих для проведення аналітичних процедур в аудиті завдяки широким можливостям аналізу та підтримці роботи з формами звітності різних країн, зокрема й України, є спеціалізована аналітична інформаційна система «Audit Expert». При проведенні в даній системі аналізу фінансового стану будуються аналітичні таблиці з фінансовими показниками та формулами для їх розрахунку, а також графіки, діаграми і звіти, які можна будувати на їх основі. До складу методик фінансового аналізу системи «Audit Expert», придатних для України, входять: розрахунок фінансових показників ліквідності, аналіз структури капіталу, ділової активності, рентабельності активів та капіталу, фінансової стійкості та платоспроможності; аналіз беззбитковості; багатофакторний аналіз за методикою Дюпон; матриця фінансових стратегій. Крім того, система дозволяє автоматично сформулювати висновки та прогнози за результатами аналізу. При її практичному використанні необхідно самостійно визначати критерії для відповідних показників, доцільність використання окремих коефіцієнтів і навіть методик, а також, за необхідності, корегувати сформовані системою висновки, пропозиції та прогнози з урахуванням особливостей функціонування підприємства, стратегії його діяльності, можливого впливу зовнішнього середовища.

Отже, ефективне застосування аналітичних процедур вимагає від аудитора володіння основними методиками економічного аналізу а також аналітичного мислення. Більшість цих методик фактично не застосовується при проведенні аудиту (групування, структурний аналіз, детермінований і стохастичний факторний аналіз, порівняльна комплексна оцінка та ін). Зрозуміло, що у використанні всіх методик немає потреби. Які саме аналітичні процедури застосовувати, в якій послідовності і з яким ступенем деталізації, повинен вирішувати аудитор, виходячи зі специфіки діяльності підприємства – замовника та цільових запитів користувачів інформації.

Для підвищення якості аудиторської перевірки, об'єктивності і точності висновків та прогнозів, а також для забезпечення користувачів достовірною і повною інформацією, відповідно до їх запитів, застосування аналітичних процедур має бути адекватним завданням і цілям аудиту, а витрати на їх проведення повинні корелюватись з отриманими результатами.

Список джерел

1. Міжнародні стандарти контролю якості аудиту, огляду, іншого надання впевненості та супутніх послуг // [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://www.apu.com.ua/index.php?option=com_content&view=article&layout=edit&id=702
2. Мних Є.В. Економічний аналіз : підручник / Є.В. Мних.– К.: Знання, 2011. – 630 с.

УДК 005.334:657.6

Денисенко А.В.

Київський національний торговельно-економічний університет

ОЦІНЮВАННЯ ЕФЕКТИВНОСТІ РИЗИК-КОНТРОЛЮ ЯК ПЕРЕДУМОВА ПІДВИЩЕННЯ ВПЕВНЕНОСТІ АУДИТОРА

Будь яке управлінське рішення пов'язане з ризиками. Їх наслідки можуть бути як позитивними, так і негативними. Тому, доцільним є оцінювання можливості настання певних подій як наслідків прийнятих рішень чи їх неналежного виконання, а також масштабів потенційних вигод та загроз, котрі вони породжують. Дана ситуація обумовлює актуальність дослідження ризик-контролю як системи, направленої на забезпечення інформацією керівника суб'єкта господарювання щодо потенційних ризиків як наслідків прийняття управлінських рішень та їх виконання. Функціонування системи ризик-контролю сприяє підвищенню ефективності внутрішнього контролю підприємства, а отже дозволяє знизити ризик контролю при оцінюванні аудиторського ризику. Проте, при розробці загального плану перевірки, аудитору недостатньо оцінити наявність системи ризик-контролю на підприємстві, адже ключовим фактором підвищення впевненості аудитора у даному випадку є ефективність функціонування такої системи. У зв'язку з цим, породжується актуальність розробки методики оцінювання ефективності ризик-контролю.

Серед сучасних науковців, котрі досліджують шляхи оцінки ефективності внутрішнього контролю, можна виділити: Бардаша С. В.

[1; 2], Вуйціва М. М. [3], Дрозд І. К. [4], Кравчук В. І. [5], Максимову В. Ф. [6], Пантелєєва В. П. [7], Плугарь О. В. [8]. Попри те, що вищезгадані науковці приділяють увагу функціонуванню системи внутрішнього контролю в умовах невизначеності, відсутність розробок щодо визначення ефективності безпосередньо ризик-контролю обумовлює актуальність даного дослідження. Аналіз існуючих методик дослідження ефективності внутрішнього контролю дозволяє сформуванню методик оцінки ефективності ризик-контролю, котра передбачає дослідження наступних груп показників:

1. Прямих кількісних показників:

- Коефіцієнт співвідношення витрат звітної періоду на створення/удосконалення/функціонування системи внутрішнього контролю у складі витрат до одержаного чистого прибутку протягом звітної періоду;
- Коефіцієнт оперативності проведення контрольних заходів: відношення кількості достроково завершених заходів контролю до загальної сукупності проведених протягом звітної періоду;
- Коефіцієнт своєчасності завершення контрольних заходів: відношення своєчасно завершених заходів до загальної сукупності проведених протягом звітної періоду;
- Коефіцієнт впровадження пропозицій, сформованих за наслідками контрольних дій: відношення кількості заходів, за якими відбулося впровадження до загальної сукупності проведених заходів протягом звітної періоду;

2. Прямих якісних показників як дотримання принципів ризик-контролю на стадіях організації і проведення окремого контрольного заходу та системи ризик-контролю (існування максимально можливого ступеня незалежності суб'єкта контролю, наявність та оперативність зворотного зв'язку, повнота охоплення внутрішніх та зовнішніх ризикотвірних факторів контролем, самодостатність системи ризик-контролю, відповідальність суб'єкта контролю за контрольні дії та їх результат тощо);

3. Непрямих показників ефективності внутрішнього контролю:

- показник порівняння адміністративних витрат та чистого прибутку (кількісний показник);
- показник кількості прийнятих на основі результатів контрольних дій рішень (кількісний показник);
- показник рівня компетенції суб'єктів контролю (комплексний показник, який тяжіє до превалювання якісної оцінки);

3.1 Кількісних показників ефективності організаційної структури управління:

- показник кінцевих результатів діяльності організації (зростання обсягу реалізації, збільшення фінансового результату, зростання чистого прибутку);
- показники змісту та організації процесу управління (продуктивність, економічність, оперативність, надійність).

Оцінка ефективності ризик-контролю є складним, багатогранним процесом, направленим на визначення можливості системи ризик-контролю досягти мети свого функціонування. Використання розглянутих показників, у тому числі як джерела підвищення впевненості аудитора також матиме певні особливості. Зокрема, необхідно усвідомлювати актуальність дослідження усієї сукупності показників ефективності ризик-контролю аудитором: якщо мова йде про внутрішній аудит – вони є актуальними (не лише з точки зору встановлення рівня ризику контролю, а також щодо формування судження про ефективність використання ресурсів підприємства); у випадку з зовнішнім аудитом – при проведенні оцінювання ефективності ризик-контролю нівелюється актуальність дослідження показників, котрі свідчать про результативність проведених контрольних заходів та обґрунтовують їх економічну доцільність, а актуалізується дослідження існування на підприємстві умов, здатних забезпечити функціонування системи ризик-контролю та досягти її мети, а також підтвердження функціонування системи ризик-контролю у дійсності (прямі якісні показники, коефіцієнт оперативності проведених контрольних заходів, коефіцієнт своєчасності завершення контрольних заходів тощо).

Список джерел

1. Бардаш С. В. Економічний контроль в Україні: систематичний підхід: монографія. – К.: КНТЕУ, 2010. – 656 с.
2. Контроль у системі інноваційного менеджменту підприємства : монографія / [Мних Є.В., Бардаш С.В., Шевчук О.А., та ін.] ; за ред.. Є. В. Мниха. – К. : КНТЕУ, 2011. – 452 с.
3. Вуйців М. М. Організаційно-методичні засади формування та функціонування внутрішньогосподарського контролю на підприємствах: дис.. к.е.н.: 08.00.09 / М. М. Вуйців – Київ, 2013. – 225 с.
4. Дрозд І. К. Система фінансово-економічного контролю в Україні : дис... д-ра екон. наук: 08.06.04 / І. К. Дрозд; Київський національний ун-т ім. Тараса Шевченка. - К., 2005. – 448 с.
5. Кравчук В. І. Вдосконалення організації внутрішнього контролю в діяльності підприємств поштового зв'язку: дис. канд. екон. наук : 08.00.04 / В. І. Кравчук ; К. : ДУІКТ, 2012. – 216 с.

6. Максимова В. Ф. Теоретичні та методологічні засади формування цілісної системи внутрішнього контролю в управлінні промисловим підприємством: дис. д-ра екон. наук: 08.06.04 / В. Ф. Максимова; Київ. нац. екон. ун-т ім. В.Гетьмана. - К., 2006. – 409 с.
7. Пантелеєв В. П. Концепція внутрішньогосподарського контролю діяльності підприємств: методологія, організація, розвиток: дис. д-ра екон. наук: 08.00.09 / В. П. Пантелеєв ; Державна академія статистики, обліку та аудиту Держкомстату України. — К., 2009. – 390 с.
8. Плугарь О. В. Організація контролювання процесів обслуговування на підприємствах туристично-рекреційного комплексу: дис. канд. екон. наук : 08.00.04 / О. В. Плугарь ; Тавр. нац. ун-т ім. В.І. Вернадського. – Сімф., 2010. – 184 с.

УДК 657.6:339.17

Дубініна В.В.

Київський національний торговельно-економічний університет

**АУДИТ ЕФЕКТИВНОСТІ БІЗНЕС-ПРОЦЕСІВ
ПІДПРИЄМСТВА РОЗДРІВНОЇ ТОРГІВЛІ**

В сучасних умовах все більш широке поширення одержує один з напрямків в області аудиту, а саме аудит ефективності бізнес - процесів. В умовах ринкової економіки бізнес-процеси грають дуже важливу роль, охоплюють всі економічні суб'єкти, що займаються комерційною діяльністю, незалежно від їхніх масштабів, будь то велике або середнє підприємство, або підприємство роздрібної торгівлі малого бізнесу. До бізнес-процесів, зокрема, відносяться: технічна підготовка виробництва, постачання, виробництво, маркетинг, збут, розрахунки економічного суб'єкта з постачальниками, покупцями, кредитними установами, страховими та іншими організаціями.. Також бізнес-процеси присутні практично в будь-яких галузях економіки і формах власності, а аудит їхньої ефективності є актуальним інструментом в управлінні.

Далі нам варто розібратися, що ж розуміється під поняттям «ефективність». Цей термін часто розуміють як продуктивність, результативність, економічність. Всі ці аспекти тісно пов'язані між собою. Так під терміном ефективність в науковій економічній літературі розуміють досягнення поставлених цілей і завдань економічним суб'єктом, причому з найменшими витратами. Дефініція «аудит ефективності» закріпила свій статус на міжнародному рівні у 1977 р. в Лімській декларації принципів контролю, що була прийнята на ІХ Конгресі Міжнародної організації вищих органів фінансового контролю в країнах ООН. У зазначеному документі підкреслюється,

що доповнюючи фінансовий аудит, є також інший вид контролю, який спрямований на перевірку того, наскільки ефективно витрачаються державні кошти.

Професор Н. П. Булига дуже вірно сформулював поняття аудиту ефективності бізнес - процесів. Під даним напрямком аудиту він розуміє «системний процес, за допомогою якого компетентне незалежна особа збирає й оцінює інформацію, що характеризує бізнес - операції господарюючого суб'єкта, з метою визначити і виразити у своєму висновку ступінь ефективності здійснення та координації бізнес - процесів з точки зору їх впливу на створення внутрішньої вартості бізнесу». Дане визначення вказує на об'єкт аудиту - бізнес-процеси, а також на мета аудиту - оцінку ефективності діяльності економічного суб'єкта. Наведений процес є визначає ступінь ефективності діяльності з точки зору впливу бізнес-процесів на створення внутрішньої вартості бізнесу.

Аудит ефективності бізнес - процесів широко поширений в зарубіжних країнах, проте і в Україні він з роками набирає обертів. Він не регламентується законом на відміну від обов'язкового аудиту, тобто є ініціативним. Рішення про проведення даного аудиту приймає керівництво підприємства або його засновники. Важливо відзначити, що аудит ефективності бізнес - процесів доцільно і бажано застосовувати в сукупності з традиційним аудитом (аудитом фінансової звітності).

В теорії і практиці аудиторської діяльності багато іноземні та вітчизняні економісти ототожнюють аудит ефективності бізнес - процесів з управлінським аудитом. Так, ці два поняття об'єднують О. В. Ковальова і Ю. К. Константинов, вводячи додатковий термін - «аудит результатів».

Крім того, А. Д. Шеремет також вважає, що аудит ефективності бізнес - процесів досить близький до управлінського аудиту та являє собою «систематичний аналіз господарської діяльності організації, що проводиться для певних цілей: оцінки ефективності управління, виявлення можливостей поліпшення господарської діяльності, внесення рекомендацій щодо поліпшення діяльності».

Можна зробити висновок про те, що поняття аудиту ефективності ширше, ніж управлінський аудит. Управлінський аудит, у свою чергу, являє собою спеціалізовану загальну перевірку організаційної структури, прийомів і методів управління.

Також багато закордонні та російські економісти пов'язують аудит ефективності з фінансовим, виробничим, операційним, стратегічним аудитом, аудитом господарської діяльності, аудитом співвідношення ціни і якості.

Отже, можна виділити основні новації, притаманні новій формі аудиту:

1. якщо основним методом індустріального суспільства була наступна документальна перевірка, то потребою інформаційного суспільства є перехід до оперативного моніторингу основних бізнес - процесів фірми і достовірності їх освітлення в ході інформаційного обміну з ринком. Тому виникає необхідність в незалежному аудиті на більш низькому рівні - рівні «елементів даних».

2. в останні роки у світовій практиці в області аудиту стає незворотною тенденція відходу від розуміння ролі аудиту як фіксатора ступеня достовірності бухгалтерської звітності і фінансових результатів у бік подання його в якості консультанта, аналітика. В даний час джерела зростання бізнесу у великих фірм перемістилися в область різноманітних консультаційних послуг, що допомагають менеджерам виявляти й оцінювати показники, важливі для створення вартості.

Слід зазначити, що аудит ефективності бізнес - процесів є досить новим різновидом аудиту для України, успіх його впровадження залежить від правильності поставлених перед аудитором завдань і від правильного вибору критеріїв оцінки ефективності. Він ставить перед собою вирішення більш складних завдань на відміну від традиційного аудиту, так як охоплює всю діяльність підприємства. Тому потрібно уважно ставитися до вироблення його методологічної бази, так як саме від цього залежить ефективність і окупність коштів, вкладених у проведення даного аудиту.

Список джерел

1. Булыга Р. П. Инновации современного аудита: аудит эффективности бизнес-процессов / Р. П. Булыга // Аудитор— 2012. — № 3.— с. 16–22
2. Ситнов А. А. Операционный аудит и его предметная область / А. А. Ситнов // Аудит и финансовый анализ — 2007. — № 2. — с.146–153
3. Харисова, Ф. Т. Об определении аудита эффективности бизнес-процессов организации как самостоятельного вида аудита / Ф. Т. Харисова // Аудиторские ведомости. — 2012. — № 10. — с. 28–36

**ЕФЕКТИВНІСТЬ АУДИТУ ПОДАТКОВИХ ЗОБОВ'ЯЗАНЬ:
ПРОБЛЕМИ ТА ШЛЯХИ ЇХ ВИРІШЕННЯ**

Податки є однією з найважливіших фінансових категорій, яка історично склалася як форма фінансових відносин між державою та фізичними і юридичними особами.

У зв'язку з постійними змінами до податкового законодавства виникає необхідність у перевірці правильності податкових розрахунків та ефективності їх використання (державний аудит).

Податкові зобов'язання є найбільш проблемним об'єктом перевірки при проведенні аудиту як на підприємствах так і в бюджетних установах. Особливість даного питання є недопущення значних помилок при нарахуванні податкових платежів та несвоєчасне їх перерахування до бюджету.

Метою даної дослідження є вивчення особливостей та проблемних питань з проведення аудиту податкових платежів, оцінка ефективності виконання податкового аудиту.

Аудит податкових зобов'язань є не тільки самостійним напрямом державного контролю, але й важливою складовою управління податкової системи. Важливе значення податкового аудиту полягає в перетворенні й урегулюванні економічних відносин. Воно зростає паралельно зі збільшенням кількості суб'єктів господарювання та розширенням нового класу власників. Наукове опрацювання проблем правового регулювання аудиту податкових зобов'язань зумовлене двома факторами: по-перше, держава є зацікавленою у забезпеченні повного та вчасного надходження грошових коштів до грошових фондів; по-друге, платники податків, зацікавлені у створенні такого механізму аудиту податкових зобов'язань, що не створював би ускладнень і не сповільнював їх фінансово-господарську діяльність [1,с.198].

Аудит податкових платежів є складним процесом і вимагає досвіду та компетенції аудиторів, що здійснюють перевірку. Для забезпечення безперервного процесу надходження податкових платежів до бюджету та безперешкодної діяльності підприємств необхідно вирішити проблеми щодо ефективності податкового аудиту та знайти шляхи їх вирішення. Оцінка ефективності виконання податкового аудиту включає в себе аналіз вихідної продукції, а саме число проведених податкових аудитів, кількість та масштаб виявлених порушень податкового законодавства, суми додатково

нарахованих платежів за результатами податкового аудиту платників податків тощо.

Для покращення ефективності аудиту податкових платежів необхідно удосконалити такі складові: законодавчо-нормативну базу; організацію та методичку щодо проведення аудиту податкових зобов'язань; застосування непрямих методів перевірки розрахунків за податками; залучення відповідних фахівців з даного питання; зацікавленість власників у проведенні аудиту податків для уникнення в майбутньому розбіжностей та відповідальності у разі виявлення помилок.

З прийняттям Податкового кодексу було забезпечено підвищення рівня захищеності суб'єктів господарської діяльності. Адже знання платником податків прав і обов'язків як своїх, так і контролюючих органів дозволить активно брати участь у проведенні перевірки, в ході визначення її результатів, винесення рішення за проведеною державною перевіркою та притягнення або не притягнення до відповідальності при виявленні порушень законодавства [2].

На сьогодні важливою особливістю аудиту податкових зобов'язань є його спрямування на виявлення помилок, кількість яких зростає, забезпечення ефективності прийняття рішень щодо їх усунення і уникнення в майбутньому. Термін податкових перевірок продовжено, що пов'язано зі збільшенням кількості об'єктів перевірки та операцій з контрагентами.

У своїй діяльності податкові аудиторі керуються цілим рядом інструкцій, роз'яснень, значення яких можуть бути як складними так і недоступними для простих платників податків.

Звідси можна зробити такі висновки: чим складніше, запутаніше, суперечливіше податкове законодавство, тим важче здійснювати податковий аудит, а це приводить до породження корупції [3,с.57-61].

За таких умов податкові аудиторі і платники податків фактично стали заручниками наслідків чинного вітчизняного законодавства.

Діюче податкове законодавство України не узгоджене з міжнародними нормами та нормами Європейського Союзу, що призводить до нерівних умов оподаткування вітчизняних і зарубіжних суб'єктів господарювання на території України, а отже виникає необхідність у його удосконаленні та приведені у відповідності міжнародним вимогам.

Для подальшого удосконалення ефективності податкового аудиту необхідні такі заходи:

- удосконалення законодавства, з орієнтацією на розвиток регулюючої функції, спрощення, стабільність і передбачуваність змін податкового законодавства, введення обов'язкової перевірки ефективності запропонованих законів за допомогою імітаційної моделі;
- розширення бази оподаткування, що дасть змогу зменшити податковий тиск на платників податків та підвищити добровільну сплату податків, а отже, збільшить надходження до бюджету;
- підвищення ймовірність виявлення ухилень від оподаткування при загальному зменшенні кількості перевірок та перевіряючих за принципом системності;
- збільшення і удосконалення контактів безпосередньо між платниками податків та органами податкового аудиту;
- вдосконалення документального оформлення та більш чітке роз'яснення норм податкового законодавства;
- скорочення та ліквідація недоїмки для поліпшення роботи платникам податків, заохочення їх до добровільного скорочень заборгованості перед бюджетом.

Отже, реформування податкового аудиту в Україні передбачає ряд рішень які необхідно впровадити для забезпечення ефективності його проведення. Потрібно забезпечити ряд заходів, щодо залучення у реалізований державою податковий аудит послуг недержавних аудиторських фірм, оскільки це дасть змогу охопити більш ширше коло платників податків з відповідним рівнем ризику, без додаткового залучення державних ресурсів. Одночасно необхідно знову впровадити у практику податкового аудиту непрямі методи визначення податкового зобов'язання, а також оцінку системності виявлених порушень., що складуть основу для використання методу гіпотетичних припущень.

Список джерел

1. Ватуля І.Д. Податки, збори, платежі: Навчальний посібник / І.Д. Ватуля. – Київ: Центр навчальної літератури, 2006. – 356 с.
2. Податковий кодекс України від 02.12.2010 р. № 2755-VI, [Електрон. ресурс] – Режим доступу: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/2755-17>.
3. Ситниченко В.М Сучасні системи методи управління ефективністю як інструмент виходу з кризи / В. Ситниченко // Стандартизація. Сертифікація. Якість.– 2009.– №3.– С. 57– 61.

Журба О.М.

Київський національний торговельно-економічний університет

**КОНТРОЛЬ ПУБЛІЧНИХ ФІНАНСІВ: ШЛЯХИ
ВДОСКОНАЛЕННЯ ФІНАНСУВАННЯ ТА БОРОТЬБИ З
КОРУПЦІЄЮ В ОРГАНАХ ДАІ**

Корупція є одним з найгірших паразитичних явищ, яке заволоділо всіма сферами діяльності в Україні, особливо в державному секторі. Саме через це, з року в рік, ми спостерігаємо одне й теж – постійний дефіцит бюджету, занепад економіки, складний бюрократичний механізм у сфері державного управління, низький рівень довіри населення до чиновників різного рівня. Прем'єр-міністр України Арсеній Яценюк наразі констатує, що «в Україні є два агресора. Перший зовнішній - це Російська Федерація. А другий агресор - внутрішній: корупція, безлад, безвідповідальність, відсутність нормальної організації. Подолавши цих двох агресорів, ми зможемо перемогти" [1].

В пострадянських країнах, за деяким виключенням, корупція в органах ДАІ вже давно стала звичним явищем, про що говорить навіть народний фольклор. Це, звісно, не є основною проблемою економіки, але в той же час це, по-перше кільце великого ланцюга корупції, який окутав всю країну і який треба розрубати, а по-друге одна із причин високого рівня смертності на дорогах країни, великої кількості дорожньо-транспортних пригод, а головне низького рівня довіри до працівників міліції. Тому, очевидним є те, що слід терміново змінювати ситуацію, шляхом певних інноваційних кроків.

Щоб побороти корупцію, спочатку слід зрозуміти першопричини її виникнення. Однією з причин існування корупційних схем у фінансах ДАІ, окрім традицій і світогляду її службовців, є низький рівень заробітної плати рядових інспекторів. Отримуючи малі зарплати, які повною мірою не здатні задовольнити потреби працівників ДАІ, а тим паче і потреби його сім'ї, та маючи можливість «підзаробити», вони користуються цією схемою вже багато років.

Вирішити цю проблему, на наш погляд, допоможе така інноваційна схема формування заробітної плати: до основної заробітної плати разом з усіма доплатами має додаватися фіксований відсоток від суми накладених штрафів. Що це значить? Кожен інспектор, виписуючи штраф порушнику буде мати з цього власну користь, скажімо у вигляді 25% від його розміру. Наприклад, штраф за перевищення максимально дозвільної швидкості 250 грн., то

виписавши такий штраф, міліціонер заробить 62,5 грн. Не складно порахувати, якщо в день буде виписано 5 таких штрафів, то сума заробітку складе вже 312,5 грн., а виходячи з 20 робочих днів на місяць ця сума буде 6250 грн., солідна надбавка, чи не так?

Звичайно, відразу постане питання чесності роботи працівників ДАІ, адже логічно, що вони захочуть накладати як можна більше штрафів. Щоб не допустити цього, необхідно створити чіткий порядок накладання штрафу з «дивідендами». Головною умовою, яка забезпечить чесність роботи, буде обов'язкова умова реєстрації правопорушення на засоби відео фіксації, тоді у порушника не буде жодних аргументів, а єдиним шляхом уникнення штрафу – не порушення ПДР.

Разом з цим, виникне одне важливе питання, наприклад, успішний рядовий працівник буде заробляти більше ніж начальник відділення ДАІ. Рішення абсолютно просте, створити і йому таку ж надбавку до зарплати, але зі значно меншим процентом, виходячи з кожного штрафу його підлеглого. При призначенні начальників слід особливу увагу звертати і на їх особисті якості, такі як чесність, порядність та некорумпованість.

За сучасного стану наповнення бюджету, може виникнути проблема відсутності фінансових ресурсів на придбання відповідного технічного обладнання для кожного інспектора. Однак, це не повинно стати на заваді в боротьбі з корупцією! Закордонні кредитори з міжнародного співтовариства заявили, що готові надавати цільові кредити під певні державні програми. На наш погляд, навіть при відсутності фінансів для реалізації даного проекту, цілком можливим є варіант залучення цільового кредиту департаментом ДАІ МВС України. Ці кошти підуть в розвиток, а отже, принесуть користь державі.

Для максимального подолання корупції роботи працівників ДАІ при цій схемі, необхідно дозволити громадянам відкрито або приховано знімати роботу інспекторів на камери, та при виявленні будь яких фактів корупції негайно повідомляти про це відповідні органи. До таких працівників застосувати жорсткі методи покарання: показове звільнення з рядів МВС зі зриванням погонів, та особливу відмітку у паспорті «спійманий при отриманні хабара». Така перспектива буде нікому нецікава, при чесному заробітку близько 10 тис. грн. в міс., а може й більше.

Іншим місцем корупційних схем в ДАІ є процедура отримання водійського посвідчення. Доказом цієї корупційної схеми є анкетне опитування осіб, що нещодавно отримали посвідчення, чи «платили» вони, у більшості випадків відповідь - ствердна. Більш того, майже

всі, хто готується отримати посвідчення водія вже заздалегідь знає, що необхідно буде платити певну суму (як правило сума також давно відома), щоб без проблем та швидко отримати бажані водійські посвідчення. Основна причина криється у самому порядку складання екзамену в ДАІ. Отож, бажачий стати водієм, приходять в органи ДАІ з пакетом документів (як правило всі необхідні документи вже заздалегідь передає автошкола, де проходила передіспитаційна підготовка), оплачує вартість екзамену в яку входить і вартість самого посвідчення, сума приблизно 500 грн. Після цього починається найцікавіше: спершу необхідно пройти тест - 20 питань по теорії ПДР, 4 варіанта відповіді, тобто нічого особливого, але якщо учень не «заплатив», то з першого разу навряд чи їх здасть, навіть, якщо був відмінником у автошколі, а кожна перездача коштує так само. Причина криється у тому, що по-перше, Вам не покажуть ваші неправильні відповіді, по-друге, по заявам тих хто платив, при складанні тесту, вони загадково не допустили жодної похибки, хоча й навмисно робили одну (успішне складання не більше двох помилок із двадцяти). Тобто, очевидним є той факт, що тестами можна легко маніпулювати з корисливою метою – одним допомогти, інших завалити та змусити платити. Дана схема є давно діючою та відомою, про що свідчить громадськість на відчизняних інтернет-форумах.

Щоб подолати цю корупційну схему, не потрібно ніяких унікальних та інноваційних технологій. На нашу думку, необхідно зробити ряд кроків:

Перше. Оскільки люди згодні платити за екзамен більше в рази, даючи хабар, то є сенс підняти вартість, скажімо до 800 грн., але при цьому збільшити кількість спроб здачі до 5. Держава при цьому не витратить нічого, адже в ціні 500 грн. основну вартість складає виготовлення пластикового посвідчення з відповідним захистом, а собівартість проходження самого тесту буде в порівнянні буде значно меншою.

Друге. Зробити тести прозорими, щоб кожен міг відкрито переглянути свої відповіді, де буде чітко вказано на допущені помилки, а також обґрунтовано правильні відповіді. Розробити таке програмне забезпечення тестування, яке виключило б сторонній вплив.

В Антикорупційному бюро створено робочу групу, метою якої буде розробка стратегії з реформування ДАІ. Таке рішення було прийнято в Бюро на зустрічі з іноземними експертами та представниками української громадськості.

Європейські експерти запропонували розгорнути боротьбу з корупцією з нижніх рівнів до вищих. А реформу ДАІ назвали

хорошим стартом для масштабної боротьби з корупцією, оскільки очевидні швидкі зміни в тому, з чим люди стикаються регулярно. Це дозволить завоювати довіру суспільства до антикорупційного курсу держави.

УДК 657.6

Клімович І.М., Івацішина К.В.

Харківський торговельно-економічний інститут КНТЕУ

ВНУТРІШНІЙ АУДИТ - СУЧАСНИЙ МЕХАНІЗМ КОНТРОЛЮ

Система ефективного внутрішнього контролю – це важлива складова управління підприємством, яка є основою його функціонування.

З метою забезпечення надійності, законності, ефективності, а також безпеки господарських операцій і діяльності підприємство повинно мати внутрішній механізм, який захищає від потенційних помилок, втрат і різноманітних порушень. Саме цю роль виконує внутрішній контроль, складовою якого є внутрішній аудит.

Внутрішній аудит для української практики поняття не нове, але його необхідність та використання є важливим на підприємствах, у тому числі заснованих на державній формі власності, а також банків.

Виходячи з того, що головним завданням внутрішнього аудиту є аналіз інформаційної системи, у тому числі системи бухгалтерського обліку і супутніх видів контролю, вивчення фінансової та операційної інформації, тема організації належного внутрішнього аудиту є актуальною і потребує вдосконалення.

Дослідження сфери внутрішнього аудиту проводили такі вітчизняні вчені, як Ф.Ф. Бутинець, Б.Ф. Усач, Г.М. Давидов, Л.П. Кулаковська, В.В. Сопко та інші.

До проблемних аспектів внутрішнього аудиту відносяться:

- недостатня кількість методичних розробок з аудиторського контролю;
- неефективність діючої правової бази з питань внутрішнього аудиту;
- недостатня кількість кваліфікованих аудиторів;
- відсутність типових форм документів;
- відсутність методичних рекомендацій з питань автоматизації внутрішнього аудиту тощо.

Для ефективного функціонування внутрішній аудит має базуватись на чітких правилах і стандартах. Такими концептуальними рамками є Міжнародні основи професійної практики внутрішнього

аудиту, які розроблені та оприлюднені Інститутом внутрішніх аудиторів для забезпечення професіоналів із внутрішнього аудиту всього світу авторитетним керівництвом роботи.

Міжнародні та національні стандарти внутрішнього аудиту визначають єдині вимоги до проведення внутрішнього аудиту, підготовки аудиторських звітів, висновків та рекомендацій [3].

Окрім стандартів внутрішнього аудиту, також існує Кодекс етики (Code of Ethics) – сума моральних норм і правил, на якій повинен базуватися внутрішній аудитор під час виконання роботи. Ці два документи (стандарти і кодекс) містять всі необхідні практичні рекомендації та стандарти діяльності внутрішнього аудитора, а також організації внутрішнього аудиту, як у приватному, так і у державному секторі [2].

Порядок утворення структурних підрозділів внутрішнього аудиту та його проведення регламентує Порядок № 1001, затверджений Постановою Кабінету Міністрів України, який спрямований на створення системи незалежного внутрішнього фінансового контролю відповідно до міжнародних стандартів в антикризових цілях з метою захисту інтересів суспільства та власників [1].

На нашу думку, ефективність внутрішнього аудиту насамперед залежить від ініціатив та практичного досвіду, які склалися в самих компаніях, особливо якщо мова йде про міжнародні корпорації.

Особливістю внутрішнього аудиту є його системність та безперервність здійснення на підприємстві, це дозволяє своєчасно виявляти недоліки в роботі персоналу та попередити їх прояв у майбутній діяльності конкретних виконавців.

Забезпеченню ефективності діяльності суб'єктів підприємницької діяльності у правовому полі багато в чому сприяє впровадження правильної організації системи внутрішнього аудиту.

Провідне місце в структурі організації внутрішнього аудиту належить раціональній побудові його апарату та оптимальному застосуванню його організаційних форм.

Внутрішній аудит здійснюється безпосередньо спеціальним структурним підрозділом підприємства та його робітниками.

Діяльність служби внутрішнього аудиту, є найскладнішою формою організації контролю на підприємстві, оскільки, як правило, вимагає значних грошових коштів.

Важливо розуміти, що сучасний внутрішній аудит – це не тільки аналіз бухгалтерської звітності та внутрішній фінансовий контроль, а й комплексна діяльність, спрямована на систематичний контроль абсолютно всіх аспектів функціонування підприємства. Іншими

словами, внутрішній аудитор повинен сприймати підприємство як процес, і контролювати його з метою оптимізації.

Підвищення якості внутрішнього аудиту безпосередньо залежить від створення прозорого бізнес клімату і детінізації економіки.

Наші дослідження підтверджують, що в умовах сучасних економічних відносин в Україні, внутрішній аудит спрямований скоріше на вирішення проблем, ніж на їх запобігання.

Список джерел

1. Порядок № 1001, затверджений Постановою Кабінету Міністрів України від 28 вересня 2011 р.
2. Кодекс етики працівників підрозділу внутрішнього аудиту, затверджений Наказом Міністерства фінансів України від 29 вересня 2011 р. № 1217;
3. Стандарти внутрішнього аудиту, затверджені Наказом Міністерства фінансів України від 4 жовтня 2011 р. № 1247.

УДК 657.6

Коваль В.М.

Ужгородське комерційне училище КНТЕУ

ВПЛИВ ІНФОРМАЦІЙНО-ТЕХНОЛОГІЧНИХ ІННОВАЦІЙ НА АВТОМАТИЗАЦІЮ АУДИТУ В СИСТЕМІ СТРАТЕГІЧНОГО ПЛАНУВАННЯ І УПРАВЛІННЯ ПІДПРИЄМСТВАМИ, УСТАНОВАМИ ТА ОРГАНІЗАЦІЯМИ

Одним з перспективних напрямів інноваційного розвитку підприємств, установ та організацій (ПУО) в Україні є впровадження інформаційних систем і технологій, спрямованих на підвищення ефективності управління і стратегічного планування діяльності ПУО. В основі управління і стратегічного планування повинна лежати чітко налагоджена система бухгалтерського обліку, скерованого на формування інформаційної бази для проведення аналізу й формування ключових показників ефективності.

Сучасний етап розвитку ПУО характеризується зростанням кількості та складності господарських операцій. Тому необхідність використання аудиторами комп'ютерних методів обробки числових даних як в ході перевірки, так і при виконанні аналітичних процедур є актуальною.

Автоматизована обробка дозволяє виявляти важливі тенденції в діяльності ПУО, відхилення і диспропорції показників, більш ефективно планувати і проводити сам процес аудиторської перевірки.

В умовах науково-технічного прогресу організація процесу обліку на більшості українських ПУО здійснюється з використанням інформаційних систем, проте в аудиторській діяльності відсутні чітко модифіковані технології. Це негативно впливає на якість наданих аудиторських послуг, оскільки аудитор має регламентований термін для аналізу значного обсягу інформації і формулювання на її основі адекватних висновків.

Зазначені показники виступають ключовим елементом в оцінці як технологічних і бізнес-процесів, так і системи управління ПУО. Тому в основі автоматизації систем бухгалтерського обліку, планування і управління ПУО повинна знаходитися інформаційно-аналітична система внутрішнього аудиту (СВА), спрямована на його вдосконалення та автоматизацію. Це зумовлено тим, що робота СВА забезпечує захист від помилок і зловживань, визначає “зони ризику” і можливості усунення майбутніх недоліків або недочетів, допомагає ідентифікувати й “підсилити” слабкі місця в системах управління, а також знайти ті принципи управління, які були порушені. Таким чином, використання інноваційних технологій у процесі роботи служби внутрішнього аудиту дозволить:

- забезпечити ефективне функціонування, стійкість і максимальний розвиток організації в умовах багатопланової конкуренції;

- зберегти й ефективно використовувати ресурси та потенціал організації;

- своєчасно виявити й мінімізувати комерційні, фінансові та інші ризики в управлінні ПУО;

- сформувати адекватну сучасним до постійних змін умов господарювання систему інформаційного забезпечення всіх рівнів управління, яка дозволяє своєчасно адаптувати функціонування організації до змін у внутрішньому та зовнішньому середовищі.

Отже, упровадження інноваційних технологій у роботу СВА дозволяє оперативно отримувати ключові показники ефективності діяльності організації і доводити до керівництва суть можливих перспектив, послідовність, тривалість і вартість кроків для досягнення стратегічних цілей розвитку підприємств, установ та організацій.

Основною умовою успішного впровадження інформаційних технологій (ІТ) аудиту в систему комплексного управління ПУО є застосування універсальних інструментів і засобів, скерованих на можливість ув'язки існуючого програмного забезпечення з допоміжними та нарощуваними програмами.

Для реалізації цієї умови пропонується в автоматизовану систему управління ПУО закладати можливість імпорту даних з файлів з розширенням XML і XLS. Файлами з розширенням XML є інноваційною технологією, яка дозволяє проводити швидку адаптацію систем управління ПУО під конкретні завдання. Адаптація програмних продуктів до нових стандартів обробки XML-даних спрощує завантаження повідомлень і схем у галузевих XML-форматах, а також допомагає формувати запити для бізнес-додатків за допомогою XML-індексів, XPath, Xquery і SQL.

Для оптимізації роботи баз даних, а також зниження трудовитрат аудитора пропонується використовувати модель аудиторської програми, яка повинна базуватися на якісно нових інформаційних технологіях (рис.1,2).

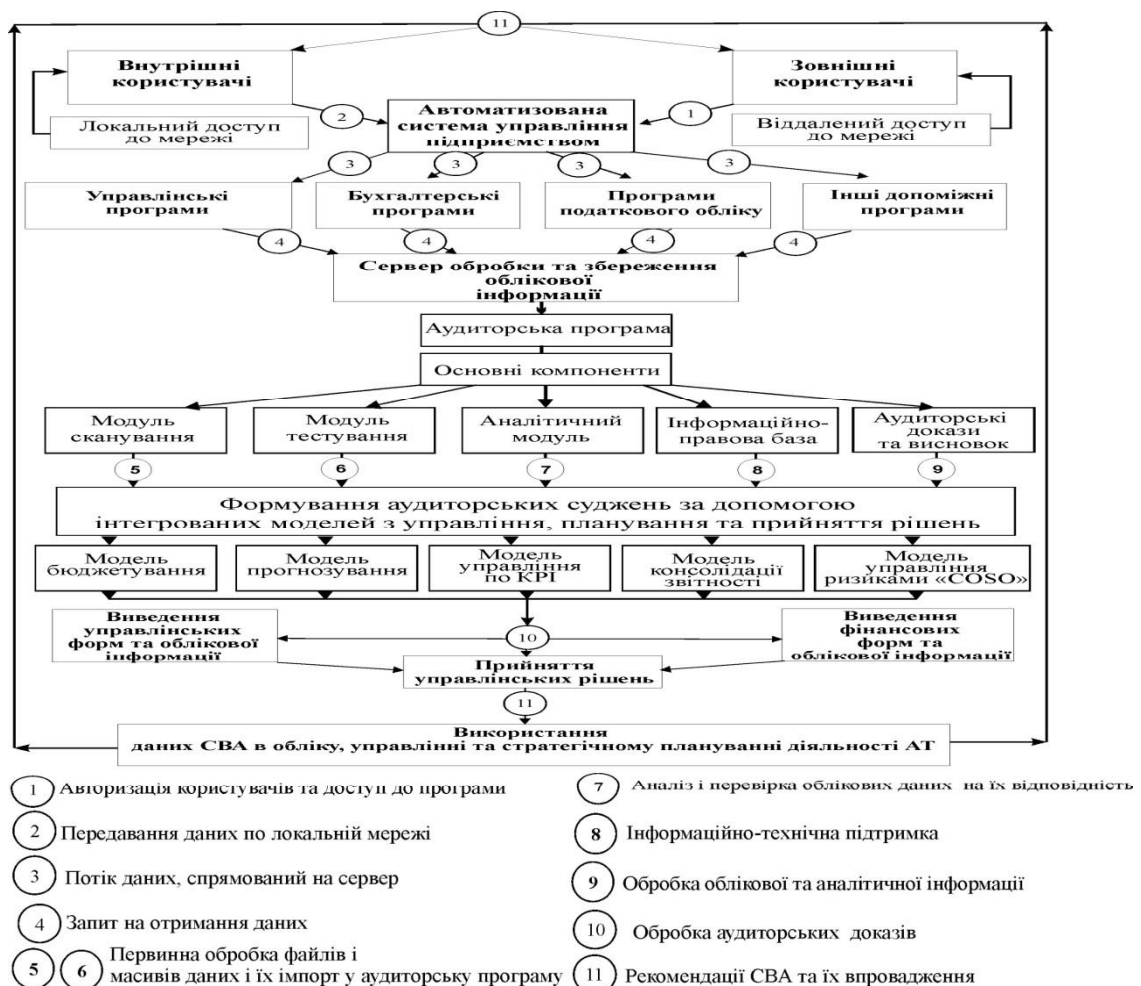


Рис. 1. Модель автоматизації внутрішнього аудиту ПУО

Використання запропонованих моделей дозволить за допомогою інформаційних запитів і застосування інтернет-технологій проводити відбір, групування, обробку, збереження даних з метою проведення заходів, спрямованих на розробку рекомендацій, пов'язаних з аналізом, прогнозуванням і управлінням ключовими показниками

ефективності, маркетинговий, виробничий, інвестиційний, фінансовий, кадровий розділи стратегій та оцінка обґрунтованості допущень і припущень при розрахунку окремих показників по розділах стратегії.

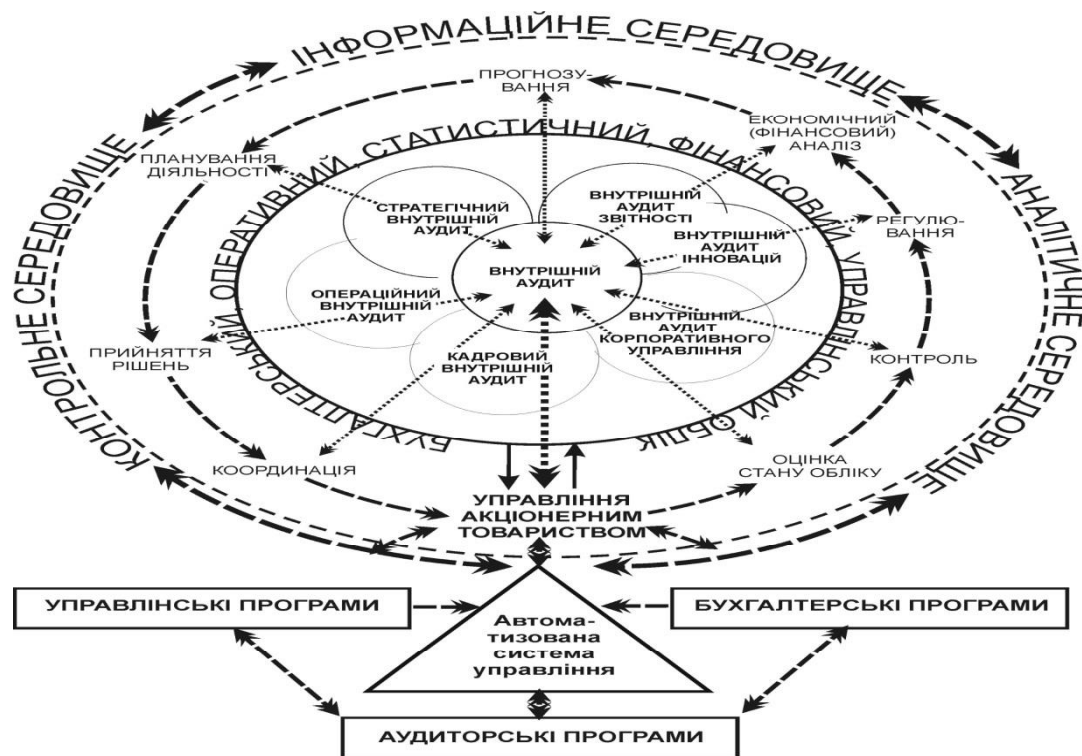


Рис. 2. Модель внутрішнього аудиту в системі автоматизованого управління ПУО

На сьогоднішній день існують універсальні аналітичні програми, спеціальних програм, які призначені для проведення економічного аналізу («ИНЕК-АФСП», «1С:Бухгалтерія», «Парус», «Галактика» тощо).

Серед програм аналізу фінансового стану підприємства найбільшого розвитку й поширення отримали програми ретроспективного (підсумкового) аналізу фінансового стану господарської діяльності, що проводиться на основі даних фінансової звітності організації, що є основним джерелом інформації при розрахунках фінансових коефіцієнтів. До таких програмних продуктів належать аналітичні програми «ИНЭЕ - АФСП», «ИНЕК - Аналітик», «Аудит Експерт», «Експерт - аналіз фінансового стану».

Зазначені показники є часткою системи збалансованих показників (BalancedScorecard), у якій установлюються причинно-наслідкові зв'язки між цілями й показниками для того, щоб бачити закономірності та взаємні чинники впливу в бізнесі, тобто залежності одних показників (результатів діяльності) від інших.

Використовуючи Методи аудиту за сприяння комп'ютера (МАСК)", аудитор може визнати необхідним залучення співробітника клієнта, який працює за комп'ютерним фахом. У такому разі аудитор мусить впевнитися в тому, що не існує можливості втручання в роботу програмного забезпечення з боку співробітника клієнта і, як наслідок, не буде впливу на результати тестування.

Отже, підсумовуючи усе вище сказане, можна зробити висновок, що процес аудиту має бути у повній мірі забезпечений надійними та сучасними комп'ютерними програмами.

Для того, щоб процес аудиту був ефективним в аудиторській фірми мають бути створені певні підрозділи, головне призначення яких – забезпечення ефективного функціонування комп'ютерного оснащення, забезпечити єдиний підхід до програмного забезпечення, перейти до міжнародних стандартів фінансової звітності, автоматизувати аналітичні процедури та документування аудиту, а також допомога персоналу фірми у роботі з комп'ютерними системами.

Таким чином, можна зробити висновок, що використання інформаційних технологій є не тільки актуальним завданням і найважливішим фактором успішної роботи аудитора, а й необхідною умовою її виконання.

Інформаційно-технологічні інновації внутрішнього аудиту в ПУО, які розглянуто в статті, дозволять здійснювати стратегічне управління і планування як на стадії розробки, так і в процесі оцінки ймовірності досягнення результатів конкретних стратегій і запобігання банкрутству ПУО.

Українські ПУО повинні усвідомити, що тільки якнайшвидше освоєння інформаційних технологій дозволить їм одержати необхідні конкурентні переваги в боротьбі на вітчизняних і закордонних ринках.

Список джерел

1. Когаловский М. Р. Перспективы технологий информационных систем / М. Р. Когаловский. – М.: ДМК Пресс, Компания АйТи, 2003. – 288 с.
2. Ключевые показатели эффективности. – Режим доступа : <http://ru.wikipedia.org/wiki/KPI>.
3. 1С: Предприятие 8. Конфигурация “Консолидация”, редакция 1.3. Описание. Ч. 1 / [А. Астахов, И. Берко, Г. Давидян и др.]. – М. : Фирма “1С”, 2009. – 438 с.
4. Міжнародні стандарти аудиту, надання впевненості та етики: Видання 2009 року. – К.: ТОВ „ІАМЦ АУ, СТАТУС”, 2006. – 1152 с.
5. Івахненко С.В. Комп'ютерний аудит: контрольні методики і технології. – К.: Знання, 2005. – 286 с.

Комірна О.В.*Київський національний торговельно-економічний університет***АУДИТ ДОСТАТНОСТІ РЕЗЕРВІВ, СФОРМОВАНИХ ПІД
ІНВЕСТИЦІЙНІ РИЗИКИ**

Зростання довгострокового кредитування під інвестиційні проекти які реалізуються підприємствами, що не мають стійкого фінансового стану і позитивної кредитної історії, пов'язане зі значним підвищенням кредитного ризику, що вимагає формування істотних резервів, створюваних банківськими установами під інвестиційне кредитування. Відсутність таких резервів призводить до зниження фінансової стійкості самих банків.

В зв'язку з цим, аудиторські організації все частіше надають послуги з оцінки кредитних ризиків та перевіркою достатності резервів створюваних під інвестиційне кредитування. Традиційні матричні системи для визначення кредитного рейтингу позичальників, які використовуються багатьма аудиторськими компаніями, не дають належного результату, так як в їх основі лежать такі параметри як рівень фінансового стану та обслуговування боргу. При їх використанні для оцінки кредитних ризиків, пов'язаних з інвестиційними проектами, виникає ряд проблем. По-перше, дуже часто буває так, що підприємство знаходиться ще в інвестиційній фазі і фінансові результати оцінювати рано; по-друге, з обслуговування боргу підприємство має відстрочку або виплачує відсотки за пільговою ставкою за рахунок кредиту. Саме тому стандартні підходи до оцінки кредитного ризику перестають діяти, і виникає необхідність у розробці нових інструментів для виявлення й аналізу кредитних ризиків інвестиційних проектів.

В сучасних умовах економічної нестабільності банки ведуть зважену політику інвестиційного кредитування. Щоб отримати кредит на реконструкцію, модернізацію, оновлення чи придбання основних засобів, в більшості випадків юридичній особі замало мати ефективний бізнес-розрахунок проекту. Необхідною передумовою його отримання є стабільний прибуток від операційної діяльності, який виступає основним джерелом погашення відсотків та вагомим джерелом погашення кредиту. В деяких випадках інвестиційне кредитування взагалі не створює додаткового потоку доходів та не є джерелом повернення кредиту.

Основним джерелом погашення інвестиційних кредитів, які надаються на реконструкцію, модернізацію, придбання та технічне переозброєння основних засобів позичальника, є грошовий потік,

який утворюється внаслідок операційної діяльності позичальника, вторинним – ліквідна застава. В даному випадку об'єктом інвестиційного кредитування виступає саме позичальник, а не його інвестиційні наміри, тому ставка відсотку за таким кредитом залежить, в першу чергу, від вартості ресурсів для кредитора та заданого рівня маржі, а не від рівня рентабельності інвестиційного проекту. Строк кредитування встановлюється в залежності від міри прийняття на себе ризиків установою-кредитором, тобто в залежності від характеру кредитної політики [2].

Метою аудиту достатності резервів, створюваних під інвестиційні ризики є перевірка дотримання кредитною установою діючих правил формування резервів, обґрунтованості їх розміру, правильності їх відображення в бухгалтерському обліку для запобігання порушень та зниження інвестиційних ризиків.

Програма аудиту достатності резервів банківської установи включає широкий спектр питань - від загальної оцінки організації кредитного процесу до аналізу якості формування резервного фонду, правильності відображення даних операцій в регістрах бухгалтерського обліку та у фінансовій звітності підприємства.

Якщо кредитна організація має власну систему оцінки кредитних ризиків, при проведенні аудиторської перевірки, аудитор на основі інформації, зібраної банком, проводить власний аналіз процедур визначення кредитного рейтингу та підтверджує величину резервів в цілому по портфелю.

В основі методики аудиту формування резервів знаходиться принцип визначення достатності резерву для покриття можливих збитків і, як наслідок, забезпечення фінансової стійкості кредитної організації. Аудитор на вибірковій основі аналізує окремих позичальників з кредитного портфеля банку для визначення індивідуального кредитного рейтингу. Далі можливі два варіанти розвитку подій.

Перший, якщо банк має власну систему моніторингу кредитних рейтингів і останні отримані аудитором збігаються з даними банку, в даному випадку, аудитор може зробити висновок про ефективність роботи даної системи та достатності створених резервів. Другий, якщо банк не має власної системи моніторингу, аудитору необхідно екстраполювати результати вибіркової оцінки кредитних рейтингів окремих позичальників на весь кредитний портфель банку.

Незважаючи на часову обмеженість перевірки, аудитор має застосувати достатню кількість процедур для обґрунтування власного судження яке має базуватись на достовірних фактах та висновках [1]. Для цього методика аудиту резервів повинна включати в себе

надійний інструментарій для фінансового аналізу позичальників та інвестиційних проектів, що дозволить в короткий відрізок часу зібрати, проаналізувати, узагальнити і визначити кредитний рейтинг позичальника або інвестиційного проекту з високою мірою достовірності.

При вдосконаленні методики аудиту достатності резервів, створених під кредитні продукти, необхідно приймати рівень інформаційного забезпечення. Як правило, банки при видачі кредитних ресурсів запитують повний пакет документації по інвестиційному проекту. Тому в ході проведення перевірки резервів аудитор має можливість ознайомитися і обробити всю необхідну інформацію для визначення кредитного рейтингу.

Під час оцінки ризику інвестиційного проекту аудитор має оцінити достатність грошових коштів за проектом для повного та вчасного погашення основної суми боргу та відсотків за позицією. На даному етапі аудитор має проаналізувати прогностичні грошові потоки за проектом, що розроблені, як правило, за оптимістичним, найбільш ймовірнісним та песимістичним сценаріями. За наявності декількох варіантів розвитку подій аудитор має дотримуватись принципу консерватизму, і використовувати дані прогностичної звітності побудованої за песимістичним сценарієм.

Після оцінки грошових потоків аудитор узагальнює отримані результати і залежно від їх значень робить висновки про величину фінансового ризику проекту та здійснює оцінку кредитоспроможності підприємства-позичальника.

Після визначення попереднього кредитного рейтингу, аудитор повинен проаналізувати та оцінити вплив додаткових чинників, які можуть скоригувати попередню оцінку на користь зниження чи підвищення кредитного рейтингу. Даними чинниками є: ймовірність повернення боргу за рахунок рефінансування; наявність гарантій отриманих від третьої сторони; можливість погашення боргу за рахунок продажу частини майна, і т.д.

Список джерел

1. Аудит. /За ред. д.е.н., проф. Немченко В.В./, /За ред. д.е.н., проф. Редько О.Ю./.- Київ: Центр учбової літератури, 2012.
2. Грицай Т.Л. Концептуальні основи та методика проведення аудиту інвестиційних проектів / Т.Л. Грицай // Економіка та держава. – 2011. – №7. – С. 90 – 92.

Копотієнко Т.Ю.

Київський національний торговельно-економічний університет

ІНФОРМАЦІЙНЕ ЗАБЕЗПЕЧЕННЯ ВНУТРІШНЬОГО АУДИТУ ВИТРАТ СУБ'ЄКТІВ ГОСПОДАРЮВАННЯ

Обов'язковою умовою проведення ефективного внутрішнього аудиту витрат суб'єктів господарювання є своєчасне інформаційне забезпечення на всіх етапах аудиторського процесу. Від повноти та якості інформаційного забезпечення залежатиме результат аудиту, що вплине на оперативність і ефективність управління витратами, швидкість та повноту залучення в господарський оборот наявних господарських резервів. Неналежне теоретичне осмислення сутності та класифікації інформаційного забезпечення ускладнює роботу контролера та породжує проблеми неякісного проведення внутрішнього аудиту витрат.

Дослідження змістовного наповнення **інформаційного забезпечення внутрішнього аудиту витрат** дозволило сформулювати визначення цього поняття як діяльності, пов'язаної зі збором, узагальненням, збереженням, передачею та аналітичним опрацюванням джерел даних, які містять в собі відомості щодо витрат суб'єкта господарювання та використовуються на різних стадіях аудиторського процесу.

Інформаційне забезпечення внутрішнього аудиту витрат неодмінно має відповідати наступним критеріям:

1. Своєчасність. Інформація має надійти до користувача до того часу, поки в нього є змога вплинути на об'єкт, що забезпечує можливість раціонального та активного управління витратами.
2. Точність. Інформація має достовірно відображати процес формування й відображення витрат в обліку та звітності і не допускати двозначності у розумінні даних.
3. Повнота (достатність). Обсяг інформації має бути оптимальним для оцінки об'єкта дослідження.
4. Доцільність. При формуванні інформаційного забезпечення внутрішнього аудиту витрат варто абстрагуватися від даних, які не несуть цінності для прийняття управлінського рішення.
5. Доступність. Формування та подання інформації у формі, максимально доступній для сприйняття та розуміння.
6. Рентабельність. Вартість підготовки інформації не повинна перевищувати економічні вигоди від її використання.
7. Адресність. Інформацію потрібно доводити до відповідального виконавця та користувача.

Оптимізації роботи аудитора та підвищенню ефективності аудиторського процесу сприятиме використання наукової класифікації економічної інформації.

За змістом інформацію, необхідну для потреб внутрішнього аудиту витрат, поділяють на законодавчу, планову, нормативно-довідкову, договірну, технологічну, організаційно-управлінську та фактографічну.

Джерелом планової інформації про витрати є перспективні і поточні плани, розроблені безпосередньо на підприємстві; договірної - наявні угоди з партнерами по бізнесу.

До технологічної інформації відносяться відомості про технологію виробництва, технічні та технологічні умови експлуатації обладнання та технологічних ліній, технічні умови якості і т.д.

Джерелами організаційно-управлінської інформації є установчі документи суб'єкта аудиторського контролю, накази і розпорядження керівника, посадові інструкції та ін. Обсяг, зміст і структура організаційно-управлінської інформації, яка потрібна для проведення внутрішнього аудиту витрат, залежать від масштабу та видів діяльності підприємства, специфіки управлінських рішень і методів, використаних для їхнього прийняття.

Фактографічна інформація характеризує витрати на основі даних, відображених у первинних документах, облікових регістрах, бухгалтерській та статистичній звітності.

Інформацію, одержану в межах підприємства, називають внутрішньою, а отриману від партнерів, банків, страхових компаній, торговельних партнерів, аудиторських і юридичних фірм - зовнішньою. Внутрішня інформація, основним джерелом якої є дані бухгалтерського обліку, внутрішньогосподарського контролю, фінансової і статистичної звітності, є основою інформаційного забезпечення внутрішнього аудиту витрат. Прикладом інформації, отриманої із зовнішніх джерел, є отримані акти звірки з контрагентами про витрати, понесені підприємством.

За періодом формування інформація поділяється на оперативну, поточну і прогнозну. Оперативну інформацію аудитор використовує при контролі витрат в момент здійснення господарських операцій. Поточна інформація використовується після завершення господарських операцій звітного періоду. Прогнозна інформація міститься в бізнес-планах, проектах та інших джерелах і характеризує витрати як об'єкт внутрішнього аудиту на перспективу.

Важливими ознаками класифікації інформаційного забезпечення аудиту є ступінь деталізації, тривалість зберігання і спосіб формування інформації. За ступенем деталізації інформація може

ділитися на загальну і конкретну. Загальну інформацію про витрати містять бухгалтерська і статистична звітність та інші носії і вона не може служити абсолютно достовірним джерелом даних про об'єкт контролю. Конкретну інформацію про витрати мають звичайно первинні документи (рахунок-фактура, накладна, вимога, доручення, прибуткові та видаткові касові ордери і т.п.), які безпосередньо відображають господарські операції. Первинні документи дають достовірну інформацію про господарські процеси.

При здійсненні внутрішнього аудиту окрім фінансової враховуються й інші види інформації. Для об'єктивної оцінки та визначення ефективності використання матеріальних, трудових і фінансових ресурсів аудитор часто вивчає особливості організації і технології виробництва, використовує матеріали контрольних обмірів, лабораторних аналізів.

Залежно від характеру завдань, які постають перед внутрішнім аудитором, змінюється обсяг і зміст інформаційного забезпечення. Якщо при аудиті витрат в межах підтвердження достовірності складання фінансової звітності переважно беруть до уваги інформацію бухгалтерського обліку, фінансової та статистичної звітності, то при консультаційних послугах щодо правомірності визнання та віднесення на певні статті витрат - законодавчо-нормативні матеріали.

Отже, належним чином класифіковане та структуроване, сформоване відповідно до визначених критеріїв інформаційне забезпечення є визначальним фактором проведення якісного та дієвого внутрішнього аудиту витрат господарюючих суб'єктів.

Список джерел

1. Ясінська А.І. Методологія та організація системно-орієнтованого управління витратами підприємства для прийняття управлінських рішень / А.І. Ясінська, Н.І. Подольчак // Вісник Нац. ун-ту «Львівська політехніка» «Менеджмент та підприємництво в Україні: етапи становлення і проблеми розвитку». – 2012. – №727. – С. 161-171;
2. Амелин С.В. Информационное обеспечение процесса управления затратами / С.В. Амелин, И.А. Сынков // ИнВестРегион. – 2011. - № 3. – С. 77-80;
3. Остапенко Т.М. Інформаційне забезпечення контролінгу витрат // Проблеми економіки. – 2013. - №4. - С. 375-383.

МЕТОДИКА ВНУТРІШНЬОГО АУДИТУ ТОВАРНИХ ВТРАТ

Ведення господарської діяльності будь-якого підприємства пов'язане з певними ризиками. З об'єктивних причин практично на кожному підприємстві трапляються нестачі, втрати, псування активів, розкрадання, що зумовлено рядом причин: неухважністю матеріально відповідальних осіб, крадіжками, фізико-хімічними властивостями товарів, розтратами, зловживаннями тощо. Керівник і власник будь-якого рівня повинні володіти точною інформацією про фінансовий стан підприємства, його майнове положення, та збереження майна підприємства.

Внутрішній аудит операцій з товарами спрямовано на вирішення завдань пов'язаних, з: правильністю відображення в обліку надходження, наявності та вибуття (реалізації) товарів; дотриманням вимог щодо документального оформлення операцій в бухгалтерському обліку; контроль за своєчасним і повним оприбуткуванням та збереженням товарів в місцях їх зберігання (матеріально відповідальних осіб); контролем за дотриманням встановлених організацією норм товарних запасів, які забезпечують безперервний процес реалізації; виявленням неліквідних та надмірних залишків товарних запасів; перевіркою правильності розкриття інформації у облікових регістрах та формах фінансової звітності; проведенням аналізу забезпеченості та ефективності використання товарних запасів та ін.

Методика проведення внутрішнього аудиту товарних втрат включає: перевірку своєчасності, повноти проведення інвентаризації товарів і контролю виконання договорів з постачальниками. При цьому аудитор вивчає наявність угод з матеріально-відповідальними особами, стан складського господарства, розподіл товарних запасів, умови й правила їх зберігання й охорони, придатність вимірювальних приладів та ін. [3].

Аудитором розробляється модель проведення інвентаризації:

- склад інвентаризаційної комісії й дата проведення інвентаризації;
- порядок складання та надання інвентаризаційних і (або) порівнювальних відомостей;
- перевірка наявності договорів про матеріальну відповідальність;
- встановлення порядку маркування перевірених цінностей у процесі інвентаризації (знижує ризик втрат і подвійного обліку);

- одержання від матеріально-відповідальної особи письмового пояснення про виявлені надлишки та нестачі;

- складання службової записки, у якій приведено думку про причини виявлених розбіжностей між фактичними й обліковими залишками товарів;

- виявлення ефективності системи внутрішнього контролю: наявність замків, справність вимірювальних приладів, строки проведення контрольних-вибіркових перевірок, звірка даних синтетичного й аналітичного обліку, порядок відшкодування нестач, порядок звірки й оприбуткування товарів, порядок і строки подання товарних звітів.

Аудитор повинен звернути увагу на правильність відображення в обліку розкрадань товарів, правильність розрахунку збитків від розкрадань і своєчасність покриття понесеного збитку винною особою. При цьому перевірці підлягають бухгалтерські записи за дебетом субрахунку 947 «Нестачі й витрати від псування цінностей» і на позабалансовому рахунку 072 «Невідшкодовані нестачі й втрати від псування цінностей»;

Розрахунок природного убутку на товари, продані вроздріб, складається у такому порядку. До суми природного убутку на фактичні залишки товарів за даними інвентаризації на початок звітної періоду додається сума обчисленого убутку за документами на товари, що надійшли за цей же період, і віднімається убуток, обчислений за документами на товари, а також на фактичний залишок товарів за інвентарним описом на кінець звітної періоду [1].

Якщо встановлено нестачі у межах природного убутку, то матеріальна відповідальність не виникає. Коригувати валові витрати та податковий кредит не потрібно: такі матеріали просто вважаються використаними у господарській діяльності. Якщо виявлена нестача за наявності вини постачальника, то облік таких нестач залежить від того, яка подія відбулася першою – оплата чи поставка. Якщо матеріальні цінності було попередньо оплачено, оприбутковується фактична кількість матеріальних цінностей, а сума нестачі з рахунку 371 «Розрахунки за виданими авансами» списується у дебет рахунку 374 «Розрахунки за претензіями». При цьому ні валові витрати, ні податковий кредит коригувати не потрібно, тому що вони відображені за правилом першої події. Надалі можливі такі три варіанти:

постачальник здійснює допоставку матеріальних цінностей – таке постачання є другою подією у цій операції;

постачальник повертає аванс – покупець повинен скоригувати валові витрати і податковий кредит;

вина постачальника не доведена – сума з рахунку 374 списується у дебет рахунку 974, валові витрати та податковий кредит теж підлягають коригуванню.

У разі поставки матеріальних цінностей без попередньої оплати покупець оприбутковує фактично отримані цінності. Якщо нестача виникла з вини перевізника, то з постачальником розраховуються у повному обсязі, а претензію надсилають і стягують борг – вже з перевізника [2].

Внутрішній аудит товарних втрат повинен бути націлений не лише на контроль та збереження, але й на примноження власності та ефективний розвиток підприємств роздрібною торгівлі.

Отже, внутрішній аудит товарних втрат є актуальним сьогодні та перспективним у майбутньому, оскільки дозволяє ефективно вирішувати ряд важливих проблем збереження власності, використовуючи відповідне інформаційне забезпечення та надаючи інформацію керівництву підприємства для прийняття управлінських рішень.

Список джерел

1. Маляревський Ю. Д. Облік у галузях виробництва і послуг : навч. посібн. / Ю. Д. Маляревський, М. С. Горяєва, Н. С. Пасенко. – Х. : Вид. ХНЕУ, 2012. – 400 с.
2. Марченко В. Облік нестач матеріалів та цінних паперів [Електронний ресурс] // Дебет-Кредит. – 2006. - № 28. – Режим доступу до ресурсу: <http://dtkk.com.ua..>
3. Соколов Б.Н. Внутренний аудит и контроль: организация, методика, практика / Соколов Б.Н. – М.: Издательский Дом «Бухгалтерский учет», 2010. – 272 с.

УДК 657.631.8

Крупельницька І.Г., Патраманська Л.Ю.

Вінницький торговельно-економічний інститут КНТЕУ

ДОКУМЕНТУВАННЯ В ОРГАНІЗАЦІЇ СИСТЕМИ КОНТРОЛЮ ЯКОСТІ АУДИТОРСЬКИХ ПОСЛУГ

Основною передумовою успішного функціонування аудиторських фірм є якість аудиторських послуг. Контроль якості аудиторських послуг в Україні став обов'язковим. Система контролю якості передбачає комплексний підхід, де розглядаються не тільки професійність аудиту, а також політика та процедури контролю якості.

Політикою контролю якості вважають формалізовану сукупність принципів, методів і правил, які застосовуються в аудиті під час контролю якості аудиторських послуг.

Процедурами контролю якості визначено заходи та дії, які здійснює аудитор для впровадження політики контролю якості та її відповідність системі контролю якості [1].

Метою даної публікації є визначення формалізованого, систематизованого підходу до формування документації, що визначає професійний рівень аудиторських послуг, які повинні відповідати політиці та процедурам з контролю якості аудиторських послуг.

На характер і зміст політики та процедур впливають види аудиторських послуг, організаційна структура аудиторської фірми, специфіка клієнтів, тощо.

Система контролю якості аудиторських послуг, за нормативними вимогами, складається з наступних елементів[2]:

- а) відповідальність керівництва за організацію контролю якості;
- б) прийняття завдання та продовження співпраці з клієнтом і виконання специфічних завдань;
- в) етичні вимоги;
- г) виконання завдання;
- г) людські ресурси;
- д) моніторинг.

Дані елементи контролю якості взаємозалежні. Відповідно до кожного з них визначаються політика та процедури контролю якості, які викладаються письмово та визнаються як внутрішні стандарти аудиторської фірми.

Документальне оформлення вимог до якості аудиторських послуг залежно від чинників, зазначених вище, може бути як методичні рекомендації чи вказівки з контролю якості, збірка внутрішніх положень з контролю якості чи як окремі стандартні положення аудиторської фірми.

Відповідні документи необхідно затвердити наказом (розпорядженням) керівника. Персонал зобов'язаний ознайомитися та розуміти політику й процедури контролю якості, та безумовно їх виконувати.

Для підтвердження наявності системи контролю якості в аудиторській фірмі повинні бути розроблені документи, що відповідають орієнтовному переліку документів, зазначеному в додатку 1 до Положення про зовнішні перевірки системи контролю якості аудиторських послуг, затвердженого Рішенням Аудиторської палати України від 26.05.2011 р. № 231/12 (далі – Положення № 231/12)[3].

Перелік документів, що свідчать про наявність в аудиторській фірмі системи контролю якості аудиторських послуг, можна згрупувати наступним чином:

- документи щодо умов здійснення аудиторської діяльності;
- документи щодо організації контролю якості суб'єкта аудиторської діяльності;
- документи з дотримання етичних вимог;
- документи, які підтверджують відповідність політики та процедур щодо людських ресурсів;
- документи щодо відповідності політики, застосовуваних процедур прийняттю завдання та продовженню співпраці з клієнтом;
- документи з моніторингу відповідності політики та процедур контролю якості.

Саме наявність, зміст та дотримання аудиторами вимог, зазначеними в цих документах перевіряє Комітет з контролю якості аудиторських послуг.

Як приклад, наведемо у табл. 1. один з документів, що використовується у внутрішньому контролі якості аудиторських послуг, а саме – тест внутрішнього контролю якості роботи асистентів аудиторів.

Таблиця 1

Тест внутрішнього контролю якості роботи асистентів аудиторів

| Суть питань, що підтверджують виконання роботи | Відмітка про виконання | Коментарі | Посилання на робочі документи |
|--|------------------------|-----------|-------------------------------|
| Чи було виконано роботу відповідно до затвердженого Плану аудиту | | | |
| Чи усі заплановані процедури розділу роботи було виконано | | | |
| Чи було виконано роботу та отримано результати належним чином задокументовані | | | |
| Чи сформовано поточні файли робочої документації | | | |
| Чи проаналізовано інформацію про виявлені викривлення фінансової звітності | | | |
| Чи обговорювалися з клієнтом рекомендації щодо внесення коригувань за результатами висловлених зауважень | | | |
| Чи підготовлено проект звіту аудитора | | | |
| Чи були усі важливі аспекти аудиту врегульовано та відображено в аудиторському звіті | | | |
| Чи було досягнуто цілі аудиторських процедур та зроблені відповідні висновки | | | |

В ході перевірки контролери досліджують документи суб'єкта аудиторської діяльності відповідно до Програми перевірки системи контролю якості аудиторських послуг та заповнюють Контрольний лист щодо оцінки відповідності системи контролю якості на предмет дотримання Кодексу етики професійних бухгалтерів.

Таким чином, для аудиторської фірми дуже важливо прискіпливо, на високому професійному рівні ставитись до формування внутрішніх положень та стандартів, оскільки їх дотримання і виконання обумовлює подальшу діяльність такої фірми за результатами перевірки Комітету з контролю якості.

Список джерел

1. Положення з національної практики контролю якості аудиторських послуг 1 «Організація аудиторськими фірмами та аудиторами системи контролю якості аудиторських послуг», затв. рішен. АПУ від 27.09.2007 №182/4 зі змін. згідно рішен. АПУ від 30.06.2011 № 232/9. - [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://apu.com.ua>.
2. Міжнародні стандарти контролю якості, аудиту, огляду, іншого надання впевненості та супутніх послуг: видання 2010 року. Частина 1 / Пер. з англ.: Ольховікова О. Л., Селезньов О. В., Зеніна О. О., Гик О. В., Біндер С. Г. — К.: Міжнародна федерація бухгалтерів, Аудиторська палата України, 2010. — 842 с.
3. Положення про зовнішні перевірки системи контролю якості аудиторських послуг затв.рішен. АПУ від 26.05.2011 № 231/12. - [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.apu.com.ua>

УДК 657.6

Кузнецова С.О.

Харківський торговельно-економічний інститут КНТЕУ

ОСОБЛИВОСТІ АУДИТУ ФІНАНСОВОЇ ЗВІТНОСТІ, ЯКА СКЛАДЕНА ЗА МСФЗ

Аудит фінансової звітності в Україні здійснюється відповідно до вимог Міжнародних стандартів аудиту. Основна мета аудиту звітності за Міжнародними стандартами фінансової звітності (МСФЗ) – висновок про адекватність відображення в ній фінансового стану підприємства за рік, результатів операційної діяльності та руху грошових коштів за звітний період.

Проведення аудиту фінансової звітності за МСФЗ – заключний і дуже важливий елемент облікового процесу. Від вибору аудиторської служби, від положень укладеного договору на здійснення послуг залежить якість проведеної аудиторської перевірки. Найголовніше для підвищення

ефективності проведеної аудиторської перевірки – посилити взаємодію, спілкування між аудиторами та відділами суб'єкта господарської діяльності, прийти до розуміння одне одного, що, об'єднавшись, можна домогтися більш якісної перевірки, причому точно в строк.

Якщо в підприємстві вже існує служба внутрішнього контролю або аудиту, це допоможе службі зовнішнього аудиту провести перевірку набагато швидше на основі вже проведеної роботи. Так, оцінка середовища може бути врахована при плануванні робіт, крім того, робота внутрішнього аудитора може служити частиною аудиторських доказів. При використанні проведеної роботи внутрішнього аудиту слід розділити зони відповідальності зовнішнього і внутрішнього аудиту, а також виключити дублювання робіт.

Для підвищення якості аудиту необхідно задавати аудиторам всі виникаючі питання, а також виконувати рекомендації, які вони дають. Ефективність проведення аудиту можна забезпечити, якщо аудиторською службою вжито такі заходи: ранній запит документів, раннє обговорення підходів щодо оцінки та професійного судження і т.д. В цьому випадку вивільняється додатковий час, який можна витратити на підвищення ефективності якості аудиту, на тестування системи внутрішнього контролю, на підготовку більш якісних рекомендацій щодо усунення недоліків ведення обліку.

Доцільно розділити процес аудиту фінансової звітності за МСФЗ на кілька частин, наприклад: перевірка даних звітності, перевірка правильності трансформаційних коригувань, перевірка правильності консолідації даних, перевірка правильності та обсягу необхідних розкриттів у звітності за МСФЗ. Дуже важлива перевірка правильності трансформаційних коригувань - на цьому етапі перевіряється методологія обліку, оцінка процесу підготовки звітності і здійснюються контрольні процедури. Для підвищення ефективності роботи служби аудиту не менш важливо обговорювати роботу зовнішнього аудитора.

Особливості методики проведення аудиту звітності, складеної за МСФЗ:

- аналіз проведених підприємством операцій на відповідність встановленим нормам і правилам;
- правильність відображення операцій в бухгалтерському обліку підприємства;
- перевірка правильності процедур підготовки фінансової звітності та їх відповідності МСФЗ;
- попередня класифікація угод з урахуванням принципів та критеріїв МСФЗ;
- операції з грошовими коштами;

- проведення операцій з інструментами ринку цінних паперів та їх відповідності МСФЗ;
- майно підприємства.
- розрахунки з дебіторами і кредиторами;
- формування фінансового результату діяльності підприємства і розподіл прибутку з урахуванням принципів та критеріїв МСФЗ;
- якість управління підприємством;
- організація системи внутрішнього контролю та документообігу в цілях визначення найбільш істотних ризиків діяльності;
- заходи щодо зниження ризиків.

Таким чином, Міжнародні стандарти фінансової звітності - це загальноприйняті правила, спеціально розроблені з урахуванням максимальної захищеності інтересів інвестора. Якісний аудит фінансової звітності, яка складена за МСФЗ, в першу чергу, необхідний тим підприємствам, які ставлять своєю метою залучення іноземного фінансування, або ж продажу своєї частки (акції) міжнародним компаніям.

Список джерел

1. Міністерство фінансів України: офіційний сайт. – Міжнародні стандарти фінансової звітності. – [Електронний ресурс]: Режим доступу до сайту – http://www.minfin.gov.ua/control/publish/article/main?art_id=92410
2. Жолнер І. В. Фінансовий облік за міжнародними та національними стандартами [Текст] : навч. посіб. / І. В. Жолнер ; Нац. ун-т харч. технологій. - К. : Центр учбової літератури, 2012. - 365 с.

УДК 657.6

Кузнецова С.А.

Дніпропетровський університет імені Альфреда Нобеля

ОРГАНІЗАЦІЯ ВНУТРІШНЬОГО АУДИТУ КОМПАНІЙ: ПОБУДОВА СИСТЕМИ УПРАВЛІННЯ АУДИТОРСЬКИМИ РИЗИКАМИ

Різноманітність і непередбачуваність форм надання облікової інформації потенційно знижують її якість. При цьому значно ускладнюється процес контролю, і, як наслідок, збільшується ступінь аудиторського ризику, що обумовлює зниження ефективності внутрішнього аудиту в разі недостатності визначених обсягів аудиту. Загалом, аудиторський ризик є ризиком того, що аудитор висловить невідповідну думку, якщо фінансові звіти містять суттєво викривлену інформацію. У свою чергу, в контексті

розгляду внутрішнього аудиту як генеруючої складової формування облікової інформації під аудиторським ризиком розуміємо ризик того, що:

- служба внутрішнього аудиту (аудитор) висловить невідповідну думку, якщо бухгалтерські звіти містять неякісну облікову інформацію;
- служба внутрішнього аудиту (аудитор) висловить невідповідну думку, якщо системи внутрішнього контролю і бухгалтерського обліку функціонують неефективно та неадекватно встановленої політики підприємства в процесі формування та надання облікової інформації системі управління діяльністю підприємств;
- служба внутрішнього аудиту надасть неефективні та неадекватні рекомендації щодо вдосконалення системи бухгалтерського обліку та системи внутрішнього контролю;
- служба внутрішнього аудиту не забезпечить розробку та впровадження в діяльність суб'єктів господарювання ефективної та адекватної комплексної політики забезпечення якості облікової інформації.

З метою визначення характеру, часу та обсягу аудиторських процедур по суті необхідно розмежувати аудиторський ризик шляхом виділення окремих компонентів: властивий ризик, ризик контролю та ризик невиявлення. В контексті організації діяльності внутрішнього аудиту врахування властивого ризику повинно передбачати вивчення ризику викривлення облікової інформації за встановленим видом (або групою) її формування, окремо або разом із викривленням інших видів (або груп) облікової інформації, якщо припустити відсутність відповідних заходів внутрішнього контролю щодо її руху. Під час оцінювання властивого ризику необхідно використовувати власне професійне судження аудитора для оцінки впливу та значення численних факторів, що впливають на процес формування облікової інформації.

Як ризик контролю, при окресленні напрямків діяльності та визначенні конкретних процедур внутрішнього аудиту, доцільним є розгляд ризику того, що викривленням окремих видів (або груп) облікової інформації, які могли б виникнути і які могли б бути суттєвими, окремо або разом із викривленням облікової інформації, що рухається за іншими видами (або групами), не можна буде своєчасно запобігти (або виявити та виправити її) за допомогою систем бухгалтерського обліку та внутрішнього контролю. У випадку виявлення неефективності функціонування систем внутрішнього контролю й бухгалтерського обліку та встановлення їх неадекватності запровадженої політики підприємства в процесі

формування та надання облікової інформації системі управління, ризик контролю необхідно оцінювати на високому рівні. Крім того, високий рівень ризику контролю треба визнавати, якщо власне не є дієвою оцінка ефективності систем бухгалтерського обліку та внутрішнього контролю. В такому разі, як першочергове завдання внутрішнього аудиту на підприємстві слід рахувати побудову концепції проведення дієвої оцінки ефективності систем бухгалтерського обліку та внутрішнього контролю шляхом розробки відповідних рекомендацій, власних нормативних документів, що окреслюють процедури проведення такої оцінки та власне її впровадження в практичну діяльність суб'єкта господарювання. Слід враховувати, що певний ризик контролю буди існувати завжди внаслідок властивих обмежень усіх без виключення систем бухгалтерського обліку та систем внутрішнього контролю.

В процесі організації внутрішнього аудиту під ризиком невиявлення слід розглядати ризик того, що застосовані аудиторські процедури по суті не виявлять викривлення окремого виду облікової інформації (або групи облікової інформації), які можуть бути суттєвими. При цьому, необхідно брати до уваги неможливість повного нівелювання ризику невиявлення навіть при впровадженні аудиторських процедур, спрямованих на суцільну перевірку всіх видів облікової інформації за всіма стадіями її формування, що зумовлено тим фактом, що аудиторські докази мають переконливий, а не остаточний характер. Окреслена властивість не відкидає доцільність впровадження таких процедур, оскільки розширення видів облікової інформації, якість якої перевіряється внутрішнім аудитом сприяє зниженню рівня цього ризику та його загального зменшення до допустимого рівня.

Для підвищення ефективності внутрішнього аудиту слід будувати на підприємствах систему управління аудиторським ризиком. Її загальною метою функціонування є забезпечення можливості контролювати зони компонентів аудиторського ризику через встановлення допустимих меж їх рівня та спроможність отримувати інформацію про майбутні рівні аудиторського ризику внаслідок загального або часткового перегляду концептуальних засад, які визначають формування облікової інформації, критеріїв її якості, змін детермінант, що впливають на внутрішній аудит тощо.

Створення такої системи необхідно здійснювати за наступною схемою:

Етап 1. Аналіз компонентів аудиторського ризику з визначенням відповідних факторів, що на них впливають.

Етап 2. Ідентифікація аудиторського ризику в складі визначених компонент.

Етап 3. Відображення компонентів аудиторського ризику та відповідних факторів, що на них впливають у кількісному виразі.

Етап 4. Агрегування компонентів аудиторського ризику.

Функціонування системи управління аудиторським ризиком повинно бути спрямовано на досягнення можливості його планування та забезпечувати розвиток та впровадження механізмів, зорієнтованих на ризику. Крім того, необхідно розробляти та реалізовувати заходи по зниженню рівня компонент аудиторського ризику через підвищення ефективності систем бухгалтерського обліку та внутрішнього контролю. Спостереження за компонентами аудиторського ризику дозволяє контролювати якість облікової інформації, що надається системі управління та забезпечує досягнення зниження до допустимого рівня загального значення аудиторського ризику.

З метою досягнення окреслених цілей необхідно на постійній основі здійснювати моніторинг заходів щодо зниження рівня кожної з компонент аудиторського ризику, відслідковувати характер розвитку аудиторського ризику у часі, за окремими його складовими, за видами облікової інформації, та оцінювати досягнутий рівень прогресу в управлінні аудиторським ризиком внаслідок здійснення запланованих заходів. При цьому, саме відображення компонентів аудиторського ризику та відповідних факторів, що на них впливають, у кількісному виразі забезпечує можливість проведення окреслених дій.

УДК 35.073.53

Макогон В.Д., Макогон І.І.

Київський національний торговельно-економічний університет

НАПРЯМИ ПІДВИЩЕННЯ ЕФЕКТИВНОСТІ ВНУТРІШНЬОГО АУДИТУ В ДЕРЖАВНОМУ СЕКТОРІ

У сучасних умовах реформування вітчизняної економіки відбувається зміна цілей управління державними фінансами та державною власністю. Важливим завданням є підвищення ефективності використання державних ресурсів, забезпечення суспільства якісними соціальними послугами, підвищення ефективності механізму управління державним сектором економіки. У цих умовах досить гостро постає питання про необхідність змін методології та організації внутрішнього аудиту в державному секторі, який забезпечує надання незалежних та об'єктивних гарантій (забезпечення впевненості в межах розумного у досягненні органами

державного і комунального сектору мети та функціонуванні системи управління у спосіб, який максимально знижує ризик шахрайства, марнотратства, допущення помилок чи нерентабельності) і консультацій.

Разом з тим, у зв'язку з проведенням реформи державних фінансів вимоги щодо оцінки діяльності учасників державного сектору, надання незалежних та об'єктивних рекомендацій і консультацій, спрямованих на удосконалення діяльності органів державного і комунального сектору, підвищення ефективності процесів управління, сприяння досягненню мети такими органами значно підвищились, так як все більшого значення набули нові кількісні та якісні параметри діяльності відомств і державних установ.

Таким чином, назріла необхідність перегляду методології внутрішнього аудиту здійснюваного в державному секторі. Необхідно виробити нові науково обґрунтовані цілі і завдання внутрішнього аудиту, шляхи і способи оцінки діяльності суб'єктів державного сектора, методичні прийоми і процедури, які відповідають міжнародним стандартам. Крім того, необхідність перегляду методології аудиту пов'язана з бюджетно-податковою реформою, яка спрямована на забезпечення гармонізації бухгалтерського та податкового обліку, удосконалення бухгалтерського обліку та звітності в бюджетному секторі.

Концепцією розвитку державного внутрішнього фінансового контролю на період до 2017 року передбачені такі напрями розвитку внутрішнього аудиту як: утворення служб внутрішнього аудиту органами державного і комунального сектору, зокрема міністерствами, іншими центральними та місцевими органами виконавчої влади, органами місцевого самоврядування, іншими розпорядниками бюджетних коштів, державними цільовими фондами - за рахунок загальної чисельності працівників центральних органів виконавчої влади, державних цільових фондів та їх територіальних органів; державними і комунальними підприємствами, акціонерними і холдинговими компаніями, іншими суб'єктами господарювання, у статутному капіталі яких більш як 50 відсотків акцій належить державі та суб'єктам комунальної власності; правове забезпечення гарантування незалежності, соціального захисту і відповідальності внутрішніх аудиторів органів державного і комунального сектору; визначення з урахуванням європейського досвіду методології здійснення внутрішнього аудиту з метою деталізації та уніфікації контрольних процедур, затвердження Кодексу етики внутрішнього аудитора; удосконалення кадрового забезпечення служб

внутрішнього аудиту, розроблення навчальних програм внутрішнього аудиту та програм сертифікації аудиторів з урахуванням міжнародного досвіду; покращення матеріально-технічного і фінансового забезпечення функціонування системи внутрішнього аудиту; створення належної інформаційно-комунікаційної інфраструктури, налагодження зв'язків з громадськістю та засобами масової інформації.

Враховуючи трансформаційні процеси у державному секторі на даний час підвищення якості внутрішнього аудиту безпосередньо залежить від створення прозорого бізнес клімату та детінізація вітчизняної економіки. Відповідно напрями підвищення ефективності аудиту в державному секторі повинні ґрунтуватися на удосконаленні механізму управління державним сектором та адаптації найбільш ефективних міжнародних практик у даній сфері, зазначене надасть змогу для забезпечення раціонального використання державних фінансів та зміцнення фінансової дисципліни, оперативному реагуванню на виникнення або загрозу виникнення фактів неефективного використання державних фінансів та фінансових порушень.

Список джерел

1. Розпорядження КМУ «Про схвалення Концепції розвитку державного внутрішнього фінансового контролю на період до 2017 року» від 24.05.2005 № 158-р [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/158-2005-%D1%80>

УДК 657.6

Мех Я.В.

Тернопільський національний економічний університет

ПРОБЛЕМИ ТЕОРІЇ ЯК ПРОГРЕСИВНА АЛЬТЕРНАТИВА ФОРМУВАННЯ СИСТЕМИ ЗНАНЬ ПРО АУДИТ

В літературі немає скільки-небудь повного переліку і характеристики аудиторських проблем, відсутнє достатнє розуміння їх актуальності і дуже рідко зустрічається аналіз шляхів і методів їх вирішення (подолання).

Більшість із нас, переконаний ніколи над цим не задумувались. Хіба проблеми не очевидні? Менеджери бізнесу і аудитори практично ніколи не звертають уваги на їх розуміння. Вони роблять спроби лікувати симптоми, а не саму хворобу, якщо говорити мовою медицини.

Стверджую, що ніщо не може бути більш небезпечним, ніж правильне вирішення неправильної проблеми. Щоб проблема була визначена правильно-необхідно оцінити її в порівнянні із фактами нашого спостереження.

Зрозуміло, що цієї статті буде теж замало. І все ж, переконаний, що навіть таке коротке за обсягом наукове розважання, попавши на сторінки відомого наукового видання, допоможе в переосмисленні сучасних проблем аудиту, зокрема, відсутність достатнього числа сертифікованих фахівців, нерозвиненість фондового ринку і ринку цінних паперів, неповноцінна участь держави в питаннях аудиту, обмеження у сфері обов'язкового аудиту, ігнорування ролі аудиту в обслуговуванні інтересів держави і як громадянського контролера при одержанні державних коштів, захисті інтересів кваліфікованих користувачів фінансової звітності, нерозуміння його місії, недосконалість методології розробки, використання і оновлення аудиторських стандартів, внутрішніх стандартів, не юридичне і не наукове тлумачення більшості понять і категорій, що складають теоретичні основи аудиту, мовні проблеми тощо.

Вважаємо, що проблеми аудиту слід розглядувати в контексті:

1. проблем аудиту як відокремленого виду підприємницької діяльності, який в реальному часі має всі ознаки галузі економіки;
2. проблем окремої професії- аудитор;
3. проблем галузі економічних знань(науки про аудит).

В літературі все виразніше звучать визначення аудиту як професіонального огляду, спостереження і контрольної діагностики або ж як аналітичної характеристики специфічної моделі соціальних відносин.

До речі, в міжнародній практиці закладається соціальний облік —необхідний для формування нової за своєю природою соціальною звітністю корпорацій. Предметом аудиту стає сукупність цих проблем в компанії: це і фінансово-господарська діяльність і менеджмент та інтелектуальний капітал.

В деяких країнах аудит переконливо трансформують в інструмент демократії де вимагається не тільки гласність результатів, але й самих процесів- при цьому вони опираються на принципах прозорості і відповідальності(1).

Проведений аналіз і наше осмислення розробок зарубіжних і вітчизняних вчених з метою можливого їх використання у формуванні системи знань про аудит показує, що сучасні науковці дуже серйозно взялися за ці питання. Їх дослідження наближені до окремих **функцій, систем, аспектів і елементів системи науки про**

аудит на підставі удосконалення визначення предмету, методу та суті аудиту (2)

Вважаємо, що замість традиційного для сучасного аудиту дослідження питань «що потрібно перевіряти?»-мають бути питання на які сьогодні шукають відповіді теоретики і практики: це такі як: обґрунтування реальної місії аудиту в Україні, комунікаційності аудиторів, професійного судження, відповідальності аудиторів, відповідальності за професію аудитора

Більшість переглянутих нами наукових праць присвячені аудиту окремих об'єктів бухгалтерського обліку, а не проблемам теорії та методики процесу підтвердження звітності, тобто автори розглядають не аудит як такий, що діє у світовій практиці, а надання послуг аудиторськими фірмами. А якщо бути абсолютно точним, то це питання ревізії, яку знаємо з минулого періоду.

Категорія аудиту нараховує всі десять форм притаманних поняттю «категорія» це: суть, якість, простір, час, кількість, стан, відношення, дія, володіння і переживання. Власне на цих двох останніх формах і зосередимо нашу увагу. Комплексна система аудиту, на жаль, не володіє власною мовою і, мабуть із-за того його і наші переживання.

Сучасний розвиток аудиту визначає постійну появу нових термінів і термінологічних словоутворень, а термінологічний пласт аудиторської лексики стає більш динамічним елементом мови, (залишаючи позаду стару ревізію), що вимагає в свою чергу більш детального і аналітичного вивчення понятійного апарату аудиту.

Поява нових понять (глосарій на 30 сторінках) вимагає нових лексичних одиниць. При цьому характер слів аудиту має лінгвістичний мікротекст і ніби й не потребує контексту, як звичне слово.

Для аудиту характерні такі лінгвістичні напрями мови: референціальна (мова перекладу), емпірична (заснована на практиці аудиту), категоріальна (інтеграційна мова обліку і ін. дисциплін) і аксіологічна (мова побудована на фундаментальних і методологічних принципах аудиту).

Активне поповнення аудиту термінологічною лексикою пов'язане з інтеграцією аудиту окремо взятої держави в світову систему економіки. Ніхто не буде заперечувати, що виявлення і вивчення універсального і особливого, притаманного тільки аудиту, у сучасній термінології цієї, як надіюсь, в майбутньому науки, сприятиме глибше характеризувати природу аудиту, його термінів в контексті аудиту.

Переконаний, що автори деяких підручників сплутали практику аудиту багатьох країн світу, взяли за основу неправильний переклад багатьох термінів, чим виявили неповагу до свого, українського надбання в сфері аудиторської діяльності.

Список джерел

1. Бутинець Ф.Ф., Малюга Н.М., Петренко Н.І. Аудит: стан і тенденції розвитку в Україні та світі: Монографія/За ред. проф. Бутинця Ф.Ф.- Житомир: ЖДТУ, 2004.-564 с.
2. Мех Я.В. Внутрішні резерви, як основа ресурсозбереження підприємств України: проблеми обліку і контролю: Монографія.- Тернопіль: ТНЕУ, 2010. -302 с.

УДК 658.152

Міняйло В.П.

Київський національний торговельно-економічний університет

КОНКУРЕНЦІЯ НА РИНКУ АУДИТОРСЬКИХ ПОСЛУГ В УКРАЇНІ

Зміст економічної конкуренції полягає у суперництві ринкових агентів за реалізацію власних інтересів через набуття конкурентних переваг порівняно зі своїми суперниками. На сучасному етапі актуальним залишається питання розвитку конкуренції на ринку аудиторських послуг, що обумовить в свою чергу надання кваліфікованих послуг, отримання обґрунтованих та змістовних рекомендацій щодо ведення бізнесу тощо. Зростаючий попит на аудиторські послуги, вихід на український ринок міжнародних аудиторських фірм загострюють конкурентне протистояння як серед вітчизняних аудиторських фірм, так і між міжнародними суб'єктами аудиторської діяльності (рис.1).

Станом на 2 жовтня поточного року в Україні зареєстровано 1365 аудиторських фірм та аудиторів, які мають право на здійснення аудиторської діяльності, з них близько 40% зареєстровано в м. Києві.

В той же час з Реєстру аудиторських фірм та приватних аудиторів виключено 2059 суб'єктів аудиторської діяльності. Велика кількість суб'єктів, які виключені з реєстру свідчить про їх відтік з професії внаслідок дії низки факторів, у тому числі і кризових явищ в суспільстві, і посиленні вимог до аудиторської професії з боку регуляторів, і змін в податковому законодавстві, і неспроможність конкурувати на ринку аудиторських послуг.

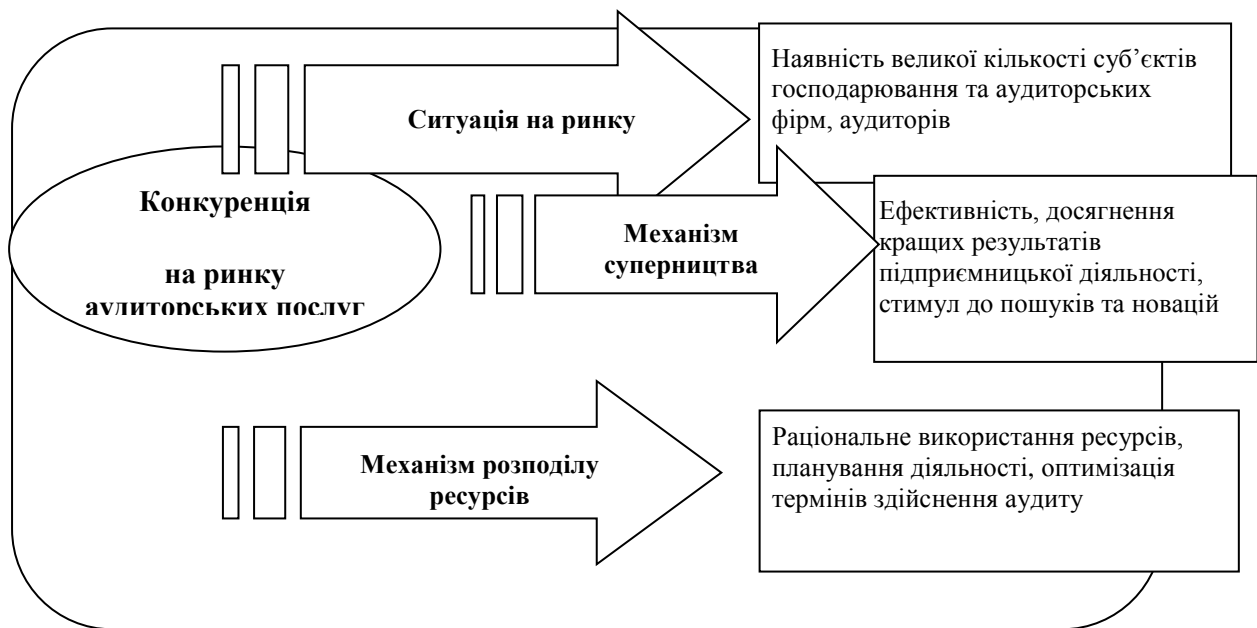


Рис.1. Механізм конкуренції на ринку аудиторських послуг

Конкурентоспроможність аудиторської фірми обумовлена кількома факторами: якістю послуги, яка забезпечується чітким регламентуванням усіх аудиторських процедур, та відповідною кваліфікацією персоналу. Наслідками цього є – ціна послуги та репутація аудиторської фірми. В той же час кількість замовлень на аудиторські послуги та їх вартість в основному залежать від платоспроможності суб'єктів господарювання в різних регіонах України. Середня вартість замовлення в цілому по Україні становить близько 29,6 тис. грн., а середня вартість замовлення в м. Києві та Київській області майже 49,6 тис. гривень. Це зумовлено тим, що суб'єкти великого підприємництва, банки, холдинги, страхові компанії та інші за аудиторськими послугами звертаються до міжнародних аудиторських та великих національних фірм, які працюють у м. Києві та найбільших адміністративних центрах України.

У процесі конкурентної боротьби окремі фірми можуть практикувати нечесні методи ведення бізнесу, що призводить до недобросовісної конкуренції. У Стратегії діяльності Аудиторської палати України на 2012 – 2017 роки пропонуються напрями подолання недобросовісної конкуренції на ринку аудиторських послуг:

а) у сфері обов'язкового аудиту – створення умов допуску суб'єктів аудиторської діяльності до виконання обов'язкового аудиту в такий спосіб, щоб ризики від неякісного виконання завдань прямо впливали на можливість мати такий допуск, а сама процедура допуску залежала від досягнення якісних критеріїв, які не легко відтворюються.

Такий підхід визнання цінності зусиль щодо досягнення відповідних критеріїв дасть змогу менеджменту належно оцінити ризики щодо можливості втратити допуск до ринків обов'язкового аудиту при неякісному виконанні завдань та обумовить належне ціноутворення аудиторських послуг;

б) у сфері ініціативного аудиту – надання повноважень Аудиторській палаті України здійснювати контроль якості аудиторських послуг окремих завдань за критеріями, які можуть свідчити про загрозу належної якості аудиторських послуг.

Таким чином, для досягнення повноцінного конкурентного середовища аудиторських послуг слід забезпечити прозорість, досконалість та ефективність процесу аудиту, налагодити постійний моніторинг цього ринку, стану конкуренції на ньому, вивчення реальних проблем попиту та пропозиції.

УДК 167.2:657.6

Міщенко А.О.

Київський національний торговельно-економічний університет

**ЯКІСТЬ АНАЛІТИЧНИХ ПРОЦЕДУР ФІНАНСОВОГО
АУДИТУ ЯК ГАРАНТ ЙОГО ПЕРСПЕКТИВНОГО
РОЗВИТКУ**

Сучасні тенденції розвитку суспільства, інтенсивність трансформаційних господарських процесів вітчизняної економіки на шляху до євроінтеграції породжують ряд невирішених питань в менеджмент-аспекті організації та регулювання основних бізнес-процесів як на макро-, так і на макрорівні. Враховуючи інтенсивну динаміку розширення міжнародного ділового партнерства, демократизацію сучасних економічних відносин, орієнтованих на підвищення власного державного авторитету серед інших країн, виникає необхідність створення нової парадигми господарювання у сфері фінансових відносин. Насамперед, це стосується фінансової дисципліни, здійснюваної органами контролю, зокрема в частині фінансового аудиту. Адже для генерування ефективної системи контролю необхідно попередньо створити налагоджену схему превентивного обміну інформацією між усіма ланками, залученими до тих чи інших бізнес-процесів. Якість інформації, що слугує першоосновою для подальших дій системи менеджменту, зокрема щодо оперативного управління, розробки, вибору та прийняття альтернативних управлінських рішень, їх реалізації та контролем за реалізацією, слугує гарантом підвищення ефективності заданих параметрів. Саме тому мова йде про фінансовий аудит, метою якого є

встановлення правильності ведення бухгалтерського обліку і перевірка достовірності фінансової звітності, які є основними інформаційними джерелами для всіх менеджмент-ланок підприємства.

Здійснення фінансового аудиту на підприємстві має на меті, в першу чергу, підвищення якості інформаційного забезпечення, що слугуватиме фундаментом для досягнення стратегічних цілей, серед яких: зміцнення фінансового стану та платоспроможності підприємства, оптимізації його грошових потоків та ресусовитрачання, підвищення рентабельності, що загалом векторизуватиме підприємство на стабільне економічне зростання, збільшення його частки на ринку. Синтезуючи вище перелічені фактори, бачимо, що дані можливі результати фінансового аудиту достатньо тісно корелюють із завданнями фінансового аналізу.

В аудиті фінансовий аналіз прийнято трактувати у двох контекстах: по-перше, як метод дослідження фінансового механізму підприємства, процесів формування і використання фінансових ресурсів; по-друге, як вид послуг аудитора, спрямований на виявлення факторів впливу на ефективність прийняття управлінських рішень, становлення критеріїв ефективності управління, виявлення прихованих можливостей та невикористаних резервів, оцінку можливостей і загроз [2]. Завдання аудитора ідентифікуються залежно від поставлених цілей аудиту та запитів користувачів, для реалізації яких у світовій практиці було розроблено систему показників та методичних прийомів, які прийнято визначати як аналітичні процедури фінансового аудиту.

За МСА 520 аналітичні процедури - це оцінка фінансової інформації шляхом вивчення правдоподібних взаємозв'язків між фінансовими та нефінансовими даними. Аналітичні процедури включають також вивчення ідентифікованих відхилень і взаємозв'язків, які суперечать іншій відповідній інформації або значно відхиляються від прогнозних сум [1].

Враховуючи те, що фінансовий аудит, з позицій замовників і користувачів, значною мірою орієнтований на забезпечення ефективності та результативності прийняття управлінських рішень, його повноваження можуть дещо виходити з меж класичного трактування. Мається на увазі, представлення замовнику аудитором, крім вираженої незалежної думки у формі аудиторського висновку, прогнозів щодо подальшого функціонування підприємства. А для побудови точних прогнозних висновків, аудитор-аналітик має керуватись широким масивом інформаційних даних за максимально можливий тривалий період дослідження. Лише в такому випадку

аудитор зможе достовірно прослідкувати основні тенденції розвитку та функціонування підприємства, встановити періоди процвітання та занепаду господарювання, виявити фактори, що сприяли таким процесам, трактувати їх як можливості та загрози щодо їхнього прояву в найближчій перспективі функціонування підприємства, виявити резерви підвищення фінансової міцності підприємства тощо. Все це обумовлює розширення арсеналу аналітичних процедур фінансового аудиту.

При формуванні сукупності аналітичних процедур щодо конкретно досліджуваного об'єкта, аудитор має керуватися чітко окресленими параметрами інформації, поставленої на меті отримати в результаті аудиторської перевірки. Іншими словами, набір аналітичних процедур формується відповідно до кожного поставленого завдання аудиторської перевірки на початку планування. З такої точки зору, аналітичні процедури можемо трактувати як спосіб досягнення поставлених завдань аудиту зокрема за загальної мети в цілому.

Список джерел

1. Міжнародні стандарти аудиту, надання впевненості та етики: видання 2006р.: [пер. з англ.. О.В.Селезньов та ін.] – К.: ТОВ ІАМЦ-АУ «СТАТУС», 2006. – 1152с.
2. Никонович М.О. Організація і методологія аудиту : Навч. посіб. / М.О. Никонович, К.О. Редько, О.А. Юр'єва; За ред. Є.В. Мниха. – К.: Київ. нац. торг.-екон. ун-т, 2006. – 472 с.

УДК 336.225.674

Мних Є.В.

Київський національний торговельно-економічний університет

ЯКІСНА ПАРАМЕТРИЗАЦІЯ ФІНАНСОВОГО АУДИТУ

Доцільність і ефективність фінансового аудиту доведена світовою практикою, має міжнародне визнання і не потребує особливих узагальнень та коментарів. Проте, запровадження такого аудиту пов'язане із значними труднощами, про що свідчить зменшення запиту на його проведення, особливо у тих суб'єктів господарювання, для яких він не є обов'язковим. Так, обсяг наданих аудиторських послуг складав у 2013 році 1316,6 млн. грн. і зріс проти 2009 року лише на 3%, при тому, що кількість наданих аудиторських звітів скоротилася в 1,6 рази. Питома вага суб'єктів господарювання, охоплених фінансовим аудитом не перевищує 35%, а у США і країнах ЄС вона складає понад 80%. Виникає питання щодо формування

мотивації у здійсненні всіх форм і видів аудиту та забезпечення якості аудиторських послуг. Якщо виходити із філософії цивілізованого бізнесу та його державного регулювання, то формування запиту щодо надання впевненості у прийнятті ефективних управлінських рішень не має альтернативи. Головним тут є мінімізація ризику управлінських дій, які б загрожували реалізації державних та корпоративних пріоритетів економічного управління і формували стійку мотивацію підприємництва. Таку концепцію фінансового аудиту у методологічному плані добре доводять провідні українські вчені і практики: Редько О.Ю., Петрик О.А., Давидов Г.М., Стефанюк І.Б., Рубан Н.І., Зубілевич С.О. та інші. Більш гострою є проблема якості фінансового аудиту за складовими його методологічного, нормативно-правового та організаційного забезпечення. За якісними параметрами визначальним є сутнісна характеристика фінансового аудиту, який не слід зводити до форми контролю або обмежувати підтвердженням достовірності фінансової звітності. Це необхідна, але не достатня умова визнання його цільових спрямувань. Як форма контролю, такий аудит зводиться до визнання дотримання тих чи інших регламентів діяльності, а підтвердження достовірності фінансової звітності є лише гарантією інформаційної безпеки у виборі і реалізації управлінських рішень. Виходячи із таких визнань фінансового аудиту більшість інститутів контролю на різних ієрархічних рівнях та за галузевими і територіальними характеристиками легко трансформувалися у департаменти чи відділи аудиту, не змінивши по суті характер своєї діяльності. Це нівелює значимість аудиту як якісно нової форми інформаційного забезпечення економічного управління. Фінансовий аудит слід розглядати пріоритетно у контексті надання впевненості при виборі і реалізації управлінських рішень за будь-якими фінансовими операціями. Звичайно, що абсолютних гарантій ніякий аудит надати не може, проте реальна, об'єктивна оцінка ситуацій, обґрунтування ризиків управлінських дій надає впевненості щодо очікуваних наслідків і дозволяє страхувати ризики. Методичний інструментарій для таких процедур аудиту є достатньо напрацьований і апробований. Разом з тим в Україні аудиторські послуги із надання впевненості складають не більше 50% загальної суми аудиторських послуг і мають тенденцію до скорочення.

По-друге, здійснення аудиту відбувається у відповідності до міжнародних чи національних стандартів. Проте, якісна інтерпретація процедур аудиту не піддається стандартизації, оскільки надто широкий діапазон різноманітних характеристик цих процедур як за змістом, так і за формою їх проведення. Наукові дискусії за даною

проблемою зводяться навіть до лінгвістичних протиріч. Формальне дотримання стандартів фінансового аудиту не гарантує якості аудиторського висновку. Якщо врахувати можливості надання такого висновку за критеріями умовності, то формальний підхід до виконання процедур фінансового аудиту не сприятиме його якості, а тому доцільність та ефективність його здійснення залишається сумнівною. Якщо врахувати розмежування фінансового аудиту на обов'язковий і необов'язковий, то підстав до зростання попиту на аудиторські послуги це не додає, а мотивація завжди залишається конкретною, а не абстрактною. Стандартизацію слід розглядати як необхідну, але не достатню умову якісного фінансового аудиту.

По-третє, якість фінансового аудиту суттєво залежить від професіоналізму аудиторів, високої організованості та відповідальності у їх роботі. Для досягнення такого статусу робота аудиторів є найбільш високооплачуваною. Проте, на жаль, на практиці цього не досягається. Міжнародний і особливо національний досвід здійснення аудиту не дає підстав для однозначного ствердження про високу етику аудиторів, хоча саме вона є визначальною для цього виду діяльності. Причин для такої ситуації є багато – як об'єктивного, так і суб'єктивного плану. Усунути дію негативних факторів, як і виправдовувати недоліки в аудиторській діяльності є безперспективними намірами. Проте, утвердити високу місію аудитора та гарантувати умови його високоякісної роботи є надто актуальною необхідністю.

УДК 336.225.674

Мунджишвили Теа, Романенко О.А.

Тбилисский государственный университет им. И.Джавахишвили

Киевский национальный торгово-экономический университет

АУДИТ СЛИЯНИЯ И ПОГЛОЩЕНИЯ КОМПАНИЙ

В условиях современных тенденций глобализации, объединения стран, расширения границ Евросоюза, развития партнерских отношений между странами, желающими вступить в Ассоциацию с ЕС происходит интеграция не только на уровне стран, но и на уровне компаний и населения. В связи с этим прогнозируются процессы слияния предприятий разных стран и возникает необходимость оценки эффективности таких объединений, которая должна включать реализацию позитивных социальных, экономических и экологических результатов совместной деятельности.

По данным разных компаний, отслеживающих мировой рынок слияний и поглощений (M&A), объем сделок M&A в денежном выражении составил от \$2,3 трлн до \$2,68 трлн. Так, в 2013 г. по данным международной компании Dealogic глобальный рынок M&A вырос на 9% до \$2,68 трлн. При этом было совершено более 37 тыс. сделок M&A. В то же время по данным исследования Ernst & Young «Обзор рынка M&A за 2013 год» активность на мировом рынке M&A сократилась на 6,2% по сравнению с 2012 годом и составила \$2,3 трлн. По данным Ernst & Young в 2013 году было объявлено о 37 257 сделках. Активность на глобальном рынке M&A в большинстве отраслей снизилась по сравнению с 2012 годом. Незначительно увеличилось количество сделок только в электроэнергетике и ТЭК, а также в сфере недвижимости. Наибольший спад произошел в горнодобывающей и металлургической отраслях (на 27%) и нефтегазовом секторе (на 21%).

Основные результаты 2013 года на украинском рынке слияний и поглощений свидетельствуют о том, что общая сумма сделок по слияниям и поглощениям в Украине составила по разным оценкам от \$4,2 млрд. до \$8 млрд. Средний объем сделки M&A в Украине составил \$23 млн при среднемировом показателе в \$162 млн. Крупнейшим сектором по объему сделок M&A в 2013 году стал медиарынок. На втором месте – сектор телекоммуникаций. Также в 2013 году продолжилась консолидация в аграрной отрасли, и заметно выросло количество сделок в банковском секторе [1].

Процессы слияния предприятий важно осуществлять совершив всестороннюю оценку и аудит компании по всем направлениям - от финансовых показателей и стратегий к персоналу, корпоративной культуре и юридических аспектов. Последствия поверхностного аудита и оценки могут обернуться ощутимым подорожанием и усложнением процесса слияния, поэтому разработка эффективной модели аудита слияния предприятий является крайне важной, особенно для стран постсоветского пространства, где аудит находится на стадии становления и практика ведения бизнеса во многом отличается от европейских стандартов.

Основными целями статьи является исследование проблем аудита, которые возникают в процессе слияния предприятий, который производится с целью обеспечения достижения необходимой эффективности интеграции компаний. В частности, наиболее распространенными причинами неудачных слияний есть завышенная или заниженная оценка эффективности операций слияния и поглощения, неправильно проведенный Due Diligence, конфликт корпоративных культур, что требует решения этих проблем не

только на этапах реализации проекта по интеграции, но и на предварительном этапе аудита.

Исследование аудиторской компании Pricewaterhouse Coopers позволили сделать выводы, что успешность процессов слияния предприятий возрастают при: осуществлении предварительной финансовой оценки синергетического эффекта от сделки - на 24%; оценке репутации (Due Diligence) компании-цели - исследования рыночной среды, оценке рисков, оценке компетентности менеджеров и т.д. - на 14%; разработке плана проведения интеграции - на 15% [2]. Анализ исследований аудиторских фирм о причинах неудачного слияния позволяет выделить две группы факторов. Первая группа неудач связана с ошибочными финансовыми расчетами при предварительном аудите, неправильным стратегическим выбором партнера для слияния, а также недостоверными рыночными оценками. Другая причина неудач, не менее важная, объясняется ошибками процесса проведения интеграции и недостаточным вниманием к проблеме, связанной с человеческими ресурсами объединяющихся компаний.

Таким образом, можно выделить 3 наибольшие проблемы аудита при слиянии, которые требуют исследования и разработки путей их решения.

1 проблема - неправильная оценка эффективности операций слияния и поглощения.

2 проблема - неправильно проведенный Due Diligence (англ. — должная добросовестность). Эта процедура формирования объективного представления об объекте инвестирования, включающая в себя оценку инвестиционных рисков, независимую оценку объекта инвестирования, всестороннее исследование деятельности компании, комплексную проверку её финансового состояния и положения на рынке.

3 проблема – оценка совместимости корпоративных культур. Конфликт корпоративных культур инетгрируемых компаний является еще одним значительным фактором неудачных слияний и поглощений компаний в мире. В связи с этим в процессе аудита объединения предприятий особое внимание следует обратить на особенности социальных отношений внутри компаний и разработать пути их взаимодействия для достижения нужного эффекта от слияния.

Причины неудачных слияний / поглощений

| Исследование | Количество исследованных компаний | Доля неудач, % | Причина провала |
|---------------------------------------|-----------------------------------|----------------|---|
| McKinsey (1987) | 116 | 77% | Завышенная оценка потенциала рынка / синергий, медленная интеграция после слияния |
| Mercer Management & Consulting (1995) | 150 | 50% | Неправильно проведенный due diligence, конфликт корпоративных культур, медленная интеграция после слияния |
| Booz-Allen & Hamilton (1998) | 150 | 66% | Отсутствие стратегии, слабая коммуникация, различные корпоративные культуры |
| KPMG (1999) | 120 | 53% | Отсутствие оценки синергии, неправильно проведенный due diligence, отсутствие плана интеграции |
| KPMG 1(2001) | 118 | 31% | Отсутствие хорошо управляемого процесса, отсутствие приоритетов в действиях, отсутствие ясных решений |
| McKinsey (2005) | 92 | 70% | Завышенная оценка синергии в прибыли и занижена оценка синергии в сокращении издержек недооценка одновременных затрат |

Успех слияния и поглощения зависит не только от точности оценки приобретенного бизнеса и других финансовых аспектов сделки, но и от того, насколько удачно осуществляется управление внутриорганизационными процессами в компаниях, которые объединяются. Компании – не совокупность активов, а люди, сотрудничающие в целях изобретения, изготовления, продажи товаров и предоставления услуг, поэтому при принятии решений о целесообразности объединения необходимо учитывать не только финансовые выгоды, но также и социальные результаты объединения компаний.

Список джерел

1. Электронный ресурс: <http://mergers.com.ua/m-and-a-analysis/analysis-of-ukrainian-mergers-market/ukraine-m-and-a-2013>
2. Галпин Тимоти Дж., Хэндон Марк. Полное руководство по слияниям и поглощениям компаний. - М.: Издательский дом «Вильямс», 2005, с.32.

Назарова К.О.

Київський національний торговельно-економічний університет

**СИНЕРГІЯ ВНУТРІШНЬОГО ТА ЗОВНІШНЬОГО АУДИТУ ЯК
ІННОВАЦІЙНИЙ НАПРЯМ РОЗВИТКУ
АУДИТУ В УКРАЇНІ**

Сучасна світова економіка характеризується періодичною появою кризових процесів. Починаючись у тій чи іншій країні, вони поступово набувають глобальних масштабів і впливають на результативність роботи та фінансові результати підприємств усіх без винятку функціональних сфер. Нестабільність середовища господарювання, непередбачувані коливання цін на ринках, порушення тривалих партнерських зв'язків та політичні конфлікти – лише незначна частина факторів, що супроводжують діяльність вітчизняних підприємств. Саме вони призвели до того, що сучасні інвестори, які є фактичними власниками великої кількості суб'єктів господарювання, починають приділяти усе більшу увагу проблемі інформаційного забезпечення прийняття зважених та ефективних фінансових рішень.

Особливої гостроти набуває питання контролю з боку власників капіталів, що інвестуються у різні суб'єкти господарської діяльності, роботи безпосередніх керуючих (управляючих та менеджерів) цих підприємницьких структур. Таким чином, доцільно зауважити, що на даному етапі розвитку економічних відносин актуальним є питання пошуку джерела повної, неупередженої та своєчасної інформації про результативність роботи підприємства та стан його активів, яким безперешкодно могли б користуватись його власники, які безпосередньо не здійснюють керівної функції, для прийняття стратегічних та тактичних управлінських рішень та контролю дій виконавчих директорів.

Менеджменту вищої та середньої ланки на вітчизняних підприємствах необхідно володіти достатньою кількістю аргументів, аби довести доцільність прийнятих ними рішень та здійснених витрат перед колегіальними органами управління підприємством, наприклад, правлінням, загальними зборами акціонерів, інвесторами, які уже здійснили фінансові вкладення у роботу даного суб'єкта господарювання або планують це зробити у перспективі. Адже інвестори, аналітики і регулюючі органи нерідко критикують керівництво організацій за низьку, на їх думку, рентабельність підприємств та за неоднозначні, спірні управлінські рішення. Їм потрібно більш глибоке розуміння можливостей управління

ризиками, характерними для кожного сектора їх діяльності. В цілому, керівництву необхідно постійно переконувати акціонерів та співвласників в ефективності управління організацією [1]. Тому для менеджменту внутрішні дані про результати функціонування підприємства та наявність і шляхи використання його корпоративних ресурсів також мають важливе значення.

Отримати відомості, здатні задовольнити інформаційні потреби як власників бізнесу, так і найнятих ними для виконання адміністративних функцій осіб, можливо у процесі такої високоорганізованої та ефективної взаємодії внутрішнього та зовнішнього аудиту, в результаті якої буде отриманий додатковий (синергічний) ефект. Саме синергія внутрішнього та зовнішнього аудиту може розглядатися як інноваційний напрям розвитку аудиту в Україні. Так, налагодити ефективний внутрішній аудит сучасним підприємствам не видається можливим, зважаючи на те, що протиріччя існують навіть щодо визначення поняття внутрішнього аудиту, не кажучи вже про мету його організації, завдання проведення та об'єктивні фінансові труднощі, що існують в державі сьогодні. Різні точки зору з цього питання висловлюють у своїх працях такі знані у вітчизняних наукових колах дослідники, як В. В. Бурцев [2], М.О. Виноградова [3], У. О. Гуцаленко [4], Н.І. Дорош [5], Т. О. Каменська [6,7] та ін.

Зовнішній аудит в Україні має вищий рівень розвитку, нормативного та методологічного забезпечення. Якщо становлення зовнішнього аудиту в Україні вже відбулося, то вітчизняний внутрішній аудит і в професіональному, і в нормативно-правовому забезпеченні – далекий від зовнішнього.

Кожен із цих двох видів аудиту має свої особливості. Наприклад, зовнішній аудит має вищу вартість, оскільки до роботи залучаються сертифіковані фахівці, послуги яких коштують недешево, і результат такої перевірки зазвичай є достовірним та об'єктивним. Внутрішній аудит часто довіряють особам, що не мають достатньої кваліфікації і виконують аудиторські перевірки не володіючи навиками проведення такої роботи. І цю ситуацію навряд чи вдасться змінити найближчим часом, оскільки відсутніми є і законодавчі, етичні норми діяльності внутрішніх аудиторів і професійні стандарти їх діяльності, що відповідно, робить неможливим визначення єдиних вимог до професійного та освітнього рівня підготовки внутрішніх аудиторів. Крім того, вони часто потрапляють під натиск власного керівництва, чий дії із активами підприємства також становлять об'єкт перевірки і повинні піддаватись критиці з позиції внутрішнього аудитора. З іншого боку,

внутрішні аудитори можуть відчувати недовіру та відсутність бажання до співпраці від інших співробітників підприємства. Мотивація останніх щодо цього досить проста – внутрішній аудитор – це "ворог", який шукає на працівника компромат, і допомагати йому у цьому не варто.

Важливо зауважити, до двох досліджуваних видів аудиту висувуються значною мірою ідентичні вимоги щодо неупередженості під час проведення перевірок, об'єктивності під час формування аудиторського висновку або іншого документу, що міститиме дані аудиторської оцінки. Проте, якщо зовнішньому аудитору дотриматись поставлених вимог не складає особливих труднощів, то внутрішні аудитори часто виявляють ознаки суб'єктивізму у своїх судженнях, що ще раз підкреслює недосконалість організації внутрішнього аудиту на вітчизняних підприємствах.

Отже, синергія зовнішнього та внутрішнього аудиту може бути вигідною як для учасників процесу перевірки, так і для користувачів результатів аудиту. Проте, спроби замінити один вид аудиту іншим аби звести до мінімуму витрати підприємства навряд чи будуть корисними через різну направленість векторів аудиторських перевірок.

Список джерел

1. Внутренний аудит [Електронний ресурс]. – Режим доступу http://www.deloitte.com/view/ru_KG/kg/services/enterprise_risk_services/internal-audit-services/index.htm. – Назва з екрана.
2. Бурцев В. В. Внутрішній аудит компанії / В. В. Бурцев // Круглий стіл. – 2004. – № 3 (16). – С. 19-22.
3. Виноградова М. О. Внутрішній аудит в Україні: проблеми та перспективи розвитку / М. О. Виноградова // Наукові праці Кіровоградського нац. тех. ун-ту. Економічні науки. – 2010. – Вип. 18., Ч. II. – С. 63-70.
4. Гуцаленко У. О. Внутрішній аудит як складова система ефективного управління підприємством / У. О. Гуцаленко, Г. В. Причепа // Інноваційна економіка. – 2011. – № 3. – С. 89-91.
5. Дорош Н. І. Внутрішній аудит: поняття і призначення / Н. І. Дорош // Удосконалення обліку та аудиту господарської діяльності на основі впровадження нових Положень (стандартів) бухгалтерського обліку в Україні : тези доповідей міжнар. наук.-практ. конф., 16-18 жовт. 2000 р.. – К. : КНЕУ, 2000. – С. 190-191.
6. Каменська Т. О. Внутрішній аудит: методологія та організація : автореф. дис. ... докт. екон. наук : 08.00.09 / Т. О. Каменська ; Нац. акад. статистики, обліку та аудиту. – К., 2011. – 40 с.

7. Каменська Т. О. Внутрішній аудит. Сучасний погляд : монографія / Т. О. Каменська. – К. : Інформ.-аналіт. агентство, 2010. – 499 с.

УДК 657.6

Нежива М.О.

Київський національний торговельно-економічний університет

ОСОБЛИВОСТІ АНАЛІТИЧНИХ ПРОЦЕДУР В АУДИТІ ЕФЕКТИВНОСТІ ФОРМУВАННЯ ФІНАНСОВИХ РЕЗЕРВІВ

Для забезпечення якості аудиту ефективності формування фінансових резервів необхідно провести аналітичні процедури. Згідно з МСА 520 «Аналітичні процедури» [1] проведення аналітичних процедур в аудиті ефективності формування фінансових резервів базується на припущенні, що між показниками в обліку існують певні зв'язки і вони мають місце при відсутності доказів протилежного.

Потенційні ризики, такі як наявність чи відсутність незвичних або неправильно відображених фактів та результатів господарської діяльності є основною причиною застосування аналітичних процедур в аудиті ефективності формування фінансових резервів.

Використання аналітичних процедур в аудиті ефективності формування фінансових резервів полягає у вивченні значущих показників і тенденцій, що включають взаємозв'язки і відхилення, а також у виявленні причин можливих відхилень. Під аналітичними процедурами мають на увазі [2, с. 43] дослідження і оцінку даних шляхом їх порівняння з іншою інформацією, яка має відношення до об'єкта аудиту. До найпоширеніших відносять: загальну перевірку на достовірність, аналіз тенденцій, залежностей, коефіцієнтів, перевірку фізичної наявності, повторне проведення операцій.

Інформаційна база аналізу ґрунтується на використанні різних джерел, у тому числі і нефінансових даних. Відповідно до МСА 520 «Аналітичні процедури» [1, с. 457] аналітичні процедури включають розгляд і порівняння фінансової інформації з: інформацією за попередні періоди; очікуваними результатами; аналогічною інформацією для галузі із середніми показниками у галузі або в інших підприємств порівнянного розміру, що працюють у такій самій галузі.

Вважаю плідним використання запропонованого А. Аренсом та Дж. Лоббеком [3, с. 205] підходу, що дозволяє стверджувати, що виконання аналітичних процедур в аудиті ефективності формування фінансових резервів складається з декількох конкретних кроків: постановка цілі процедури, планування тесту, тестування, аналіз

результатів і отримання висновків, котрим передують обговорення цілей і строки проведення аналітичних процедур.

Враховуючи викладені аргументи, вважаю за доцільне уточнити наведене Пелешко Н.М. [4, с. 459-460] групування аналітичних процедур за змістом, які застосовуються в аудиті ефективності формування фінансових резервів:

- аналіз взаємозв'язків між даними про фінансові резерви у реєстрах, формах звітності та інших джерелах інформації;
- порівняльний аналіз фінансових резервів для оцінювання змін, передбачуваних і непередбачуваних відхилень, тенденцій і закономірностей, наслідків і викликів;
- прогнозування майбутнього стану економічної системи залежно від очікуваних фінансових резервів;
- визнання доцільності й ефективності.

Аналітичні процедури дають змогу надати неупередженого характеру дії об'єктивних та суб'єктивних чинників зміни фінансових резервів, передбачити абсолютні та відносні зміни, відобразити функціональні взаємозв'язки, оцінити вплив на фінансово-економічний стан підприємства в цілому. Алгоритмізація показників, їх вибір за внутрішньою будовою і за формуванням кінцевого результату, послідовності проведення аналізу, все це і є складовою ефективності використання аналітичних процедур в аудиті ефективності формування фінансових резервів.

Таким чином, аналітичні процедури аудиту ефективності формування фінансових резервів сьогодні впевнено завойовують своє місце в аудиті, оскільки, як показала практика, дають змогу виявити значну кількість викривлень. Використання аналітичних процедур не тільки сприяють розв'язанню завдань оцінки достовірності, але і надають неупереджену інформацію про кон'юнктуру інтересів за проблематикою, дозволяють вирішити питання щодо забезпечення якості аудиту ефективності формування фінансових резервів.

Список джерел

1. Handbook of International Quality Control, Auditing, Review, Other Assurance and Related Services Pronouncements. Edition Part I. – New York: International Federation of Accountants, 2010 – 852 p.
2. Проскуріна Н. М. Методологічні підходи до формування аудиторських процедур у системі незалежного фінансового контролю / Н. М. Проскуріна // Економіка та держава. – Київ, 2011. – № 1. – с. 41-45
3. Аренс А., Лоббек Дж. Аудит / А. Аренс, Дж. Лоббек; пер. с англ.; гл. редактор сериї проф. Я. В. Соколов. – М.: Финансы и статистика, 2003. – 560 с.

4. Пелешко Н. М. Аналітичні процедури аудиту доходів і витрат підприємств / Н. М. Пелешко // Вісн. Нац. ун-ту "Львів. політехніка". - 2009. – № 647. – с. 458-461

УДК 657.6

Несходовський І.С.

Київський національний торговельно-економічний університет

**АУДИТ ЯК ОСНОВА ТРАНСПАРЕНТНОСТІ
УКРАЇНСЬКОГО БІЗНЕСУ**

Особливості функціонування бізнесу в Україні протягом періоду незалежності, полягає в тому, що за цей період він був змушений виживати у боротьбі з українськими контролюючими органами, державної фіскальною службою, дозвільною системою тощо, що у свою чергу призвело до того, що український бізнес став неpubлічним. Публікувати інформацію про себе, в якій відображалися би успіхи компанії, покращення показників фінансово-господарської діяльності, стійкий фінансовий стан у більшості випадків, призведе до негативної реакції з боку суспільства, а також зростання ймовірності перевірок з боку фіскальних та інших контролюючих органів, або з метою отримання неправомірної вигоди, або наповнення державного бюджету за рахунок нарахування штрафних санкцій або примушення переплат за різними податками, або створення несприятливих умов для ведення бізнесу, що спонукало власника передати частину своєї власності особи, що ініціювало тиск тощо. В таких умовах бізнес став максимально інформаційно закритим як для держави, так і для суспільства. Дана ситуація негативно впливає на сприйняття загальноекономічного клімату в Україні, як з боку іноземних інвесторів, так і з боку вітчизняних. Іноземний інвестор в результаті цього є недостатньо обізнаним про можливості інвестування в український бізнес і часто обирає для інвестування інші країни, в яких відсутні загрози отримати тиск на бізнес після публікації позитивної інформації про свою фінансово-господарську діяльність, а вітчизняний інвестор вкладає свої кошти скоріше в банківську систему ніж в український бізнес.

Слід наголосити, що якщо навіть така практика буде усунута, то ступінь недовіри до державних органів ще довго буде залишатися на високому рівні, спонукаючи бізнес продовжувати надавати викривлену інформацію про себе, або не подовати її взагалі. Відновити довіру між українським бізнесом та українським суспільством, а також між українським бізнесом і зовнішніми

інвесторами може інструмент, якому довіряють в світ, а саме аудит.

Аудит, якому довіряє українське суспільство, зможе стати основою для транспарентності українського бізнесу, який підтвердить свою публічність і відкритість, в тому числі і для здійснення інвестицій. Транспарентність аудиторських звітів, які будуть підтверджувати ефективність компаній зможуть стати фундаментом формування довіри влади до бізнесу і навпаки.

Одним з кроком для відновлення довіри може стати визнання на законодавчому рівні державними органами, зокрема, фіскальними, результатів аудиторської перевірки. Це буде важливим кроком для відновлення довіри влади до бізнесу і буде сприяти довіри суспільства до фінансових звітів компанії.

УДК 657.6

Никонович М.О.

Київський національний торговельно-економічний університет

ПЕРСПЕКТИВИ РОЗВИТКУ АУДИТУ

Сьогодні в усіх країнах світу відбувається суттєве реформування аудиту, що пов'язано зі зміною об'єктивних умов розвитку суб'єктів господарювання, зокрема з активізацією процесів інтеграції в рамках вирішення глобальних завдань, її спрямуванням до більш відкритої економіки країн світу, посиленням ролі інтелектуальних факторів розвитку виробництва, використанням сучасних інформаційних технологій тощо. Це дозволяє зробити висновок, що необхідним є новий погляд на організацію бухгалтерсько-фінансової функції управління і її найважливішу складову – фінансовий контроль, в тому числі і аудит.

В Україні це питання є особливо актуальним. Забезпечення швидкого відновлення реального сектора економіки, прискорення розвитку виробництва і підвищення його ефективності потребують включення глибинних факторів виробництва, орієнтованих на реалізацію досягнень науково-технічного прогресу, інтенсифікацію процесів виробництва і вибір таких методів організації бізнес-процесів, які забезпечать найбільшу віддачу на кожен гривню вкладених коштів. В цих умовах правильна постановка обліку всіх видів витрат і отриманих результатів, всебічний аналіз процесу виробництва, оцінка отриманих фінансових результатів і контроль за точністю їх відображення у звітності стає рішучим фактором успішного управління виробництвом. Цим пояснюється значна увага

до питань реформування і розвитку бухгалтерського обліку і звітності, аудиту і державного фінансового контролю.

Враховуючи послідовне реформування аудиту в усьому світі, досить важливим є розроблення цілісної концепції розвитку аудиту, основаної на якісній теоретико-методологічній основі. На наш погляд, першочерговим є визначення позицій з таких питань:

- єдність методології бухгалтерського обліку, аналізу і аудиту;
- взаємозв'язок, загальні принципові риси і відмінності аудиту від інших видів фінансового контролю;
- посилення перспективної орієнтації аудиторських перевірок, дозволяючи висловити думку аудитора не тільки про достовірність фінансової звітності, а і про перспективи розвитку суб'єкта господарювання, який підлягає перевірці;
- розширення об'єктів і напрямів аудиту з послідуною інтеграцією висновків.

Найважливішою позицією Концепції є вимога орієнтації на майбутнє, що передбачає відповідний підхід до організації бухгалтерського обліку, економічного аналізу і аудиту. В бухгалтерському обліку – це відображення резервів виробничих потужностей і витрат на їх обслуговування, в економічному аналізі – нові підходи до оцінки доцільності витрат і рівня використання ресурсів, в аудиті – більша увага до висловлення думки про стійкість розвитку (реалізація принципу безперервності функціонування суб'єкта господарювання).

Орієнтація бухгалтерського обліку, економічного аналізу і аудиту на забезпечення перспективи розвитку суб'єкта господарювання передбачає удосконалення теоретико-методологічної основи і інструментарію, який забезпечує єдність операційної (поточної), фінансової і інвестиційної діяльності; оперативних, поточних і стратегічних методів обліку і аналізу; вимірювання співвідношень внутрішньовиробничої звітності окремої юридичної особи і консолідованої звітності.

Одним з найважливіших методологічних питань розвитку бухгалтерського обліку, економічного аналізу і аудиту є формування системи економічних показників, яка дає необхідну і достатню інформацію для оцінки фінансового стану, можливостей подальшого зростання і потреб в інвестиціях для реалізації стратегічних завдань, яка є загальнометодологічною проблемою, що забезпечує єдність і гармонічне сполучення облікового процесу, аналітичних процедур і аудиту, що дозволяє сформувати у повній мірі прозору і достовірну

звітність, необхідну для грамотного обґрунтування економічних рішень.

Підкреслюючи необхідність єдності розвитку методології бухгалтерського обліку, економічного аналізу і аудиту, доцільно підкреслити роль аналітичних процедур і аналітичного інструментарію у вирішенні цього завдання. Це питання стає особливо актуальним в умовах переходу бухгалтерського обліку на МСФЗ. Не дивлячись на те що цей процес частіше за все пов'язують з розвитком бухгалтерського обліку, необхідно підкреслити значення в його реалізації економічного аналізу, який не виділяється у зарубіжній практиці як самостійний напрям діяльності, але розглядається як невід'ємна складова бухгалтерського обліку. Вивчення змісту МСФЗ чітко вказує важливість їх аналітичної складової. В Україні ж, де економічному аналізу завжди приділялась серйозна увага, звітність і обліковий процес часто розвиваються у відриві від нього. В останні роки аналітичній інтерпретації звітності стали приділяти суттєво більшу увагу, що знайшло відображення в нормативних документах і науково-методичних розробках. Однак нові умови функціонування суб'єктів господарювання передбачають більш тісну ув'язку методології бухгалтерського обліку і напрямів економічного аналізу. Зокрема, підготовка звітності, яка дозволяє менеджерам орієнтуватись на перспективу розвитку організації, передбачає більш активне розроблення і використання прогнозних методик аналізу, в тому числі методик діагностики. Інтерпретація даних основних форм звітності викликає необхідність актуалізації методів факторного аналізу, динамічного і стохастичного моделювання. Все більш затребуваними стають методи імітаційного моделювання, які дозволяють зіставити альтернативні підходи до вирішення поставлених завдань. Таким чином, економічний аналіз наповнює бухгалтерський облік економічним змістом.

Значний вплив розвиток аналітичних процедур оказує на роботу аудитора. Новий погляд на аудит, коли оцінюється не тільки достовірність ситуації, що склалась в організації, яка перевіряється, а і реальність перспективи її подальшого розвитку, передбачає, що аудитор повинен оцінити, чому склались відповідні ситуації і як їх можна змінити, щоб укріпити економічну стійкість об'єкта, який підлягає аудиту, тобто при проведенні аудиторської перевірки повинні широко використовуватись аналітичні процедури. Іншими словами, розвиток аналізу стає умовою підвищення якості звітності і аудиторських перевірок.

Сьогодні питанням аудиту перспектив розвитку організації приділяється велика увага у багатьох країнах. Саме цей підхід

органічно пов'язаний з аудитом ефективності і новим поглядом на його роль в розвитку економіки. Безспірно, що аудит проектних і планових документів передбачає серйозні зміни в самій методології аудиту, змінюючи вимоги до складу інформації, аудиторських доказів, процедурі аудиторської перевірки, передбачаючи нові підходи до оцінки суттєвості і ризику в аудиторській перевірці. Даний напрям розвитку аудиту посилює консультативну позицію аудиту, оскільки аудит проектно-планової документації повинен будуватись як аудиторський супровід і проводиться поетапно, по мірі виконання певної частки проекту (плану) з метою своєчасного коригування документів і відповідних змін фінансових потоків, як майнових, так і грошових.

Послідовне розширення завдань аудиту, його розвиток як інституту незалежної експертизи передбачають активізацію таких його напрямів, як організаційний, екологічний, управлінський. Причому необхідним є органічне поєднання цих напрямів з традиційним аудитом фінансової звітності, в якому відображаються всі витрати і доходи організації, фінансові результати її діяльності і формуються дані про оцінку фінансової стійкості.

Відмічене не є вичерпним аналізом напрямів розвитку аудиту в сучасних умовах, а лише визначає першочергові проблеми його реформування, що дозволяють уникнути протиріч, які виникають в результаті неузгоджених дій зі сторони органів і робочих груп, що займаються розробленням окремих питань удосконалення бухгалтерсько-фінансової роботи як найважливішої управлінської функції.

УДК 657.6:378(045)

Откаленко О.М.

Вінницький торговельно – економічний інститут КНТЕУ

**ОРГАНІЗАЦІЯ ВНУТРІШНЬОГО АУДИТУ У ВИЩОМУ
НАВЧАЛЬНОМУ ЗАКЛАДІ**

Система управління фінансовими ресурсами вищого навчального закладу вимагає забезпечення дієвого нагляду за повнотою надходження та ефективним використанням ресурсів й своєчасного виявлення відхилень від запланованих показників.

В сучасних умовах господарювання перед керівником закладу освіти гостро постає питання необхідності контролю за результатами діяльності для прийняття ефективних управлінських рішень. Такі можливості надає внутрішній аудит. Адже внутрішній аудит – це

«дзеркало» вищого навчального закладу, в якому відображаються слабкі та сильні сторони його діяльності, а результати контролю слугують стимулом для ефективного функціонування та належного виконання статутних повноважень.

Виходячи з п. 4 Порядку №1001 [1] підрозділи внутрішнього аудиту покликані надавати керівнику закладу освіти об'єктивні і незалежні висновки та рекомендації щодо:

- функціонування системи внутрішнього контролю у закладі та пропозиції щодо вдосконалення такої системи;
- удосконалення системи управління вищим навчальним закладом;
- запобігання фактам незаконного, неефективного та не результативного використання ВУЗом бюджетних коштів та державного (комунального) майна;
- запобігання виникненню помилок чи інших недоліків у діяльності установи.

Об'єктом внутрішнього аудиту вищого навчального закладу є заходи, що здійснюються керівником для забезпечення дотримання принципів законності та ефективного використання усіх видів ресурсів, досягнення результатів відповідно до поставленої мети, виконання завдань, планів і дотримання вимог щодо діяльності установи.

Метою ж внутрішнього аудиту є надання незалежних та об'єктивних рекомендацій та консультацій, спрямованих на вдосконалення діяльності, а також підвищення ефективності процесів управління [2].

Планування внутрішнього аудиту набуває особливого значення, оскільки без правильно сформованого плану його проведення може бути неефективним, а час і зусилля будуть витрачені марно. Стандартами внутрішнього аудиту №1247 [3] визначено, що при плануванні береться до уваги система управління ризиками, що застосовується в установі, а в разі відсутності такої системи аудиторі застосовують власне судження про ризики. Щоб планування діяльності внутрішніх аудиторів вищого навчального закладу відповідало вимогам Стандартів №1247, розглянемо алгоритм їх дій:

1. Визначення рівнів ризику об'єктів контролю та підконтрольних суб'єктів. На даному етапі складається вичерпний перелік об'єктів аудиту та розподіл їх за рівнями ризику (високий, середній, низький).

2. Визначається рівень ризику порушень фінансово – бюджетної дисципліни, типові помилки та ризикові сфери, які сприяють прийняттю неефективних управлінських рішень.

3. Розрахунок норм часу на проведення аудиту.

4. Розрахунок та затвердження норм розподілу робочого часу в розрізі категорій персоналу підрозділу внутрішнього аудиту.

5. Розподіл планового робочого часу на проведення внутрішнього аудиту залежно від рівнів ризиків об'єкту контролю.

Завдання керівника, основні питання та ризики і визначають, який напрям аудиту буде проводитися у закладі вищої освіти. Стандартами визначено три напрями:

1. Аудит ефективності – оцінка діяльності закладу освіти щодо ефективності функціонування системи внутрішнього контролю та результативності виконання поставлених завдань і виконання контрольних – наглядових функцій;

2. Фінансовий аудит – оцінка правильності ведення бухгалтерського обліку, законності та достовірності фінансової й бюджетної звітності;

3. Аудит відповідності – оцінка діяльності вищого навчального закладу щодо дотримання нормативно – правових актів при виконанні поставлених завдань.

Переваги внутрішнього аудиту над традиційними видами контролю очевидні. По – перше, керівник вищого навчального закладу сам ініціює контроль, а, відтак, зацікавлений у об'єктивних результатах і не схильний виділяти підрозділи та посадові особи, діяльність яких може бути виведена з перевірки. По – друге, будучи інструментом покращення роботи закладу, внутрішній аудит має за мету не виявляти некомпетентних працівників і карати їх за недобросовісне відношення до посадових обов'язків, а визначати невідповідності та причини їх появи. Формується атмосфера партнерства перевіряючих та тих кого перевіряють, обидві сторони мотивовані на вирішення проблеми. По – третє, аудитор не диктує алгоритм поведінки в проблемних ситуаціях, а пропонує керівникам структурних підрозділів спільно визначити найбільш адекватні шляхи вирішення проблем. По – четверте, оскільки внутрішніми аудиторами є самі працівники вищого навчального закладу, то в результаті внутрішнього аудиту здійснюється бенчмаркінг – перенесення кращого досвіду одного підрозділу на інші.

Проте є сили та фактори, що протидіють запровадженню аудиторського контролю в практику управлінської діяльності. По – перше, працівники освіти сприймають аудиторів виключно як інспекторів. По – друге, декани та завідувачі кафедр у своїй повсякденній праці не бачать проблем, які виникають всередині їх підрозділу, і вважають оцінку їх діяльності будь – ким зі сторони абсолютно зайвою. По – третє, аудиторами мають бути працівники, які відмінно знають нормативні документи, регламентуючі діяльність

закладів вищої школи, теорію управління, педагогіку, які мають авторитет серед колег. Окрім цього аудитор повинен володіти знаннями у сфері бухгалтерського обліку та звітності, права, економіки, фінансового менеджменту тощо, розумітися на комп'ютерній техніці й технологіях, а також бути добре ознайомленим із прикладними галузями психології.

Таким чином, планове, систематичне проведення внутрішнього аудиту у вищому навчальному закладі сприяє своєчасному прийняттю ефективних управлінських рішень, спрямованих на усунення й попередження виникнення порушень, що дозволяє підвищити якість освітніх послуг.

Список джерел

1. Порядок утворення структурних підрозділів внутрішнього аудиту та проведення такого аудиту в міністерствах, інших центральних органах виконавчої влади, їх територіальних органах та бюджетних установах, які належать до сфери управління міністерств, інших центральних органів виконавчої влади: Постанова Кабінету Міністрів України від 28.09.2011р. №1001
2. Козловська Н. Аудит у бюджетній сфері: бути чи не бути? / Н. Козловська // Казна України. – 2013. - №5 (26). – С. 11 – 14.
3. Стандарти внутрішнього аудиту: Наказ Міністерства фінансів України від 04.10.2011р. №1247

УДК 657:658.871.878

Пилипчук Н.М.

Київський національний торговельно-економічний університет

ПРОБЛЕМИ ОРГАНІЗАЦІЇ КОНТРОЛЮ ЯКОСТІ АУДИТУ В УКРАЇНІ

Аудит є невід'ємним елементом функціонування будь-якого підприємства. Сучасні ринкові умови такі, що кожному господарюючому суб'єкту потрібно максимум конкурентних переваг для підтримки своєї інвестиційної привабливості. Особливе значення в даному випадку займає аудит, оскільки в результаті аудиторських перевірок зацікавлені багато користувачів, у тому числі, і інвесторів. Достовірні дані аудиторської перевірки підвищують довіру інвесторів до діяльності підприємства, що впливає на інвестиційні рішення, що приймаються ними. Таким чином, виходячи з сучасних умов, що склалися, важливим є підвищення якості аудиторських послуг, що пов'язано з розвитком контролю якості аудиту.

Вагомий внесок у розробку теоретичних основ та методологічних підходів до проблеми якості аудиту зробили провідні вчені – економісти, як Бондар В.П. [2], Бутинець Ф.Ф. [1], Давидов Г.М., Дорош Н.І., Любенченко О.Е., Макеєва О., Мельник Р., Немченко В.В., Проскуріна Н.М. [6], Редько О.Ю. [4, 5] та інші, але в їх роботах немає однозначного визначення сутності якості аудиторських послуг та критеріїв, що впливають на неї, тому дана проблема вимагає подальшого вивчення.

Відповідно до принципів професійної етики аудитора «якість послуг» – це комплексна обробка аудитором власних досліджень, нових досягнень наукової думки з особливостями практичного досвіду конкретного підприємства, що перевіряється, забезпечує створення якісного продукту, – викладеного в надзвичайно короткій і лаконічній формі – обґрунтованого висновку у вигляді порад, оцінок, пояснень, висновків, рекомендацій. Аудит і аудиторські послуги повинні здійснюватися у суворій відповідності з чинним законодавством [1].

На сьогоднішній день існує два рівні контролю якості аудиту - зовнішній і внутрішній.

Внутрішній контроль якості аудиту здійснюється на рівні самої аудиторської компанії, його можна назвати внутріфірмовим.

Одним із основних елементів якості аудиту виступає кваліфікація співробітників. Особи, відповідальні за здійснення внутрішнього контролю якості, призначаються з урахуванням вимог до їх кваліфікації. Нині багатьма фахівцями відзначається, що найбільші труднощі у претендентів на отримання кваліфікаційного атестата аудитора викликають саме питання по контролю якості, що є однією з проблем організації ефективного і надійного внутрішнього контролю якості аудиту.

Правильна організація роботи аудитора у рамках внутрішнього контролю якості аудиту має на меті правильність і раціональність планування аудиторської роботи, доручення складних завдань досить досвідченим і кваліфікованим співробітникам.

Одним з найбільш важливих елементів внутрішнього контролю якості є розробка внутріфірмової системи контролю якості, що дозволяє забезпечити необхідну і достатню якість аудиту, що проводиться. Застосування внутріфірмових стандартів значно підвищує ефективність і якість аудиторської роботи, що у свою чергу сприяє підвищенню ступеня довіри зовнішніх користувачів до звітності.

Зовнішній контроль якості аудиту проводиться як з боку саморегулюючих організацій аудиторів, так і з боку уповноваженого на те органу.

У відповідності із Законом України «Про аудиторську діяльність» лише Аудиторська палата України (АПУ) виступає в ролі суб'єкта, в компетенцію якої входить безпосереднє здійснення контролю якості аудиту та встановлення порядку його здійснення. Питання організації та проведення зовнішнього контролю якості аудиторських послуг знаходяться в сфері повноважень саме АПУ, що закріплено в Концептуальній основі контролю аудиторської діяльності в Україні та в Положенні про здійснення зовнішніх перевірок якості аудиторських послуг в Україні, затвердженого рішенням від 26.05.2011 р. № 231/12.

На підставі щорічних планів проводяться перевірки суб'єктів аудиторської діяльності. За наслідками перевірки Аудиторська палата приймає заходи, щодо якості надання аудиторських послуг, аж до виключення з Реєстру суб'єктів аудиторської діяльності. Результати зовнішнього контролю якості послуг, кожен замовник може дізнатися на сайті АПУ.

На зовнішньому рівні проблемою залишається вдосконалення методики і організації перевірок контролю якості, а також слід сконцентрувати увагу не на документальному оформленні, а на самому процесі аудиту. Доцільно також враховувати відгуки замовників послуг, які можуть сформувані певні критерії якості і вказати рівень надання послуг. В умовах, що склалися на внутрішньому рівні контролю якості більшість фірм створюють власні служби контролю за якістю наданих робіт, проте ефективність такого контролю безпосередньо залежить від керівництва фірми. Таким чином, для підвищення якості аудиторських послуг українським фірмам слід на перше місце ставити задоволення потреби споживача і дотримуватися правил професійної етики [3].

Серед основних напрямів для підвищення якості надання послуг, слід відмітити такі, як впровадження і дотримання міжнародних стандартів аудиту у практиці аудиту, зважання на думку клієнтів, запозичення досвіду закордонних провідних аудиторських фірм.

Таким чином, при розгляді контролю якості аудиту, можна відмітити, що існуючі системи внутрішнього і зовнішнього контролю не позбавлені недоліків. Присутні недоліки в законодавчій базі, що регулює цей аспект, існує ряд проблем, пов'язаних із зовнішнім і внутрішнім контролем. Проте при усіх виявлених мінусах, необхідність проведення контролю якості аудиту, залишається

очевидною. Будь-який користувач фінансової звітності як внутрішній так і зовнішній, має бути упевнений в її достовірності, що багато в чому підтверджується аудиторським звітом. Контроль якості аудиту у свою чергу дозволяє досягти вимог достовірності результатів перевірки і відповідності виконаних процедур чинному законодавству, що являються, по суті, головними критеріями якості аудиту.

Список джерел

1. Аудит: сучасні тенденції розвитку в Україні та світі: монографія / Ф.Ф. Бутинець, Н.М. Малюга, Н.І. Петренко; за ред. Ф.Ф. Бутинця. – Житомир: ЖДТУ, 2004. – 564 с.
2. Бондар В.П. Якість аудиту та фактори її підвищення // Вісник ЖДТУ. – 2008 – № 4 (46). – С. 22–27.
3. Гноєва І. М. Якість аудиторських послуг / Гноєва І. М., Винник С. М. // Вісник КрНУ ім. М. Остроградського. – 2013. - № 1(78). – С. 181-186.
4. Редько О. Ю. Аудит в Україні. Морфологія: монографія / О.Ю. Редько. – К.: ДП «Інформ.-аналіт. Агентство», 2008. – 493 с.
5. Редько О.Ю. Якість аудиторських послуг: філософія та міфологія // Бухгалтерський облік і аудит. – 2011. – № 1. – С. 46–54.
6. Якість аудиторських послуг в Україні: реалії та перспективи / Н.М. Проскуріна, В.П. Коваленко // Економічний часопис – XXI. – 2010. – № 9–10. –С. 53–57.

УДК 675:648.871.987

Сапоговська О.В.

Київський національний торговельно-економічний університет

ПРОБЛЕМИ ТА ПЕРСПЕКТИВИ КОНТРОЛЮ ЯКОСТІ АУДИТОРСЬКИХ ПОСЛУГ В УКРАЇНІ

Нестабільна ситуація в Україні викликала серйозну кризу на ринку праці. У першій половині року спостерігалось завмирання, роботодавці зайняли вичікувальну позицію, знижували витрати і частково скорочували персонал. Така ситуація характерна і для аудиторської діяльності, зокрема підвищуються вимоги до контролю якості діяльності аудиторських організацій і аудиторів.

Складність її вирішення в сучасних умовах полягає в специфіці діяльності з надання аудиторських послуг: з одного боку - це підприємницька комерційна діяльність, з іншого - незалежний фінансовий контроль [1]. Тому, в діяльності аудиторських організацій завжди існує проблема балансу між прибутком організації та сумлінністю здійснення діяльності. Адже мотивація підприємця на

отримання прибутку завжди вище і включення додаткових функцій в діяльність організації також не сприяє зростанню прибутку, а вітчизняні нормативні акти вимагають організувати внутрішній контроль якості роботи в аудиторських організаціях, але в більшості українських аудиторських організаціях ці вимоги не виконуються в силу того, що немає розуміння, як це можна зробити економічно ефективно, не перевантажуючи аудиторів [5,6].

На сучасному етапі розвитку аудиторської діяльності в Україні проблема забезпечення якості аудиту є актуальною. Складність її рішення полягає в специфіці діяльності з надання аудиторських послуг. Ця діяльність ґрунтується на інтелектуальних здібностях осіб, які їх надають - аудиторам. Якість аудиту можна покращити за рахунок впровадження комплексу заходів з управління та його забезпечення контролю якості аудитора.

Слід розрізнити стратегічні та тактичні аспекти загального контролю якості аудиторської діяльності. Очевидно, що стратегія визначає найважливіші цілі і завдання, здійснювані державою, професійними об'єднаннями та аудиторськими організаціями в цілому для досягнення високої якості аудиторських послуг, які надаються клієнтам, а тактика - це конкретні заходи, що приймаються для досягнення стратегічних цілей і задач. При цьому стратегічний підхід до контролю якості аудиту повинен заключатися в максимальному задоволенні потреб користувачів думки аудитора при мінімальній собівартості надання послуг та оптимальної рентабельності діяльності, так як якість, перш за все, є засіб отримання прибутку і досягнення конкурентних переваг. Тактичний підхід до здійснення контролю якості аудиту направлений на забезпечення відповідності якості аудиторських послуг, що надаються клієнту встановленим критеріям [2,3].

Відповідно до міжнародного досвіду здійснення контролю якості аудиторських перевірок виділяється таке поняття, як «перевірка рівним». Воно являє собою вивчення однієї аудиторської фірми іншою аудиторською фірмою на предмет відповідності системі контролю якості. Мета перевірки - зробити висновок про те, чи дотримується об'єкт аудиту розглянутих раніше процедур контролю якості на практиці.

Як показує закордонна практика, для отримання визнання на ринку послуг аудиторські організації зобов'язані мати внутрішні стандарти аудиту, що враховують конкретну специфіку їх діяльності. Відповідно до законодавства більшості країн (США, Великобританія, Німеччина), а також міжнародними угодами в галузі захисту об'єктів інтелектуальної власності внутрішньофірмові стандарти аудиту

складають комерційну таємницю. На їх розробку потрібні значні кошти і довгі роки практичної роботи, тому внутрішньофірмові стандарти під силу тільки великим аудиторським фірмам зі значним науковим потенціалом. У зв'язку з цим наявності (відсутності) внутрішніх стандартів аудиту в певній мірі можна судити про якість перевірок, що проводяться даної аудиторської організацією.

Отже, проблеми вдосконалення якості в даний час дуже актуальні для вітчизняного аудиту. У той же час ні у вітчизняній, ні у світовій практиці офіційно не визначені поняття і критерії якості аудиту. У зв'язку з цим важливим напрямом вдосконалення якості аудиту є нормативне закріплення його критеріїв. Система критеріїв якості аудиту може включати, по-перше, дотримання вимог стандартів аудиту (як міжнародних, так і внутрішніх), по-друге, наявність належних аудиторських доказів, достатніх для обґрунтованого висловлення думки про достовірність звітності клієнта, по-третє, застосовувані методи аудиторської перевірки. Необхідність прийняття до уваги останнього критерію якості пояснюється тим, що підвищення витрат на проведення перевірки може привести до економічної недоцільності аудиту (як підприємницької діяльності).

Важливим кроком на шляху наближення аудиторської діяльності в Україні до міжнародних норм є внутрішньофірмові стандарти, розробка та практична реалізація яких сприяє підвищенню якості перевірок, ефективності їх результатів, зниження трудомісткості аудиторської роботи. Наявність відпрацьованої системи внутрішньофірмових стандартів і її методологічного супроводу служить показником професіоналізму та надійності діяльності аудиторської організації, а її дотримання - додатковою гарантією результатів перевірки.

Список джерел

1. Немченко В.В. Аудит. (Основи державного, незалежного професійного та внутрішнього аудиту). / За ред. проф. В.В. Немченко, О.Ю. Редько., Підручник. – К.: Центр учбової літератури, 2012. –540 с.2. Макеева О. Організація системи забезпечення якості в аудиторській практиці / О. Макеева // Економіст. – 2010. – № 2. – С. 34–36.
3. Методичні підходи до оцінки системи управління якістю аудиторських послуг як основи вибору стратегічної перевірки розвитку аудиторських фірм / Н.М. Проскуріна, В.П. Гринь // Сталий розвиток економіки. – 2012. – № 1. – С. 187–191.
4. Положення з національної практики контролю якості аудиторських послуг, затверджено рішенням Аудиторської палати України №182/4 від

- 27.09.2007р., зі змінами № 232/9 від 30.06.2011р. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon.nau.ua/doc/?uid=1041.25742.0>
5. Редько О.Ю. Якість аудиторських послуг: філософія та міфологія // Бухгалтерський облік і аудит. – 2011. – № 1. – С. 46–54.
6. Якість аудиторських послуг в Україні: реалії та перспективи / Н.М. Проскуріна, В.П. Коваленко // Економічний часопис-XXI. — 2010. — № 9-10. — С. 53-57.

УДК 338

Серединська В.М., Саченко С.І.

Тернопільський національний економічний університет

ЗАСТОСУВАННЯ МЕТОДИКИ ЕКОНОМІЧНОГО АНАЛІЗУ В АУДИТІ

Посилення конкуренції у сфері надання аудиторських послуг зумовлюють необхідність покращувати їх якість та оптимізувати витрати шляхом використання ефективних методів контролю. Серед них важливе місце належить аналітичним процедурам і використанню методик різних видів економічного аналізу. Перше за все, аналітичні процедури застосовуються при проведенні аудиту фінансової звітності, і ґрунтуються на тому, що між показниками діяльності підприємства існують логічні причинно-наслідкові зв'язки. Зміна одного показника неминує веде до зміни іншого. При появі неочікуваних, незвичайних, не логічних відхилень аудитор повинен з'ясувати причини і ретельно їх вивчити. Така інформація про «незвичайні відхилення» показників, виявленні несподівані співвідношення між статтями звітності за поточний період, неочікувана їх динаміка, дозволить виявити зони можливих навмисних і ненавмисних помилок в обліку і звітності.

За допомогою аналітичних процедур можна оцінити економічну ситуацію в країні, в галузі; динаміку і тенденції розвитку підприємницької діяльності клієнта. Оцінка ділової активності може бути отримана в результаті порівняння діяльності даного підприємства з підприємствами-партнерами, конкурентами за такими критеріями як імідж підприємства, наявність постійних постачальників, споживачів, позиція на ринку, конкурентоспроможність продукції, наявність продукції, що поставляється на експорт і т.п. Це дозволить аудитору краще зрозуміти бізнес клієнта, виявити сфери потенційного ризику і можливість помилок, скласти ефективну програму перевірки і зекономити час на її проведенні.

Фінансова звітність складається згідно певних принципів, серед них – принцип неперервності. Розрахунок показників ліквідності, платоспроможності, фінансової стійкості дозволять аудитору зробити висновок про можливість підприємства залишатися «діючим», а отже підтвердити можливість оцінювання активів і зобов'язань із припущення, що його діяльність триватиме і далі.

Аналітичні процедури активно застосовуються аудитором при наданні супутніх аудиту послуг для науково-обґрунтованих рекомендацій по підвищенню ефективності господарювання. В цьому випадку застосовують методики різних видів економічного аналізу (фінансового, функціонально-вартісного, техніко-економічного, операційного і т.п.)

Аналітичні процедури здійснюють з використанням традиційних, економіко-математичних, статистичних та евристичних методів.

Традиційні методи економічного аналізу передбачають здійснення простого порівняння фактичних показників діяльності клієнта з його:

- плановими показниками. Така оцінка дає можливість оцінити ефективність системи планування. Як показує практика, підприємства з добре відпрацьованим процесом бюджетування мають достатньо ефективну систему контролю. Це непрямий доказ відсутності помилок в обліку і звітності.

- з фактичними показниками за ряд минулих років. Таке порівняння передбачає застосування методики горизонтального, вертикального та трендового аналізів і дає можливість виявити характерну динаміку в розвитку підприємства.

- з економічною моделлю роботи підприємства. За допомогою такого порівняння стає можливим порівняти бажані і реальні показники діяльності підприємства, виявити фактори і основні причини, що викликали цю зміну, підказати клієнту заходи для досягнення бажаних результатів або звести цю різницю до мінімуму.

- з показниками роботи інших підприємств, з середньо галузевим рівнем, Таке порівняння дає можливість оцінити діловий імідж, кредитний рейтинг підприємства, сфери потенційного ризику та можливі помилки.

- з нормативами, іншими показниками. Таке порівняння здійснюється для оцінки їх дотримання, з метою виявлення негативних тенденцій в організації господарської діяльності підприємства. Ріст розміру негативних відхилень, досягнення показниками критичних значень, характеризує наростання кризових

явищ, які створюють загрозу банкрутства. Оцінити фінансовий стан можна використовуючи три принципові характеристики: легка фінансова криза; глибока фінансова криза; фінансова катастрофа [1].

Негативні і позитивні відхилення можуть мати затухаючий і прогресуючий характер. Якщо відхилення позитивне і наростає, то таку тенденцію в роботі підприємства необхідно підтримати. Якщо відхилення все ще позитивне, але затухає, то це свідчить про наростання негативних тенденцій у діяльності підприємства. Така ситуація вимагає розробки конкретних пропозицій і заходів, які б перешкождали наростанню таких тенденцій і в кінцевому підсумку привели до їх ліквідації. Таку ж оцінку отримують негативні і прогресуючі відхилення. Якщо негативні відхилення мають затухаючий характер, то це є свідченням того, що прийняті раніше заходи з регулювання виробництва досягли мети.

Формалізовані (логіко-математичні, економіко-математичні та статистичні) методи необхідні для побудови кривих росту, розрахунку економічних тенденцій, визначення рівня вірогідності прогнозу та інших цілей.

Орієнтація вітчизняної економіки на ринкові відносини породжує інформаційну невизначеність і підсилює підприємницький ризик суб'єктів господарювання. В таких умовах можливості використання традиційних, економіко-математичних чи статистичних методів економічного аналізу є досить обмеженими. Цілком зрозуміло, що методичний арсенал економічного аналізу повинен бути суттєво доповнений. Таким доповненням повинні стати методи, що ґрунтуються на використанні і узагальненні знань, практичного досвіду, інтуїції експертів, що добре обізнані в певній галузі практичної чи наукової діяльності, а саме економічна евристика.

Евристичні методи, як інструменти систематизації неформальної інформації, повинні сприяти уникненню різних видів невизначеності і давати певне бачення можливих (прийнятних) розв'язків поставленого завдання та їх наслідків. Такі методи набули поширення при виконанні інших завдань із надання впевненості (крім аудиту фінансової звітності), які визначені Аудиторською Палатою України, а також при наданні супутніх аудиту послуг.

Аналітичне забезпечення аудиторських доказів сприяє зменшенню ризику аудиторської перевірки та аудиторського висновку. Процес застосування аналітичних процедур вимагає обґрунтування аналітичних методів відповідно до мети аудиту та максимального використання отриманих результатів за методиками різних видів аналізу.

Список джерел

1. Серединська В.М. Економічний аналіз: навч. посібник / В.М. Серединська, О.М.Загородна, Р.В.Федорович. – Тернопіль: Видавництво Астон, 2010. – 416 с.

336.225.674(477)"313"

Сидорчук В.Б.

Вінницький торговельно-економічний коледж КНТЕУ

ПЕРСПЕКТИВИ РОЗВИТКУ ЧЕСНОГО АУДИТУ

Розвиток вітчизняних різноманітних аудиторських фірм та приватних осіб, які надають свої послуги, дуже активний. На сьогоднішній день зареєстровано 1398 аудиторські фірми та 42 аудитори, їх діяльність регулює Закон України «Про аудиторську діяльність», офіційним органом керування є Аудиторська палата, яка здійснює сертифікацію аудиторів, підвищує кваліфікацію, веде реєстр та перевіряє якість їх послуг.

Проблеми, які гальмують розвиток аудиторських послуг, загалом мають внутрішній характер. У наш час попит на них в Україні відносно стабільний, хоча так було не завжди. Причинами такого положення є відверто низька якість проведення аудиту, а також недовіра до отриманої інформації. Адже згідно зі специфікою направлення в нашій країні аудиторські послуги тісно пов'язані з консалтинговими, що є в умовах зовнішніх коливань економіки дуже вигідними виконавцю, який має змогу виконувати ширший спектр послуг. Такий підхід однозначно збагачує кишеню аудитора, але дає відносно малі гарантії щодо чесного виконання замовлення. Світовий досвід неодноразово доводив, що коли ці процедури проводять одні і ті ж самі люди, то є велика вірогідність фінансової злочинності та шахрайства. Ці поняття по своїй суті є протилежними, саме їх відокремленість на практиці відображає підвищення якості послуг та професійної репутації, яку надає аудитор чи компанія.

Прикладом є країни Європи та США, де максимально розділяються ці послуги, проте це не заважає створювати міжнародні об'єднання, які мають такі види :

- міжнародні аудиторські мережі
- міжнародні аудиторські асоціації
- міжнародні альянси фірм

Вони мають величезний вплив на весь аудит в цілому світі. Саме такі організації допомагають Україні розвиватись та підвищувати кваліфікацію згідно зі світовими нормами та стандартами. Чим

більше вітчизняних фірм будуть входити в такі об'єднання, тим більше буде зростати наш авторитет поміж світової спільноти. Для цього потрібно вдосконалити нормативно-правову базу (законодавство України), кваліфікованість та некорумпованість виконавців, які будуть чітко розуміти поставлені цілі та задачі, а також вільний доступ до сучасних методик з проведення та документування аудиторських процесів.

Найбільшими аудиторськими фірмами у світі є :

- PriceWaterhouseCoopers,
- Deloitte & Touche,
- Coopers & Lybrand,
- Ernst & Young

На рис.1. показано, на які основні послуги спрямована їх діяльність .



Рис.1. Структура основних послуг найбільших аудиторських фірм

Аудиторська палата України з жовтня 2008 року проводить внутрішній контроль якості відповідно до міжнародних стандартів, тому для підвищення ефективності потрібно проводити внутрішній контроль аудиторських послуг всередині фірм. Також ситуація, яка вже давно склалася на ринку аудиторських послуг, свідчить, що головними суб'єктами послуг є нерезиденти країни - Ernst and Young (Британія); PriceWaterhouseCoopers (Англія); KPMG (США); Deloitte and Touch (Великобританія)), а це не додає стабільності у його розвитку. А недостатня кількість СПД середнього класу (основні замовники послуг) та слабка підтримка держави взагалі відкидає нас на два десятиліття років.

У висновку, можна сказати, що державна підтримка та фінансування створення національних компаній на світовому ринку аудиторських послуг, впровадження штрафних санкцій та кримінальної відповідальності за нечесне та некваліфіковане виконання послуг, інвестування у комп'ютеризацію аудиту та удосконалення нормативно і методичного забезпечення, активна підтримка підприємців середнього класу призведе до прискорення та покращення розвитку вітчизняних фірм. Саме тоді в Україні і з'явиться новий та чесний аудит.

Список джерел

1. Величко О.М. Аудит у розкритті інформації акціонерними товариствами // Бухгалтерський облік і аудит. – 2011. – №10. – с. 11-14.
2. Гончарук Я.А., Рудницький В.С. Аудит: Вид. 2-ге, перероблене та доповнене.- Львів : Оріяна – Нова, 2009 – 292с
3. <http://www.accounting-ukraine.kiev.ua/poslugi/auditorukraine.htm>
4. http://knowledge.allbest.ru/audit/3c0b65635a2bc69b5c43a89421316d37_0.html

УДК 336.025:657

Сомова В.В.

Харківський національний університет імені В.Н.Каразіна

ДЕРЖАВНИЙ АУДИТ В СИСТЕМІ ОПОДАТКУВАННЯ ДОХОДІВ ФІЗИЧНИХ ОСІБ

В рамках дослідження системи оподаткування доходів фізичних осіб особливу увагу слід приділяти питанням не допущення зменшення доходів, що підлягають оподаткуванню або повного ухиляння від сплати податків, що призводить до нерівномірного розподілу податкового навантаження на фізичних осіб в межах окремих категорій платників податків. Неефективна бюджетно-податкова політика, що проводилася державними органами України, вплинула на характер формування доходів фізичних осіб – стимулювала використання підприємствами виплат «тіньових заробітних плат», активізувала структурні перебудови на підприємствах з метою зменшення податкового навантаження на доходи, які отримуються робітниками. Тому особливої актуальності набуває питання забезпечення дієвого державного податкового аудиту – тобто перевірки з метою визначення реальних доходів фізичних осіб.

Основними завданнями обраного напрямку дослідження є: розмежування та визначення понять аудиту, що проводиться на підприємствах та аудиту, що має стосуватися доходів та оподаткування фізичних осіб; визначення функцій державного аудиту в системі оподаткування доходів фізичних осіб та його впливу на зменшення податкового навантаження.

Отже, в ході дослідження, по-перше, необхідно визначити поняття аудиту. Згідно із Законом України «Про зовнішньоекономічну діяльність» від 16.04.1991 № 959-ХІІ аудит – це перевірка публічної бухгалтерської звітності, обліку, первинних документів та іншої інформації щодо фінансово-господарської діяльності суб'єктів господарювання з метою визначення достовірності їх звітності, обліку, його повноти і відповідності чинному законодавству та встановленим нормативам [1]. Стосовно оподаткування доходів фізичних осіб такий контроль відбувається шляхом перевірки правильності нарахування і сплати податку на доходи фізичних осіб – найманих працівників, які отримані на даних підприємствах.

Проте, слід зазначити, що основна частина податку з доходів фізичних осіб надходить саме від найманих працівників в ході оподаткування трудових доходів (заробітної плати, надбавок, премій та інших прирівняних до неї виплат). Беручи до уваги той факт, що трудові доходи мають найбільшу питому вагу у структурі доходів фізичних осіб виникає нерівномірність розподілу податкового навантаження. Так, виходячи із досліджень різних вчених показник трудових доходів у структурі доходів фізичних осіб складає: від 70 до 80% [2] або досягає 90% [3]. Враховуючи той факт, що частка сплаченого мільйонерами податку на доходи фізичних осіб в загальній сумі надходжень до зведеного бюджету за останні роки становить приблизно 2,0-2,5%, можна стверджувати, що, по-перше, нерівномірність податкового навантаження збільшується зі зростанням доходів, і по-друге, що зі збільшенням загального доходу фізичної особи частка трудового доходу зменшується [2].

Отже, залишаються доходи фізичних осіб, а саме підприємницькі, майнові доходи, які оподатковуються недостатньо.

Таким чином, виникає потреба у впровадженні податкового аудиту, до функцій якого буде входити не тільки перевірка правильності і повноти стягнення та сплати податків із трудових доходів, а й врахування майнового стану платника. Такий податковий аудит може бути здійснений за допомогою непрямих методів оподаткування. Так, наприклад, пропонується взяти до уваги досвід використання одного із найпоширеніших методів експертних оцінок

оподаткування – метода чистої цінності, який ґрунтується на обчисленні змін у майновому стані фізичної особи з урахуванням її передбачуваних витрат. Також при вимірюванні витрат пропонується брати до уваги й витрати членів родини та підраховувати не тільки власність, але й ефективне використання невластного майна (тобто у разі використання майна не цілий рік або кількома особами треба розраховувати податок пропорційно) [4].

Такий метод потребує значних адміністративних та організаційних зусиль, не розрахований на масове застосування, тому доречно буде його застосовувати для великих платників податків.

Одже, впровадження державного аудиту в оподаткуванні доходів фізичних осіб на основі непрямих методів має забезпечити не тільки відстеження і контроль за джерелами походження грошових та майнових доходів фізичних осіб та напрямів витрачання цих доходів, а й сприяти рівномірному розподілу податкового навантаження на доходи фізичних осіб.

Список джерел

1. Про зовнішньоекономічну діяльність. Закон України від 16.04.1991 № 959-ХІІ [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/959-12>.
2. Швабій К.І. Фіскальна ефективність податку на доходи фізичних осіб // *Фінанси України*. – 2012. – №3. – С.31-37.
3. Славкова А.А. Необхідність аудиту в особистому прибутковому оподаткуванні [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://ena.lp.edu.ua:8080/bitstream/ntb/18318/1/51-Slavkova-87-88.pdf>.
4. Вахітов Р., Репа А. Непрямі методи визначення податкового зобов'язання [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://dtkk.com.ua/school/ukr/2002/36/36sc12.html#top>.

УДК: 657.631

Чернявська М.К.

Київський національний торговельно-економічний університет

ОСНОВНІ ПРОБЛЕМИ ТА ПЕРСПЕКТИВИ РОЗВИТКУ АУДИТУ В УКРАЇНІ

Аудит є обов'язковою частиною цивілізованого функціонування ринкової економіки кожної країни та невід'ємним елементом її інфраструктури. Сьогодні аудит в Україні набирає все більших обертів. Основною передумовою цього є взаємна зацікавленість підприємства в особі його власників, держави й самого аудитора в забезпеченні реальності та достовірності обліку і звітності, а також

прискорення інтеграційних процесів, що диктують вимоги до активного розвитку аудиторської діяльності [4].

Проте нестабільна економічна ситуація, що склалася в Україні, потребує вирішення низки проблем, які існують у професійній діяльності аудиторів, аудиторських фірм і унеможливають подальший успішний розвиток аудиту. Ті заходи, що вживаються, не повною мірою вирішують проблеми у сфері аудиту, а прийняті рішення не завжди знаходять практичну реалізацію.

Напрями розвитку аудиту є досить актуальним питанням, оскільки ця діяльність є досить новою і має велике поле дій з удосконалення загальної системи здійснення аудиту в Україні [5]. Особливої актуальності у нинішній час набуває питання здійснення аудиторської діяльності на базі використання Міжнародних стандартів аудиту (МСА), а також розробка механізму практичного застосування цих стандартів в Україні [2].

Аналіз останніх досліджень, у яких започатковано вирішення проблем розвитку аудиту в Україні відображено в працях таких вчених як Гринь, Очеретько та інших.

Аудиторська діяльність є досить новою сферою, внаслідок чого має ряд недоліків у своєму функціонуванні. Узагальнивши досліджені проблеми, варто виокремити наступні:

- Брак методологічних основ. Недостатність вітчизняної спеціальної літератури, а тим більше докладних розробок, посібників з проведення аудиту, що являє собою певну прогалину у формуванні його методології та вимагає науково обґрунтованих теоретичних розробок у цьому напрямі та їх практичного втілення.

- Необхідність переходу українського аудиту на міжнародні стандарти. Є наслідком неузгодженості норм міжнародних стандартів з нормами існуючих в Україні стандартів, відсутністю єдиної нормативної бази МСА для України, недостатністю матеріальних засобів [3].

- Недовіра до аудитора і зокрема недовіра до якості надаваних їм аудиторських послуг. Викликана в першу чергу відсутністю контролю над якістю наданих послуг на державному рівні, а також існуванням підприємств, які в силу своїх невеликих доходів не можуть дозволити собі скористатися послугами великих і перевірених аудиторських фірм та змушені звертатися до приватних аудиторів, ризикуючи отримати неякісні аудиторські послуги, що може спричинити за собою помилки у їх функціонуванні [5].

- Нестабільність законодавчої бази, формальний підхід до здійснення аудиту фінансової звітності; використання шаблонних

методів у процесі здійснення аудиту об'єкта перевірки, недостатній рівень розуміння аудитором діяльності підприємства [6].

- Низький рівень комп'ютеризації та електронізації аудиторських перевірок. Пов'язаний із галузевою спеціалізацією багатьох аудиторських фірм, що ускладнює уніфікацію програм, низьким рівнем кваліфікованих програмістів, а також значним обсягом необхідних фінансових ресурсів [1].

- Незначний період функціонування ринкових механізмів регулювання та відповідних механізмів державного фінансового контролю в Україні; наявність великої кількості фінансових порушень, нецільового та неефективного використання державних ресурсів; обмеження на законодавчому рівні ефективності результатів аудиту та інші.

До основних напрямів вирішення проблем аудиту та перспектив його розвитку слід віднести:

- підвищення кваліфікації аудиторів у сфері аудита інформаційних технологій;

- створення комітету з контролю за роботою аудиторських фірм;

- введення державою єдиних цін на аудиторські послуги;

- розробка національних стандартів аудиту, в яких були б чітко визначені методологічні основи проведення аудиту, відповідальність та вимоги до аудитора;

- інтеграція програм з автоматизації аудиторської перевірки з системою бухгалтерського обліку та програмного забезпечення ведення обліку, тощо.

Отже, слід сказати що на сучасному етапі аудит стає окремою складовою інфраструктури економіки України, яка потребує відповідного регулювання. Для ефективнішого регулювання аудиту в Україні слід забезпечити оптимальну комбінацію державного, професійного та економічного механізмів регулювання із поступовим послабленням першого. Необхідно розробити кожній аудиторській фірмі внутрішні програми їх діяльності, які становитимуть опис комплексного підходу до організації технології та методики здійснення аудиту.

Список джерел

1. Бойко Н.В., Євтушенко О.Г. Проблеми аудиту в Україні: автоматизація аудиторських перевірок / Н.В. Бойко // Національна бібліотека України імені В.І. Вернадського. – Режим доступу : <http://www.nbuv.gov.ua>.

2. Веріга Г.В., Бєлих Д.О. Проблемні аспекти використання міжнародних стандартів аудиту в Україні / Г.В. Веріга // Економіка промисловості. – 2010. – № 3. – С. 202-206.
3. Гєнова О.С., Сахно Л.А. Необхідність переходу українського аудиту на міжнародні стандарти / О.С. Гєнова // Національна бібліотека України імені В.І. Вернадського. – Режим доступу : <http://www.nbuv.gov.ua>.
4. Гринь В.П. Сучасний стан аудиту в Україні: проблеми та перспективи його подальшого розвитку / В.П. Гринь // Національна бібліотека України імені В.І. Вернадського. – Режим доступу : <http://www.nbuv.gov.ua>.
5. Очеретько Т.І., Євсєєнко В.О. Основні проблеми та перспективи розвитку аудиторської діяльності в Україні / Т.І. Очеретько // Національна бібліотека України імені В.І. Вернадського. – Режим доступу : <http://www.nbuv.gov.ua>.
6. Актуальні проблеми обліку аналізу та аудиту в Україні, 2012 р. [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://ea.donntu.edu.ua>.

УДК 657.6

Шавлюк А.О.

Київський національний торговельно-економічний університет

**ОСОБЛИВОСТІ ОРГАНІЗАЦІЙНИХ ФОРМ АУДИТУ
ЕФЕКТИВНОСТІ ДІЛОВОГО ПАРТНЕРСТВА**

Контроль, як одна з головних функцій менеджменту, не повинен обмежуватись ретроспективним характером. Його метою має бути оперативний вплив на ефективність використання фінансових ресурсів торговельного підприємства задля отримання економічного ефекту з урахуванням якісних характеристик відбору його ділових партнерів. Налагодити ефективну систему контролю у питанні оптимального вибору відносин ділового партнерства, базуючись на цільовому спрямуванні підприємства та особливостей сфери його діяльності, надасть можливість застосування внутрішнього і зовнішнього аудиту ефективності ділового партнерства.

Сучасна практика ведення бізнесу ставить перед собою цілі, що полягають у зміні орієнтаційних спрямувань аудиту на превентивний контроль ефективності ділового партнерства, за допомогою якого можна запобігти значним фінансовим витратам, що пов'язані зазвичай з недалекоглядністю у виборі ділового партнерства.

Історична оцінка ділових партнерів, співпраця з якими здійснювалась у минулих періодах, є необхідною і корисною для співставності результатів аналізу, але в процесі прийняття тактичних та стратегічних управлінських рішень щодо вибору ділового

партнерства орієнтуватися виключно на результати, досягнуті у минулому, є не зовсім раціональним кроком управлінців. Саме тому аудит ефективності ділового партнерства для кожного конкретного проекту потрібно розглядати як специфічний креативний процес, який не може базуватись лише на історичних аналогіях, а повинен містити у собі також прогностичну фінансову інформацію.

Аудит ефективності ділового партнерства (недержавний) організаційно можна поділити на два види: зовнішній та внутрішній. При цьому, їх суть полягає у тому, що клієнту можуть надаватися комплексні послуги, які передбачають аналіз бізнес-партнерів у розрізі як декількох різних проектів та угод, так і у межах одного конкретного проекту; оцінювання фінансово-економічних показників діяльності ділових партнерів; структурування та ранжування учасників ринку.

Такі послуги мають цінність для користувача, що має на меті отримання високого рівня впевненості в надійності ділового партнера і, як наслідок, реалізації потенційного проекту чи налагодження стратегічного партнерства. Узагальнюючий підхід, щодо об'єднання власне аудиту та консалтингу, як свідчить практика [3], є доволі прогресивним, оскільки, саме таке поєднання дає змогу клієнту отримати комплексне обслуговування і при цьому заощаджує кошти.

Якщо для зовнішнього і внутрішнього аудиту об'єкт дослідження є ідентичним (ефективність ділового партнерства), то організаційні форми і сфери аудиту мають ряд відмінностей:

1. У організаційному аспекті:

1.1. Зовнішній аудит – може підтверджуватись зовнішніми аудиторами з певною періодичністю, а саме у процесі аудиту фінансової звітності або під час проведення окремої незалежної перевірки чи надання консультаційних послуг;

1.2. Внутрішній аудит – для внутрішніх аудиторів контроль ефективності ділового партнерства на всіх стадіях співпраці з контрагентом є одним з поточних функціональних обов'язків (якщо це регламентується вищим керівництвом та входить до посадових обов'язків виконавця);

2. За масштабністю охоплення:

2.1. Зовнішні аудитори проводять аналіз та оцінку ефективності ділового партнерства, в результаті чого можуть надати лише ряд застережень користувачам та відповідні рекомендації. Зовнішній аудит основну увагу приділяє креативній функції оцінки ефективності ділового партнерства, виходячи зі специфіки запиту користувачів інформації. У деяких випадках, виходячи з аналізу ринку, аудитори можуть запропонувати альтернативного ділового

партнера, який, на їхню думку, є ефективнішим, ніж партнери, подані на експертизу. Висновок про найоптимальніший варіант ділового партнерства не може бути поданий аудитором однозначно у вигляді одного варіанту, а має рекомендаційний характер. Остаточне рішення приймається виключно замовником на основі наданих рекомендацій.

2.2. Внутрішній аудит у повному масштабі запроваджується переважно у великих торговельних мережах, холдингах, корпораціях та об'єднаннях, де від вибору ділового партнерства у значних масштабах залежать результати діяльності або проводяться тендерні закупівлі. Функціональні обов'язки внутрішніх аудиторів, пов'язані з аудитом ефективності ділового партнерства, мають бути оптимально імплементовані у систему корпоративного планування і контролю за закупівлями як на стратегічному, так й на оперативному рівнях. Внутрішні аудитори за наслідками проведеного аудиту можуть надати керівництву не лише недоліки та переваги кожного ділового партнера, який пройшов експертизу, але і виділити серед них одного найоптимальнішого за всіма суттєвими ознаками, що і буде результатом аудиту.

3. За ступенем задоволення інтересів користувачів.

3.1. Зовнішній аудит є доцільним, якщо підприємство зацікавлене у незалежній оцінці ділового партнерства у зв'язку з відсутністю уповноважених по даному питанню у відділі внутрішнього аудиту або необхідності підтвердження результатів аудиторської перевірки такого відділу для розкриття підтвердженої інформації третім особам. В окремих випадках зовнішній аудит є небажаним для вищого керівництва тих підприємств, в яких існує прихований чи явний конфлікт інтересів акціонерів (власників) і топ-менеджерів.

3.2. Внутрішні аудитори можуть використовувати різні способи і прийоми моніторингу та контролю ефективності ділового партнерства на всіх стадіях: вони мають безперешкодний доступ до будь-якої інформації всередині підприємства. Незалежність від лінійних керівників робить внутрішній аудит доволі ефективним засобом реалізації задумів вищого керівництва.

Отже, проведення зовнішніми аудитором аудиту ефективності ділового партнерства передбачає аналіз максимальної кількості пропозицій на ринку (ступінь детальності варіюється замовником), а також здійснення паралельного аналізу ділових партнерів з урахуванням особливостей ринкової кон'юнктури. Внутрішній аудит виконує свої функціональні обов'язки у межах корпоративної системи планування та контролю. Будь-який аналіз ділового партнерства є продуктом послідовної реалізації детального стратегічного та

оперативного планування, яке супроводжується відповідними контрольними процедурами, причому останні мають переважно перманентний характер.

Список джерел

1. Мних Є.В. Державний фінансовий аудит: методологія і організація: монографія / за ред. Є.В. Мниха. – К.: Київ. нац. торг-екон. ун-т, 2009. – 319 с.
2. Петрик О. А., Фенченко М. Т. Аудит у зарубіжних країнах: Навч.-метод. посіб. для самост. вивч. дисципліни. / За заг. Ред. О. А. Петрик. – К.: КНЕУ, 2002. – 168 с.
3. Corinne Janicot, Sophie Mignon. Knowledge codification in audit and consulting firms: a conceptual and empirical approach / Knowledge Management Research & Practice.– 2012. – №10. – с. 4-15.

УДК 1:657.61 (477)

Швець В.Є.

Львівський національний університет ім. І.Франка

ПРАКСЕОЛОГІЯ ТАДЕУША КОТАРБІНСЬКІ У КОНТЕКСТІ ПРОБЛЕМИ ЕФЕКТИВНОСТІ АУДИТУ В УКРАЇНІ

Феномен терміну праксеологія виникає і розвивається у значенні теорії діяльності якій приділяв особливу увагу у своїх працях польський вчений Тадеуш Котарбінські (1886-1981 рр.) – представник львівсько-варшавської філософської школи. Саме Т. Котарбінські вважав, що уперше термін праксеологія вжито Альфредом Еспінаса у 1890 р. А на першому польському з'їзді філософів у Львові в 1923 р. Т. Котарбінські виголосив доповідь присвячену праксеології, польською мовою тема звучала: “Zasady teorii czynu” (Основи теорії діяльності). Зауважимо, у польському науковому середовищі поширеним явищем є використання рідної мови у трактуванні понять і автор буквально у першому реченні свого реферату підтверджує тотожність теорії діяльності та праксеології, вважаючи за необхідність розглядати її як окрему спеціальність в науці. Причому він розглядав поширення праксеології комплексно: відкриття однойменної рубрики в каталогах бібліотек і видавничих звітів; постійні публікації з цієї проблематики; організацію спеціалізованих друкованих часописів, а також заснування товариства праксеологів.

Оцінюючи тогочасний стан праксеології, Т. Котарбінські підкреслював, що незважаючи на окремі напрацювання, вона виконувала функції другорядні чи допоміжного характеру. На його

думку, частина праксеології повинна усталити значення усіх термінів дотичних до форм діяльності, а саме: винуватець, діло, метод, продукт, засіб, інструментарій, ціль, зразок. Далі, на думку Т. Котарбінські, спеціаліст-праксеолог мав би займатись визначенням і формулюванням практичних основ удосконалення форм діяльності з огляду результативності, продуктивності та економії ресурсів. Реалізувати такий поступ ставало можливим завдяки з'ясуванню праксеологічних категорій та шляхом використання історичного досвіду та практичних умінь. На кінець, у компетенцію праксеології доцільно відносити критику дій з точки зору практичної діяльності супроводжувані дослідженням форм діяльності, стосовно яких розвивались практичні уміння. На цій ділянці праксеолог зустрічався з істориками практичної діяльності даного виду. У своєму рефераті Т. Котарбінські наводить умовний приклад, однак цей приклад найбільш близьким був до правознавства і судочинства. Висновок вченого передбачав насамперед упорядкування в термінології, верифікацію практичних понять, а також їх узагальнення в області історії методів. Т. Котарбінські продовжував працювати над проблемою праксеології про свідчить фундаментальна праця “Елементи теорії пізнання, формальної логіки і методології наук”, яка була опублікована у 1929 р. і містила розділ присвячений практичним умінням.

Розглядаючи основи праксеології Т. Котарбінські у контексті проблем ефективності аудиторської діяльності в Україні, бачимо цілу низку проблем, які необхідно вирішувати. У першу чергу це стандартизація термінології. Причому цю проблему треба вирішувати на макрорівні нормативно-правового поля. Наприклад, серед різних суб'єктів контролю не повинні застосовувати різні поняття та їх тлумачення, а використання мови також потребує уніфікації.

Другою проблемою в застосуванні праксеології для ефективності аудиту в Україні є недостатнє висвітлення та врахування історичного досвіду. Відомо, що період командно-адміністративної системи управління економікою не може задовольнити ці потреби для удосконалення аудиту, але у нас був досвід до створення цієї системи і його слід використовувати. Беручи до уваги останній період – від прийняття закону про аудиторську діяльність, який теж багатий на досвід, бачимо яких втрат для підприємств коштували перші кроки насильного впровадження аудиту. Тому, глибоке вивчення теоретичних основ праксеології та історичного досвіду функціонування аудиторської діяльності дозволить не тільки зробити її ефективною для фірм, які надають ці послуги, але й для економіки України загалом.

Список джерел

1. Kotarbiński T. Zasady teorii czynu // Księga pamiątkowa pierwszego polskiego zjazdu filozoficznego. Lwów, 1923. - Warszawa: "Przegląd Filozoficzny", rocznik 30, zeszyt IV, 1927. – S.21-22.
2. Kotarbiński T. Elementy teorii poznania, logiki formalnej i metodologii nauk. Lwów: Ossolineum, 1929. – 483 s.

УДК [005.52:005.334]:336.225.671

Шерстюк О.Л.

Київський національний торговельно-економічний університет

МЕТОДИКА УПРАВЛІННЯ АУДИТОРСЬКИМ РИЗИКОМ

Підготовка адекватного професійного судження аудитора стосовно фінансової звітності клієнта передбачає підвищення довіри до нього користувачів відповідної інформації.

Одним з засобів забезпечення високого рівня довіри до результатів роботи аудитора є управління аудиторським ризиком, що полягає у здійсненні заходів, спрямованих на зменшення оціночного рівня ризику до прийняттого рівня. Це може бути досягнуто шляхом мінімізації впливу обставин, через які існує ймовірність висловлення аудитором думки, яка невірно характеризуватиме перевірену ним інформацію.

Для досягнення цієї мети аудитором необхідно:

- 1) ідентифікувати зміст обставин, які можуть спричинити висловлення неадекватної думки;
- 2) визначити ймовірність їх виникнення;
- 3) оцінити характер впливу зазначених обставин на можливість формування неадекватного судження аудитора;
- 4) з'ясувати можливості уникнення або мінімізації впливу зазначених обставин.

Наведені завдання мають вирішуватися на різних функціональних рівнях системи управління якістю роботи суб'єктів аудиторської діяльності.

До таких рівнів можуть бути віднесені наступні:

- політика аудиторської фірми (або незалежного аудитора) щодо управління аудиторським ризиком;
- формалізація процедур управління аудиторським ризиком;
- контроль роботи виконавців аудиторських процедур.

Для кожного рівня управління аудиторським ризиком визначені завдання матимуть різний зміст (див. табл.1)

Зміст завдань управління аудиторським ризиком

| | Політика аудиторської фірми | Формалізація процедур | Контроль роботи |
|---|--|--|--|
| Ідентифікація змісту обставин | Визначення переліку умов, за яких існує необхідність ідентифікації | Визначення критеріїв ідентифікації, переліку, обсягу та послідовності процедур | Оцінка дотримання вимог політики та алгоритму вибору і застосування процедур |
| Визначення ймовірності виникнення обставин | Визначення прийнятного рівня аудиторського ризику | Визначення моделі оцінювання | Оцінка дотримання процедур застосування обраної моделі |
| Оцінка характеру впливу обставин | Визначення критеріїв оцінювання впливу | Порівняння фактичного впливу з визначеними значеннями критеріїв | Оцінка повноти та відповідності застосованих процедур |
| Визначення можливостей уникнення або мінімізації впливу | Формалізація основних механізмів мінімізації аудиторського ризику | Визначення ознак та критеріїв мінімізації ризиків | Оцінка відповідності отриманих результатів процедур очікуваним |

Комплексне вирішення завдань управління аудиторським ризиком на різних функціональних рівнях дозволить зменшити імовірність висловлення аудитором неадекватного судження стосовно перевіреної інформації.

Водночас, в процесі вирішення наведених завдань необхідно враховувати суб'єктивний характер аудиторських суджень, що також безпосередньо може вважатися одним з чинників зростання ризику. Тому, існує потреба у мінімізації його впливу.

З цією метою пропонується виконання наступних процедур:

- розробка та формалізація політики управління аудиторськими ризиками на рівні суб'єкта аудиторської діяльності;
- ознайомлення працівників суб'єкта аудиторської діяльності з політикою управління аудиторськими ризиками;
- проведення заходів, спрямованих на оцінку розуміння працівниками, що залучаються до виконання завдань з надання упевненості, вимог політики управління аудиторськими ризиками.

Таким чином, ефективне управління аудиторським ризиком передбачає вирішення низки організаційних і процедурних завдань, що дає можливість зменшити імовірність висловлення аудитором неадекватного судження до прийнятного рівня.

Юр'єв О.В.

Київський національний торговельно-економічний університет

**ЗМІСТ КОНТРОЛЮ ЯКОСТІ АУДИТУ ЕФЕКТИВНОСТІ
ОПЕРАЦІЙНОЇ ДІЯЛЬНОСТІ ТОРГОВЕЛЬНИХ
ПІДПРИЄМСТВ**

Досягнення і підтримка відповідного рівня якості аудиту ефективності операційної діяльності вимагає від аудиторської фірми затвердженої політики з контролю якості, яка полягає у визначені конкретних цілей та підходів до їх досягнення, що забезпечать високу якість проведення аудиту ефективності. Для реалізації контролю якості аудиторська фірма повинна впровадити відповідні зміни до організації аудиторської діяльності та методики проведення аудиту ефективності операційної діяльності торговельних підприємств.

Контроль якості реалізується за допомогою планування якості перевірок, коли аудиторською компанією встановлюються вимоги до якості аудиту ефективності операційної діяльності торговельних підприємств та визначенню необхідних для цього процедур. Планування якості здійснюється шляхом розробки спеціалізованих стандартів та методичних посібників, де зазначено вимоги, правила і процедури, виконання яких є обов'язковим під час проведення аудиту ефективності операційної діяльності торговельних підприємств.

Управління якістю аудиту ефективності операційної діяльності торговельних підприємств може здійснюватись, як за окремо встановленими спеціалізованими стандартами та правилами, так і відповідно до загальних стандартів контролю якості аудиту, складовою частиною яких є процедури забезпечення та контролю якості.

Контроль якості аудиту ефективності може здійснюватися як зовнішніми так і внутрішніми контролерами. Зовнішніми контролерами є аудитори інших аудиторських фірм. Внутрішніми контролерами є: аудитори, що мають спеціальні права та обов'язки щодо оцінювання якості перевірок; аудитори, що не брали участь у його проведенні; фахівці окремого відділу з контролю якості.

Контроль якості здійснюється на всіх етапах аудиту, зокрема, підготовчому, дослідному та на етапі узагальнення результатів аудиту ефективності (рис. 1).

Організовуючи контроль якості на підготовчому етапі, доцільно розподілити обов'язки між аудиторами, таким чином, щоб дії кожного з них контролювалися іншим. Таким чином, створюється механізм підзвітності аудиторів та формується відповідальність за якість проведеної перевірки.

ЗМІСТ КОНТРОЛЮ ЯКОСТІ АУДИТУ ЕФЕКТИВНОСТІ НА ВІДПОВІДНИХ ЕТАПАХ

Контроль якості на підготовчому етапі

- 1) оцінка кваліфікаційної підготовки спеціалістів, наявність у них відповідного досвіду та знань;
- 2) правильність і повнота інформаційного забезпечення, що планується використати для формування аудиторської думки;
- 3) правильність визначення методичних прийомів та аудиторських процедур, які плануються використати;
- 4) обґрунтування термінів, що заплановані для проведення відповідних прийомів і процедур;
- 5) оцінка якості підготовки програми та планів аудиторської перевірки ефективності операційної діяльності.

Контроль якості на дослідному етапі

- 1) оцінка повноти використаного інформаційного забезпечення та його відповідність завданням аудиту ефективності;
- 2) оцінка дотримання аудитором визначених методичних прийомів та процедур. Перевірка наявності належного обґрунтування змін, якщо такі мали місце;
- 3) перевірка дотримання встановлених планами термінів і чи була забезпечена належна якість виконання передбачених процедур;
- 4) вибіркова перевірка правильності проведених розрахунків, обґрунтованість проміжних висновків, що зроблені за результатами їх проведення;
- 5) оцінка достатності аудиторських доказів зібраних аудитором для обґрунтування відповідної аудиторської думки.

Контроль якості на етапі узагальнення результатів аудиту

- 1) оцінка достовірності отриманих результатів;
- 2) оцінка досягнення поставлених цілей аудиту ефективності операційної діяльності;
- 3) загальна оцінка результатів проведеного аудиту ефективності;
- 4) оцінка реальності, обґрунтованості і доцільності заходів, що запропоновані аудитором, для усунення тих недоліків, які виявлені в операційній діяльності підприємства.

Рис. 1 Контроль якості та його зміст на відповідних етапах аудиту ефективності

Першочерговим завданням контролю якості на дослідному етапі має бути перевірка виконання програми аудиту ефективності операційної діяльності підприємств та ведення робочої документації. Керівник, відповідальний за проведення аудиту ефективності

операційної діяльності торговельних підприємств, контролює процедури, що застосовує аудиторська група, а також дотримання відповідності цих процедур до робочої програми перевірки. При цьому, основну увагу необхідно приділити наступним аспектам роботи аудиторської групи:

- проведення вибірки та застосування процедур, методів збору і аналізу інформації;
- виконання необхідних процедур для отримання аудиторських доказів;
- ретельність заповнення робочої документації, щоб, за необхідністю, легко перевірити виконані процедури перевірки та отримані результати;
- відображення у робочих документах надійних та достатніх доказів, що необхідні для формування аудиторської думки, складання звіту та надання рекомендацій.

Головним завданням контролю якості на етапі узагальнення результатів є виявлення недоліків завершеної перевірки з метою розробки заходів, щодо підвищення якості майбутніх аудитів ефективності. Хоча контроль якості на етапі узагальнення результатів проводиться вже по закінченню аудиту ефективності операційної діяльності торговельних підприємств, він допомагає встановити, чи ефективно здійснювалось керівництвом управління даною перевіркою. Тому контроль якості являє собою неперервний процес підвищення ефективності аудиту ефективності операційної діяльності торговельних підприємств.

Високоякісне проведення аудиту ефективності операційної діяльності торговельних підприємств допоможе створити аудиторській компанії відповідну репутацію у фахівців, громадськості та засобів масової інформації. У такому випадку, значно збільшується ймовірність того, що результати проведених перевірок будуть визнані адміністрацією торговельних підприємств, що були перевірені, а надані рекомендації, у повному обсязі, реалізовані у їх операційній діяльності.

Список джерел

1. Пожар Т. О. Система контролю якості аудиту ефективності / Т. О. Пожар // Економіка і регіон. – 2012. – № 2(33). – С. 164–169.
2. Шигун М.М. Система контролю якості аудиторської фірми: вимоги міжнародних стандартів/ М.М. Шигун// Вісник ЖДТУ – 2012. - №3(61). – С. 194-198.

3. Проскуріна Н. М. Якість аудиторських послуг в Україні: реалії та перспективи/ Н. М. Проскуріна, В. П. Коваленко// Економічний часопис ХХІ.– 2010.– №9–10.– С.53–57.
4. Редько О. Якість аудиторських послуг: філософія та міфологія /О. Редько// Бухгалтерський облік і аудит. -2009. - №1. -С. 46-53.

ЗМІСТ

| | |
|---|----|
| Передмова | 3 |
| <i>Levan Sabauri</i> A quality control of an audit activities | 4 |
| <i>Августова О.О.</i> Обліково-інформаційне забезпечення внутрішнього контролю витрат рибопереробних підприємств | 10 |
| <i>Барабаш Н.С.</i> Аналітичні процедури як фактор забезпечення якості аудиторської перевірки | 13 |
| <i>Барановська В.Г.</i> Основи забезпечення якості аудиту | 16 |
| <i>Барановська В.Г., Баранюк Ю.Р.</i> Аудит та проблеми доступу до публічної інформації | 19 |
| <i>Бардаш С.В.</i> Методологічні підходи щодо мінімізації аудиторського ризику | 22 |
| <i>Белякова В.П.</i> Нормативно-правове регулювання корпоративного фінансового аудиту | 25 |
| <i>Бенько М.М.</i> Інформаційні технології в інтеграції внутрішнього і зовнішнього аудиту | 28 |
| <i>Білуха М.Т., Микитенко Т.В.</i> Консолідований аудит торговельної діяльності | 30 |
| <i>Бондар Ю.В.</i> Особливості аудиту податкових витрат | 33 |
| <i>Бонь Б.О., Романенко О.А.</i> “Відкати”: їх вплив на економіку країни та шляхи боротьби з неправовими методами закупівель товарів і послуг | 37 |
| <i>Глибокий В.М.</i> Корпоративний фінансовий аудит: пропозиції по удосконаленню нормативно-правової бази | 40 |

| | |
|---|----|
| <i>Гнатченко Д.Д.</i> Інформаційно-технологічні інновації в системі внутрішнього аудиту торговельних мереж | 43 |
| <i>Голяш І.Д.</i> Дослідження теоретичних аспектів розвитку аудиту як науки | 46 |
| <i>Гордополов В.Ю.</i> Застосування аналітичних процедур в аудиті: проблеми та перспективи | 49 |
| <i>Денисенко А.В.</i> Оцінювання ефективності ризик-контролю як передумова підвищення впевненості аудитора | 52 |
| <i>Дубініна В.В.</i> Аудит ефективності бізнес-процесів підприємства роздрібної торгівлі | 55 |
| <i>Ємець В.В., Разборська О.О.</i> Ефективність аудиту податкових зобов'язань: проблеми та шляхи їх вирішення | 58 |
| <i>Журба О.М.</i> Контроль публічних фінансів: шляхи вдосконалення фінансування та боротьби з корупцією в органах ДАІ | 61 |
| <i>Клімович І.М., Івацішина К.В.</i> Внутрішній аудит - сучасний механізм контролю | 64 |
| <i>Коваль В.М.</i> Вплив інформаційно-технологічних інновацій на автоматизацію аудиту в системі стратегічного планування і управління підприємствами, установами та організаціями | 66 |
| <i>Комірна О.В.</i> Аудит достатності резервів, сформованих під інвестиційні ризики | 71 |
| <i>Копотієнко Т.Ю.</i> Інформаційне забезпечення внутрішнього аудиту витрат суб'єктів господарювання | 74 |
| <i>Копчикова І.В.</i> Методика внутрішнього аудиту товарних втрат | 77 |

| | |
|---|-----|
| <i>Крупельницька І.Г., Патраманська Л.Ю.</i> Документування в організації системи контролю якості аудиторських послуг | 79 |
| <i>Кузнецова С.О.</i> Особливості аудиту фінансової звітності, яка складена за МСФЗ | 82 |
| <i>Кузнецова С.А.</i> Організація внутрішнього аудиту компаній: побудова системи управління аудиторськими ризиками | 84 |
| <i>Макогон В.Д., Макогон І.І.</i> Напрями підвищення ефективності внутрішнього аудиту в державному секторі | 87 |
| <i>Мех Я.В.</i> Проблеми теорії як прогресивна альтернатива формування системи знань про аудит | 89 |
| <i>Міняйло В.П.</i> Конкуренція на ринку аудиторських послуг в Україні | 92 |
| <i>Міщенко А.О.</i> Якість аналітичних процедур фінансового аудиту як гарант його перспективного розвитку | 94 |
| <i>Мних Є.В.</i> Якісна параметризація фінансового аудиту | 96 |
| <i>Мунджшвили Теа, Романенко О.А.</i> Аудит слияния и поглощения компаний | 98 |
| <i>Назарова К.О.</i> Синергія внутрішнього та зовнішнього аудиту як інноваційний напрям розвитку аудиту в Україні | 102 |
| <i>Нежива М.О.</i> Особливості аналітичних процедур в аудиті ефективності формування фінансових резервів | 105 |
| <i>Несходовський І.С.</i> Аудит як основа транспарентності українського бізнесу | 107 |
| <i>Никонович М.О.</i> Перспективи розвитку аудиту | 108 |

| | |
|---|-----|
| <i>Откаленко О.М.</i> Організація внутрішнього аудиту у вищому навчальному закладі | 111 |
| <i>Пилипчук Н.М.</i> Проблеми організації контролю якості аудиту в Україні | 114 |
| <i>Сапоговська О.В.</i> Проблеми та перспективи контролю якості аудиторських послуг в Україні | 117 |
| <i>Серединська В.М., Саченко С.І.</i> Застосування методики економічного аналізу в аудит | 120 |
| <i>Сидорчук В.Б.</i> Перспективи розвитку чесного аудиту | 123 |
| <i>Сомова В.В.</i> Державний аудит в системі оподаткування доходів фізичних осіб | 125 |
| <i>Чернявська М.К.</i> Основні проблеми та перспективи розвитку аудиту в Україні | 127 |
| <i>Шавлюк А.О.</i> Особливості організаційних форм аудиту ефективності ділового партнерства | 130 |
| <i>Швець В.Є.</i> Праксеологія Тадеуша Котарбінські у контексті проблеми ефективності аудиту в Україні | 133 |
| <i>Шерстюк О.Л.</i> Методика управління аудиторським ризиком | 135 |
| <i>Юр'єв О.В.</i> Зміст контролю якості аудиту ефективності операційної діяльності торговельних підприємств | 137 |