

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

СТРАТЕГІЯ РОЗВИТКУ АУДИТУ В УМОВАХ ГЛОБАЛІЗАЦІЇ ЕКОНОМІЧНИХ ВІДНОСИН

**Тези доповідей Міжнародної
науково-практичної конференції**

*31 березня – 1 квітня 2016 року,
м. Київ*

Розповсюдження і тиражування без офіційного дозволу КНТЕУ заборонено

Стратегія розвитку аудиту в умовах глобалізації економічних відносин: міжнар. наук.-практ. конф. (Київ, 31 березня – 1 квітня 2016 р.) : тези доп. / Відп. ред. С.В. Бардаш. – К.: Київ. нац. торг.- екон. ун-т, 2016. – 191 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.;
- С.В. Бардаш, д-р екон. наук, проф.;
- О.Л. Шерстюк, канд. екон. наук, доц.

ПЕРЕДМОВА

Розвиток національної економіки України в умовах глобалізації, яка характеризується складними інформаційними процесами, вимагає нових підходів до отримання та узагальнення стратегічної та оперативної інформації, необхідної для обґрунтування та прийняття управлінських рішень. Суттєвим фактором, що уповільнює сталий соціально-економічний розвиток України є неефективне використання публічних фінансів. За таких обставин виникає нагальна потреба в наданні користувачам високого рівня впевненості стосовно достовірності відповідної інформації. Таке завдання розв'язується в процесі удосконалення систем бухгалтерського обліку, інтенсифікованої імплементації світових стандартів проведення державного фінансового аудиту, надання професійних послуг у формі аудиту, пошуку шляхів удосконалення підготовки фахівців з обліку та аудиту у вищих навчальних закладах ВНЗ України.

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.

Варто також зазначити, що сучасний аудитор це, у першу чергу, професійний бухгалтер. Відповідно, виконання завдань, поставлених як перед державними аудиторами, так і суб'єктами аудиторської діяльності, можливо за умов удосконалення системи підготовки фахівців з обліку і аудиту.

На сьогодні основою процесів підготовки висококваліфікованих кадрів є розвиток системи вищої освіти, яка перебуває під впливом процесів глобалізації, інтеграції, інтернаціоналізації.

У тезах доповідей міжнародної науково-практичної конференції «Стратегія розвитку аудиту в умовах глобалізації економічних відносин», проведення якої присвячено 70 річчю Київського національного торговельно-економічного університету, узагальнені результати наукових досліджень та досвід діяльності незалежних і державних аудиторів, пропонуються шляхи вдосконалення державного фінансового аудиту, аудиторської діяльності як інструменту забезпечення реалізації інтересів суспільства, внутрішнього аудиту, 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. Вартими уваги є пропозиції учасників міжнародної конференції щодо удосконалення освітньо-професійної та освітньо-наукової підготовки майбутніх професіоналів у сфері обліку та аудиту.

Обговорення актуальних питань, обмін досвідом під час конференції дозволили визначити напрями координації зусиль професорсько-викладацького складу провідних вищих навчальних закладів, 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

ІМПЛЕМЕНТАЦІЯ ПРИНЦИПІВ ВИКОНАННЯ ЗАВДАНЬ З НАДАННЯ УПЕВНЕНOSTI

УДК 657.631.8

Антонюк О.Р.

*К.е.н., доцент, доцент кафедри обліку і аудиту
Національного університету водного господарства
та природокористування*

ПРИНЦИП КОМПЕТЕНТНОСТІ У ВИКОНАННІ ЗАВДАНЬ З НАДАННЯ ВПЕВНЕНOSTI

Завдання з надання впевненості, які не є аудитом та оглядом, супутні та інші аудиторські послуги повинні виконуватись якісно, задовольняти потреби користувачів, і тим самим підвищувати конкурентоспроможність аудиторської фірми (аудитора). В умовах посиленої конкуренції між аудиторськими фірмами України, значним відривом у ресурсних можливостях порівняно з «Великою Четвіркою», зосередження на розширенні спектру аудиторських послуг дозволить підвищити конкурентоспроможність, шлях до якої вбачається, в першу чергу, у підвищенні якості аудиторських послуг, відмінних від аудиту. Професіонали зазначають, що якість аудиту є складним питанням та предметом дебатів зацікавлених сторін, регуляторних органів, розробників стандартів, науковців та практиків. Проте якість аудиторських послуг, відмінних від аудиту мало досліджена у вітчизняній аудиторській практиці. Важливо ідентифікувати фактори, які можуть потребувати першочергової уваги для підвищення якості аудиторських послуг. Якісного виконання аудиторської послуги можна досягти через демонстрацію відповідної етики, знань, навиків, досвіду, які для виконання завдань, відмінних від аудиту потрібні більш ґрунтовні та зі спеціалізованих сфер, ніж для виконання аудиту. На нашу думку, з'єднувальним елементом у ланцюгу «клієнт (замовлення аудиторської послуги) – виконання послуги – якість - ефективність (продуктивність) роботи аудитора» в контексті саме завдань з надання впевненості, які не є аудитом чи оглядом, а також супутніх та інших послуг є принцип компетентності, у взаємозв'язку з якістю. Розуміння ключових елементів якості послуг заохочує аудиторів (аудиторські фірми) кидати собі виклик, робити кроки для підвищення якості у своєму конкретному середовищі.

В контексті аудиторської перевірки термін «якість аудиту» охоплює ключові елементи, які створюють середовище, що максимально підвищує імовірність того, що якісні аудити виконуються з постійно високою якістю [1]. По відношенню до

завдань з надання впевненості, які не є аудитом, доречно навести визначення, запропоновані вітчизняними науковцями. Так, проф. Проскуріна Н.М. вказує, що якість аудиту – це «комплексне поняття, яке необхідно розглядати як здатність задовольняти потреби замовника та суспільства в отриманні достатнього рівня впевненості у фінансовій інформації, що виступає предметом аудиту [2]. Якість аудиту можна викласти у дуже простій послідовності, констатує проф. Редько О.Ю. – «висока кваліфікація (рівень базової освіти, практичний та життєвий досвід, навички) аудитора – підвищення професійних знань аудитора – відповідні майстерність і ретельність при виконанні завдання» [4]. Немченко В.В. доповнює, що під якістю в аудиторській практиці слід розуміти максимальне задоволення інформаційних потреб користувачів результатами аудиторських робіт, послуг та супутніх йому робіт у відповідності до інтересів власника, суспільства та конкретного замовника в рамках вимог чинного законодавства України, МСА та Кодексу етики аудитора [5]. Науковець Лосева Н.А. термін «якість аудиторської послуги» розглядає як характеристику аудиторської діяльності, що має свій прояв в сукупності теоретичних, методологічних і організаційних якостей аудиторської послуги, які здатні задовольняти потреби зацікавлених користувачів та підвищувати довіру до аудитора [6]. Узагальнюючи наведені визначення можна стверджувати, що забезпечення високої якості аудиторських послуг вимагає від аудитора високого рівня професійної освіти та дотримання етичних норм професійної поведінки.

Різноманітність завдань з надання впевненості, які не є аудитом потребує визначення вхідних факторів, факторів процесу конкретного завдання для оцінки конкретного замовлення. Це є наслідком того, що характер, час та обсяг аудиторських доказів та дій в процесі виконання конкретної послуги будуть відрізнятися. На вхідні фактори якості виконання конкретного завдання впливає контекст, в якому виконується конкретне замовлення та взаємодія ключових зацікавлених сторін. Проблема, на відміну від аудиту, полягає у тому, що законодавчими та регуляторними актами (контекст) не визначено певні звіти (вихідні дані), які впливають на застосовані навички. Для аудиторської перевірки, огляду, супутніх послуг чітко визначено склад та зміст підсумкової документації та вимоги до їх підготовки, тобто вихідні фактори. У випадку із завданнями з надання впевненості, які не є аудитом та іншими послугами крім вихідних даних формується під впливом зацікавлених сторін (клієнтів). Тому у ланцюгу «замовлення – виконання конкретної послуги» характер взаємодії клієнта та аудитора може мати особливий вплив на якість

виконання замовлення. На таку взаємодію буде впливати контекст, в якому виконується замовлення та потреби замовника.

Принципово важливим критерієм цінності аудиторських послуг для користувачів є їх якість, яка повністю залежить від дій аудитора та його компетентності. В контексті нашого дослідження для завдань з надання впевненості, які не є аудитом чи оглядом принцип компетентності, набуває ознак актуалізації. Одне із значень даного терміну – перехід зі стану можливості в стан дійсності. Законодавчі та нормативні документи надають аудиторам досить великі можливості у наданні аудиторських послуг, проте на практиці з переліку можливих виконується менше половини. Причина, на наш погляд, полягає у недостатній компетентності та професійній спроможності виконувати потенційно можливі послуги. Узагальнене трактування терміну «актуалізація» в економічних словниках вказує, що це: 1) дія, спрямована на прилаштування чогось до умов даної ситуації; 2) підтримка даних в актуальному стані, тобто приведення їх у відповідність зі станом об'єктів предметної галузі.

Отже, вважаємо, що по відношенню до завдань з надання впевненості, які не є аудитом чи оглядом, доречно застосовувати термін «актуалізована компетентність». Проекцію існуючих принципів аудиту по відношенню до завдань з надання впевненості, відмінних від аудиту та огляду можна представити наступним чином на рис. 1.

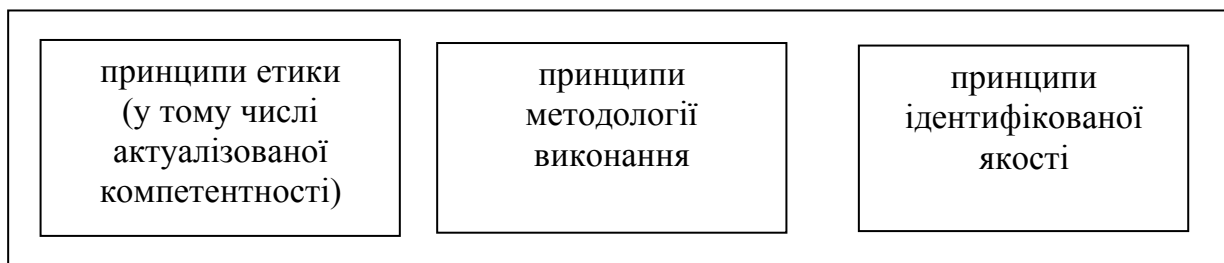


Рис. 1. Принципи виконання завдань з надання впевненості, відмінні від аудиту (авторська редакція)

Таким чином, якість роботи аудиторів залежить від чинників відносин (через вимір знань і досвіду) і сервісних якостей (через реагування на потреби клієнта та їх оцінювання) та напряду пов'язані з рішенням клієнта обрати або не змінювати аудитора.

Список джерел:

1. Додаток до Міжнародних стандартів контролю якості, аудиту, огляду, іншого надання впевненості та супутніх послуг. Видання 2014 року. Ч.3.[Електронний ресурс]: - Режим доступу до рес.: <http://www.apu.com.ua>

2. Проскуріна Н.М. Процедурне забезпечення аудиту: теорія і практика: монографія / Н.М. Проскуріна. - К.: ДП «Інформ.-аналіт. агенство», 2011. – 739 с.
3. Аудит / За ред. проф. Немченко В.В., Редько О.Ю. [Підручник]. - К.: Центр учбової літератури, 2012. - 540 с.
4. Редько А.Ю. Сертифікація аудиторів – шаг вперед / А.Ю. Редько // Бухгалтерський учёт и аудит. – 2003. – №5. – С.47-54.
5. Лосева Н.А. Обеспечение качества аудиторских услуг: теория, методология, организация: дис. д.э.н.: спец. 08.00.12 / Н.А. Лосева. – Сергиев Посад. – 2008. – 310 с.

УДК 657.6

Бардаш С.В.

Д.е.н., професор, завідувач кафедри фінансового аудиту

Київського національного торговельно-економічного університету

ОЦІНКА КОНТРОЛЬНОЇ ФУНКЦІЇ БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ

Оптимально побудована система бухгалтерського обліку відіграє вагоме значення у системі прийняття управлінських рішень як оперативного, так і стратегічного характеру, адже це єдина підсистема системи управління, яка надає вартісну оцінку результатам виконаних управлінських рішень. Разом з тим, результат функціонування системи бухгалтерського обліку, – інформація, не завжди відображає реальні показники стану та динаміки господарської діяльності підприємства.

Система бухгалтерського обліку продукує інформацію про факти господарського життя, які відбулися під час виконання усіх функцій управління та процесів господарської діяльності (рис.).

Контроль як функція управління (рис.), що комплексно та системно реалізується за умов створення системи внутрішньогосподарського контролю, спрямована на перевірку всієї господарської діяльності підприємства за допомогою всієї документації, що надходить ззовні та створюються його структурними підрозділами.

Достовірність інформації системи бухгалтерського обліку залежить від багатьох факторів, серед яких одним з головних є повнота відображення фактів господарського життя у первинних документах, що є результатом здійснення первинного обліку.

Розглядаючи контрольну функцію бухгалтерського обліку, а також потенціал бухгалтерського контролю, слід враховувати, що первинний облік є сферою спільної діяльності працівників функціональних підрозділів, а також бухгалтерії підприємства. Пункт

8 статті 19 ГКУ визначає обов'язковість ведення первинного (оперативного) обліку результатів та бухгалтерського обліку. Дана чинна редакція статті 19 ГКУ надає підстави констатувати, що первинний облік розглядається відокремлено від бухгалтерського та ототожнюється з оперативним обліком. Варто нагадати, що до 2000 року оперативний облік разом з бухгалтерським та статистичним входив до складу господарського обліку. З появою управлінського обліку «зник» оперативний облік (у тому числі з підручників і посібників з бухгалтерського обліку), а первинний облік став розглядатися як стадія бухгалтерського обліку. Отже, починаючи з 2000 року та дотепер оперативний облік залишився за межами наукових досліджень проблем теорії та практики бухгалтерського обліку.

Проте, аналіз норм ГКУ та діючої практики господарської діяльності надає підстави стверджувати, що за суб'єктною ознакою первинний облік не є складовою бухгалтерського обліку з двох причин, адже, по-перше, його ведення здійснюється лише у формі простої реєстрації фактів, що мають вартісний вимір, по-друге, він здійснюється не співробітниками бухгалтерії. Це зокрема стосується результатів постачання, виробництва, реалізації, використання засобів праці, збереження запасів тощо, які є підставою для здійснення «реальних» бухгалтерських проведення.

Серед науковців-фахівців з бухгалтерського обліку панує думка, що документування господарських фактів є первинним обліком, який у свою чергу є технологічною фазою бухгалтерського обліку. Разом з тим, слід зважати й на те, що документування господарських фактів є й заключною процедурою процесів постачання, виробництва, реалізації тощо (рис.), адже воно є функціональним обов'язком працівників структурних підрозділів, які відповідають за проведення господарських процесів.

Слід зазначити, що така реєстрація здійснюється з дотриманням усіх вимог бухгалтерського обліку. На нашу думку, означена ситуація може слугувати підставою для припущення, що включення до складу бухгалтерського обліку первинного обліку є дискусійним. Адже відомо, що бухгалтер не має справи з реальною господарською операцією, він працює лише з документом, який складений не ним та який не гарантує реальність наведеної у ньому інформації.

Однак беззаперечним є й той факт, що без піклування про первинний облік у межах організації та ведення бухгалтерського обліку на підприємстві останній буде неефективним, тобто система бухгалтерського обліку не буде виконувати своє головне призначення, – надавати достовірну та повну інформацію про

господарські процеси та їх результати для прийняття управлінських рішень.

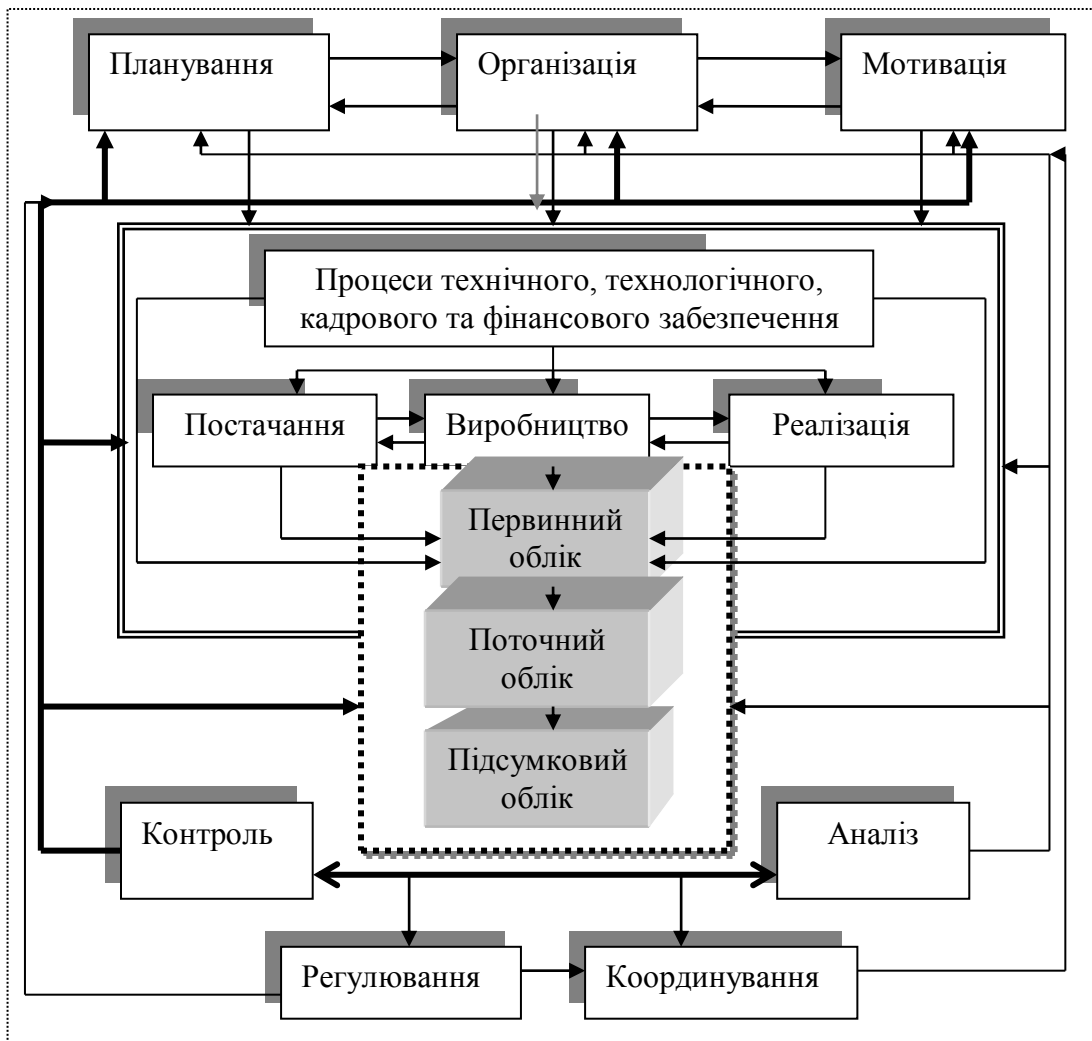


Рис. Взаємозв'язок функціональних та технологічних елементів типової господарської системи суб'єкта господарювання

Первинний облік є сферою спільних інтересів працівників бухгалтерії та посадових осіб структурних підрозділів, які є центрами виникнення витрат та збереження товарно-матеріальних цінностей. Сфера спільних інтересів полягає у тім, що бухгалтерію цікавить не результат господарської операції, або операція як така, а правильне оформлення документа, в якому реєструється інформація про господарську операцію. За таку ознаку господарської операції як економічна доцільність бухгалтер відповідальності не несе, так як рішення про її здійснення приймається на іншому рівні. Така відповідальність має покладатися на посадову особу, яка наділена повноваженнями щодо прийняття рішення про проведення такої операції, або особу, яка згідно з посадовою інструкцією є виконавцем прийнятого рішення щодо проведення такої операції. З іншого боку, слід зазначити й про існування механізму контролю за господарськими операціями, що підлягають виконанню. Такий

контроль полягає у візуванні відповідного документу бухгалтером. Проте цей механізм не завжди є дієвим, адже є ціла низка первинних документів, які оформлюються без участі бухгалтерів, наприклад, акт списання ТМЦ, акт введення в експлуатацію (якщо у складі комісії відсутній бухгалтер), накладна на внутрішнє переміщення, наряд про виконані роботи, табель обліку відпрацьованого часу тощо.

Слід зазначити, що контрольна функція бухгалтерського обліку, а саме – її значення для управління суттєво перебільшено, адже будь-яка дія або процес матиме ознаки контролю, коли є дотримання принципу компаративності. Даний атрибут контролю притаманний бухгалтерському обліку, починаючи з інформації первинного документу, інформації наступної стадії групування та закінчуючи стадією зведення та узагальнення. Отже контрольна функція бухгалтерського обліку проявляється у бухгалтерських процедурах, що виконуються у межах трансформації інформації від первинної до звітної.

Щодо бухгалтерського контролю, який є ретроспективним, слід зазначити, що його об'єктом є інформація, яка входить до системи бухгалтерського обліку та проходить стадії її трансформації. Його суб'єктами є бухгалтери, які здійснюють бухгалтерський контроль в межах визначених контрольних повноважень та з урахуванням визначених зон функціональної відповідальності керівників інших структурних підрозділів підприємства.

Враховуючи викладене, слід констатувати, що система бухгалтерського обліку є об'єктом внутрішньогосподарського контролю, яка формує суттєву частку фактографічного забезпечення контролю, а бухгалтерський контроль є одним з важливих видів внутрішньогосподарського контролю, його важливою складовою, ототожнення якого з внутрішньогосподарським контролем є безпідставним.

УДК 35.073.5

Галак К.І.

Аспірант кафедри бухгалтерського обліку

Київського національного торговельно-економічного університету

РОЗВИТОК АУДИТУ СОЦІАЛЬНО-ОРІЄНТОВАНОЇ ДІЯЛЬНОСТІ СУБ'ЄКТІВ ГОСПОДАРЮВАННЯ

Постановка проблеми: В процесі глобалізації економічних відносин суспільство все частіше звертає увагу на соціально-орієнтовану діяльність суб'єктів господарювання, не виняток інвестори та кредитори. Прозорість звітності, зокрема витрат на

соціально-орієнтовані цілі є передумовою для довіри до суб'єкта господарювання. Цю довіру можна завоювати перш за все позитивним аудиторським висновком.

Питання аудиту соціально-орієнтованої діяльності й досі залишаються невирішеними і актуальними, що зумовили вибір теми.

Виклад основного матеріалу: Аудит соціально-орієнтованої діяльності є один з ключових елементів взаємодії суб'єкта господарювання та суспільства в якому він здійснює свою господарську діяльність.

Професійні аудиторські компанії розглядають аудит соціально-орієнтованої діяльності та/або соціальний аудит у призмі програми SMETA (Sedex Member Ethical Audit) через чотири основних напрями: охорона праці, виробнича безпека, відношення до навколишнього середовища, імідж компанії.

В наукових виданнях пишуть про «соціальний аудит» і «аудит соціально відповідальної діяльності» тому потрібно розібратись в цих поняттях і з'ясувати, який саме аудит мається на увазі.

Частина авторів соціальний аудит звужує до аудиту соціально-трудова відносин адміністрації з персоналом організації. [1].

В науковій статті «Аспекти розвитку системи соціального аудиту в Україні» (Л.М. Полякова, Н.І. Демків) визначається суть соціального аудиту як перевірки процедур і методів функціонування господарської системи в аспекті соціально-трудова відносин з метою оцінювання їх ефективності та відповідності законодавчо-нормативним актам [2]. В даному випадку соціальний аудит дійсно звужений до аудиту соціально-трудова відносин адміністрації зі своїм персоналом. Щодо поняття аудиту соціально-орієнтованої діяльності потрібно більш ширше визначення та розуміння. Пропонується відштовхуватись від поняття «аудит» та запропонованого нами власного визначення «соціально-орієнтована діяльність», а саме: Соціально-орієнтована діяльність – це свідомо, ініціативна, на власний ризик господарська діяльність суб'єктів господарювання пов'язана з виконанням дій (та/або дотриманням принципів) з соціальної відповідальності перед суспільством.

Звідси, аудит соціально-орієнтованої діяльності можна розглядати як аудиторську перевірку даних бухгалтерського обліку та Звіту про соціально-орієнтовану діяльність (соціальну відповідальність) суб'єктів господарювання пов'язаних з соціальною відповідальністю, з метою висловлення незалежної думки аудитора про достовірність інформації в усіх суттєвих аспектах та відповідність вимогам законодавства України.

Якщо необхідно підтвердити достовірність звіту про соціально-орієнтовану діяльність тоді перевірячі підлягатимуть не лише соціальні витрати, а усі складові соціальної відповідальності: економічність, соціальність, екологічність.

Для ефективного управління діяльністю перш за все важливим є внутрішній аудит. Наявність служби внутрішнього аудиту (або внутрішнього аудитора) підвищує довіру з боку зовнішніх аудиторів.

Крім перевірки первинних і звітних документів, необхідно надати і сам Звіт про соціально-орієнтовану діяльність, який суб'єкт господарювання має намір опублікувати у себе на Інтернет-сайті.

Для уникнення витрат на повторну перевірку та пришвидшення дати опублікування краще надати Звіт під час аудиторської перевірки усієї діяльності суб'єкта господарювання. На практиці більшість компаній публікують його через 4-6 місяців після звітного періоду (року). Компаніям які дбають про свою репутацію бажано на ньому відобразити інформацію, про те, що Звіт підтвердила аудиторська компанія. Щодо Звіту про соціально-орієнтовану діяльність самих аудиторських фірм, рекомендується, щоб вони окремо надавали його Аудиторській палаті України, і публікували в Інтернеті з позначкою «перевірено Аудиторською палатою України». На даний час цього не робиться, а це може підвищувати довіру до них, і відповідно репутацію на ринку аудиторських послуг.

Якщо аудитор відмовиться надавати свій висновок або ж він буде негативним, вперше пропонується в аудиті соціально-орієнтованої діяльності обґрунтовувати (прокоментувати), наприклад, наступним чином: «Відсутність соціально-орієнтованої діяльності – перевірений суб'єкт господарювання не здійснює (або не дотримується) належним чином соціально-орієнтованої діяльності. Має заборгованість перед своїми працівниками, можлива недостовірна інформація надана аудитору, невіплата податків, не приділяється увага збереженню довкілля тощо».

Якщо висновок умовно-позитивний, наступним чином: «Пасивна соціально-орієнтована діяльність – перевірений суб'єкт господарювання дотримується законодавства України щодо відповідальності перед своїм персоналом, вчасно виплачує податки тощо, але не проявляє ініціативу впровадження власних проектів із взаємодії з громадою, екологічних проектів».

У випадку безумовно-позитивного: «Активна соціально-орієнтована діяльність – перевірений суб'єкт господарювання дотримується законодавства України щодо відповідальності перед своїм персоналом, вчасно сплачує податки, є прибутковим, аудитору надана достовірна інформація, приділяє увагу збереженню довкілля,

проявляє ініціативу впровадження нових власних проектів із взаємодії з громадою поза вимоги держави».

Висновки: Визначено, що аудит соціально-орієнтованої діяльності можна розглядати як аудиторську перевірку даних бухгалтерського обліку та Звіту про соціально-орієнтовану діяльність (соціальну відповідальність) суб'єктів господарювання пов'язаних з соціальною відповідальністю, з метою висловлення незалежної думки аудитора про достовірність інформації в усіх суттєвих аспектах та відповідність вимогам законів України.

Компаніям які дбають про свою репутацію бажано відображати інформацію, про підтвердження Звіту аудиторською компанією. Рекомендовано (необов'язково), щоб аудиторські фірми свій Звіт публікували з позначкою «перевірено Аудиторською палатою України». В аудиторських висновках наведений приклад рекомендацій щодо обґрунтування та визначення рівня соціальної активності та відповідальності суб'єкта господарювання.

Список джерел:

1. І.О. Крюкова / Проблеми організації аудиту соціальної відповідальності в аграрних формуваннях та напрями їх вирішення / І.О. Крюкова // Глобальні та національні проблеми економіки – 2015 – №7. – С. 828-833.
2. Л.М. Полякова, Н.І. Демків /Аспекти розвитку системи соціального аудиту в Україні // Національний університет «Львівська політехніка», кафедра обліку та аналізу Н.І., 2009.
3. Про Аудиторську діяльність: Закон України № 3125-ХІІ від 22 квітня 1993 р. (із змінами та доповненнями) [Електронний ресурс]. <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/3125-12>
4. Н. В. Ільченко / Світові тенденції розвитку нефінансової звітності та розкриття інформації зі сталого розвитку// Електронне наукове фахове видання "Ефективна економіка" – № 9, 2015.

УДК 657.6(075.8)

Гедз М.Й.

*Д.е.н., професор, професор кафедри обліку і аудиту
Черкаського навчально-наукового інституту
Університету банківської справи*

ЗАБЕЗПЕЧЕННЯ ПРИНЦИПУ ОБ'ЄКТИВНОСТІ ВИКОНАННЯ ЗАВДАНЬ З НАДАННЯ ВПЕВНЕНOSTІ

Забезпечення об'єктивності при виконанні завдань з надання впевненості є вимогою правовою та моральною. Так, Міжнародні стандарти етики для професійних бухгалтерів Міжнародної федерації бухгалтерів стверджують, що принцип об'єктивності накладає на

аудиторів обов'язок не давати підстав ставити під сумнів їхнє професійне чи ділове судження внаслідок упередження, конфлікту інтересів або впливу з боку інших осіб [1, с. 22-137]. Аудитор повинен бути незалежним від клієнта, якому надаються послуги з аудиту. Міжнародні стандарти етики визначають такі загрози об'єктивності аудитора: загроза власного інтересу, загроза власної оцінки, загроза захисту, загроза особистих стосунків; загроза тиску. Для усунення загроз об'єктивності або їх зменшення до прийняттого рівня мають бути розроблені відповідні застережні заходи як на загальнодержавному рівні так і на рівні аудиторських фірм.

Проаналізуємо сучасний стан забезпечення об'єктивності аудиторської діяльності в Україні на загальнодержавному рівні з точки зору наявності відповідних застережних заходів у розрізі вимог Міжнародних стандартів етики та Директив Європейського Парламенту та Ради про обов'язковий аудит річних звітів та консолідованих звітів [2, 3].

Загрози власного інтересу (спричинені власними інтересами або інтересами близьких родичів у справах клієнта з аудиту) зводяться до: наявності фінансового інтересу аудитора або його близьких родичів у справах клієнта; надмірної залежності від розміру гонорарів, що сплачують окремі клієнти з аудиту; наявності тісних ділових стосунків з клієнтом; залежності розміру аудиторської винагороди від результату. Застережні заходи для усунення загроз власного інтересу на загальнодержавному рівні передбачають [4]: 1) заборону проведення аудиту аудитором: який має прямі родинні стосунки з членами органів управління клієнта, особисті майнові інтереси у справах клієнта; членом органів управління, засновником або власником суб'єкта господарювання, його працівником, працівником його філії чи представництва, що є клієнтом з аудиту; 2) заборону аудиторам безпосередньо займатися іншими видами підприємницької діяльності (виробничою, торговельною, посередницькою); 3) заборону проведення аудиту, якщо розмір винагороди за надання аудиторських послуг не враховує необхідного для якісного виконання таких послуг часу, належних навичок, знань, професійної кваліфікації та ступінь відповідальності аудитора. Таким чином, застережні заходи на загальнодержавному рівні не передбачають усунення загроз власного інтересу внаслідок надмірної залежності від розміру гонорарів, що сплачують окремі клієнти з аудиту.

Загрози власної оцінки (спричинені можливим переглядом власних попередніх суджень) виникають внаслідок: підготовка аудитором вихідних даних, які у подальшому є об'єктом аудиту; надання аудитором послуг, які безпосередньо впливають на

формування об'єкта аудиту. Застережні заходи для усунення загроз власної оцінки на загальнодержавному рівні передбачають заборону аудиторам надавати одночасно з аудитом консультаційні послуги лише акціонерним товариствам [5].

Загрози захисту (спричинені захистом своїх інтересів такою мірою, яка може ставити під сумнів об'єктивність аудитора) виникають внаслідок: володіння акціями клієнта з аудиту, що перебуває у лістингу; захисту інтересів клієнта з аудиту у суді або у суперечці з третіми особами. Застережні заходи для усунення загроз захисту на загальнодержавному рівні передбачають заборону проведення аудиту аудитором, який має особисті майнові інтереси у справах клієнта [4].

Загрози особистих стосунків (спричинені тісними стосунками, що породжують надмірні співчуття інтересам інших) мають місце за умов: аудитор має родинні стосунки з посадовою особою клієнта з аудиту, яка може безпосередньо та суттєво впливати на об'єкт аудиту; отримання подарунків або преференцій від клієнта, крім випадків, коли їх цінність є вочевидь незначною; довготривале співробітництво старшого персоналу аудиторської фірми з клієнтом. Застережні заходи для усунення загроз особистих стосунків на загальнодержавному рівні передбачають заборону проведення аудиту аудитором, який має прямі родинні стосунки з членами органів управління клієнта з аудиту [4]. Таким чином, застережні заходи на загальнодержавному рівні не передбачають усунення загроз особистих стосунків внаслідок: а) отримання подарунків або преференцій від клієнта, крім випадків, коли їх цінність є вочевидь незначною; б) довготривалого співробітництва старшого персоналу аудиторської фірми з клієнтом.

Загрози тиску (спричинені фактичним чи можливим тиском на аудитора) викликані: погрозами розірвання договору; погрозами судових позовів; тиском на аудитора з метою зменшення гонорару або надання прийняттого для клієнта висновку. Законодавчі норми передбачають, на наш погляд, вичерпні застережні заходи для усунення загроз тиску, а саме: 1) розмір майнової відповідальності аудиторів (аудиторських фірм) не може перевищувати фактично завданих замовнику збитків з їх вини; 2) забороняється втручання в практичне виконання аудиту у спосіб, що порушує незалежність аудиторів, членам адміністративних, керівних та контрольних органів аудиторських фірм, які не є аудиторами, а також засновникам, власникам, учасникам аудиторських фірм; 3) загальний розмір частки засновників (учасників) аудиторської фірми, які не є аудиторами, у статутному капіталі не може перевищувати 30 відсотків; 4) аудитори

мають право самостійно визначати форми і методи проведення аудиту на підставі чинного законодавства, стандартів аудиту та умов договору із замовником; 5) органи управління клієнта несуть відповідальність за повноту і достовірність документів та іншої інформації, які надаються аудитором для проведення аудиту [4].

У підсумку приходимо до висновку про необхідність забезпечення на загальнодержавному рівні застережних заходів щодо загроз об'єктивності аудитора шляхом: обмеження тривалості співпраці з одним клієнтом; обмеження видів послуг, що надаються одному клієнту одночасно; обмеження суми винагороди від одного клієнта; заборони отримання товарів і послуг від клієнта.

Забезпечення застережних заходів на загальнодержавному рівні щодо усунення загроз об'єктивності аудитора відповідає вимогам Європейського економічного простору.

Список джерел:

1. Handbook of the Code of Ethics for Professional Accountants [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.ethicsboard.org/system/files/publications/files/2015-iesba-handbook.pdf>.
2. Директива 2006/43/ЄС Європейського Парламенту та Ради про обов'язковий аудит річної звітності та консолідованої звітності, що вносить зміни до Директив Ради 78/660/ЄЕС та 83/349/ЄЕС і припиняє дію Директиви Ради 84/253/ЄЕС від 17 травня 2006 року [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/994_844.
3. Директива 2014/56/ЄС Європейського Парламенту та Ради від 16 квітня 2014 р., що вносить зміни до Директиви 2006/43/ЄС про обов'язковий аудит річних звітів та консолідованих звітів від 16 квітня 2014 року [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.apu.com.ua/attachments/article/762/Direktiva%202014-56-EU.pdf>.
4. Закон України «Про аудиторську діяльність» від 14.09.2006 р. № 140-V [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://apu.com.ua/>.
5. Закон України «Про акціонерні товариства» від 17.09.2008 р. № 514 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: zakon.rada.gov.ua.

УДК 657:167/168

Головач В.В.

К.ю.н., голова правління Аудиторської фірми «Аналітик»

АКТУАЛЬНІ ПРОБЛЕМИ АУДИТОРСЬКОЇ ДІЯЛЬНОСТІ ТА ШЛЯХИ ЇХ ВИРІШЕННЯ

Вступ. Аналіз наукових праць свідчить, що повноцінного становлення аудиту, як науки, до цього часу не відбулося. В працях українських авторів постійно наголошується на тому, що для

дослідження аудиторської діяльності необхідно застосовувати діалектичний метод пізнання. В якому напрямку та яким чином повинен використовуватися діалектичний метод пізнання, – питання залишається відкритим. Само собою зрозуміло, що без пізнання сутності аудиторської діяльності у вигляді діалектичного протиріччя неможливо говорити про повноцінне становлення системи знань про цей вид діяльності у формі науки.

У свою чергу, без повноцінного становлення науки про аудиторську діяльність неможливе вирішення і практичних проблем аудиторської діяльності.

Таким чином, нижче наведені ряд проблем аудиторської діяльності, що потребують практичного вирішення методом діалектичного протиріччя.

Проблема 1. Наука про аудиторську діяльність не стала повноцінною.

Найбільш ґрунтовні дослідження науки про аудит мають місце у працях Г.М. Давидова та М.В. Кужельного. Зазначені автори вважають, що теорія аудиту в широкому розумінні – це система наукового знання, що описує і пояснює теоретичні аспекти системи незалежного фінансового контролю – аудиту – і зводить відкриті в цій галузі закономірні зв'язки до єдиного об'єднавчого початку. За їх висновками, у методологічному плані аудит є молодією наукою, яка впритул підійшла до другого, теоретичного, рівня наукового мислення. Основним завданням цього рівня пізнання зазначені автори визначають пояснення фактів, розкриття сутності, внутрішніх закономірностей предметів і явищ та передбачення нових явищ. Дійсно, на емпіричному рівні сформульовані певні концептуальні засади аудиторської діяльності у вигляді постулатів та принципів. Є підстави стверджувати, що наука про аудиторську діяльність знаходиться на початковому теоретичному рівні. **Не вистачає базової теорії.** Для визначення такої теорії належить застосовувати діалектичний метод пізнання. Професор Петрик О.А. прямо зазначає, що загальнотеоретичну базу аудиту формують науково-системні та діалектичні методи пізнання його сутності в умовах дії ринкових механізмів. З таким методологічним підходом погоджується більшість науковців.

Загальновідомо, що діалектика вимагає протиріччя в самій сутності предмета. Якщо керуватися таким методологічним підходом, то філософську або діалектичну сутність аудиту необхідно розглядати, як соціальне протиріччя стосовно перевірки фінансової звітності сторонами якого виступають аудитори, адміністрація підприємства, що складає фінансову звітність, замовники аудиту та

інші користувачі фінансової звітності. Ядром цього протиріччя є стосунки між зазначеними суб'єктами з приводу самої перевірки фінансової звітності з метою встановлення її достовірності, повноти та відповідності законодавству шляхом з'ясування наявності чи відсутності перекручень фінансової звітності, обумовлених шахрайством або помилкою.

Проблема 2. Виявлення аудитором шахрайства: побічне чи основне завдання?

За період свого історичного розвитку головна мета аудиторської діяльності стосовно перевірки достовірності, повноти та відповідності законодавству фінансової звітності постійно змінювалась і уточнювалась. Виявлення аудитором шахрайства та інших перекручень фінансової звітності на початку зародження аудиту займало центральне місце. Потім перетворилось на другорядне завдання. В останні роки значно посилилась відповідальність аудитора за виявлення шахрайства та інших перекручень фінансової звітності. Якщо раніше про факти недостовірності, неповноти та невідповідності законодавству фінансової звітності аудитор повідомляв тільки управлінський персонал в особі вищестоячого керівництва, то тепер його зобов'язали за наявності ознак шахрайства повідомляти компетентні органи.

Проблема 3. Суспільний нагляд чи державний контроль?

По мірі збільшення масштабів акціонерного капіталу розширювалась сфера користувачів фінансової звітності. Аудит все більше набував і продовжує набувати вагомого суспільного значення. На початковому етапі розвитку аудиторської діяльності сторони цього суспільного відношення аудитори і управлінський персонал були максимально автономні. В подальшому їх самостійність обмежувалась з боку суспільства шляхом прийняття відповідного законодавства та інших нормативних актів. Директиви ЄС №43 та №56, а також Регламент ЄС №537 певним чином обмежили самоврядні функції аудиторів і право вільного вибору аудитора управлінським персоналом при проведенні перевірки суб'єктів суспільного інтересу. Відбір аудитора замовником в акціонерних товариствах повинен проводитися не в довільній формі, а спеціально створеними аудиторськими комітетами. Обмеження самоврядних повноважень аудиторів здійснювалось головним чином шляхом посилення ролі суспільства в аудиторській діяльності, а не чиновників міністерств та відомств. З другорядного користувача фінансової звітності суспільство все більше стає основним.

Проблема 4. Самоврядність – повна чи обмежена?

В розвинених країнах участь органів державного управління в аудиторській діяльності не розширилась. Самоврядність аудиторів продовжує відігравати визначальну роль в управлінні аудиторською діяльністю.

Регуляторні функції щодо прийняття стандартів та інших нормативних актів залишається за аудиторською діяльністю.

Виконати таку функцію належним чином неможливо без спеціальних фахових знань.

Провідними тенденціями в сфері здійснення державних владних повноважень є децентралізація і дерегуляція.

Держава централізує тільки повноваження загальнодержавного значення: оборона, захист територіальної цілості, зовнішня політика, боротьба зі злочинністю та інше. Натомість самоврядність, як протипага корупції, запроваджується в судову систему та прокурорську діяльність.

Зосередження функцій управління аудиторською діяльністю в Мінфіні явно суперечить закономірностям розвитку аудиту та державної влади.

Проблема 5. Незалежність – абсолютна чи відносна?

Проблема 6. Регуляторний орган – міжнародний чи національний?

Проблема 7. Єдина національна професійна організація, чи безліч громадських організацій?

УДК 657.6:658(043.2)

Ємець В.В.

*Лаборант кафедри фінансового контролю та аналізу
Вінницький торговельно-економічний інститут КНТЕУ*

ВАЖЛИВІСТЬ ПРИНЦИПУ БЕЗПЕРЕРВНОСТІ В ПРОЦЕСІ АУДИТОРСЬКОЇ ПЕРЕВІРКИ ПІДПРИЄМСТВ

На сьогодні в умовах підвищеного конкурентного середовища, для будь-якого підприємства важливим є впевненість у стабільному розвитку та забезпечені отримання прибутку в майбутньому.

Підприємства при складанні фінансової звітності повинні дотримуватися основних принципів бухгалтерського обліку та аудиту. Серед них, особливу увагу необхідно приділити саме принципу безперервності, який є об'єктом дослідження не тільки бухгалтерів, а також аудиторів.

Дослідженню аудиту безперервності діяльності підприємств торгівлі присвячено роботи зарубіжних вчених: Р.Адамса, А.Арсена, Й.Бетге, І.Белоусової, С.Бичкової, І.Богатої, Г.Давидова, Ф.Дефліза,

Р.Костирка, М.Монтгомері, Б.Нідлза, Г.Нашкерської, О.Петрик, І.Пилипенка, Дж.Робертсона, В.Сопка, М.Хірша, А.Шапочникова.

Попри дослідження даного питання зазначеними авторами, варто зауважити, що невіршеними залишається чимало питань, одним з яких є важливість та необхідність використання принципу безперервності в аудиті підприємств з метою задоволення інтересів користувачів фінансової звітності (насамперед власників та інвесторів) в отриманні неупереджено та достовірної інформації щодо діяльності суб'єкта господарювання.

Важливість принципу безперервності полягає у дотриманні керівниками підприємства припущення про безперервну діяльність в майбутньому при формуванні фінансової звітності, оскільки на її основі в подальшому буде проводитись оцінка фінансового стану. А тому, необхідність дотримання даного принципу є важливою складовою в першу чергу для таких користувачів інформації:

- власників підприємства, оскільки вони зацікавлені у отриманні прибутку не лише на сьогодні, а й у майбутньому;

- інвесторів, котрі прийматимуть рішення щодо доцільності вкладання коштів у конкретне підприємство на основі показників фінансової звітності;

- трудового колективу, чи є доцільним продовження трудових відносин з даним підприємством, якщо існує можливість його ліквідації найближчим часом;

- кредиторів, котрі надають позики підприємству, так як вони повинні впевнитися в поверненні кредиту разом з відсотками, перш ніж підприємство збанкрутує;

- державі (за умов участі підприємства в тендерних закупівлях);

- іншим користувачам фінансової звітності.

Зазвичай, в ході опрацювання документації аудиторю необхідно, спираючись на міжнародні, національні стандарти та власні професійні судження, дослідити систему бухгалтерського обліку на об'єкті, дотримання ним правових норм, провести оцінку ризиків, та аналіз перспектив подальшого розвитку з конкретними рекомендаціями. Такий об'єм інформації є основою для задоволення потреб користувачів фінансової звітності, як зовнішніх, так і внутрішніх, оскільки, виходячи з принципів аудиту така інформація буде достовірною та неупередженою.

Принцип безперервності діяльності підприємства є не тільки важливою складовою при складанні бухгалтерської звітності, а й невід'ємною частиною теорії та практики аудиту, так як, у широкому сенсі, метою аудиторської перевірки є підтвердження або

спростування достовірності показників, що подані у фінансовій звітності суб'єкта господарювання.

Відповідно до МСА 570 «Безперервність» суб'єкт господарювання розглядається як такий, що продовжує ведення бізнесу у майбутньому [1].

Складаючи аудиторський висновок, аудитор повинен висловити свою думку про відповідність фінансового стану підприємства з вимогою безперервності діяльності, що у даному випадку означає, що підприємство протягом найближчого фінансового року буде нормально функціонувати і не тільки не припинить свого існування, а також істотно не скоротить об'єми своєї діяльності [3].

При цьому, аудитор повинен висловити свою думку не тільки про достовірність інформації у звітності, яка надана для перевірки і аналізу підприємством, а й припущення про те, що суб'єкт господарювання здатен продовжувати безперервно, протягом 12 місяців як мінімум після звітної дати, свою діяльність [1].

Для цього аудитор повинен зібрати необхідну кількість аудиторських доказів з метою висловлення конкретної думки щодо безперервності діяльності підприємства. Враховуючи це дотримання принципу безперервності необхідно поводити у три етапи: перший – визначення намірів і потреб управлінського персоналу щодо подальшої діяльності підприємства; другий – визначення впливу зовнішніх та внутрішніх фінансового-господарських показників; третій – складання висновку аудитора з урахуванням подальшої діяльності підприємства.

При проведенні перевірки аудитору варто враховувати не лише можливі ризики, а й основні фактори впливу на безперервність діяльності конкретного підприємства.

Виходячи з МСА 570 «Безперервність» варто виділити три основні групи факторів впливу на припущення безперервності діяльності. До першої групи належать фінансові чинники впливу: чисте зобов'язання або чиста позиція поточного зобов'язання, показники з фіксованим строком, погашення яких наближається, ознаки скасування фінансової допомоги кредиторами, негативні грошові потоки від операційної діяльності, про які свідчить фінансова звітність, суттєві операційні збитки, зменшення корисної вартості активів, борги та нездатність до виконання позикових угод, нездатність отримувати фінансування (інвестиції і т.п.). До другої групи варто віднести операційні фактори: наміри ліквідувати підприємство, втрата провідного управлінського персоналу, втрата позицій на ринку, труднощі з робочою силою та ресурсами, поява успішних конкурентів. Третя група – інші фактори: недотримання

статутних вимог, незавершені судові провадження проти суб'єкта, зміни у законодавстві, що негативно вплинуть на подальшу діяльність, відсутність страхування.

Даний перелік факторів не є вичерпним, проте при його врахуванні можливість надання достовірного аудиторського висновку підвищується в рази.

Отже, на сьогодні принцип безперервності діяльності підприємства є необхідною складовою для задоволення потреб користувачів, як зовнішніх так і внутрішніх, у наданні достовірної та неупередженої інформації з урахуванням можливих факторів ризику ліквідації підприємства в майбутньому.

Список джерел:

1. Міжнародні стандарти контролю якості, аудиту, огляду, іншого надання, впевненості та супутніх послуг, 2010. – Ч. I. [Електронний ресурс]. – Режим доступу до ресурсу: <http://www.mia.kiev.ua/images/stories/books/isa-2010-t1-ukr.pdf>.
2. Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності». [Електронний ресурс]. – Режим доступу до ресурсу: <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/z0336-13>
3. Фоменко В.О. Вплив зовнішніх та внутрішніх факторів на безперервну діяльність підприємства / В.О. Фоменко // Економічний вісник ЗДІА. – 2011. – Випуск 1. – С. 191-198.

УДК 657.6

Камінська Т.Г.

Д.е.н., професор, ректор

Київського кооперативного інституту бізнесу і права

ПІДВИЩЕННЯ НАДІЙНОСТІ ФІНАНСОВОЇ ЗВІТНОСТІ: ВИМОГИ МІЖНАРОДНИХ СТАНДАРТІВ

Нині прослідковується ситуація, коли інформація, яка відображається у бухгалтерському обліку, не відповідає даним фінансової звітності, що пояснюється спробами управлінського персоналу маніпулювати показниками діяльності підприємства з метою підвищення його інвестиційної привабливості та кредитоспроможності для різних користувачів. Все частіше виявляються факти фальсифікації фінансової звітності. Питання фальсифікації бухгалтерського обліку та звітності розглядали в своїх працях Брадул О. М., Бутинец Ф. Ф., Волохата В.Є., Дорош Н. І., Л.В. Чижевська, Тарасова О.В., Нобес К., Паркер Р.

Важливою вимогою для забезпечення достатнього рівня якості звітності є можливість перевіряти дані, наведені у звітності, за кількома джерелами [1].

Варто відзначити, що якщо фінансова звітність містить суттєві або несуттєві помилки, здійснені з метою поліпшення подання фінансових результатів компанії, то вважається, що така фінансова звітність не відповідає МСФЗ (п. 41 МСФЗ (IAS) 8 «Операційні сегменти») [2], які вказують на вразливі сфери, де найчастіше відбуваються навмисні і ненавмисні помилки. Найбільш ретельно слід перевірити наступні сфери обліку:

- визнання елементів фінансової звітності;
- оцінка елементів фінансової звітності;
- розкриття інформації у фінансовій звітності.

Перші дві позиції докладно розглядає Концептуальна основа МСФЗ (по-іншому – «Рамкова концепція МСФЗ», «Принципи підготовки та подання фінансової звітності», Framework) [3]. При пошуку можливих помилок, насамперед, необхідно перевірити, чи відповідають елементи фінансової звітності визначенню та критеріям визнання.

Наступним кроком визначення достовірності фінансової звітності буде перевірка обліку на відповідність обліковій політиці та наявність помилок. У МСФЗ (IAS) 8 «Облікова політика» міститься важлива інформація в частині формування облікової політики компанії, зміни в облікових оцінках, а також про те, які помилки може містити звітність. Потрібно перевірити, чи всі заявлені методи і способи ведення обліку відповідають дійсності. МСФЗ (IAS) 8 містить два підходи до складання облікової політики – перспективний і ретроспективний. Перспективний підхід передбачає застосування облікової політики на майбутні періоди часу. Ретроспективний підхід означає коригування, визнання, оцінку та розкриття сум елементів фінансової звітності так, якщо б помилка попереднього періоду не мала місця ніколи.

МСФЗ (IAS) 8 вводить також поняття суттєвості, у зв'язку з яким всі можливі помилки діляться на дві групи – суттєві і несуттєві. Цінність стандарту також у тому, що він пропонує рекомендації для виявлення помилок, а також їх виправлення.

Для забезпечення відповідного рівня надійності фінансової звітності доцільним буде створити власну службу внутрішнього контролю на підприємстві, діяльність якої буде спрямована на підвищення ефективності та прозорості обліку [9]. Якщо у компанії немає можливості створити службу внутрішнього контролю,

необхідно розробити власні методи перевірки звітності за МСФЗ на надійність [3].

Пропонуємо деякі методи та важливі аспекти підвищення надійності фінансової звітності за МСФЗ:

1. Розробити список можливих помилок і ризиків та призначити відповідальних серед фахівців з МСФЗ, які відповідатимуть за перевірку тієї чи іншої помилки. Причому краще за допомогою графіка документообігу прописати терміни, в які має бути здійснена перевірка. Виконану роботу з перевірки «своєї» помилки або ризику фахівці з МСФЗ мають передати керівнику відділу по МСФО, який ще раз перевірить отриману інформацію.

2. Вносити для схвалення великі суми коригувань. Окремі коригування для підготовки звітності за МСФЗ у порівнянні з вітчизняною звітністю передбачають великі суми. Це, у свою чергу, підвищує шанси на виникнення шахрайства з фінансовою звітністю.

3. Проводити інвентаризацію елементів фінансової звітності за МСФЗ. У МСФЗ немає вимоги проводити інвентаризацію. Однак за допомогою професійного судження таку перевірку здійснити в компаніях можливо.

4. Контроль за обґрунтованістю застосовуваного професійного судження за допомогою контролю з боку керівництва, а також аудиторів, консультантів. Нерідко застосування професійного судження призводить до шахрайства з фінансовою звітністю, тому будь-які напрямки застосування професійного судження потрібно узгоджувати з керівництвом компанії, яке також відповідає за наслідки ведення обліку за МСФЗ.

5. Контроль за правильністю функціонування програмного продукту за МСФЗ, а також за правильністю введених формул, методів обліку. Даний напрямок здійснюється за допомогою консультантів – програмістів шляхом передачі їм спеціальних технічних завдань.

6. Перевірка керівництвом компанії використовуваних методів ведення обліку, вихідних даних для здійснення цих методів, а також повноти та достовірності відображених даних.

7. Контроль за повнотою розкриття інформації у звітності з боку керівництва і (або) залучених консультантів компанії. Інформація, яка підлягає розкриттю у фінансовій звітності, повинна бути ретельно перевірена і відповідати критерію прозорості даних, що подаються у звітності.

8. Контроль за правильністю визначення справедливої вартості елементів фінансової звітності. Якщо для окремих елементів фінансової звітності компанія вважає за доцільне використовувати

підхід за допомогою основного (активного) ринку, необхідно, щоб визначення цього виду вартості було документально підтверджено (наприклад, документ, отриманий від оцінювача, опис розрахунку на підставі розробленої методики визначення справедливої вартості та інше).

9. Забезпечення фахівцям доступу до отримання консультацій сторонніх (або, за наявності, – власних) експертів. Часто консультації експертів необхідні не на завершальному етапі підготовки звітності за МСФЗ, а протягом усього року, тому завдання керівництва – забезпечити фахівців з МСФЗ можливістю при необхідності одержувати такі консультації.

10. Контроль за відповідністю Плану рахунків синтетичному і аналітичному обліку компанії. План рахунків за МСФЗ – дуже важливий документ, який повинен бути розроблений з урахуванням специфіки діяльності компанії. З боку фахівців з МСФЗ повинна бути забезпечена повна взаємоув'язка Плану рахунків з синтетичними і аналітичними даними компанії, з боку керівництва – контроль над відповідністю даних.

Таким чином, забезпечення надійності фінансової звітності за МСФЗ є досить непростим, але цілком вирішуваним завданням. Для цього необхідно визначити методи і способи його вирішення та діяти залежно від наявності фінансових ресурсів компанії на дані цілі.

Список джерел:

1. Міжнародні стандарти фінансової звітності [Електронний ресурс] – Режим доступу:

http://www.minfin.gov.ua/control/uk/publish/article?showHidden=1&art_id=408095&cat_id=408093&ctime=1423500775962.

2. Професійна діяльність бухгалтера: аутсорсинг, ризики, захист інформації [монографія] / Л.В. Чижевська, І.М. Вигівська, А.П. Дикий, Л.С. Скакун. – Житомир: Рута, 2011. - 404 с.

3. Nobes C. Comparative international accounting / C. Nobes, R. Parker. – 10th ed. – Pearson Education Limited, Harlow, 2008. – 632 p.

УДК 657.5:364

Комірна О.В.

К.е.н., доцент, доцент кафедри фінансового аудиту

Київського національного торговельно-економічного університету

ЯКІСТЬ АУДИТОРСЬКОЇ ДІЯЛЬНОСТІ

Аудит в Україні є порівняно новим видом діяльності і тому процес його розвитку супроводжується виникнення проблемних та суперечливих питань, які обумовлені впливом цілого ряду факторів

та обставин: недосконалість законодавства Україна, що регулює аудиторську діяльність; незначний практичний досвід; відсутність удосконалених методик з проведення та документування аудиту.

На сьогоднішній день, в умовах економічної та політичної кризи, коли відбуваються значні коливання валютних курсів, існує загроза стану української економіки, проводити аудит дуже складно. Крім зазначених існують й інші проблеми, які негативно впливають на розвиток аудиту в Україні.

До проблем сучасного професійного аудиту можна віднести розробку та впровадження економічного механізму регулювання аудиту, що включає в себе великі штрафні санкції за неякісні аудиторські перевірки, страхування аудиторської відповідальності, розвиток цивілізованої конкуренції на ринку аудиторських послуг тощо.

На сьогоднішній день відсутні достатній законодавчий фундамент і досвід судового розгляду позовів щодо аудиторів (аудиторських фірм), немає методики оцінки розмірів збитку користувачів від не якісного аудиту, суди не завжди вирішують справи і впроваджують їх у життя, страхові фірми не здатні і не підготовлені до масового страхування аудиторської відповідальності. У відповідності з цим основним аспектом підвищення якості аудиту залишається професійний контроль за якістю аудиторських перевірок [1].

Недовіра до якості аудиторських послуг викликана в першу чергу відсутністю контролю над якістю наданих послуг на державному рівні. Дана проблема є актуальною та потребує негайного вирішення, оскільки на даний момент в Україні існує безліч малих і середніх підприємств, які в силу своїх невеликих доходів не можуть дозволити собі скористатися послугами великих і перевірених аудиторських фірм. Такі підприємства змушені звертатися до приватних аудиторів, ризикуючи отримати неякісні аудиторські послуги, що може спричинити за собою помилки у функціонуванні даних підприємств.

Питання якості аудиторських послуг, визначення критеріїв їх оцінювання охоплюють значне коло проблемних запитань, при цьому практика засвідчує, що застосування спрощеного підходу до вирішення проблем впровадження системи якості, який полягає у перевірці старшими аудиторами роботи асистентів аудиторів, не є прийнятним для довгострокової концепції на ринку аудиторських послуг.

Підвищити якість професійної діяльності аудиторської фірми можна розробивши та впровадивши в практичну діяльність

аудиторської фірми модель здійснення внутрішньофірмового контролю якості аудиту, яка б включала алгоритм проведення контролю якості аудиту, визначення місця та ролі працівника у загальній структурі здійснення аудиторської перевірки, його повноважень, а також встановлювала б підконтрольні зв'язки між працівниками.

На макрорівні, поліпшенню якості аудиту в Україні сприятиме лише система цілісних та комплексних заходів, які будуть спрямовані на розробку методичних рекомендацій щодо контролю якості аудиту; здійснення контролю над рівнем професійної компетентності аудиторів та запровадження санкцій і покарань аудиторів за неякісне надання аудиторських послуг.

Наступною важливою проблемою є неадаптованість Міжнародних стандартів аудиту та контролю якості до вітчизняної системи бухгалтерського обліку. Так, під час опитування Міжнародною федерацією бухгалтерів в 2014 році, 59 % аудиторських фірм в світі серед суттєвих проблем аудиту вказали на складність в дотриманні стандартів [2].

Застосування міжнародних стандартів аудиту (які в повному обсязі повинні застосовуватися для аудиту міжнародних корпорацій з обсягом капіталізації в мільярди доларів) в Україні без урахування масштабів аудиторської фірми, реальних потреб клієнта та повним документуванням навіть процедур які неможливо застосовувати в Україні, призводить до невиправдано завищеної трудомісткості аудиту, зменшенням продуктивності праці аудиторів та прибутків аудиторської компанії.

Тому, міжнародні стандарти аудиту, дослівно перекладені з англійської мови на українську без урахування вітчизняного національного досвіду та специфіки ведення бухгалтерського обліку в Україні, потребують додаткових уточнень та внесення відповідних змін.

Наступною проблемою здійснення аудиту в Україні є також нерегульовані питання фінансування робіт зі створення адекватної системи аудиту в Україні та страхування аудиторської діяльності.

З узагальнюючого аналізу офіційних звітів аудиторських фірм видно, що деякі з них взагалі не займаються аудитом, а надають тільки консалтингові та інші послуги. В той час як світові тенденції розвитку аудиторських послуг свідчать про скорочення аудиторськими фірмами обсягів консалтингових послуг або виділення з них суб'єктів, що надають консалтингові послуги в окремі структури. Причинами цього є бажання утримати клієнта різноманітністю послуг, що надаються, шукаючи альтернативні

джерела доходів. Українські підприємства все частіше хочуть отримувати від української аудиторської фірми комплекс послуг. Такий клієнт для аудитора є вигідним. Однак широта послуг призводить до виникнення загроз незалежності і, як наслідок, до погіршення їх якості [3].

Поряд з перерахованими вище питаннями існує серйозна проблема формування ціни на аудиторські послуги, а саме в частині методики її визначення. Єдиної системи розрахунку вартості послуг аудиторської фірми в Україні не існує, тому аудитори часто використовують власну систему формування ціни.

Найчастіше така система заснована на визначенні кількості відпрацьованих людино-годин або обсягу виконаних робіт. Також, велика кількість аудиторів на ринку спричиняє значне зниження ціни на аудиторські послуги у зв'язку з необхідністю боротьби за клієнта. Це в свою чергу впливає на зниження якості аудиту.

У сучасних умовах інтеграції в європейське співтовариство розвиток аудиту є важливим і пріоритетним напрямком. Аудиторська діяльність є досить новою і тому має велике поле для становлення індивідуальної національної системи аудиту, яка не повинна поступатися світовим стандартам.

Список джерел:

1. Мусіхіна Г. М. Проблеми та перспективи розвитку аудиту в Україні. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://nauka.kushnir.mk.ua/?p=25952>
2. Аудит в Украине: развитие, проблемы и перспективы [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.accounting-ukraine.kiev.u>
3. Миронова Ю. Проблеми розвитку аудиту в Україні. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://conf-cv.at.ua/forum/19-82-1>. – Назва з екрана.

УДК 338.24

Лубенченко О.Е.

К.е.н., доцент, доцент кафедри обліку і аудиту

Державного економіко – технологічного університету транспорту

**ВНУТРІШНЬОФІРМОВИЙ СТАНДАРТ АУДИТОРСЬКОЇ
ФІРМИ «НАДАННЯ КОНСАЛТИНГОВИХ ПОСЛУГ»**

Загальна постановка проблеми. Як свідчить статистичні дані, що надані Аудиторською палатою України, попит на консультаційні послуги аудиторських фірм є значним [1]. Це спричинено частими змінами законодавства в сфері бухгалтерського обліку, звітності, оподаткування та значними штрафними санкціями з боку

контролюючих органів. Міжнародні стандарти аудиту відносять консультаційні послуги до супутніх послуг. Але окремого стандарту, що регулює надання таких послуг не має. Зазвичай аудитори користуються Міжнародним стандартом супутніх послуг (МССП) 4410 «Завдання з підготовки інформації», де не конкретизуються дії аудитора під час проведення консультацій клієнта [2]. Тому, щоб забезпечити потреби замовників в якісному консультуванні, мінімізувати ризики підприємницької діяльності, аудиторська фірма має розробити внутрішньофірмовий стандарт «Надання консалтингових послуг».

Виклад основного матеріалу дослідження. Автором розроблено і впроваджено в дію в ТОВ АФ «Бухгалтер – Лугань» внутрішньофірмовий стандарт щодо консультування, приклад якого представлено нижче.

1. Загальні положення внутрішньофірмового стандарту.

1.1 Мета і основа розробки стандарту, необхідність використання – забезпечення персоналу аудиторської фірми методичними рекомендаціями, щодо надання консалтингових послуг у відповідності до МССП 4410 «Завдання з підготовки інформації».

1.2 Сфера застосування внутрішньофірмового стандарту – у діяльності аудиторської фірми.

1.3 Взаємозв'язок з іншими внутрішньофірмовими стандартами – в комплексі забезпечує якість наданих послуг.

1.4 Термін дії – з дати затвердження до дати внесення змін.

2. Основні поняття і визначення.

Управлінський персонал аудиторської фірми вважає прийнятним застосування МССП 4410 «Завдання з підготовки інформації» і Міжнародного стандарту контролю якості (МСКЯ) 1 «Контроль якості для фірм, що виконують аудит та огляди фінансової звітності, а також інші завдання з надання впевненості і супутні послуги» при наданні консалтингових послуг.

Аудиторська фірма несе відповідальність за контроль якості послуг на рівні індивідуальних завдань з підготовки інформації. При підготовці інформації персонал аудиторської фірми керується фундаментальними етичними принципами. При ухваленні прийняття завдання управлінський персонал має впевнитися в порядності замовника, склавши тест щодо прийнятності завдання, та тест на шахрайство. Впевнившись у добропорядності замовника, управлінський персонал аудиторської фірми надсилає лист-зобов'язання управлінському персоналу замовника. Форма і зміст листа-зобов'язання можуть бути зміненими відповідно до

індивідуальності завдання, але обов'язкові для узгодження із замовником наступні питання:

- мета та обсяг завдання, включаючи розуміння сторін завдання, що завдання не є завданням із надання впевненості, тобто аудитом;
- заплановане використання і обмеження щодо надання фінансової інформації, якщо така інформація прийнята сторонами;
- відповідальність управлінського персоналу стосовно завдання з підготовки інформації: управлінський персонал зберігає відповідальність за фінансову інформацію;
- ступінь відповідальності виконавця, включаючи те, що він не висловлюватиме аудиторську думку або не виконуватиме огляд даних про фінансову інформацію;
- форма та зміст звіту, який аудитор має надати замовнику; консультація може надаватися, як в письмовій формі (структурований звіт, або відповідь на запитання); в усній формі (індивідуальна консультація, участь в щомісячному семінарі, інше).

Після цього у відповідності до вимог Цивільного Кодексу України укладається договір. Цивільний Кодекс України дозволяє усне укладання угоди, якщо консалтингова послуга надається в момент звернення в аудиторську фірму і не потребує більшого часу, ніж один робочий день. В цьому випадку замовнику надається рахунок і акт прийому-передачі наданих аудиторських послуг. При підготовці інформації виконавець застосовує досвід з бухгалтерського, управлінського обліку, оподаткування, фінансової, податкової звітності, правового регулювання. Контроль якості завдання здійснює керівник консалтингової групи (партнер із завдання), який має впевнитися:

- в наявності компетентності безпосереднього виконавця;
- в дотриманні безпосередніми виконавцями етичних вимог;
- у відповідності наданої консультації діючому законодавству;
- у передачі відповідної документації із завдання замовнику (лист-зобов'язання, угоди, рахунок, акт прийому-передачі наданих аудиторських послуг, інші матеріали, що пов'язані із консультацією).

Для забезпечення виконавців інформацією в аудиторській фірмі впроваджено дослідниково-правовий каталог (в електронному вигляді, паперових носіях (постійні файли, що доповнюються в хронологічному порядку)).

Висновки. Запропонований внутрішньофірмовий стандарт визначає мету, основу розробки стандарту, необхідність застосування, сферу його використання, строки дії, основні поняття та визначення, конкретизує кроки аудитора при наданні консультаційних послуг,

дозволяє уніфікувати процес консультування, забезпечити якість аудиторських послуг.

Список джерел:

1. Узагальнена інформація про стан аудиторської діяльності в Україні/ Офіційний веб-сайт Аудиторської палати України. – Режим доступу: <http://apu.com.ua/informatsiya-pro-stan-auditorskoji-diyalnosti-v-ukrajini>
2. Міжнародні стандарти контролю якості, аудиту, огляду, іншого надання впевненості та супутніх послуг. Частина 2. [нормативне виробничо - практичне видання]. – м. Київ: Видавництво «Фенікс» – 2013. – 365с.

УДК 005.334 ; 657.6

Манько Н.Ф.

Директор ТОВ Аудиторська фірма «Надійність»

ЗАГРОЗИ НЕЗАЛЕЖНОСТІ АУДИТОРСЬКОГО СУДЖЕННЯ ПРИ ВИКОНАННІ ЗАВДАНЬ З НАДАННЯ ВПЕВНЕНОСТІ

В основі професійної аудиторської діяльності лежать загальнолюдські морально - етичні принципи. В першу чергу це пояснюється місією аудиту в суспільстві, яке бажає довіряти аудиторам. Характерною рисою професії незалежного аудитора є прийняття відповідальності перед клієнтами, кредиторами, урядом, інвесторами, а також іншими особами, що покладаються на об'єктивність і чесність аудиторів. Принципи аудиту впливають на діяльність аудиту через прийняті стандарти аудиту та Кодекс професійної етики. Кодекс професійної етики, встановлює етичні вимоги для практикуючих аудиторів і надає концептуальну основу з метою дотримання фундаментальних принципів професійної етики, а саме: порядності, об'єктивності, професійної компетенції, належної ретельності, конфіденційності, етики професійної поведінки, стандартів надання послуг. Під час виконання завдань з аудиту слід розуміти, що професійний добробут, тісно пов'язаний з високою якістю послуг, що надаються, довірою суспільства до представників професії [2]. Тому в своїй діяльності всі професійні аудитори повинні виявляти загрози щодо фундаментальних принципів і, якщо такі загрози існують застосовувати запобіжні заходи для отримання впевненості в тому, що основні принципи в ході виконання завдання не були порушені.

Кодекс професійної етики розглядає певні ситуації, які можуть виникнути або виникають в процесі практичної діяльності аудитора під час виконання завдання з надання впевненості, це: загрози професійної незалежності, конфлікт інтересів, повторні висновки, гонорари та інші типи винагород, маркетинг професійних послуг,

подарунки та знаки гостинності, відповідальне зберігання активів клієнта, об'єктивність, незалежність по всіх завданнях з надання впевненості. Як же аудитор повинен сприйняти етичні вимоги щодо своєї незалежності? Особливістю аудиту є незалежність судження та незалежність його професійних дій. Тобто аудитор не повинен керуватися емоціями, особистими вподобаннями, він не повинен бути заручником обставин свого особистого життя або бізнесу, він не підлягає вмовлянням чи погрозам інших осіб, при формуванні особистого професійного судження, як фізичної особи, не обмеженої відомчими інструкціями або вказівками. У Кодексі професійної етики розглядається п'ять видів загроз незалежності: це загроза власного інтересу, власної оцінки, особистих стосунків, загроза захисту та загроза тиску. Концептуальна основа, яку надає Кодекс етики, встановлює принципи, які члени групи з надання впевненості, мають застосовувати, щоб визначити загрози незалежності, оцінити значущість цих загроз та, якщо загрози не є незначними, визначити та вжити застережних заходів для усунення загроз чи зменшення їх до прийняттого рівня. [3]. Для того щоб визначити, яких саме застережних заходів вжити, аудитор повинен застосувати професійне судження. Якщо аудитор не може застосувати належні заходи обережності, при виконанні завдань з надання впевненості, він повинен відмовитися або припинити надання конкретних професійних послуг.

Характер угод і завдань може розрізнятися, і, відповідно, можуть існувати різні загрози незалежності, що вимагають застосування різних запобіжних заходів. Втрата незалежності аудиторської думки можлива не лише у виконавців завдання, а і у керівника групи із завдання та аудиторської фірми. Відповідно до МСКЯ 1, Аудиторська фірма повинна запровадити такі політики та процедури, які призначені забезпечити їй обґрунтовану впевненість, що фірма та її персонал та, коли потрібно, інші суб'єкти вимог незалежності (в тому числі персонал мережевої фірми) підтримують незалежність, коли цього вимагають відповідні етичні вимоги [1]. Отже, аудиторська фірма у своїх внутріфірмових положеннях може встановити якісні та кількісні чинники, на яких буде ґрунтуватись професійне судження щодо значущості загроз незалежності, а також прописати всі дії, які стосуються виконання застережних заходів усунення загроз або зменшення їх до прийняттого рівня. Аудитор при ідентифікації загроз незалежності повинен задокументувати характер загрози та заходи щодо зменшення загроз. Результат професійного судження відображається у висновку про дотримання вимог незалежності щодо завдання з надання впевненості.

Заходи дотримання незалежності, встановлені Законом України «Про аудиторську діяльність» та Аудиторською палатою України. Завдання з надання впевненості носять різний характер. Зазначені заходи повинні встановлюватись в робочому середовищі під час виконання завдань на рівні фірми, з урахуванням положень Кодексу етики професійних бухгалтерів. Питання кількісних та якісних чинників при оцінці значущості виявлених загроз незалежності та застережних заходів усунення загроз, при виконанні завдань з надання впевненості, потребує додаткових досліджень та методичних розробок.

У національній аудиторській практиці сьогодні ще, нажаль, наявні випадки недотримання принципів виконання завдань з надання впевненості, що призводить до втрати незалежності думки та зниження довіри до інституту аудиту в суспільстві. Прикладами втрати незалежності думки є: підпорядкування власного судження судженню управлінського персоналу клієнта з надання впевненості; підпорядкування власного судження судженню фіскальних або інших регуляторних органів, попри те, що за наявних доказів, аудитор дійшов іншої думки; перевірка носить звинувачувальний характер, у будь – яких невідповідностях чи помилках замовника, аудитор вбачає потенційну кримінальну чи майнову відповідальність перед державою або третіми особами; абсолютизація власного професійного досвіду, без врахування обставин щодо ситуацій у замовника[2]; залучення нових клієнтів за рахунок демпінгу на ринку аудиторських послуг; формальний підхід до виконання завдань з надання впевненості при великій кількості замовлень та низьких гонорарах та інші. Вирішення зазначених проблем, можливе виключно за умови проведення послідовної та конструктивної політики реформування аудиту в Україні. В першу чергу потрібно прийняти новий Закон про аудиторську діяльність в Україні, який повною мірою відповідав би кращим світовим зразкам і моделям регулювання аудиторської діяльності. Необхідно переосмислити роль аудиту в суспільстві та зміцнити довіру до аудиторів через підвищення вимог до професійної незалежності, об'єктивності, професійності та відповідальності.

Список джерел:

1. Міжнародні стандарти контролю якості, аудиту, огляду, іншого надання впевненості та супутніх послуг. Частина I. Видання 2012. [Електронний ресурс] // http://www.apu.com.ua/files/temp/Audit_2012_1.pdf
2. Редько О.Ю. Незалежність та контроль якості в аудиторській діяльності: практичний посібник / О.Ю. Редько, Т.Л. Шпаковська. – ВД ІВЦ Держкомстат України, 2006.

3. Сучасний аудит. Підручник / Редько О.Ю., Пилипенко І.І., Корінько М.Д. Каменська Т.О.Проскуріна Н.М.. – К.: ДП «Інформаційно-аналітичне агентство», 2015р. – 643 с.

УДК 657.6

Никонович М.О.

*К.е.н., доцент, доцент кафедри фінансового аудиту
Київського національного торговельно-економічного університету*

РЕАЛІЗАЦІЯ ПРИНЦИПУ СУТТЄВОСТІ ПРИ ПРОВЕДЕННІ АУДИТУ

В аудиті за допомогою системи принципів встановлюються базові поняття, правила, визначається логіка аудиторських процедур. В МСА 200 прямо вказано, що аудит повинен проводитись відповідно до МСА, в яких містяться основні принципи і необхідні процедури.

Одним з базових професійних принципів аудита є суттєвість. Це концептуальний принцип, який використовується для оцінки значущості питань, що розкриваються у фінансовій звітності. Для кожного завдання аудитором важливо отримати достатню впевненість в тому, що вся потенційно суттєва інформація, яка може вплинути на думку аудитора, була повністю врахована. Отже, процедури аудита повинні бути розроблені для забезпечення достатньої впевненості виявлення всієї суттєвої інформації.

Суттєвість є високо суб'єктивним фактором, і аудитор повинен використовувати своє професійне судження для оцінки того, що є суттєвим. Суттєвість повинна розглядатись в два етапи. При плануванні аудиторських процедур аудитор встановлює попередній рівень суттєвості. На завершальній стадії аудита – при формуванні аудиторської думки – здійснюється уточнення рівня суттєвості.

Оскільки характер, строки і обсяг аудиторських процедур повинні бути прив'язані до суттєвості, важливо визначити їх на стадії планування. При плануванні процедур аудиторам необхідно враховувати характер, причину і суму викривлень, про які їм стало відомо під час попередніх аудиторських перевірок.

Як тільки попередня фінансова звітність стає доступною для аудитора, оцінка рівня суттєвості повинна бути визначена з врахуванням обставин, при яких складалась фінансова звітність, і можливих коригувань показників фінансової звітності. Даний рівень повинен бути використаний для цілей розгляду, чи є галузі невизначеностей або непогоджень у фінансових звітах достатньо суттєвими, щоб потребувати аудиторського застереження (у випадку неможливості вирішення цих невизначеностей або непогоджень).

При плануванні аудита попереднє судження про ступінь суттєвості є в більшому ступені орієнтовною величиною, оскільки аудитори не знають заздалегідь, чи вплинуть викривлення на баланс, звіт про фінансові результати або на обидва одразу. Однак, при оцінці отриманих аудиторських доказів, різний ступінь суттєвості може застосовуватись до різних фінансових звітів або різних показників фінансової звітності. На завершальній стадії перевірки аудитори знають, на які форми фінансової звітності або їх показники вплинули викривлення, і, якщо викривлення вплинуло, наприклад, тільки на баланс, суттєвою може вважатись більш крупна сума.

Вибір критерію суттєвості є найбільш важким рішенням в професії аудитора, оскільки стандарти аудиторської діяльності не встановлюють конкретного порядку розрахунку розміру суттєвості. Але ж на практиці аудитор повинен вирішити, яка сума буде суттєвою для фінансової звітності клієнта.

Для визначення суттєвості є багато критеріїв, але ж беззаперечним є те, що принципи суттєвості повинні бути відносними і розрахованими на певній основі.

Аудиторські фірми, будучі комерційними організаціями, працюють в економічних умовах. Це означає, що думка аудитора, враховуючі економічну доцільність, повинна бути сформована за обґрунтований проміжок часу і по прийнятній ціні. В той же час витрати не можуть бути достатнім аргументом для обмеження обсягу роботи. Необхідно знайти раціональне співвідношення між корисністю і витратами на отримання доказів, тобто необхідно визначити певний базовий показник, який і буде основою суттєвості.

Суттєвість не може визначатись одночасно декількома базовими показниками і навіть в тому випадку, якщо ці показники повністю відображають діяльність підприємства. Критерій суттєвості повинен бути один. Ця вимога міститься в МСА 320. Вибір конкретного показника залежить від характеру, масштабу і умов бізнесу клієнта. Також на вибір впливають результати фінансової діяльності підприємства, коло можливих користувачів звітності та інші фактори. Показниками суттєвості на стадії планування аудита частіше обираються чистий дохід від реалізації, прибуток від операційної діяльності, валовий прибуток, активи балансу, загальна вартість майна, власний капітал, рідше – оподаткований прибуток, оборотні активи, акціонерний капітал. Вибір крупних значень показників фінансової звітності, наприклад, валюти балансу або чистого доходу від реалізації як сум, суттєвих для фінансової звітності в цілях планування, є більш переважним, ніж вибір прибутку до оподаткування, який є нестійким показником для того, щоб бути

корисним як основа для суттєвості. Якщо аудитори застосують для розрахунку рівня суттєвості більш стабільні суми, то це буде означати, що обсяг аудита більше визначений розміром підприємства, ніж результатами діяльності за певний період.

Слід зауважити, що вибір критерію суттєвості на стадії попереднього планування не визначає, що буде значимим при оцінці виявлених викривлень на завершальній стадії аудита. Так, аудитор може зробити висновок, що результат до оподаткування прибутку або сума оборотних активів є більш значимими показниками, ніж чистий дохід від реалізації, прийнятий як основа на стадії попереднього планування аудита. Поряд з тим, слід зазначити, якщо підприємство переслідує як одну з основних цілей оптимізацію податків з доходів, то не рекомендується як показник суттєвості використовувати прибуток.

Буде правильним, якщо для розрахунку рівня суттєвості беруться показники із фінансової звітності, яка підлягає аудиту. Якщо залишки по рахунках фінансової звітності на кінець року відсутні, аудитори повинні використовувати суми з останньої проміжної фінансової звітності. Коли проміжні суми також недоступні або коли очікуються значні коригування, викликані проведенням аудитом на попередніх етапах, аудитори повинні використовувати середні величини, які склалися, на основі двох або трьох останніх років. Крім того, в окремих випадках можуть застосовуватись і інші форми звітності.

Якщо, на думку аудитора, значення базового показника або його відсутність у фінансовій звітності підприємства за період, що перевіряється, не є характерним для даного підприємства (наприклад, кратне зростання або значне зниження виручки), то як базовий показник може бути обраний показник попереднього року або інший показник. Важливо пам'ятати, що величина планованої суттєвості – це тільки відправна точка для повної оцінки суттєвості. В ході перевірки аудитор може виявити помилки, допущені при складанні фінансової звітності, і тоді йому прийдеться вирішувати, чи застосовувати додаткові процедури.

Отже, судження про суттєвість впливає на планування аудита та оцінку його результатів, є вирішальним у визначенні, чи правильно представлена фінансова звітність.

Список джерел:

1. Міжнародні стандарти контролю якості, аудиту, огляду, іншого надання впевненості та супутніх послуг: Видання 2012 року, Частина 1 та 2 /Переклад з англійської мови – К.: «Видавництво «Фенікс», 2013.

2. Проскуріна Н.М. Процедурне забезпечення аудиту. Теорія і практика. / Н.М. Проскуріна – К.: Інформаційно-аналітичне агентство, 2011.

УДК 657.6:005.332.4

Ріпа Т.В.

аспірант кафедри фінансового аудиту

Київського національного торговельно-економічного університету

ОЦІНКА КОНКУРЕНТОСПРОМОЖНОСТІ ПІДПРИЄМСТВ ТОРГІВЛІ

Участь України в євроінтеграційних процесах зумовлює виникнення потреби в адаптації вітчизняних підприємств до світових стандартів. Виходячи з цього особливої уваги потребує їх підтримка на внутрішньому ринку та підвищення конкурентоспроможності при виході на світовий ринок. Однак, зазнаючи негативного впливу зовнішніх та внутрішніх факторів, процес ведення господарської діяльності торговельних підприємств ускладнюється виникненням певних труднощів та перепон, які в майбутньому можуть призвести до ліквідації суб'єкта господарювання у зв'язку з нездатністю конкурувати в умовах ринку.

За даними Державної служби статистики України в 2009-2013 роках операційна рентабельність підприємств торгівлі України мала тенденцію до зростання, проте за період із січня по вересень 2015 року вона становить 1,5%. Обсяг оптового товарообороту за січень-жовтень 2015 року зменшився на 13,5% порівняно з аналогічним періодом 2014 року і складає 943148,0 млн. грн.; обсяг роздрібного товарообороту також зменшився на 22,3% і склав 388898,3 млн. грн.

Такі дані свідчать про негативні тенденції розвитку підприємств торгівлі, які обумовлені впливом як внутрішніх, так і зовнішніх факторів, зокрема прояв кризових явищ, інфляційних процесів, зменшення інвестиційної привабливості та конкурентоспроможності вітчизняних торговельних підприємств.

Конкурентоспроможність як здатність суб'єкта ринку створювати і реалізовувати конкурентні переваги над суперниками являє собою складну багатопланову характеристику підприємства, що має декілька форм прояву [1, с. 125].

Конкуренти постійно поліпшують свої показники, і метою будь-якого підприємства є забезпечення більш високих, ніж у конкурентів, темпів поліпшення на своєму підприємстві. Зараз більшість українських підприємств перебуває нижче зони конкурентоспроможності. І хоча відбуваються позитивні зміни, їх нинішні темпи не дають змогу увійти до цієї зони [2, с. 28-29].

Для того, щоб утримати свої позиції на ринку в умовах кризи, власники мають володіти повною, достовірною інформацією щодо конкурентоспроможності підприємств, своєчасну оцінку і діагностування якої забезпечує проведення аудиту конкурентоспроможності.

Сьогодні аудит конкурентоспроможності в Україні розвивається з урахуванням сучасних тенденцій та вже існуючого досвіду. Вагомий внесок в дослідження конкурентоспроможності підприємства зробили такі відомі вітчизняні та зарубіжні вчені: Бачевський Б.Є., Бланк І.О., Вакуленко А.В., Іванілов О.С., Клименко С.М., Мочерний С.В., Мазаракі А.А., Омеляненко Т.В., а також А. Сміт, А. Маршал, Ф. Еджуорт, Дж. Мур та інші; оцінки конкурентоспроможності – Барабаш Н.С., Бутко А.Д., Грабовецький Б.Є., Купалова Г.І., Митяй О.В., Мних Є. В., Попович П.Я., Самборський В.І., Савицька Г. В. та інші; теоретичних та методологічних засад аудиту – Білуха М.Т., Ільїна С.Б., Кулаковська Л.П., Никонович М.О., Рудницький В.С.

Теоретичні та праксеологічні аспекти аудиту конкурентоспроможності, розроблені зарубіжними та вітчизняними вченими, набули досить широкого використання. Аудитор, висловлюючи свою незалежну професійну думку, надає власнику інформацію щодо конкурентоспроможності підприємства. З урахуванням цієї інформації власник може приймати управлінські рішення стосовно здійснення господарської діяльності. Отже, проведений аудит являє собою інформаційне забезпечення для розробки стратегій підвищення конкурентоспроможності підприємств.

Проте на даному етапі розвитку аудит конкурентоспроможності не задовольняє потреб користувачів на належному рівні. Зважаючи на трансформаційні процеси економіки України слід його модифікувати та адаптувати у відповідності до сучасних тенденцій розвитку.

Отже, враховуючи зростаючі потреби користувачів фінансової звітності щодо надання інформації та їх вимоги до суб'єктів аудиторської діяльності слід особливу увагу приділити поглибленню та систематизації теоретичних положень щодо проведення аудиту конкурентоспроможності, а також розробці практичних рекомендацій щодо його удосконалення.

Список джерел:

1. Мазаракі А.А. Торговельне підприємство: стратегія, політика, конкурентоспроможність : монографія / А.А. Мазаракі, Д.М. Пшеслінський, І.В. Смолін. – К.: Київ. нац. торг.-екон. ун-т, 2010. – С. 125.

2. Драган О.І. Управління конкурентоспроможністю підприємств: теоретичні аспекти : монографія / О.І. Драган. – К.: ДАКККіМ, 2006. – С. 28–29.
3. Офіційний сайт Державної служби статистики України. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.ukrstat.gov.ua/>

УДК 006.015.5:657.6

Romanenko O.

PHD of Economics Kyiv National University of Trade and Economics

Munjishvili T.

PHD of Economics Iv.Javakhishvili Tbilisi State University

THE IMPACT OF BEHAVIOR FACTORS ON THE QUALITY OF AUDIT

Traditional economic models used in the audit suggest that everyone decision-maker to act rationally. They know about of all available alternatives and form expectations about any unknown values. They have clear preferences and choose their action deliberately after some optimization process. For modeling decision-making process in conditions of uncertainty is common to use expected utility theory, formulated by von Neumann and Morgenstern. In economics, game theory, and decision theory the expected utility hypothesis refers to a hypothesis concerning people's preferences with regard to choices that have uncertain outcomes (gambles). There are four axioms¹ of the expected utility theory that define a rational decision maker. They are completeness, transitivity, independence and continuity.

Completeness assumes that an individual has well defined preferences and can always decide between any two alternatives.

Axiom (Completeness): For every A and B either $A \succeq B$ or $A \preceq B$.

This means that the individual either prefers A to B, or is indifferent between A and B, or prefers B to A.

Transitivity assumes that, as an individual decides according to the completeness axiom, the individual also decides consistently.

Axiom (Transitivity): For every A, B and C with $A \succeq B$ and $B \succeq C$ we must have $A \succeq C$.

Independence also pertains to well-defined preferences and assumes that two gambles mixed with a third one maintain the same preference order as when the two are presented independently of the third one. The independence axiom is the most controversial one.

¹ Neumann, John von, and Morgenstern, Oskar, *Theory of Games and Economic Behavior*, Princeton, NJ, Princeton University Press, 1944, second ed. 1947, third ed. 1953.

Axiom (Independence): Let A , B , and C be three lotteries with $A \succeq B$, and let $t \in (0, 1]$; then $tA + (1 - t)C \succeq tB + (1 - t)C$.

Continuity assumes that when there are three lotteries (A , B and C) and the individual prefers A to B and B to C , then there should be a possible combination of A and C in which the individual is then indifferent between this mix and the lottery B .

Axiom (Continuity): Let A , B and C be lotteries with $A \succeq B \succeq C$; then there exists a probability p such that B is equally good as $pA + (1 - p)C$.

If all these axioms are satisfied, then the individual is said to be rational and the preferences can be represented by a utility function, i.e. one can assign numbers (utilities) to each outcome of the lottery such that choosing the best lottery according to the preference \succeq amounts to choosing the lottery with the highest expected utility.

The expected utility theory implies that rational individuals act as though they were maximizing expected utility, and takes into account that individuals may be risk-averse, meaning that the individual would refuse a fair gamble (a fair gamble has an expected value of zero). Risk aversion implies that their utility functions are concave and show diminishing marginal wealth utility. The risk attitude is directly related to the curvature of the utility function: risk neutral individuals have linear utility functions, while risk seeking individuals have convex utility functions and risk averse individuals have concave utility functions. The degree of risk aversion can be measured by the curvature of the utility function.

Since the risk attitudes are unchanged under affine transformations of u , the first derivative u' is not an adequate measure of the risk aversion of a utility function. Instead, it needs to be normalized. This leads to the definition of the Arrow–Pratt 2 3measure of absolute risk aversion:

$$ARA(w) = -\frac{u''(w)}{u'(w)}$$

The Arrow–Pratt measure of relative risk aversion is:

$$RRA(w) = -\frac{wu''(w)}{u'(w)}$$

Methods of "behavioral economics" may use in audit situations where individual auditors to make judgments on important engagement, exposed to the influence of uncertainty and subjectivity (for example, evaluation of

² Arrow, K.J., 1965, "The theory of risk aversion," in *Aspects of the Theory of Risk Bearing*, by Yrjö Jahnssonin Saatio, Helsinki. Reprinted in: *Essays in the Theory of Risk Bearing*, Markham Publ. Co., Chicago, 1971, 90-109.

³ Jump up^ Pratt, J. W. (January–April 1964). "Risk aversion in the small and in the large". *Econometrica* 32 (1/2): 122–136. doi:10.2307/1913738. JSTOR 1913738.

internal control, evaluation enterprise value, inspection of individual accounting transactions).

The auditor should follow the general ethical principles in his professional activities outlined in the Code of Ethics for Professional Auditors:

1. Honesty (implies reliability, truthfulness).
2. Independence (auditor should not be dependent on the audited and third parties).
3. Objectivity (the auditor should be fair, his objectivity should not depend on prejudices or predilections or conflict of interests, nor any other person or other factors).
4. Professional competence and due care (auditors are required to maintain a high level of professional knowledge and skills, and not to overstate their knowledge and experience).
5. Confidentiality (obligation to observe the confidentiality of information about the economic activities of the entity and the employer, received in the provision of professional services).
6. Professional Conduct (the auditor should take care of creating and maintaining the good reputation of the profession).
7. Regulating documents (auditor must perform professional services in accordance with professional standards).

According to the theory of rational behaviour auditor must continuously strive to maintain its reputation because it provides him an opportunity to establish enhanced price for their professional services. In fact, many researches in the area of behavioural economics did not confirm that auditors act in accordance with the requirements of rationality. For example, the American Professor M. Bazerman, J. Lowenstein and D. Moore argue that the audit activity is a particularly fruitful ground for self-serving judgment.

Thus we can distinguish behavioural factors that influence on the decision-making process in the audit:

- The Affection.
- The Time factor.
- The Ambiguity.
- The scale.
- The Revaluation (undervaluation).
- The Confirmation.
- The Anchor effect.

Conclusion. Scientific aspects of the control of auditing - is one of the most important methodological problems of audit in Ukraine and Georgia, as well as worldwide. This topic is hotly debated among

regulatory authorities of audit and among practicing auditors, academic experts, etc.

Formally control of auditing includes its quality control, control for closely and property constraints in its implementation, monitoring compliance with confidentiality of the information, control for the correctness of competition. But in fact, behavioral factors have a huge impact on the results of the audit so it is important to investigate their impact on audit quality at a very deep level.

УДК 657.6

Чопляк Є.І.

Аудитор ТОВ Аудиторська Фірма «Надійність»

СУТТЄВІСТЬ НА ЕТАПІ ПЛАНУВАННЯ ЗАВДАНЬ З НАДАННЯ ВПЕВНЕНОСТІ

Одним з переважних напрямів розвитку аудиту в світі, на даний час, є стандартизація аудиторської діяльності, уніфікація всіх істотних моментів проведення аудиту, надання аудиторської інформації.

Попит на достовірну фінансову інформацію у сучасних умовах господарювання є досить значним. З цією метою завдання з перевірки такої інформації виходить за межі перевірки фінансової звітності. У ході такої перевірки виникає необхідність уточнення певних правил і процедур, що вимагає застосування різноманітних стандартів і методичних рекомендацій.

Встановлення основних принципів та процедур, а також надання рекомендацій професійним бухгалтерам-практикам для виконання завдань з надання впевненості, що не є аудитом чи оглядом історичної фінансової інформації, на які поширюється сфера застосування МСА або Міжнародних стандартів завдань з огляду (МСЗО) є метою міжнародного стандарту завдань з надання впевненості (МСЗНВ) 3000 "Завдання з надання впевненості, що не є аудитом чи оглядом історичної фінансової інформації" [3].

Аудиторська діяльність базується на дотриманні основних принципів аудиту, які визначають всю діяльність аудитора. МСА 200 "Мета і загальні принципи аудиторської перевірки фінансових звітів" визначає етичні та методологічні принципи, яких слід дотримувати під час аудиту: принципи професійної етики та методологічні принципи. [1].

Історія розвитку аудиту виявила ряд професійних етичних принципів, без дотримання яких проведення аудиту втрачає сенс, це:

об'єктивність та незалежність, професіоналізм та компетентність, належна ретельність, конфіденційність, етика професійної поведінки.

Методологія аудиту має ґрунтуватися на діалектичному методі та економічній теорії, які найбільш достовірно відображають об'єктивну дійсність. Аудит має проводитись при всебічному врахуванні вимог, які діють в умовах ринкової економіки. До основних методичних принципів відносяться: планування аудиту, обґрунтованість оцінки значущості аудиторських доказів, а також системи внутрішнього контролю, доцільність вибору методики і техніки аудиту, аналіз інформації та формування висновків, обґрунтування використання результатів роботи іншого аудитора або експерта, повне інформування клієнта, контроль якості роботи аудитора.

Планування аудиту є найважливішим методичним принципом. При плануванні аудиторської перевірки аудитор передбачає аналіз тих дій і операцій, які можуть призвести до суттєвих помилок та перекручень фінансової звітності даного підприємства. Аудиторська оцінка суттєвості залишків по бухгалтерських рахунках і укладених угодах, допомагає аудитору вирішити, які питання і які статті фінансової звітності необхідно проаналізувати, який розмір вибірки використати і які види аналітичних процедур провести. Це дозволить аудитору обрати такі процедури аудиторської перевірки, від яких у сукупності можна очікувати скорочення величини ризику аудиту до прийнятного рівня. [6]

Визначення аудитором суттєвості є предметом професійного судження та залежить від розуміння аудитором потреб користувачів фінансової звітності у фінансовій інформації. Відповідальність аудитора за застосування концепції суттєвості під час планування та проведення аудиту фінансової звітності регламентована МСА 320. В МСА пояснюється, як застосовується суттєвість під час оцінки впливу ідентифікованих викривлень на сам аудит і впливу невивірених викривлень, якщо такі є, на фінансову звітність. Відповідно до МСА, під час перевірки аудитор має оцінити суттєвість отриманої інформації. При цьому необхідно враховувати як кількісну так і якісну сторону виявлених порушень або помилок. Будь-яке порушення, виявлене аудитором, має в своїй основі якісну природу, і залежно від характеру порушень може мати або не мати кількісної оцінки[2].

Належне планування аудиторської перевірки та обґрунтоване визначення рівня суттєвості є важливим моментом проведення аудиту, так, як існує взаємозв'язок між суттєвістю та аудиторським ризиком. Чим якісніше проведено планування аудиту, суттєвіше

здійснюється перевірка, тим нижче аудиторський ризик при виконанні завдання з надання впевненості.

Список джерел:

1. Міжнародні стандарти контролю якості, аудиту, огляду, іншого надання впевненості та супутніх послуг. Частина I. Видання 2012. [Електронний ресурс] // http://www.apu.com.ua/files/temp/Audit_2012_1.pdf
2. Проскуріна Н.М. Процедурне забезпечення аудиту. Теорія та практика.: монографія.- К.: ДП «Інформаційно-аналітичне агентство», 2011.
3. Завдання з надання впевненості [Електронний ресурс] // Джерело доступу: http://ebooktime.net/book_399_glava_93_TEMA_12._%D0%97%D0%90%D0%92%D0%94%D0%90%D0%9D%D0%9D%D0%AF_3_%D0%9D.html
4. Аудит в агропромисловому комплексі [Електронний ресурс] // Джерело доступу: <http://library.if.ua/book/78/5579.html>

УДК 657.6 “71” (477)

Швець В.Є.

К.е.н., доцент, доцент кафедри обліку і аудиту

Львівського національного університету імені Івана Франка

ДОСВІД ФОРМУВАННЯ ВИМОГ ДО АУДИТОРА В УКРАЇНІ

Вважати, що інститут аудиторства в Україні почав набувати досвіду від 90-х років ХХ ст., тобто після прийняття закону “Про аудиторську діяльність” було б щонайменше недалекоглядно і не науково [1]. Виникнення потреби в аудиті для суб’єктів господарювання має економічні та правові передумови. У першу чергу це потреба у доступі до дешевого кредиту, коли кооперативні спілки середини і другої половини ХІХ ст. звертались до компетентних фахівців, які б підтвердили їх платоспроможність. Адже традиційно, упродовж тисячоліть, доступ до дешевих кредитних ресурсів мали тільки можновладці, багате дворянство і духовенство. На західноукраїнських землях для допомоги у здобутті дешевого кредиту у 1899 р. засновано “Крайовий Союз кредитовий” [1]. Його метою стало об’єднання економічних сил українців для підвищення добробуту народу через організацію кооперативів, надання їм доступного кредиту, і здійснення контролю за їх діяльністю. Але дуже скоро контрольна функція виокремлюється в окрему інституцію, як у зв’язку із зростанням кількості кооперативів, так і з прийняттям австрійським урядом закону “Про ревізії” (1903 р.), згідно з яким кожне товариство мало проходити перевірку не рідше одного разу на два роки [2]. Саме тому 1904 року, за ініціативи Костя Левицького, у Львові, виникає “Крайовий Союз Ревізійний”, згодом

перейменований у “Ревізійний союз українських кооператив” (РСУК). По-суті, це була перша, у нинішньому розумінні, аудиторська спілка, головною метою якої було проведення перевірок діяльності українських кооператив. Упродовж усієї своєї діяльності (1904-1944 рр.) РСУК постійно здійснював аудиторську діяльність, надаючи послуги кооперативам, які при заснуванні вступали до нього. Слід зауважити, що наприкінці 30-х років РСУК налічував близько 3800 спілок. Найчисельніший ревізійний відділ (більше 50 осіб) мав чітко сформовані вимоги та завдання щодо виконуваних функцій. Про це дізнаємось з опублікованої праці голови РСУК Ю. Павликовського “Становище і завдання інструктора в українському кооперативному русі”, яка вийшла з нагоди інавгурації інструкторів РСУК [3]. Він відзначив основні вимоги до інструктора-люстратора. Посада інструктор-люстратора розглядається як фахівця, що виступає зв’язковим між органами кооперативної ієрархії в кооперативній установі з одного боку, і фаховими й ідейними надбудовами – з другого. Інструктор-люстратор це стороння особа і водночас – свій чинник, поради якого дають змогу управі налагоджувати роботу працівників кооперативи. А праця інструкторів-люстраторів повинна відповідати основам ідеології кооперації, як і кооперативної етики.

До основних характеристик тогочасного аудитора відносили:

1. Знання ідей кооперації та методів праці.
2. Конкретність і солідність.
3. Фаховість.
4. Послідовність, що ґрунтується на знанні справи.
5. Особиста характерність (харизматичність), притаманна кожній авторитетній особі.
6. Віра в справу кооперації.

Окрім вимог, визначено також основні завдання, які перед ними ставляться, а саме:

- контроль книговедення;
- контроль касового господарства;
- контроль за цінами;
- контроль якості товарів і джерел їх надходження;
- контроль зберігання товарів;
- контроль чистоти у приміщеннях і порядок у діловодстві;
- пропаганда кооперативного виробництва і рідного промислу;
- перевірка конкурентоспроможності цін спілки при закупівлі, продажі та виробництві;
- знання торговельних звичаїв і вимог клієнтів;
- порадицтво правове, адміністративне і податкове;

- вплив на виховання і вишкіл персоналу.

Вплив через надбудови на правильний склад органів спілки і на наповненість посад технічного персоналу.

Окрім перелічених вимог і завдань тогочасні аудитори повинні були відповідати ще спеціальним вимогам у залежності від конкретного виду кооперації, де працювали.

Констатуючи артефакти про досвід формування вимог до аудиторів в Україні у 20-30-х рр. ХХ ст., можна зауважити практичну їх актуальність і сьогодні. Завдяки науковим працям і практичному досвіду роботи РСУК, який був першою українською аудиторською організацією, побудованою на основі тогочасних європейських стандартів і права, стає можливим удосконалювати аудиторську діяльність та визначити вимоги до фахівців з аудиту та їх основні завдання.

Список джерел:

1. Швець В. Є. Розвиток обліково-аналітичних систем суб'єктів господарювання в Україні : монографія / Володимир Швець. – Львів : Видавничий центр ЛНУ імені Івана Франка, 2010. – 448 с.
2. Закон Австро-Угорської імперії „Про ревізії заробкових і господарських спілок” від 10 червня 1903. // Вісник законів державних. – Ч.133.
3. Павликовський Ю. Становище і завдання інструктора в українським кооперативнім русі (інавгурація курсу інструкторів РСУК). / Кооперативна республіка. - ч.9., річник X, вересень 1937 р., Львів: РСУК – 1937. – С. 319-323.

УДК 657.6 : 336.225

Шерстюк О.Л.

*К.е.н., доцент, докторант кафедри фінансового аудиту
Київського національного торговельно-економічного університету*

АСПЕКТИ ОЦІНЮВАННЯ РІВНЯ УПЕВНЕНОСТІ КОРИСТУВАЧІВ ФІНАНСОВОЇ ІНФОРМАЦІЇ

Основною місією аудиту фінансової інформації є надання користувачам упевненості в оцінці можливості її використання під час підготовки, обґрунтування та реалізації управлінських рішень.

Джерелом упевненості користувачів є професійна думка аудитора, яка формується за результатами виконаних ним процедур, і висловлюється в аудиторському звіті.

Чинною редакцією міжнародних стандартів контролю якості, аудиту, огляду, іншого надання впевненості та супутніх послуг [1] передбачено, що за результатами аудиту користувач фінансової звітності може отримати позитивну впевненість високого, але не

абсолютного рівня, а за результатами аудиторської перевірки перспективної інформації – негативну впевненість щодо забезпечення припущеннями її обґрунтованої підстави.

В публікаціях вітчизняних (С.В. Бардаша [2], Ф.Ф. Бутинця [3], В.В. Головача [4], О.А. Петрик [5], О.Ю. Редька [6] та ін.) та зарубіжних науковців (зокрема Р. Адамса [7], Ф. Аренса [8], Дж. Робертсона [9] та ін.), а також практикуючих аудиторів, що оприлюднюються професійними об'єднаннями аудиторів та бухгалтерів, багато уваги приділено організаційним та методичним аспектам контролю, зокрема аудиту фінансової інформації.

Серед іншого, розглядаються проблеми планування, вибору та виконання аудиторських процедур, особливостей оцінювання виявлених фактів, узагальнення результатів контрольних заходів, оцінювання якості їх проведення тощо.

Водночас, в наукових та практичних публікаціях, зрештою, як і в нормативно-правових документах, недостатньо уваги приділяється вирішенню проблем оцінювання впевненості, яку отримує користувач фінансової інформації за результатами аудиту.

Результати проведеного дослідження дали можливість припустити, що оцінювання впевненості користувачів фінансової інформації за критерієм «висока-помірна-відсутня» потребує деталізації.

Дослідивши природу впевненості користувачів фінансової інформації, вважаємо за доцільне визнати, що оцінка впевненості користувача має об'єктивну та суб'єктивну складові (аспекти).

Об'єктивна складова, з точки зору користувача, пояснюється тим, що впевненість надається через механізм висловлення професійної думки незалежним, а отже – незацікавленим в результатах оцінки фахівцем.

Водночас, будь-яка оцінка, що висловлюється фахівцем є результатом певних процесів, які плануються, виконуються та оцінюються на основі суб'єктивного розуміння і ставлення людини, що має певні теоретичні знання та практичні навички, що визначає зміст суб'єктивної складової впевненості, що надається користувачам фінансової інформації.

Одним із результатів впливу суб'єктивних обставин виконання завдань з надання впевненості є існування аудиторського ризику, тобто імовірності висловлення аудитором неадекватної думки.

Рівень такої імовірності визначається аудитором на етапі планування своєї роботи, при цьому, аудитор визнає припустиму кількісну характеристику можливості отримання користувачем неадекватних результатів роботи аудитора.

Таким чином, величину аудиторського ризику, який визначається як імовірність, можна застосовувати як величину, що є зворотною до величини впевненості користувачів. Якщо рівень аудиторського ризику аудитором визнається у $X\%$, то оціночний рівень впевненості, яку може отримати користувач дорівнюватиме

$$A = 100 - X\% \quad (1)$$

у рівнянні (1) A – (assurance) – впевненість.

Отже, впевненість може бути визначена математично у відсотках імовірності отримання користувачем адекватної думки аудитора щодо перевіреної інформації.

Аудитор має можливість певним чином мінімізувати аудиторський ризик. Для цього аудиторі необхідно запланувати, виконати та оцінити результати певних процедур. Здійснюючи відповідні заходи, аудитор таким чином визнає власну професійну відповідальність перед користувачем інформації за якість виконаної роботи.

Зважаючи на це, можна припустити, що відповідальність, яку визнає аудитор перед замовником, а точніше – її обсяг, є ще однією величиною, що може бути використана для оцінювання впевненості користувачів. При цьому, на відміну від рівня аудиторського ризику, зазначена величина на пряму характеризує рівень впевненості.

Величиною, яка може виміряти впевненість користувача фінансової інформації на основі визнаної аудитором відповідальності, може бути визначена його готовність до понесення витрат, пов'язаних з можливим фактом настання відповідальності (наприклад, шляхом її страхування), а також – величина відповідних витрат. При цьому, готовність аудитора визнати можливість витрат може бути кваліфікована як якісний показник переважно об'єктивного характеру, оскільки є сигналом до зовнішніх контрагентів аудитора, а величина витрат – суб'єктивною характеристикою, що розкриває зміст вартісного показника впевненості.

Зміст процедур, що плануються та виконуються аудитором, в цілому, має відповідати політиці управління якістю надання аудиторських послуг, як того вимагають професійні стандарти. Наявність відповідних вимог, серед іншого, має передбачати і наявність критеріїв їх дотримання, а також – можливості перевірки такого дотримання.

Зважаючи на це, результати перевірки дотримання аудитором політики та процедур забезпечення якості роботи дає можливість отримати оцінку можливості довіри до результатів аудиту суб'єктами контролю. Оскільки такими суб'єктами є, переважно, зовнішні по відношенню до аудитора особи, то виконана ними оцінка дає підстави

для об'єктивної характеристики результатів роботи аудитора, а отже, і рівня впевненості, що може бути надана для користувачів.

Оціночна величина впевненості користувачів фінансової інформації буде тим більшою, чим вищою буде оцінка системи управління якістю аудиторських послуг.

Таким чином, існує можливість виконання оцінювання впевненості користувачів, виходячи з її об'єктивних та суб'єктивних аспектів. Їх врахування дозволяє визначити певні кількісні обчислювальні математично значення, та, шляхом порівняння і співставлення з якісними (не обчислювальними) характеристиками, конкретизувати оцінку довіри користувачів фінансової інформації до результатів її аудиту.

Список джерел:

1. Міжнародні стандарти контролю якості, аудиту, огляду, іншого надання, впевненості та супутніх послуг, 2010. – Ч. I. [Електронний ресурс]. – Режим доступу до ресурсу: <http://www.mia.kiev.ua/images/stories/books/isa-2010-t1-ukr.pdf>.
2. Бардаш С.В. Контроль діяльності суб'єктів господарювання: гіпотези та версії порушень : монографія / С.В. Бардаш. — К. : Київ. нац. торг.-екон. ун-т, 2008. — 312 с.
3. Бутинець Ф.Ф. Аудит: стан і тенденції розвитку в Україні та світі : монографія / Ф.Ф. Бутинець, Н.М. Малюга, Н.І. Петренко; за ред. проф. Ф.Ф. Бутинця. — Житомир : ЖДТУ, 2008. — 564 с.
4. Головач В.В. Філософія аудиту та його сутність / В.В. Головач // Проблеми теорії та методології бухгалтерського обліку, контролю і аналізу. – 2012. – Вип. 1 (22). – С. 73-89.
5. Петрик О.А. Стан та перспективи розвитку аудиту в Україні: методологічні та організаційні аспекти : автореф. дис. ... докт. екон. наук : [спец.] 08.06.04 "Бухгалтерський облік, аналіз та аудит" / Петрик Олена Анатоліївна ; Київський національний економічний університет. — К., 2004. — 34 с.
6. Редько О.Ю. Аудит в Україні. Морфологія : монографія / О.Ю. Редько. — К. : ДП "Інформ.-аналіт. агентство", 2008. — 493 с.
7. Адамс Р. Основы аудита : пер. с англ. / Под ред. Я.В. Соколова / Р. Адамс. – М.: Аудит, ЮНИТИ, 1995. – 398 с.
8. Аренс А. Аудит : пер с англ. / А.Аренс, Дж. Лоббек / Гл. редактор серии проф. Я.В. Соколов. – М.: Финансы и статистика, 2001. – 560 с.
9. Робертсон Дж. Аудит : пер. с англ. – М.: КРМГ, Аудиторская фирма «Контакт», 1993. – 456 с.

Шпак В. А.

*Д.е.н., професор, в.о. зав. кафедри теорії бухгалтерського обліку
Національної академії статистики, обліку та аудиту*

АУДИТ: ПРОБЛЕМИ СТАНОВЛЕННЯ ТА РОЗВИТКУ

Нині в аудиті спостерігається низка конфліктів інтересів, на які необхідно зважувати при дослідженні питання його розвитку. Основним з них є конфлікт між фундаментальною основою аудиту – незалежністю, та практикою аудиторської діяльності, яка передбачає здійснення внутрішнього та державного аудитів, які апріорі не можуть бути незалежними.

В Україні поява аудиту, як професійної діяльності, датується початком 90-х років минулого століття. Сучасне розуміння аудиту в нашій країні настільки трансформувалось, що виникає необхідність розглянути еволюцію тлумачення цього поняття.

Питання розвитку аудиту завжди були актуальними. Цій проблематиці присвячені праці відомих економістів-науковців та практиків, зокрема, М. Т. Білухи, Ф. Ф. Бутинця, Г. М. Давидова, О.А.Петрик, І. Б. Стефанюка, О. Ю. Редька, В. О. Шевчука та ін.

Передумови виникнення аудиту наступні:

1) відділення власника від власності і у зв'язку з цим необхідність незалежного і кваліфікованого підтвердження інформації, що надається власникові;

2) потреба в достовірній інформації про фінансовий стан і результати діяльності підприємства у інших, крім державних органів, категорій користувачів (інвестори, акціонери, кредитори та ін.);

3) зацікавленість держави в отриманні інформації про дійсний фінансовий стан підприємств недержавного сектора, не витрачаючи на це кошти державного бюджету.

Аудит у його первісному трактуванні – це незалежна перевірка фінансової звітності суб'єкта господарювання з метою висловлювання думки (професійного судження) про якість інформації (повноти, достовірності, відповідності нормативним вимогам). У Законі України "Про аудиторську діяльність" зазначається: "аудит – перевірка даних бухгалтерського обліку і показників фінансової звітності суб'єкта господарювання з метою висловлення незалежної думки аудитора про її достовірність в усіх суттєвих аспектах та відповідність вимогам законів України, положень (стандартів) бухгалтерського обліку або інших правил (внутрішніх положень суб'єктів господарювання) згідно із вимогами користувачів" [1].

На відміну від національного законодавства міжнародне не звужує поняття аудиту до перевірки бухгалтерської інформації, а розглядає в якості предмету аудиту економічну діяльність в цілому.

Так, Комітетом Американської асоціації бухгалтерів, представником країни, яка разом із Англією стояла у витоків аудиторської діяльності, дається наступне трактування аудиту: "Аудит – це системний процес отримання і оцінки об'єктивних даних про економічні дії, що встановлює рівень їх відповідності певному критерію і представляє дані результати зацікавленим користувачам"[2].

Відмінності у трактуванні аудиту можна пояснити:

– як нашою традиційною звичкою окреслити межі застосування нової форми контролю (прояв дотримання принципу континентальної правової моделі – "дозволено те, що дозволено");

– так і недостатнім практичним досвідом аудиторської діяльності в країні.

Розвиток аудиту в Україні пройшов ряд етапів, в процесі яких відбулась певна трансформація поглядів на аудит та аудиторську діяльність.

Початок 90-х років. Цей період характеризувався прискоренням процесу виникнення приватної власності; приходом в Україну компаній із іноземним капіталом; зменшенням державного контролю в сфері економіки; створенням перших аудиторських компаній в Україні; прийняттям у 1993 році Закону України "Про аудиторську діяльність".

Вимога цього Закону про проведення обов'язкового аудиту при поданні фінансової звітності для більшості підприємств у цей період обумовила значний попит на аудит. Однак, необхідно зазначити, що ця вимога, за відсутності належного громадського та державного контролю за якістю аудиту, призвела до надання формальних (неякісних) аудиторських послуг.

Кінець 90-х – перша половина 2000-х років. Цей період характеризується скасуванням обов'язковості у проведенні аудиту, що призвело до зменшення попиту на аудиторські послуги; посиленням монопольного становища представників "великої п'ятірки" (у подальшому – четвірки); прийняттям національних нормативів аудиту, що були розроблені відповідно до міжнародних.

Друга половина 2000-х років – дотепер. Для цього етапу характерним є прийняття в якості національних міжнародних стандартів аудиту; зростання попиту на супутні аудиторські послуги (консалтинг, аутсорсинг та ін.), у зв'язку із запровадженням обов'язкового застосування МСФЗ для складання фінансової

звітності публічними акціонерними товариствами, банками, страховими організаціями; компаніями із надання фінансових послуг тощо.

Поступово розуміння ролі та місця аудиту в Україні наближається до міжнародної практики, основні положення якої зафіксовані у міжнародних стандартах аудиту та інших документах, які регулюють окремі питання економічної діяльності світової спільноти. Внаслідок впливу міжнародної практики, поняття "аудит" також використовується в галузі інвестицій, управління проектами, управління якістю, управління природними ресурсами та збереження енергії тощо.

Висновок. В Україні аудит зазвичай означає перевірку даних бухгалтерського обліку, що звужує предмет аудиторської діяльності. Дані бухгалтерського обліку теж є об'єктом аудиту, згідно із МСА. Так, у МСА 200 "Мета і загальні принципи аудиту фінансових звітів" зазначено, що метою аудиту фінансових звітів є надання аудиторіві можливості висловити думку про те, чи складені фінансові звіти в усіх суттєвих аспектах відповідно до застосованої концептуальної основи фінансових звітів [3]. Однак, у міжнародній практиці аудит трактується значно ширше. Під аудитом розуміють оцінку особи, організації, системи, процесів, підприємства, проекту або продукту, що дозволяє розширити межі аудиторської діяльності.

Список джерел:

1. Про аудиторську діяльність: закон України від 22.04. 1993 р. № 3125-ХІІ // Відомості Верховної Ради України. – 1993. – №23. – Ст. 243 (зі змінами).
2. Дорош Н.І. Аудит: методологія і організація. – К.: Т-во "Знання", 2001. – 402 с.
3. Міжнародні стандарти контролю якості, аудиту, огляду, іншого надання впевненості та супутніх послуг. Видання 2010 року / пер. з англ. О.Л.Ольховікова [та ін.]. – К. : Міжнародна федерація бухгалтерів, Аудиторська палата України, 2010. – Ч. 2. – 414 с.

ОРГАНІЗАЦІЙНЕ ТА МЕТОДИЧНЕ ЗАБЕЗПЕЧЕННЯ ВНУТРІШНЬОГО АУДИТУ

УДК 658.633

Барабаш Н.С.

*К.е.н., доцент, доцент кафедри фінансового аудиту
Київського національного торговельно-економічного університету*

АНАЛІТИЧНЕ ЗАБЕЗПЕЧЕННЯ ВНУТРІШНЬОГО КОНТРОЛЮ ФІНАНСОВИХ РИЗИКІВ

Внутрішній контроль має широке визначення як процес, що здійснюється органом управління для отримання інформації про виконання завдань щодо ефективної і раціональної діяльності, достовірності фінансової звітності, дотримання законів і нормативних актів.

Внутрішній контроль містить такі елементи як контрольне середовище, облікова система і контрольні процедури, серед яких чільне місце займають аналітичні процедури.

Важливу роль у створенні сучасного аналітичного забезпечення управління на різних ієрархічних рівнях займає аналіз ризику. Це є особливо актуальним у сфері управління фінансовими ресурсами, грошовими потоками, розрахунками, що відносяться до середовища внутрішнього контролю.

Управлінські рішення у сфері фінансового менеджменту стосуються таких операцій як формування капіталу, інвестиції в активи, рух грошових коштів, ділова активність на фінансовому ринку, управління зобов'язаннями і управління ризиками. Здійснення будь-якої із названих операцій пов'язане із ризиком, який обумовлюється невизначеністю умов їх виконання. Ризик за операціями фінансового менеджменту властивий як для самих підприємств, так і для фінансових посередників з якими пов'язана їх діяльність.

Під фінансовим ризиком слід розуміти імовірність виникнення певних подій, які вплинуть на досягнення цілей фінансового менеджменту. Він генерується невизначеністю внутрішніх і зовнішніх умов діяльності суб'єкта управління.

Управління фінансовими ризиками будується на таких основних принципах:

- свідомого прийняття ризику;
- контрольованості ризикових операцій;
- економічної доцільності прийняття і управління ризиком.

Управління фінансовими ризиками передбачає таку послідовність дій:

1) створення інформаційної бази, формування якої передбачає залучення всіх видів інформаційних ресурсів, що характеризують ту чи іншу фінансову операцію за критеріями повноти, достовірності, аналітичними, просторовими та часовими вимірами;

2) ідентифікація фінансових ризиків, за якою визначаються фактори ризику, систематичність ризику у зовнішньому середовищі, внутрішні особливості ризику тих чи інших фінансових операцій, сукупність ризиків за даним напрямком фінансової діяльності та найризикованіші операції;

3) якісна оцінка фінансового ризику, яка передбачає визначення ймовірності настання ризикової події та розрахунок можливих фінансових витрат при її настанні. Можливі фінансові витрати визначаються: у розмірі розрахункової суми прибутку, у розмірі очікуваного доходу і у розмірі суми власного капіталу (неплатоспроможність-банкрутство);

4) оцінки можливостей попередження або мінімізації початкового рівня ризику через розподіл і страхування ризикових операцій та створення необхідних резервів капіталу;

5) прийняття ризикових рішень, вибір способів нейтралізації можливих наслідків здійснення ризикових операцій і загальний моніторинг та контроль фінансових ризиків.

Вихідним етапом визнання та внутрішнього контролю фінансового ризику є його аналіз.

Аналіз у процедурах фінансового ризик-менеджменту дозволяє:

- підвищити ефективність стратегічного управління в цілому;
- уникнути несподіванок втрати вартості;
- оптимально використовувати ресурси і підвищувати ефективність роботи підприємства в цілому;
- переконатися у тому, що неминучі ризики належно застраховані;
- орієнтувати топ-менеджмент на використання факторів ризик-можливостей для підвищення вартості підприємства;
- дати вичерпну інформацію вищому керівництву про очікувані ризики та необхідні ресурси для їх нейтралізації.

Аналіз ризику – це етап управління фінансовими ризиками, на якому отримують достатню інформацію про наявність ризиків, їх характеристики (кількісні і якісні), ймовірність і розмір можливих наслідків. При цьому формується набір сценаріїв розвитку несприятливих ситуацій та обґрунтовуються конкретні шляхи впливу на ризики підприємства з метою нейтралізації їх наслідків.

Його здійснюють у такій послідовності.

На першому етапі здійснюють кількісну і якісну оцінку ризику. Кількісна оцінка передбачає визначення розмірів і ступінь ризику від прийняття рішень. Чим більший діапазон між максимальними та мінімальними розмірами доходу (збитку) при однаковій ймовірності їх одержання, тим вищий ступінь ризику.

Якісна оцінка передбачає визначення потенційної області ризику та факторів, які зумовлюють його виникнення, а також ідентифікацію усіх можливих ризиків.

На другому етапі визначають фактори, які зумовлюють фінансовий ризик та дають оцінку їх впливу. Їх поділяють на об'єктивні та суб'єктивні. Об'єктивні – це ті, що не залежать безпосередньо від суб'єктів прийняття рішень (конкуренція, інфляція, політична і економічна кризи, державне регулювання економіки). Суб'єктивні фактори безпосередньо залежать від суб'єкта управління (фінансовий стан, якість фінансового менеджменту, стан партнерських відносин, ділова репутація фірми і т.п.).

На третьому етапі визначають допустиму зону фінансового ризику.

Під зоною допустимого ризику розуміють відхилення параметрів фінансового стану, в межах якого даний вид підприємницької діяльності зберігає свою економічну доцільність, тобто випадкові збитки менші за очікуваний прибуток. Загрозливішою є зона, коли випадкові збитки можуть дорівнювати величині вартості підприємства.

На четвертому етапі проводять вибір методів кількісного аналізу фінансових ризиків.

Кількісний аналіз ризиків може здійснюватися з використанням таких методів:

- статистичні методи;
- методи аналогів;
- аналітичні методи оцінки доречності витрат;
- методи експертних оцінок;
- метод ситуаційного прогнозування.

Завершальний етап аналітичних досліджень – обґрунтування заходів щодо мінімізації ступеня ризику. Виділяють такі способи мінімізації ризику:

- розподіл (диверсифікація) ризику та відповідальності;
- хеджування та страхування ризику;
- резервування коштів на покриття випадкових витрат.

Запропонована послідовність здійснення аналізу фінансових ризиків забезпечить реалізацію завдань внутрішнього контролю в частині мінімізації ризиків, а, отже, ефективної та раціональної діяльності.

Список джерел:

1. Мних Є.В. Фінансовий аналіз : підручник / Є.В. Мних, Н.С. Барабаш. – К. : Київ. нац. торг.-екон. ун-т, 2014. -536 с.

УДК 657.6

Бардаш С.С.

Аспірант кафедри фінансового аудиту

Київського національного торговельно-економічного університету

ПРИЧИНИ БАНКРУТСТВА ПІДПРИЄМСТВА ТОРГІВЛІ ТА СПОСОБИ ЇХ УНИКНЕННЯ

Торгівля є однією з найважливіших сфер економічної діяльності, від якої значно залежить якість життя населення, розвиток національної економіки та її конкурентоспроможність у світі в цілому. Торгівля є однією з пріоритетних галузей економіки України, що потребує особливої уваги з боку держави та розвивається під впливом низки чинників соціального, правового та економічного характеру. Мінливість цих чинників впливає на тенденції розвитку ринкового середовища та функціонування підприємств торгівлі, вимагаючи дієвих підходів для забезпечення ефективного використання їх ресурсного потенціалу. У зв'язку з цим аналіз сучасного стану та тенденцій розвитку роздрібною торгівлі є вкрай важливим для досягнення стабільних позитивних результатів діяльності підприємств зазначеного виду економічної діяльності.

Питання розвитку роздрібною торгівлі є об'єктом значної уваги з боку багатьох вітчизняних і зарубіжних вчених. Вивченням цієї проблеми займалися такі видатні вчені-економісти, як Л.В. Балабанова, І.О. Бланк, А.А. Мазаракі, В.М. Торопков, В.О. Точилін та інші. Проте, причини сучасного уповільнення розвитку підприємств роздрібною торгівлі в Україні є недостатньо вивченими, що зумовлює актуальність даного дослідження.

До 2013 р. включно у сфері торгівлі України відбулись відчутні позитивні зміни. Практично завершився процес приватизації у сфері товарного обігу. Визначилася стійка тенденція до реального зростання обсягу товарообороту, що є свідченням розширення та активізації внутрішнього споживчого ринку.

Темпи зростання роздрібного товарообороту істотно перевищували темпи зростання валового внутрішнього продукту. Також спостерігалися певні позитивні зміни в структурі товарообігу.

Після 2013 р. й до сьогодні розвиток роздрібної торгівлі суттєво уповільнився у зв'язку з впливом багатьох соціально-економічних та політичних факторів. На нашу думку, найбільш суттєвими факторами зазначеного уповільнення є:

- низькі темпи зростання реальних доходів домогосподарств внаслідок їх низької купівельної спроможності;

- існування суттєвої частки «тіньового» роздрібною ринку споживчих товарів, яка є результатом існування в Україні достатньо потужної тіньової економіки;

- нерівномірність розвитку окремих сегментів споживчого ринку.

Зазначені фактори, а також інші, що формуються бізнес-середовищем, ідентифікуються як зовнішні та внутрішні господарські ризики.

У наукових працях останніх років питання управління ризиками набуває значної актуальності, адже такі об'єктивні фактори як ринкове середовище, європейська інтеграція, нестабільна політична ситуація, відсутність стратегії розвитку національної економіки, незначний товарний асортимент вітчизняних товаровиробників, низька конкурентоспроможність вітчизняних товарів, достатньо сталий товарний попит та поступове збідніння переважної частини населення не дозволяють підприємствам роздрібною торгівлі досягати показників сталого розвитку.

Нехтування науковими підходами до управління ризиками керівниками підприємств роздрібною торгівлі призводить до неплатоспроможності та, у подальшому, до ймовірного банкрутства.

Для підприємств роздрібною торгівлі найбільш типовим є комерційний ризик, який пов'язаний з можливими ускладненнями при здійсненні фінансово-господарських комерційних операцій. До нього можна віднести потенційні втрати підприємства від несумлінності контрагентів або неплатоспроможності постачальників і покупців.

Ризик неплатоспроможності пов'язаний з неможливістю швидкого здійснення розрахунків. У процесі діяльності будь-якого підприємства можливі випадки тимчасової відсутності високоліквідних активів, зокрема грошових коштів у необхідній кількості. Щонайменше це може призвести до втрати часу, щонайбільше – спричинити додаткові витрати (наприклад, через тимчасову відсутність грошових коштів може бути упущено вигідний

контракт з постачальником або виникає необхідність залучення кредитів).

Передбачаючи або не виключаючи можливості опинитися у ситуації технічного банкрутства необхідно зважати на керовані внутрішні операційні ризики, - ризики пов'язані з транспортуванням товарів, отриманням товару за кількістю і якістю, зберіганням товару, підготовкою товарів до продажу, ризик розміщення і викладки товару, внутрішньо-магазинного переміщення товару, продажу товару.

Варто також пам'ятати й про об'єктивні динамічні ризики, пов'язані з купівельною спроможністю грошей, до складу яких входять ризики ліквідності та фінансової стійкості. Ймовірність зазначених ризиків має контролюватися підприємством роздрібною торгівлі, адже вони безпосередньо пов'язані з ефективністю управління активами та розміром фінансових зобов'язань.

Інформаційну базу такого управління складатимуть дані фінансового обліку, достовірність яких має підтверджуватися заходами внутрішньогосподарського контролю, об'єктами якого є процеси постачання, зберігання та реалізації товарів, розрахунки за комерційними та банківськими кредитами.

Зазначене надає підстав стверджувати про існування зв'язку об'єктивних динамічних ризиків та статичних операційних ризиків.

Лише за умов складання карти комерційних ризиків з визначенням допустимих та критичних величин факторів, що їх формують, налагодження системи внутрішнього контролю, за якої поряд з заходами фактичного контролю активно використовуватиметься моніторинг та аналітичні процедури оцінки комерційних ризиків, підприємство роздрібною торгівлі зможе уникнути банкрутства.

УДК 657

Блакита Г.В.

*Д.е.н., професор, професор кафедри бухгалтерського обліку
Київський національний торговельно-економічний університет*

Карпенко І.В.

*Аспірант кафедри бухгалтерського обліку
Київський національний торговельно-економічний університет*

АУДИТ ТРАНСФЕРТНОГО ЦІНОУТВОРЕННЯ

В умовах діючого податкового законодавства актуальним постає питання обліку та аудиту трансфертного ціноутворення. Ця тема досліджується такими вітчизняними вченими як Мішин М.О.,

Василенко А., Жукова О., Сапрунова О. та працівниками аудиторських компаній. Але сьогодні важливою проблемою залишається відсутність єдиної методики аудиту трансфертного ціноутворення, за якою можуть проводити перевірку операцій з трансфертними цінами як незалежні аудиторські компанії так і працівники фінансових відділів підприємств, які відповідають за внутрішній аудит.

Основними завданнями аудиту трансфертного ціноутворення є перевірка господарських операцій підприємства за критерієм контрольованої; аналіз правильності визначення методу встановлення відповідності умов контрольованої операції принципу "витягнутої руки"; перевірка звіту про контрольовані операції та документації з трансфертного ціноутворення, що надається податковим органам.

Об'єктами аудиту трансфертного ціноутворення є податкові декларації, фінансова, статистична та інша звітність, реєстри податкового та бухгалтерського обліку, первинні документи, які пов'язані з нарахуванням і сплатою податку на прибуток підприємств.

Аудитор проводить аналіз господарських операцій на підприємстві застосовуючи принцип «витягнутої руки». Він полягає в тому, що обсяг оподаткованого прибутку, отриманого платником податку, який бере участь в одній чи більше контрольованих операціях, вважається таким, що відповідає принципу "витягнутої руки", якщо умови зазначених операцій не відрізняються від умов, що застосовуються між непов'язаними особами у співставних неконтрольованих операціях.

Якщо умови в одній чи більше контрольованих операціях не відповідають принципу "витягнутої руки", прибуток, який був би нарахований платнику податків в умовах контрольованої операції, що відповідає зазначеному принципу, включається до оподаткованого прибутку платника податку [1].

Початковим етапом аудиту трансфертного ціноутворення являється аналіз операцій з пов'язаними особами або контрагентами з низькоподаткових юрисдикцій для ідентифікації контрольованих операцій та дослідження контрагентів на ознаки пов'язаності осіб.

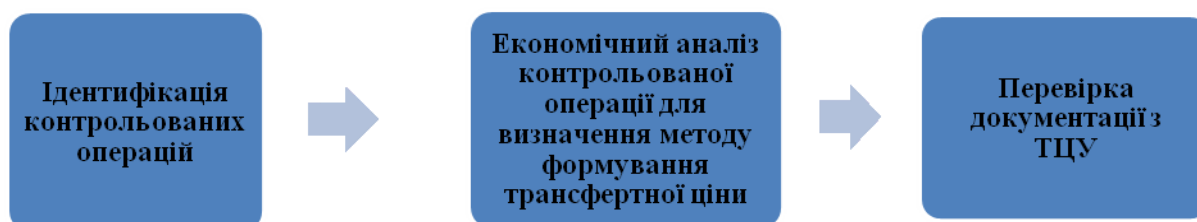


Рис.1. Етапи аудиту трансфертного ціноутворення

На сьогодні згідно з ПКУ контрольованими операціями є:

- господарські операції, що впливають на об'єкт оподаткування сторін (сторони) таких операцій, що здійснюються платниками податків з пов'язаними особами - нерезидентами;
- зовнішньоекономічні господарські операції з продажу товарів через комісіонерів – нерезидентів;
- господарські операції, що впливають на об'єкт оподаткування платника податків, однією із сторін яких є нерезидент з переліку держав, затвердженого Кабінетом Міністрів України.

Щоб вищевказані операції були визнані контрольованими, необхідне одночасне виконання умов, наведених на рис. 2.



Рис.2. Умови визнання господарської операції контрольованою

Наступним етапом аудиту ТЦУ є аналіз контрольованої операції, що полягає в вивченні умов проведення операції (ціна, інші обов'язкові умови договорів) та строків здійснення розрахунків за нею, включаючи якість і репутацію на ринку, країну походження і виробника, наявність товарного знаку.

Необхідно виокремити чинники, які вплинули на формування та встановлення ціни та провести економічний аналіз. Цей аналіз передбачає визначення методів, які застосовано для визначення ціни контрольованої операції та обґрунтування причин вибору відповідного методу; сум отриманих доходів (прибутку) та/або суму понесених витрат (збитку) внаслідок проведення контрольованої операції; розрахунок ринкового діапазону цін (рентабельності) стосовно контрольованої операції з описом підходу до вибору зіставних операцій (див. рис.1) [1].

Важливий етап - перевірка звіту про контрольовані операції та документації з трансфертного ціноутворення. Вона спрямована на визначення чи інформація в такій документації викладена в достатньому обсязі, відповідно до ПКУ, та чи сформоване належно обґрунтування відповідності умов контрольованої операції до принципу «витагнутої руки». Саме від рівня і кваліфікації інформації,

що викладається в документації по ТЦУ залежить можливість уникнути донарахування податку на прибуток при перевірці трансферних цін податковими органами. Можлива також участь аудитора в складанні документації на основі інформації, яка була зібрана на попередньому етапі аудиту.

Якщо ж аудитором виявлені порушення у відповідності контрольованої операції до принципу «витягнутої руки» його завданням буде своєчасне та в повному обсязі донарахування податкових зобов'язань для уникнення штрафних санкцій.

Окрім перевірки для аудиторської служби важливим являється супроводження процесу трансфертного ціноутворення ТНК чи групах компаній. Воно полягає в:

- формування реєстру пов'язаних осіб за критеріями, що встановлені законодавством та визначення типу операції;
- своєчасна діагностика трансфертних цін для виявлення невідповідності податковому законодавству з ТЦУ та/або розробка трансфертних цін в компанії для оптимального розподілення прибутку між компаніями групи;
- постійний аналіз і оцінка можливих податкових ризиків в рамках трансфертного ціноутворення, супровід процесу укладання договору про узгодження цін у контрольованих операціях з податковими органами.

Отже, аудит трансфертного ціноутворення можна розділити на декілька етапів: ідентифікація контрольованих операцій, економічний аналіз контрольованої операції для визначення методу формування трансфертної ціни, перевірка документації з ТЦУ.

Така перевірка на підприємстві дозволить діагностувати всі господарські операції, які являються контрольованими, та надати податковим органам всю необхідну інформацію при використанні трансфертних цін для уникнення штрафних санкцій, донарахування податку на прибуток.

Список джерел:

1. Податковий кодекс України від 01.02.2016 р. № 2755-VI [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon5.rada.gov.ua/laws/show/2755-17>
2. Василенко А. Трансфертно-цінові новації: звітність, перевірки, відповідальність/ А. Василенко // Все про бухгалтерський облік. - 2015. - №80. - С. 22-26.

Бондарчук В.В.

*К.е.н., доцент кафедри міжнародної економіки
Житомирського державного технологічного університету*

Назаренко Т.П.

*К.е.н., доцент, доцент кафедри обліку і аудиту
Житомирського державного технологічного університету*

**ОРГАНІЗАЦІЯ ВНУТРІШНЬОГО АУДИТУ В
ТРАНСНАЦІОНАЛЬНИХ КОРПОРАЦІЯХ**

Внутрішній аудит є одним із дієвих інструментів виявлення можливостей для підвищення ефективності діяльності ТНК, а отже, однією з конкурентних переваг. Зростаючий інтерес до внутрішнього аудиту в світі зумовлений низкою факторів. По-перше, внутрішній аудит є одним з доступних і в той же час недооцінених ресурсів, правильне використання яких може підвищити ефективність діяльності компанії. По-друге, низка гучних корпоративних скандалів, що прокотилися по Західній Європі і США, дали підстави вважати, що інститут зовнішнього аудиту може давати серйозні збої, через які банкрутують навіть найбільші компанії. По-третє, наявність на підприємстві ефективного корпоративного управління, одним з елементів якого є внутрішній аудит, стає позитивним сигналом для потенційних інвесторів і кредиторів та підвищує інвестиційну привабливість такого підприємства.

Світовий досвід розробки концептуальних основ внутрішнього аудиту знайшов відображення в працях представників англо-американської школи: Робертсона Дж., Аренса Е., Лоббек Дж., Адамса Г., Сазерланд К., Хермансона Г. [1, 2, 3]. Однак, все ще залишається невизначеною організація служби внутрішнього аудиту в корпораціях, яка є фундаментом для подальшого її ефективного функціонування.

Світова економічна криза 2007-2008 рр. та рецесія 2011-2012 рр. поставила ТНК перед необхідністю більш активно шукати шляхи підвищення віддачі на кожну вкладену грошову одиницю. Служба внутрішнього аудиту не може залишатися осторонь від цих зусиль і повинна приділяти особливу увагу:

- перевірки ефективності бізнес-процесів;
- оцінці системи внутрішнього контролю в частині достовірності інформації, дотримання законодавства, збереження активів ефективності і результативності діяльності;
- аналізу та оцінки ефективності системи управління ризиками та методів зниження ризиків;

- оцінки відповідності системи корпоративного управління компанії принципам корпоративного управління, пошуку шляхів підвищення власної ефективності;

- надання рекомендацій, які дозволять запобігти або знизити ризик до прийняттого рівня.

Крім того, служба внутрішнього аудиту повинна знайти способи підвищення власної ефективності, адже в даний час її роль в ТНК зростає на тлі складних економічних умов функціонування у більшості країн світу.

Можна виділити три основні проблеми, що виникають при організації служби внутрішнього аудиту в ТНК, що діють на вітчизняному ринку:

- по-перше, в українському законодавстві практично відсутня база з внутрішнього аудиту;

- по-друге, на ринку праці мало фахівців внутрішнього аудиту високого рівня, тому що таких фахівців внз не готують, такого напряму підготовки (спеціальності) просто немає;

- по-третє, неправильне позиціонування внутрішніх аудиторів в компаніях, порушення їх незалежності, нерозуміння керівництвом організації завдань внутрішнього аудиту – все це знижує ефективність роботи служби внутрішнього аудиту.

На нашу думку, основною проблемою організації внутрішнього аудиту є неправильне позиціонування і нерозуміння завдань внутрішнього аудиту. Причина полягає в неправильній тенденції ігнорування важливості внутрішнього аудиту. Адже, поки йшло зростання світової економіки гострої необхідності в ньому не виникало.

Залишається сподіватися, що глобальна економічна криза доведе необхідність організації дієвої служби внутрішнього аудиту.

Таким чином, на сьогоднішній день для внутрішнього аудиту складаються сприятливі умови, щоб продемонструвати свої широкі можливості і довести свою необхідність для власників і менеджменту ТНК. У свою чергу у власників і менеджменту може з'явитися потужний інструмент підвищення ефективності бізнесу, що є запорукою успішності функціонування компанії за будь яких умов.

Список джерел:

1. Auditing theory and practice / Roger H. Hermanson, Jerry R. Srawser, Robert H. Strawser. - 6th ed. – IRWIN: Burr Ridge, Illinois Boston, Massachusetts Sydney, Australia, 1993. – 907 p.
2. Arens Alvin A., Loebbecke James K. Auditing: an Integrated Approach. - 5 ed. - Englewood Cliffs: Prentice Hall, 1991. 832 p.

3. Richard L. Ratliff, Wanda A. Wallace, Glenn E. Summers. Internal Auditing. Principles and Techniques. – Second edition. The IIA Altamonte Springs, Florida, 1996. 1110 p.

УДК 657.6. :339.75

Демків Х.С.

Аспірант кафедри обліку і аудиту

Львівського національного університету імені Івана Франка

ВИКОРИСТАННЯ ЕКОНОМІЧНОГО АНАЛІЗУ В АУДИТІ ПІДПРИЄМСТВ НА РИНКУ АНТИКВАРІАТУ

Розвиток України як незалежної держави призвів до низки змін, у тому числі й у економічному середовищі (перехід від командної до ринкової економіки), що стало основним поштовхом для виникнення та розвитку абсолютно нових науково-прикладних сфер діяльності, однією з яких став аудит.

Аудитом передбачена перевірка бухгалтерських та фінансових даних і показників, відображених у звітності, з метою визначення їх достовірності та відповідності до законодавчих вимог.

Відповідно до Міжнародного стандарту аудиту №520 [1] та Положень щодо стандартів аудиту №56 [2], аналітичні процедури розглядаються як невід'ємна складова аудиту, що спрямована на оцінку фінансової інформації, шляхом визначення співвідношення між фінансовими та не фінансовими даними.

Насамперед, аналітичні процедури підприємства на ринку антикваріату використовують для [3, с.17; 4; 5; 6, с.24]:

- дослідження та визначення закономірностей та тенденцій на ринку антикваріату, які впливають на діяльність підприємства, шляхом зіставлення інформації за попередні періоди;
- об'єктивного оцінювання діяльності підприємства, шляхом зіставлення одержаних результатів з витратами;
- виявлення можливих ризиків у ході здійснення господарської діяльності підприємством на ринку антикваріату.

Як бачимо, аналітичними процедурами передбачена оцінка фінансової інформації шляхом її порівняння:

- з інформацією за попередній період;
- з очікуваними результатами;
- з аналогічною інформацією в галузі.

Натомість, з точки зору аудиту, аналітичні процедури розглядаються як [7]:

- процедури першого порядку, які спрямовані на порівняння показників і дослідження динаміки коефіцієнтів;

- процедури другого порядку, спрямовані на оцінювання фінансового стану підприємства і перспектив його діяльності у майбутньому.

З метою виконання таких процедур, використовують відповідне методичне забезпечення, яким передбачена сукупність загальноекономічних, економіко-логічних і економіко-математичних методів, спрямованих на комплексне вивчення господарської діяльності підприємства (аналіз, синтез, анкетування, порівняння, експертні оцінки, балансовий метод тощо). Наприклад, порівняння аудитором фактичних показників з плановими, із подальшим виявленням різкої їх зміни, може свідчити про наявність потенційних помилок у найбільш важливих сферах діяльності суб'єкта господарювання тощо.

Таким чином, застосовуючи аналітичні методи досліджень, аудитор робить важливі висновки про рівень життєздатності суб'єкта господарювання, що в кінцевому результаті дозволяє йому одержати інформацію про реальний фінансовий стан підприємства, яка в подальшому слугує для прийняття управлінських рішень її користувачами. Окрім того, висновки аудитора можуть бути використані партнерами, пов'язаними з суб'єктом господарювання будь-якими економічними відносинами, що дозволить їм прийняти рішення щодо надійності такого суб'єкта й економічної доцільності продовження професійних відносин з ним. Наприклад, серед партнерів можуть бути банки, які на основі аудиторських висновків про фінансовий стан суб'єкта господарювання можуть приймати рішення щодо доцільності кредитування його діяльності.

Отже, можемо зробити висновки, що застосування аудиторами аналітичних процедур, дозволить визначити наявність можливих ризиків при відображенні результатів господарської діяльності підприємства, які враховуватимуть користувачі інформації при прийнятті рішень.

Список джерел

1. Міжнародні стандарти аудиту, надання впевненості та етики [Електронний ресурс]: Міжнародна федерація бухгалтерів від 2006 року. – [Цит. 2016, 12 березня]. – Режим доступу: www.aicpa.org
2. Положення про стандарти аудиту [Електронний ресурс]: Американський інститут дипломованих громадських бухгалтерів від 1988 року. – [Цит. 2016, 12 березня]. – Режим доступу: www.apu.com.ua/files/temp/standart_2006.pdf
3. Савицька Г.В. Економічний аналіз діяльності підприємства: навч. посібник / Г.В. Савицька. – К.: Знання, 2007. – 668 с.

4. Дацій О.І. Теорія економічного аналізу / О.І. Дацій, О.О. Шевченко, Н.І. Демчик [та ін.]. – Д.: Біла К.О., 2014. – С.45.
5. Мних Є.В. Економічний аналіз: навч. посібник / Мних Є.В., Ференц І.Д. – Л.: Армія України, 2000. – С.11.
6. Шеремет А.Д. Теория экономического анализа: учебник / Шеремет А.Д., Баканов М.И. – М.: Финансы и статистика, 2001. – 416 с.
7. Мних Є.В. Економічний аналіз [Електронний ресурс]: підручник / Є.В. Мних. – К.: Знання, 2011. [Цит. 2015, 6 грудня]. – Режим доступу: <http://westudents.com.ua/knigi/121-ekonomichniy-analz-mnih-v.html>

УДК 657.6:336.71

Долінська О.М.

Аспірант кафедри обліку і аудиту

ДВНЗ «Університет банківської справи»

**ТЕОРЕТИЧНІ АСПЕКТИ ЗДІЙСНЕННЯ АНАЛІТИЧНИХ
ПРОЦЕДУР ПРИ ПРОВЕДЕННЯ ВНУТРІШНЬОГО АУДИТУ
БАНКУ**

Фінансова криза, яка охопила Україну у 2014 році свідчить про необхідність нових шляхів розвитку. Банківська система зазнала значної руйнації. Станом на 01.01.2014 року було зареєстровано 180 комерційних банків, тоді як на 01.01.2016 року – 120 [4]. Ми вважаємо однією з причин значного зменшення їх кількості є і проблеми з функціонуванням служби внутрішнього аудиту та виконання якісних обов'язків. Адже вчасно виявлені помилки та надання правильних рекомендацій могли запобігти прийняттю хибних управлінських рішень. Тому, ми вважаємо, що внутрішній аудит важливий для системи управління банком. При проведенні внутрішнього аудиту в банку використовуються аудиторські процедури: аналітичні, запити, твердження, спостереження, повторне виконання, повторне обчислення, перевірка засобів або документів, перевірка матеріальних активів, інспектування, сканування, ідентифікація, інвентаризація, опитування та інші. Аналітичні процедури займають найбільше часу, так як характеризуються розрахунками економічних показників для отримання аудиторських доказів. Аналізом даного питання займалися вітчизняні вчені: Т.В. Барановська, В.П. Бондар, Н.І. Дорош, Т.О. Каменська, Т. Омелянчук, М.С. Письменна, К.С. Сурніна. Проблемні аспекти виникають при визначенні суті, джерел інформації та аналітичних процедур на кожному з етапів внутрішнього аудиту, а також оформлення результатів їх проведення. Тому дані питання потребують ретельного дослідження.

Міжнародні стандарти контролю якості, аудиту, огляду, іншого надання впевненості та супутніх послуг № 520 «Аналітичні процедури», трактують поняття «аналітичні процедури» як «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]. Міжнародні стандарти професійної практики внутрішнього аудиту, редакції 2013 року не виокремлюють дане поняття. У стандарті 2040 «Політика й процедури» зазначено лише, що «керівник внутрішнього аудиту повинен встановлювати політику та процедури для управління функцією внутрішнього аудиту». Стандарт 2320 «Аналіз та оцінка» визначають, що «внутрішні аудитори повинні формулювати висновки та результати завдання на основі відповідного аналізу й оцінок» [2, с. 18, 25]. Практичні рекомендації 2320-1: Аналітичні процедури Міжнародних стандартів професійної практики внутрішнього аудиту [3, с. 108], редакції 2013 року, щодо аналітичних процедур посилаючись на стандарт 2320 стверджують, що «аналітичні процедури часто надають внутрішньому аудитору ефективні та продуктивні засоби для отримання доказів».

Для проведення аналітичних процедур внутрішні аудитори використовують джерела інформації, які поділяються наступним чином:

зовнішня інформація: Закони України, Національні положення (стандарти) бухгалтерського обліку, План рахунків бухгалтерського обліку банків України, нормативно-правові акти НБУ та інше;

внутрішня інформація: внутрішні положення банку, наказ про облікову політику, дані бухгалтерського, управлінського та статистичного обліку, первинні документи, реєстри обліку, дані інвентаризації, фінансова звітність, договори, звіти відділу контролю та аналізу та інше.

Зазначені вище документи необхідні для проведення аналітичних процедур на кожному з етапів внутрішнього аудиту банку. Основними визначено 3 етапи:

планування – застосовуються аналітичні процедури для оцінки рівня ризику. Використовується порівняльний аналіз, аналіз абсолютних та відносних відхилень.

аудиторська перевірка – використовується горизонтальний та вертикальний аналіз, а також коефіцієнтний аналіз згідно об'єктів, які підлягають аудиту.

результативний – аудитор описує результати, оформлює аналітичні записки та формує робочі документи і загальний висновок.

Професійним судженням внутрішній аудитор обирає методи та обсяги процедур. Кожна аналітична процедура застосовується до певного об'єкту дослідження за певними його ознаками для визначення окремих показників та їх впливу результатів на загальний економічний стан банку і відображення такої інформації у формах звітності. З вищеперерахованого структуруємо аналітичні процедури за їх виконанням: визначення сукупності за ознакою; збір даних за всією сукупністю аналізованих об'єктів; вибір інтервалу розподілу сукупності, поділ її на групи; визначення показників за певними ознаками; аналіз отриманих результатів; висновки.

Проведені аналітичні процедури узагальнюються аналітичними записками (довідками) аудиторів з їх реквізитами, що формують його робочі документи. Для ефективного проведення аналітичних процедур аудитору необхідно бути фахівцем та володіти методикою економічного аналізу, що являє собою сукупність конкретних способів та прийомів, які визначають алгоритм дослідження об'єкта його взаємозв'язків, що дасть змогу розв'язати задачу. Це дозволить комплексно та системно вивчати різні аспекти фінансової діяльності шляхом аналітичних процедур та зіставлення і дослідження відповідних взаємозв'язків показників. Метою застосування аналітичних процедур є виявлення відхилень, які відобразились у бухгалтерському обліку, що змінило інформацію про діяльність банків та призвело до неправильних прийнятих рішень.

Висновки. Аналітичні процедури відображають значну частину інформації про об'єкт та його причинно-наслідкові зв'язки. Результати проведення аналітичних процедур є надбанням внутрішнього аудитора, повинні бути чітко обґрунтовані, пояснені, доведені до відома керівництва та оформлені відповідними робочими документами. Виконані процедури формують аудиторські докази на основі яких розробляються рекомендації для підвищення ефективності банківської діяльності.

Список джерел:

1. Міжнародні стандарти контролю якості, аудиту, огляду, іншого надання впевненості та супутніх послуг: Вид. 2013 р. Ч. 1,2: пер. з англ. – Київ: Міжнар. Федерація бухгалтерів: Аудит. Палата України, 2014. – 978 + 440 с.
2. Міжнародні стандарти професійної практики внутрішнього аудиту [Текст] : пер. з англ. / Ін-т внутріш. аудиторів України. - Київ : The IIA Research Foundation, [2013]. 2014. – 56 с.

3. Основні положення міжнародної професійної практики внутрішнього аудиту. Практичні рекомендації: пер. з англ.. – К.: The Institute of Internal Auditors, 2009 -2013, 2014. – 160 с.

4. Офіційний сайт Національного банку України. – [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://www.bank.gov.ua/control/uk/publish/article?art_id=36807.

УДК 657.44

Задніпровський О.Г.

*К.е.н., доцент, доцент кафедри бухгалтерського обліку
Київського національного торговельно-економічного університету*

ВИЗНАЧЕННЯ СПРАВЕДЛИВОЇ ВАРТОСТІ ПРИ ПРОВЕДЕННІ ВНУТРІШНЬОГО АУДИТУ НЕОБОРОТНИХ АКТИВІВ

Одне із завдань внутрішнього аудиту необоротних активів полягає в потребі з'ясування правильності формування їх первісної вартості. Особливого значення набуває ця потреба при зміні власників суб'єкта господарювання (в тім числі і через приватизацію державної власності), здійсненні обміну таких активів на подібні чи неподібні, передачі активів в оренду, тощо.

Поряд із традиційним застосуванням оцінювання за історичною собівартістю в обліку необоротних активів спостерігається тенденція до все ширшого застосування оцінки за справедливою вартістю. Важливим завданням (і одночасно - проблемним пунктом) внутрішнього аудиту в цьому ракурсі є з'ясування адекватності, відповідності існуючим критеріям тієї вартості активів, що заявлена як справедлива. Власники та менеджмент підприємства мають спиратись на достовірну інформацію про вартість активної частини свого бізнесу, а не лише на історію минулих транзакцій.

Чинні П(С)БО передбачають досить широке застосування справедливої вартості щодо необоротних активів, зокрема - у наступних випадках:

- П(С)БО 7 «Основні засоби» - при формуванні первісної вартості засобів, що безплатно отримані, внесені до статутного капіталу підприємства, отримані в обмін на подібний (неподібний) об'єкт;

- П(С)БО 8 «Нематеріальні активи» - при формуванні первісної вартості нематеріальних активів, що придбані в результаті обміну на подібний (неподібний) об'єкт, безоплатно отримані, внесені до статутного капіталу підприємства, отримані внаслідок об'єднання підприємств;

- П(С)БО 32 «Інвестиційна нерухомість» - при визначенні вартості інвестиційної нерухомості

Єдиного, сталого визначення справедливої вартості не існує. Закон України «Про бухгалтерський облік і фінансову звітність» взагалі не містить згадок про сам факт існування якоїсь справедливої вартості.

Наводячи визначення справедливої вартості, МСФЗ (IFRS) 13 [1] не містить конкретних правил та методики її розрахунку. Метою Стандарту є лише завдання дати «визначення справедливої вартості»; викласти «в єдиному МСФЗ основу для оцінки справедливої вартості»; а також навести вимоги стосовно «розкриття інформації про оцінки справедливої вартості» (п. 1 Стандарту).

Визначення поняття «справедлива вартість» містять як пункт 9 Стандарту, так і Додаток А «Визначення термінів» до нього. При цьому дивує те, що їх зміст досить суттєво відрізняються між собою.

Пункт 9 Стандарту містить таке визначення: «Стандарт дає визначення справедливої вартості як ціни, яка була б отримана при продажу активу або сплачена при передачі зобов'язання в умовах операції, здійснюваної на організованому ринку, між учасниками ринку на дату оцінки».

А ось Додаток А, який є невід'ємною частиною стандарту, містить трактування, згідно з яким справедлива вартість - це «ціна, яка була б отримана при продажу активу або сплачена при передачі зобов'язання при проведенні операції на добровільній основі між учасниками ринку на дату оцінки».

Очевидно, що одна справа - уявити ситуацію в гіпотетичних «умовах операції», а інша - мати на увазі її фактичне проведення компанією.

Лише друге з наведених визначень згадує «добровільну основу» відповідних угод. Також тут ми бачимо безумовний вододіл між справедливою і ринковою вартістю (бо остання – не завжди є справедливою).

У нинішніх економічних умовах, коли багато ринків не функціонують, у компаній виникають проблеми зі збутом, а отже - зростає кількість вимушених продажів. А це навряд чи відповідає таким критерієм визначення справедливої вартості як «бажання здійснити операцію».

Міжнародний стандарт аудиту 540 «Аудит облікових оцінок, в тому числі облікових оцінок за справедливою вартістю та пов'язані з ними розкриття інформації» (надалі - МСА 540) [2], містить твердження, що через невизначеності, часто присутні при оцінці

справедливої вартості, потенційний вплив значних ризиків на фінансову звітність може зачіпати інтереси керівництва суб'єкта.

Інакше кажучи, МСА 540 підтверджує, що оцінка справедливої вартості пов'язана з виникненням і впливом значних ризиків на фінансову звітність суб'єкта. Це є одним з аргументів противників застосування справедливої вартості при оцінці показників фінансової звітності.

Відповідно до МСА 540, зокрема - п.2 і 3 Вступу, та п.7Б облікова оцінка - це визначення приблизної вартості об'єктів обліку за умови відсутності точних засобів оцінювання.

Далі у тексті МСА відзначається, що багато оцінок, заснованих на припущеннях, включаючи оцінку справедливої вартості, за своєю природою є неточними.

У разі оцінки справедливої вартості, зокрема тієї, яка не включає передбачених договорами грошових потоків або по якій недоступна ринкова інформація при проведенні оцінки, оцінка справедливої вартості часто включає невизначеності щодо і суми, і термінів майбутніх грошових потоків. Оцінка справедливої вартості також може ґрунтуватися на припущенні, що майбутні умови, операції або події, результат яких носить невизначений характер, можуть змінюватися з часом.

Які ж можливі шляхи подолання (чи, правильніше, мінімізації) таких неточностей при проведенні внутрішнього аудиту?

Нам вважається сумнівною можливість залучення до процесу оцінювання необоротних активів зовнішніх оцінщиків. Тим більше, у Міжнародних професійних стандартах внутрішнього аудиту, п.1311 - Внутрішні оцінки [3] зазначається, що «внутрішні оцінки повинні включати періодичні самооцінки, що проводяться внутрішніми аудиторами, або оцінки, що проводяться іншими співробітниками організації, що володіють достатніми знаннями в області внутрішнього аудиту».

На нашу думку, виходом є моніторинг внутрішніми аудиторами активних ринків на предмет оцінки аналогів активів підприємства.

За відсутності відповідних спостережуваних ринкових даних, чи у разі, коли дані вимагають суттєвих правок на основі розрахункових (оціночних) даних, справедлива вартість визначається шляхом використання техніки оцінки на основі внутрішніх припущень керівництва щодо майбутніх грошових потоків від використання активу і дисконтних ставок, з урахуванням відповідних ризиків. Проте уникнути суб'єктивності при цьому, а особливо у сучасних умовах, практично неможливо.

Список джерел:

1. Міжнародний стандарт фінансової звітності 13 «Оцінка справедливої вартості». Режим доступу: <http://dtk.com.ua/documents/dovidnyk/msfz/msfz-13.pdf>
2. Міжнародний стандарт аудиту 540 «Аудит облікових оцінок, в тому числі облікових оцінок за справедливою вартістю та пов'язані з ними розкриття інформації». Режим доступу: http://apu.com.ua/files/temp/Ukr-block_T1-2010.pdf. С. 482-529.
3. Міжнародні професійні стандарти внутрішнього аудиту. Режим доступу: <https://na.theiaa.org/standardsguidance/Public%20Documents/IPPF%202013%20Ukrainian.pdf>. С. 12

УДК 657.6

Іванченко В.Є.

Головний аудитор Національного банку України

ОРГАНІЗАЦІЙНЕ ЗАБЕЗПЕЧЕННЯ ВНУТРІШНЬОГО АУДИТУ В НБУ

Фінансово-економічна криза, що спостерігається сьогодні в Україні, підтвердила, що основним правилом для менеджменту є необхідність виявити та упереджувати проблеми до того моменту, як вони самі проявлять себе. Це особливо важливо забезпечити при управлінні банками та іншими організаціями, діяльність яких, з одного боку, відрізняється підвищеним ризиком, з іншого боку, збої в діяльності кредитно-банківської сфери, що характеризуються особливо тяжкими наслідками не тільки для самих організацій, але і всіх учасників банківського та фінансового сектору.

Тому, одним з головних завдань підвищення рівня корпоративного управління в банківській сфері є створення умов, що забезпечують інформаційну прозорість діяльності та можливості отримання менеджментом попереджувальної інформації, тобто інформації про ймовірності настання події, яка може викликати можливі втрати. Тільки наявність цих умов може дати менеджменту центрального банку упевненість та можливість управляти ризиками, – вживати заходи щодо виявлення, оцінки та попередження настання подій, які можуть мати негативний вплив на досягнення банком своїх цілей.

Одним з факторів належного корпоративного управління є наявність служби внутрішнього аудиту в структурі управління установою (організацією) [1].

Інструментом управління, який призначений посприяти у вирішенні цих завдань, є контроль за діяльністю підрозділів центрального банку. Упереджувальну інформацію про діяльність

організації, у тому числі інформацію, що дозволяє передбачити можливий факт настання негативних відхилень у діяльності організації, може надати тільки внутрішній контроль, у тому числі і один з його видів - внутрішній аудит, організований на основі ризик-орієнтованого походу.

Внутрішній аудит, організований на основі ризик-орієнтованого підходу, має важливе значення для управління організаціями банківського сектора, якому притаманні такі галузеві особливості, як необхідність постійного спостереження та аналізу мінливого зовнішнього середовища діяльності банку, коректування механізму управління банком в залежності від результатів аналізу, а також жорстка регламентація виконання всіх банківських операцій, які в сукупності і складають основну діяльність банку [2].

У 2014 році було розпочато трансформацію НБУ. Її головною метою визначено підвищення інституційної спроможності банку як регулятора. Основний напрямок змін – перехід від ієрархічної до функціонально-матричної структури управління.

Реформування організаційної структури передбачає поетапний план дій.

Перший етап – підготовчий. В цей час було затверджено цільову структуру першого рівня підпорядкування Головіну, заступникам Голови НБУ, введені поняття адміністративного та функціонального підпорядкування і управління, структурні підрозділи територіальних управлінь НБУ функціонально підпорядковані відповідним структурним підрозділам на рівні Центрального апарату, опрацьовані кінцеві пропозиції по змінах до організаційних структур підрозділів Центрального апарату.

Другий етап – впровадження структури Центрального апарату. Починаючи з грудня 2014 року відбувається призначення на посади керівників підрозділів в новій структурі, затвердження кінцевих штатних розписів, переведення працівників до нової структури, передавання функцій від попередньої до нової структури.

Третій етап, – визначення концепції змін та впровадження структури територіальних управлінь, передбачає створення чотирьох центрів управління на регіональному рівні. Заплановано створення чотирьох регіонів: східний, центральний, західний та південний.

Який же вплив трансформаційні процеси мали на організацію та функціонування внутрішнього аудиту в Національному банку України?

По перше - це перепрофілювання підрозділів департаменту внутрішнього аудиту з спеціалізацією, орієнтованою на нову

організаційну структуру НБУ з фокусуванням на ключових функціональних групах.

По друге, зміни в структурі Національного банку вимагають перегляду методологічного забезпечення внутрішнього аудиту, зокрема об'єктів, підоб'єктів та напрямків аудиту.

Крім того, одним з шаблів професійного зростання внутрішніх аудиторів мають бути тренінги на «аудиторську тематику», які сприятимуть розвитку у аудиторів гнучких навичок (soft skills) – комунікаційних, презентаційних та навичок управління проектами [3].

Враховуючи організаційні зміни, що відбуваються в Національному банку, а також враховуючи нові концептуальні погляди та цінності керівництва центрального банку концепція функціонування та розвитку внутрішнього аудиту Національного банку також була переформатована.

Так, метою внутрішнього аудиту Національного банку за новою концепцією визначено формування незалежної, об'єктивної думки про стан систем корпоративного управління, внутрішнього контролю та управління ризиками, сприяння вдосконаленню цих систем з використанням систематизованого та послідовного підходу в рамках організації.

Висновки. Для досягнення цілей та орієнтирів, які поставлені на початку трансформації (реформування) структури НБУ, у тому числі внутрішнього аудиту слід змінити концептуальні підходи до визначення повноважень та напрямків діяльності внутрішнього аудиту.

Так, до повноважень внутрішнього аудиту за новою концепцією віднесено: оцінку системи внутрішнього контролю та експертиза системи управління ризиками; консультації з питань підвищення ефективності системи внутрішнього контролю та системи управління ризиками; ревізії фактів фінансово-господарської діяльності за запитами менеджменту; організаційну, методологічну, консультаційну підтримку менеджменту; взаємодію, тощо.

Крім того, розвиток (еволюція) функції внутрішнього аудиту побудований на трьох основних напрямках аудиту: контрольно-ревізійний аудит - орієнтований на оцінку дотримання процедур організації та вимог законодавства, оцінку достовірності фінансової звітності шляхом проведення перевірок та ревізій; ризик-орієнтований аудит – спрямований на управління ризиками шляхом сприяння їх виявлення, оцінки та участі в побудові ефективної системи внутрішнього контролю для покриття всіх структурних рівнів організації (проактивний підхід).

Список джерел:

1. Внутрішній аудит: Визначення та необхідність створення / І. О. Карпенко // Аудитор України – 2013. - №6 (211). – С.41-47.
2. Планування внутрішнього аудиту / М. Я. Цимбала// Вісник Університету банківської справи Національного банку України (м. Київ). – 2011. – №2. – С.280-283.
3. Державний внутрішній аудит в Україні / І. Чумакова // Бухгалтерський облік і аудит – 2014. - №7. – С.31-40.

УДК 657.1

Калюга Є.В.

*Д.е.н., професор, завідувач кафедри бухгалтерського обліку і аудиту
Національного університету біоресурсів і природокористування України*

ВНУТРІШНІЙ АУДИТ ОЦІНКИ ПОТОЧНИХ БІОЛОГІЧНИХ АКТИВІВ ТВАРИННИЦТВА

Для сучасного етапу господарської діяльності суб'єктів господарювання в Україні характерна інтеграція економіки у світовий економічний простір, що обумовлює необхідність чіткої методики внутрішнього аудиту, як форми контролю, з метою створення належної інформаційної системи, адекватної потребам відкритої ринкової економіки. Особливості організації та методики внутрішнього аудиту визначаються специфікою суб'єкта господарювання, його структурою, обсягами та видами діяльності. Особливе місце в цій системі належить поточним біологічним активам тваринництва.

В економічній літературі організацію та методику внутрішнього аудиту відповідно до П(С)БО 30 «Біологічні активи» [1] досліджували відомі вітчизняні науковці, зокрема Бутинець Ф. Ф., Дем'яненко М. Я., Жук В. М., Кірейцев Г. Г., Коцупатрий М. М., Мосаковський В. Б., Огійчук М. Ф., Саблук П. Т., Сук Л. К. та ін. Але в їх роботах переважно розглядалися питання обліку, що зумовило потребу вивчення основних аспектів методики аудиту поточних біологічних активів тваринництва.

При проведенні внутрішнього аудиту поточних біологічних активів тваринництва необхідним є забезпечення: систематичною інформацією про наявність поголів'я тварин за їх видами та статевовіковими групами для прийняття управлінських рішень; своєчасного та правильного оформлення відповідними документами операцій і даних про всі зміни, що відбуваються у складі поголів'я тварин на вирощуванні та відгодівлі, й одержання продукції; збереження тварин у місцях їх утримання і на всіх етапах руху; своєчасного виявлення втрат від загибелі тварин і встановлення

винних осіб; щоденної реєстрації даних про рух поголів'я для визначення потреб виробничих підрозділів у кормах на кожен день; щомісячного зважування тварин для отримання достовірних даних про приріст живої маси та визначення результатів вирощування та відгодівлі тварин; точного обчислення первісної вартості тварин при їх надходженні та вибутті.

Контроль за збереженням молодняку худоби, птиці і тварин на відгодівлі повинен забезпечити: перевірку чисельності тварин та їх обов'язкове зважування при визначенні приросту, при прийманні та відпуску; своєчасне та правильне ведення обліку поголів'я на фермах; проведення інвентаризації з метою недопущення втрат поголів'я і маси; встановлення переліку матеріально відповідальних осіб, укладання з ними договорів про повну матеріальну відповідальність та затвердження переліку осіб, яким надано право підписувати документи на переміщення тварин у господарстві.

Аудит правильності оцінки надходження поточних біологічних активів тваринництва залежить від джерел їх надходження: придбання біологічних активів тваринництва за плату; безоплатне отримання; отримання як внесок до статутного капіталу та в обмін на подібний або неподібний біологічний актив.

Первісна вартість поточних біологічних активів:

придбаних за плату визначається за первісною вартістю на підставі П(С)БО 30 «Біологічні активи»;

безоплатно отриманих – дорівнює їх справедливій вартості з урахуванням витрат, безпосередньо пов'язаних із доведенням до стану, в якому вони придатні для використання. На справедливу вартість збільшується інший операційний дохід;

одержаних як внесок до статутного капіталу – визнається погоджена засновниками (учасниками) підприємства їх справедлива вартість із урахуванням витрат, безпосередньо пов'язаних із доведенням їх до стану, в якому вони придатні до використання;

отриманих в обмін на подібний біологічний актив (повинні бути одного виду та функціонального призначення) – є справедлива вартість переданого біологічного активу;

придбаного в обмін (або частковий обмін) на неподібний біологічний актив – є справедлива вартість переданого біологічного активу, збільшена (зменшена) на суму грошових коштів чи їх еквівалентів, що належать до їх сплати (отримання).

При проведенні внутрішнього аудиту звертається увага на правильність оцінки приплоду телят, поросят, ягнят, лоша́т, курчат, гусенят тощо, його документального оформлення з метою повного оприбуткування та визначення матеріально відповідальних осіб для

подальшого збереження. При визначенні приросту живої маси тварин з'ясовується періодичність зважування молодняка, відгодованого поголів'я великої рогатої худоби та свиней (повинні зважуватися щомісяця, а також при переведенні до наступної вікової групи, з ферми на ферму, від однієї матеріально відповідальної особи до іншої, в основне стадо, при вибракуванні з основного стада, у момент падежу, забою, продажу тощо). У відомості зважування тварин ф. № ПТ-7 необхідно зазначати вид і групу тварин, ідентифікаційний код тварини (інвентарний номер), вагу на дату зважування і різницю, що становитиме приріст живої маси або довагу.

Методика розрахунку кількості приросту живої маси тварин полягає в наступному: до живої маси тварин даної групи на кінець звітної періоду додається жива маса тварин, що вибули з даної вікової групи протягом звітного періоду (у т.ч. і загиблих тварин); із одержаного підсумка віднімається маса тварин, які надійшли у дану вікову групу за відповідний звітний період, і жива маса худоби та птиці, що була в групі на початок звітного періоду. Середньодобовий приріст потрібно визначати наступним чином: одержаний приріст по відповідній статевовіковій групі за звітний період поділити на кількість кормоднів у цьому періоді (кількість кормоднів визначається шляхом множення середнього поголів'я за звітний період на кількість днів у цьому періоді або за даними відомості витрат кормів). Розрахунок визначення приросту ф. № ПТ-8 повинен складати завідувач ферми (бригадир) щомісяця у цілому по фермі й облікових групах тварин на підставі даних відомостей зважування тварин (ф. № ПТ-7) і відповідних документів на надходження і вибуття тварин. Слід враховувати, що підставою для оприбуткування отриманого приросту живої маси й нарахування заробітної плати працівникам тваринництва є розрахунок визначення приросту ф. № ПТ-8 і Звіт про рух тварин і птиці на фермі ф. № ЖН-17.

Таким чином, дотримання викладеної методики проведення внутрішнього аудиту дозволить об'єктивно оцінювати поточні біологічні активи тваринництва, а отже й достовірно оцінити активи сільськогосподарського підприємства.

Список джерел:

1. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 30 «Біологічні активи» : затв. наказом Міністерства фінансів України від 18.11.2005 р. № 790, зареєстрованим у Міністерстві юстиції України 5 грудня 2005 р. за № 1456/11736 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/z1456-05>.
2. Методичні рекомендації з бухгалтерського обліку біологічних активів : затв. наказом Міністерства фінансів України від 29.12.2006 р. № 1315

[Електронний ресурс]. – Режим доступу : http://search.ligazakon.ua/1_doc2.nsf/link1/MF06097.html.

3. Методичні рекомендації щодо застосування спеціалізованих форм первинних документів з обліку довгострокових та поточних біологічних активів в сільськогосподарських підприємствах : затв. наказом Міністерства аграрної політики України від 21.02.2008 р. № 73 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : http://uazakon.com/documents/date_cj/pg_gbwfxa/index.htm.

УДК 657.5:364

Катрич О.В.

*К.е.н., доцент, доцент кафедри фінансового аудиту
Київського національного торговельно-економічного університету*

ВНУТРІШНІЙ АУДИТ В СИСТЕМІ УПРАВЛІННЯ ПРОЕКТНИМИ РИЗИКАМИ ПІДПРИЄМСТВА

Україна перебуває в кризовому стані, який охопив усі сфери соціального життя — духовну, політичну, економічну. Нові вектори соціальної та економічної політики вимагають все більше фінансових ресурсів для своєї ефективної реалізації, а джерелом фінансових надходжень має бути розвинений реальний сектор економіки [1].

Вважається, що в нашій країні з її насиченістю природними багатствами та з надзвичайно сприятливою для економічного розвитку концентрацією ресурсних та деяких інфраструктурних факторів мав би спостерігатись бурхливий і стрімкий розвиток. Однак за результатами останніх двадцяти років країна ледь сягає значень економічних показників 1990 року, а за такими важливими показниками як ВВП, обсяг залучених інвестицій, ступінь придатності основних виробничих засобів, обсяг виробництва промислової та аграрної продукції тощо, сучасна Україна, навіть, відстає [2, 3].

Незважаючи на очікування бурхливого розвитку та припливу інвестицій, суттєвого економічного зростання не відбувається. Проблема полягає у наявності в Україні лише ресурсної складової інвестиційного потенціалу при майже повній нерозвиненості інфраструктурного сектора та відсутності інституціональних умов для реалізації людської гуманітарно-інтелектуальної складової [3].

Характерною особливістю інвестиційної діяльності є наявність високого рівня невизначеності та ризиків. Термін інвестиції в загальноприйнятому розумінні означає здійснення вкладень з метою отримання майбутнього ефекту. Однак ступінь непередбачуваності зовнішнього і внутрішнього середовища інвестиційного проекту спочатку велика, і гарантій досягнення бажаного стану системи і

закладених показників результативності не існує. Доцільність інвестицій визначається ефективністю планування, точністю прогнозу, станом ринку, динамікою цін на ресурси і залежить від безлічі інших чинників, які в сукупності утворюють простір ризиків інвестиційного проекту.

Причиною виникнення ризиків є невизначеності, що існують в кожному проекті. Ризики можуть бути «передбачувані» - ті, які визначені, оцінені, для яких можливо планування. Ризики «непередбачувані» - ті, які не ідентифіковано і не можуть бути спрогнозовані.

Хоча специфічні ризики і умови їх виникнення не визначені, менеджери проекту знають, виходячи з минулого досвіду, що більшу частину ризиків можна передбачити.

Реалізуючи проекти, що мають високий ступінь невизначеності в таких елементах, як цілі і технології їх досягнення, багато підприємств приділяють увагу розробці та застосуванню корпоративних методів управління ризиками. Дані методи враховують як специфіку проектів, так і корпоративні методи управління.

Внутрішній аудит в системі управління ризиками - це процеси, пов'язані з ідентифікацією, аналізом ризиків та оцінкою ефективності дій з мінімізації ризиків. Процес управління ризиками проекту зазвичай включає виконання наступних процедур:

- планування управління ризиками - вибір підходів і планування діяльності з управління ризиками проекту;
- ідентифікація ризиків - визначення ризиків, здатних вплинути на проект, і документування їх характеристик;
- якісна оцінка ризиків - якісний аналіз ризиків і умов їх виникнення з метою визначення їх впливу на успіх проекту;
- кількісна оцінка - кількісний аналіз ймовірності виникнення та впливу наслідків ризиків на проект;
- планування реагування на ризики-визначення процедур і методів по ослабленню негативних наслідків ризикових подій і використання можливих переваг;
- моніторинг і контроль ризиків - моніторинг ризиків, визначення залишкових ризиків, виконання плану управління ризиками проекту і оцінка ефективності дій з мінімізації ризиків.

Всі ці процедури взаємодіють одна з одною, а також з іншими процедурами. Кожна процедура виконується, принаймні, один раз в кожному проекті.

Незважаючи на те, що представлені процедури розглядаються як дискретні елементи з чітко визначеними характеристиками, на практиці вони можуть частково збігатися і взаємодіяти.

Краща практика внутрішнього аудиту орієнтована на пошук ефективних методів управління ризиками. Під бізнес-ризиком розуміємо ймовірність того, що подія або дія при настанні вплине на здатність досягнення цілей або призведе до збитків, шкоди для підприємства. По суті це те, що перешкоджає якісній роботі, задоволеності клієнтів і мотивації співробітників, - те, що перешкоджає досягненню бізнес-цілей.

Отже, відповідна побудова ризик-менеджменту - це головна передумова коректного, належного функціонування служби внутрішнього аудиту підприємства. Саме корінні зміни в управлінні ризиками, революція в деякому сенсі, уможливають повноцінне використання внутрішнього аудиту на підприємствах.

Служба внутрішнього аудиту стежитиме за ідентифікацією ризиків, пов'язаних із здійсненням умов виконання плану управління ризиками та супроводжуватиме процес впровадження проекту в життя.

Якісний внутрішній аудит проекту надає інформацію, яка допомагає приймати ефективні рішення для запобігання виникненню ризиків. Для надання повної інформації про виконання проекту необхідна взаємодія між усіма менеджерами проекту.

Метою внутрішнього аудиту в системі управління ризиками є з'ясування того, чи система реагування на ризики впроваджена відповідно до плану; реагування є ефективним або необхідні зміни; ризики змінилися в порівнянні з попереднім значенням; наступ впливу ризиків; необхідні заходи прийняті; вплив ризиків виявився запланованим або став випадковим результатом.

Внутрішній аудит може спричинити за собою вибір альтернативних стратегій, прийняття коректив, перепланування проекту для досягнення базового плану. Між менеджерами проекту і службою внутрішнього аудиту має бути постійна взаємодія, повинні фіксуватися всі зміни і явища. Звіти з виконання проекту повинні формуватися регулярно.

Таким чином, служба внутрішнього аудиту повинна оцінити ефективність існуючих систем контролю і управління бізнес-процесами, підприємницькими та фінансовими ризиками, виявити події, що перешкоджають досягненню поставлених цілей розвитку підприємства. В умовах економічної невизначеності внутрішній аудит отримує можливість продемонструвати свою необхідність для власників і менеджменту підприємства.

Список літературних джерел

1. Голян В. Коли іноземні інвестори збільшать вливання в економіку України [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://ua-ekonomist.com/11368-vasil-golyan-koli-nozemn-nvestori-zblshat-vlivannya-v-ekonomku-ukrayini.html>
2. Мосійчук Т.К. Інституційні обмеження вибору політики інноваційного розвитку економіки України / Т.К. Мосійчук // БІЗНЕСІНФОРМ. - Харків, 2015. – № 3. – С. 102-110.
3. Україна 2014-2015: Долаючи виклик (аналітичні оцінки). [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://www.razumkov.org.ua/upload/Pidsumky_2014_2015_A4_fnl.pdf

УДК 657.6:[342.84:640.43]

Копотієнко Т.Ю.

Аспірант кафедри фінансового аудиту

Київського національного торговельно-економічного університету

АУДИТОРСЬКІ ПРОЦЕДУРИ ІДЕНТИФІКАЦІЇ ШАХРАЙСТВА У МЕРЕЖАХ ПІДПРИЄМСТВ РЕСТОРАННОГО ГОСПОДАРСТВА

За оцінками аналітиків, на втрати від шахрайства у ресторанному господарстві припадає від 3 до 30% обороту більшості суб'єктів господарювання даного виду діяльності. Наслідки крадіжок проявляються у зростанні цін на продукцію при зниженні її якості, у зменшенні числа постійних клієнтів закладу і його конкурентоздатності, у скороченні прибутку ресторатора [1]. Особливо гостро зазначена проблема проявляється у корпоративних мережах ресторанного господарства, де внаслідок територіальної віддаленості закладів власники бізнесу не мають змоги самотійно здійснювати поточне управління, делегуючи зазначені функції найнятим менеджерам.

Розбіжності в інтересах власників та управлінського персоналу підприємств ресторанного господарства, за відсутності налагодженого контролю, часто призводять до вчинення останніми зловживань та протиправних дій на шкоду засновникам. Результати емпіричних досліджень вказують на те, що значна кількість порушень у мережах підприємств ресторанного господарства пов'язана з маніпулюванням витратами суб'єктів господарювання, що дає підстави для виокремлення витрат в окремий об'єкт контролю.

Дослідження науковців та провідних аудиторських компаній засвідчили, що ефективним способом виявлення та попередження шахрайства у корпоративних утвореннях є внутрішній аудит [2; 3].

Однак, реалізація зазначеного завдання в межах проведення внутрішнього аудиту потребує розробки спеціальних аудиторських процедур ідентифікації ознак шахрайства з витратами у мережах підприємств ресторанного господарства.

Аудиторські процедури – це дії, які виконує аудитор, щоб знайти необхідні докази для того, щоб переконатися, що фінансова інформація є достовірною та не містить викривлень внаслідок шахрайства чи помилки.

Фактори, які сприяють вчиненню шахрайства, різноманітні і численні. Однак знаючи про них, внутрішній аудитор виявляється у кращій позиції з точки зору можливостей виявлення і запобігання випадкам шахрайства. Щоб ідентифікувати ознаки вчиненого шахрайства внутрішній аудитор має бути достатньо обізнаним щодо типових шахрайських схем з витратами, характерних для мереж ресторанного господарства.

Розслідування шахрайства, яке проводить внутрішній аудитор, полягає у проведенні додаткових процедур, необхідних для встановлення факту вчинення шахрайства і, якщо такий факт встановлено, то для визначення розмірів шахрайства.

Крім внутрішніх аудиторів, у розслідуванні шахрайства (чи проведенні самотійного розслідування) беруть участь й інші сторони, зокрема юристи, слідчі, персонал служби безпеки та інші фахівці з числа працівників організації та представників зовнішніх сторін.

Аудиторські процедури, які стосуються ідентифікації фактів шахрайства є складовою методики внутрішнього аудиту витрат у мережах підприємств ресторанного господарства. Пошук шахрайства не визначається метою внутрішнього аудиту витрат, але у випадку виявлення ознак, які вказують на ймовірність вчинення шахрайства, він зобов'язаний провести подальші процедури з його виявлення.

В основу комплексу аудиторських процедур виявлення шахрайства з витратами в мережах ресторанного господарства пропонуємо покласти розроблений проф. Бардашем С.В. підхід до виявлення порушень шляхом формулювання гіпотез та версій [3, с. 143-271] (рис. 1).

Аудиторські процедури, що стосуються ідентифікації фактів шахрайства здійснюються після встановлення факту відхилення фактичних параметрів об'єкта витрат від визначених критеріїв.

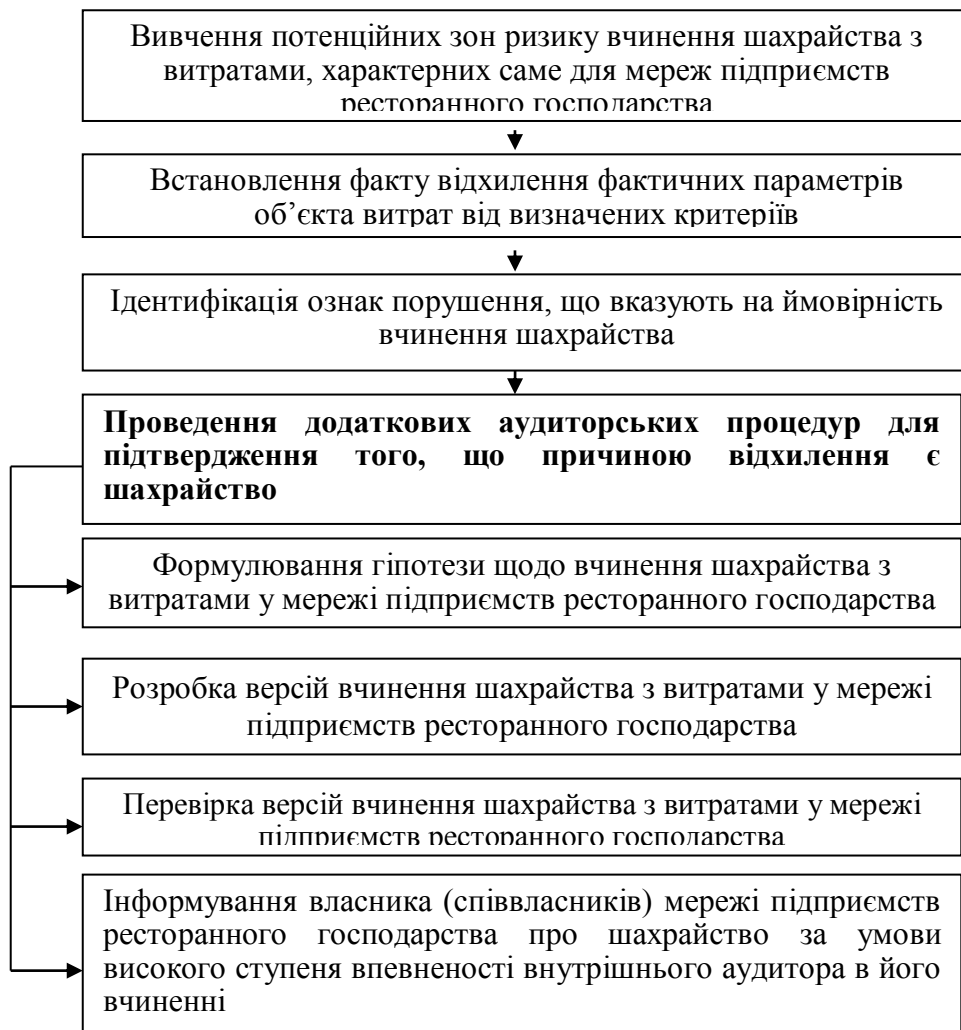


Рис. 1. Процедури внутрішнього аудиту, що стосуються ідентифікації шахрайства з витратами підприємств ресторанного господарства

Про вчинення шахрайства з витратами підприємств ресторанного господарства можуть свідчити наступні ознаки: наявність у документах слідів виправлень, підчисток, правлень тощо [3, с. 209]; виявлення недоброякісних документів; безтоварне оформлення документів; не оприбуткування на склад товарно-матеріальних цінностей; відсутність документації на поставлену продукцію, виконані роботи, одержані послуги; завищення списання витрат матеріальних цінностей під виглядом втрат на природні збитки, відходи псування та інші втрати; складання фіктивних документів на списання малоцінних товарів; встановлення підроблених підписів в актах на списання товарно-матеріальних цінностей [3, с. 210] тощо.

Звернемо увагу, що перелічені ознаки не підтверджують факт шахрайства, а вказують на високу його ймовірність, оскільки зазначені відхилення могли також виникнути внаслідок помилки. Тому, виявивши ознаки, які вказують на ймовірність вчинення

шахрайства з витратами підприємств, внутрішній аудитор має здійснити додаткові аудиторські процедури, які мають передбачати формулювання гіпотези щодо вчинення шахрайства з витратами, розробку на її підставі версій вчинення шахрайства та відповідно перевірку висунутих версій.

Отримавши високий ступінь впевненості щодо наявності шахрайських дій, внутрішній аудитор має проінформувати власника (співвласників) мережі підприємств ресторанного господарства.

Превентивна функція внутрішнього аудиту щодо попередження шахрайства з витратами полягає у наданні рекомендацій з поліпшення підсистем внутрішнього контролю підприємств, що входять до мережі ресторанного господарства.

Список джерел:

1. Куда уходят деньги? Или все о воровстве в общепите [Электронный ресурс]. – Режим доступа: http://www.openbusiness.ru/html_sovet/vor2.htm – Заглавие с экрана.
2. Сметанко О.В. Становлення та розвиток внутрішнього аудиту в акціонерних товариствах України : дис. ... канд. екон. наук : 08.00.09 / Олександр Васильович. - К., 2015. – 440 с.
3. Бардаш С.В. Економічний контроль в Україні : системний підхід : монографія. – К. : Київ. нац. торг.-екон. ун-т, 2010. – 656 с.

УДК 657.631:338.054.33

Копчикова І.В.

Аспірант кафедри фінансового аудиту

Київського національного торговельно-економічного університету

**ЗНАЧЕННЯ ВНУТРІШНЬОГО АУДИТУ В УПРАВЛІННІ
ТОВАРНИМИ ВТРАТАМИ НА ПІДПРИЄМСТВАХ
РОЗДРІБНОЇ ТОРГІВЛІ**

Питанням застосування організаційних та економічних методів для управління підприємством в цілому або окремими процесами його діяльності в даний час приділяється немало уваги, про що свідчать останні наукові дослідження.

Значна роль в економічному процесі управління товарними запасами відведена внутрішньому аудиту товарних втрат, який актуальний на сьогодні у середовищі підприємств торговельної сфери діяльності. Але на сьогодні в Україні спостерігається недооцінка ролі внутрішнього аудиту цих втрат.

Ця роль зумовлена також постійним вдосконаленням методів управління та необхідністю прийняття швидких і оптимальних управлінських рішень на основі об'єктивної і достовірної оцінки

результатів господарської діяльності [1].

Ні бухгалтерія, ні інші структурні підрозділи і функціональні служби підприємства роздрібної торгівлі не в змозі в повному обсязі реалізувати функцію внутрішнього контролю, яка здатна забезпечити потреби управлінського персоналу щодо якості розробки та ефективної реалізації стратегічних завдань, стійкого розвитку і виживання в умовах жорстокої конкуренції.

Процес управління товарними втратами роздрібного торговельного підприємства та організацію системи внутрішнього контролю на підприємстві неможливо відокремити, за таких умов виникає потреба в організації постійно діючої системи внутрішнього аудиту, що входить до системи внутрішнього контролю.

Метою проведення аудиту товарних втрат торговельних підприємств є висловлення аудитором думки про:

- правильність списання та відображення в обліку товарних втрат відповідно до законодавчих та нормативних актів загальнодержавного та локального характеру;

- обґрунтованість списання нестач у межах норм природних втрат;

- правильність складених розрахунків на списання товарних втрат із врахуванням терміну зберігання окремих товарів;

- дотримання нормативів природних втрат;

- обґрунтованість зарахування пересортування;

- обґрунтованість джерела покриття втрат (за рахунок знижки постачальників, віднесення на витрати підприємства, відшкодування матеріально-відповідальною особою);

- достовірність первинних даних бухгалтерського обліку щодо товарних втрат в процесі придбання, зберігання та реалізації товарів;

- повноти та правильності відображення первинних даних з обліку втрат у зведених регістрах.

Загальновідомо, що найкращий спосіб боротьби з втратами і розкраданнями в організаціях торгівлі – це їх попередження.

Головна мета проведення аудиту товарних втрат – пошук шляхів запобігання втратам та оптимізація їх величини.

Здійснюючи аудиторське дослідження, аудитор має вивчити всі документи, за допомогою яких можливо відтворити ланцюг господарських фактів від придбання товарів до їх реалізації.

Аудит товарних втрат торговельного підприємства доцільно розмежувати окремо за процесами постачання, зберігання та реалізації.

Аудит втрат в наслідок псування товарів та бою в процесі транспортування включає перевірку відповідності списання втрат при

транспортуванні умовам договору (за рахунок постачальника або за рахунок роздрібного підприємства). Особливу увагу аудитором має бути відведено і перевірці списаних втрат у межах норм природного убутку та понад норми. Оскільки втрати товарів у межах норм природного убутку не впливають ні на податковий кредит, ні на податкові зобов'язання. Однак податковий кредит за понаднормативними втратами має бути відкоригований. При цьому коригування має відбуватись шляхом нарахування податкових зобов'язань.

Аудит товарних втрат на етапі зберігання товарів за місцями матеріальної відповідальності (на складі або в торговельному залі) слід розпочинати з інвентаризації товарів, яку на підприємствах торгівлі доцільно проводити з використанням систем радіочастотної ідентифікації (RFID – технології), що надає можливість автоматично збирати інформацію про об'єкт без втручання людини і з мінімальною кількістю помилок та дозволяє збільшити швидкість проведення інвентаризації в декілька разів, зменшити навантаження на персонал, зафіксувати інформацію про фактичне місцезнаходження кожного товару, скоротити витрати на ведення паперового документообігу та забезпечити повну прозорість обліку та контролю товарних запасів [3].

Нестача товарів у межах установлених норм природного убутку списується з матеріально відповідальних осіб за тими цінами, за якими товари були оприбутковані [2]. Згідно з п. 5.7 Методичних рекомендацій з бухгалтерського обліку запасів, нестачі та втрати запасів у межах установлених норм природного убутку під час зберігання, а також нестачі та втрати запасів понад норми природного убутку визнаються витратами звітного періоду з відображенням їх фактичної собівартості за дебетом субрахунку 947 «Нестачі і втрати від псування цінностей».

Дотримання на практиці послідовності проведення аудиту товарних втрат дозволить аудиторіві провести якісну перевірку правильності списання та відображення товарних втрат, надати керівництву підприємства практичні рекомендації щодо скорочення їх величини, розробити методичку запобігання втратам, що забезпечить підвищення ефективності збутової (операційної) діяльності підприємства та забезпечення його сталих позицій на ринку.

Список джерел:

1. Беляев Ю.А. Автоматизированное оптимальное оперативное управление материальными запасами предприятий. – М.: МИНХ, 1989. –

228 с.

2. Методичні рекомендації з бухгалтерського обліку запасів [Електронний ресурс]: Наказ Міністерства України від 10.01.2007 р., № 2.- Режим доступу: <http://zakon1.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=z0344-00>.

3. Нестеренко О.О. Роль внутрішнього аудиту в управлінні підприємством роздрібною торгівлі / О.О. Нестеренко // Збірник наукових праць Черкаського державного технологічного університету. Серія: Економічні науки. – Черкаси : ЧДТУ, 2010. – Випуск 25. – Ч. 1. – С. 139-144.

УДК 657.6:005

Костюченко В.М.

Д.е.н., професор, професор кафедри бухгалтерського обліку

Київського національного торговельно-економічного університету

ВНУТРІШНІЙ АУДИТ У СИСТЕМІ УПРАВЛІННЯ РИЗИКАМИ ПІДПРИЄМСТВА

Актуальність. Ризик притаманний будь-якій сфері діяльності підприємства. Всі суб'єкти підприємницької діяльності, які функціонують в умовах ринку, відчують на собі вплив різного роду ризиків. Сама сутність ринку є підґрунтям для їх виникнення та об'єктивного існування.

У підприємницькій діяльності, рішення приймаються в умовах невизначеності. Невизначеність – поняття, яке відображає об'єктивну неможливість отримати абсолютне знання про внутрішні та зовнішні умови функціонування підприємства, неоднозначність параметрів діяльності. За цих умов менеджерам підприємства необхідно вибирати напрямок дій із кількох можливих варіантів, здійснення яких важко передбачити.

Постановка проблеми. Проблематика управління ризиками привертала увагу багатьох вітчизняних і зарубіжних науковців: В.В.Вітлінського, В.М. Гранатурова, О.І. Ястремського, І.Т. Балабанова, Є.А. Уткіна, С.С. Бичкової, І. Дмитренка, А.Г. Загороднього, Л.М. Пилипенка, К. Хлардена, Р. Хіта та ін. Їх праці присвячені дослідженню сутності підприємницького (аудиторського) ризику, факторів і причин його появи, обґрунтуванню методів оцінки та регулювання ступеня ризику.

Незважаючи на значні напрацювання вітчизняних учених, окремі аспекти процесу управління ризиками залишаються малодослідженими та недостатньо обґрунтованими, в т.ч. залишається поза увагою вчених питання формування методологічного та організаційного забезпечення внутрішнього аудиту в системі управління ризиками. Це підтверджує актуальність

проблеми в контексті діючих економічних процесів та сьогоденних потреб.

Метою дослідження є виокремлення проблем, пов'язаних з методологічним та організаційним забезпеченням внутрішнього аудиту в системі управління ризиками на підприємстві та обґрунтування пропозицій щодо їх вирішення.

Короткий виклад основних матеріалів дослідження. Аналіз теоретичних положень та практики свідчить про таке. Управління ризиками є центральною частиною стратегічного менеджменту; великі підприємства запроваджують систему управління ризиками. Управління ризиками (ризик-менеджмент) розглядають з одного боку, як систему, яка складається з двох підсистем – об'єкта управління і суб'єкта управління (об'єктом управління є безпосередньо ризики та джерела, фактори їх виникнення, а суб'єктом управління – особи, які здійснюють цілеспрямований вплив на об'єкт управління), з іншого боку, як процес, слідуючи якому підприємство системно аналізує ризики кожного виду діяльності з метою максимальної ефективності кожного кроку і, відповідно, всієї діяльності загалом. Існують розроблені й рекомендовані до використання міжнародні стандарти управління ризиками: зокрема, Стандарти ризик-менеджменту, стандарт ризик-менеджмент – словник (ISO/IES Guide 73 Risk Management), стандарт ризик менеджмент – принципи та керівні вказівки (ISO/IES 31000 Risk management – Principles and guidelines), стандарт ризик-менеджмент — Техніки оцінки ризику (ISO/IEC 31010 Risk management – Risk assessment techniques).

Стандарт управління ризиками виокремлює такі етапи процесу управління ризиками: визначення стратегічних цілей підприємства; оцінка ризиків; складання внутрішнього звіту про ризики; прийняття рішення щодо виявлених ризиків; заходи щодо управління ризиками; складання зовнішнього звіту про ризики; моніторинг і контроль за ризиками, внутрішній аудит [2]. При ідентифікації ризику рекомендовано виокремлювати бізнес-процеси, які можуть бути кваліфікованими за різними параметрами, наприклад: стратегічні, операційні, фінансові, управління знаннями та інформацією, регулятивні [2].

Проведене дослідження дає можливість виокремити такі проблеми внутрішнього аудиту в системі управління ризиками на підприємстві: не існує категоріальної визначеності внутрішнього аудиту в управлінні загалом та в ризик-менеджменті, зокрема; відсутність нормативного регулювання внутрішнього аудиту; малочисельні дослідження присвячені формуванню методологічного

і організаційного забезпечення внутрішнього аудиту в системі ризик-менеджменту, більше уваги приділяється питанням управління ризиками аудиторської діяльності та напрямам їх зменшення [1].

Інститутом внутрішніх аудиторів (The Institute of Internal Auditors, ІА USA) розроблені Міжнародні стандарти професійної практики внутрішнього аудиту (стандарти) (МСППВА), які визначають правила поведінки (стандарти якісних характеристик) внутрішнього аудитора та організацію перевірок (стандарти діяльності).

У Стандарті 2100 розкрита сутність роботи внутрішнього аудиту. У Стандарті 2120 сформульована функція внутрішнього аудиту в оцінюванні ефективності процесів управління ризиками та сприянню їх удосконаленню.

Висновки.

1. Відділ, підрозділ, команда консультантів або інших спеціалістів, які надають незалежні об'єктивні аудиторські та консультаційні послуги з внутрішнього аудиту, додають вартості підприємству та покращують його діяльність, допомагають менеджменту досягти поставлених цілей за допомогою систематичного, послідовного підходу до оцінки і підвищення ефективності процесів управління ризиками та контролю.

2. Формування методологічного та організаційного забезпечення внутрішнього аудиту в системі ризик-менеджменту підприємства має ґрунтуватися на міжнародних стандартах професійної практики внутрішнього аудиту. МСППВА є обов'язковими вимогами, що орієнтовані на принципи і складаються з Положень щодо основних вимог до професійної практики внутрішнього аудиту та оцінки ефективності її здійснення, що є прийнятними для використання в різних країнах та Тлумачень, що роз'яснюють терміни чи концепції, які використовуються у Положеннях.

3. До критеріїв організації ефективного внутрішнього аудиту слід віднести: регламентацію, типізацію, незалежність і об'єктивність, пряму взаємодію з радою директорів, професіоналізм, знання мотивацій, прогнозування перешкод та труднощів, системність дій та заходів, скоординованість з одного центру. Особливим предметом внутрішнього аудиту є розслідування фактів шахрайства.

4. Обґрунтування концепції формування методологічного та організаційного забезпечення внутрішнього аудиту в системі ризик-менеджменту підприємства сприятиме наданню менеджерам об'єктивної та релевантної впевненості та допоможе керівництву в розробці або вдосконаленні процесів управління ризиками.

Список джерел:

1. Загородній А.Г., Пилипенко Л.М. Управління ризиками аудиторської діяльності: навч. посібник. – Львів: Видавництво Національного університету «Львівська політехніка», 2008. – 128 с.
2. Risk Management Standart //http://www.ferma.eu/risk-management/standards/risk-management-standard/

УДК 658.005

Кочут І.І.

Аспірант кафедри обліку і аудиту

Львівського національного університету імені Івана Франка

ІНФОРМАЦІЙНЕ ЗАБЕЗПЕЧЕННЯ АУДИТУ ВИТРАТ НА ВІДНОВЛЮВАНІ ВИДИ ЕНЕРГІЇ

Під інформаційним забезпеченням аудиту розуміють певним чином упорядковану сукупність інформації, яку формують і використовують на різних стадіях процесу аудиту.

Процес аудиту визначається належним інформаційним забезпеченням аудитора. З кожним роком обсяг інформації помітно зростає і головною роботою аудитора є систематизація та класифікація, оскільки без такого підходу важко зібрати необхідні аудиторські докази, вірно оцінити господарські явища, факти і процеси виробництва.

За допомогою робочої документації аудитор систематизує напрямки перевірки, отримує результати та може внести своєчасні і необхідні коригування.

Проблему інформаційного забезпечення аудиту висвітлювали такі вітчизняні та зарубіжні науковці, як М.Т. Білуха, Ф.Ф. Бутинець, С.В. Івахненко, О.А. Петрик, Р.О. Костирко тощо.

Усе інформаційне забезпечення аудиту у сфері енергетики складається як із нормативно-законодавчої бази, яка здійснює регулювання ведення фінансово-господарської діяльності суб'єктів господарювання, бухгалтерського обліку, складання та подання фінансової, а також податкової звітності, так і з внутрішніх стандартів підприємства, його первинної, зведеної та іншої документації, реєстрів бухгалтерського обліку та інших внутрішніх і зовнішніх джерел інформації та інформації від третіх осіб, публікацій в наукових і спеціальних виданнях тощо.

Ми вважаємо, що інформаційне забезпечення аудиту є цілеспрямована робота зі збору інформації, її реєстрації, передачі, обробки, узагальнення, зберігання та пошуку суб'єктами контролю з метою використання для потреб управління.

До інформаційного забезпечення аудиту належать:

- матеріальні джерела (документальні та натуральні об'єкти);
- нематеріальні об'єкти (миттєві явища);
- абсолютно точна інформація (категорична);
- умовно точна інформація;
- орієнтовно точна інформація [1].

Розкриємо загальну концепцію інформаційного забезпечення аудиту витрат на відновлювані види енергії.

Ми вважаємо, що інформаційна база для конкретної аудиторської перевірки, має формуватись під впливом таких основних чинників: а) оцінка величини аудиторського ризику; б) надійність систем бухгалтерського обліку та внутрішнього контролю підприємства-клієнта; в) установлений аудитором рівень суттєвості; г) досвід та кваліфікація аудитора; д) можливі джерела отримання інформації та визначені пріоритети довіри до них; е) заплановані аудиторські процедури.

Беручи до уваги те, що на підприємстві формується величезна кількість різнопланової інформації про його фінансову та господарську діяльність, навколишнє економічне середовище створює додатковий інформаційний потік, аудитор змушений з усієї сукупності інформації обирати лише ту, яка буде найбільш корисною і доказовою для перевірки фінансової звітності і тим самим стане можливим досягнення визначеної мети аудиту.

Важливим елементом інформаційного забезпечення – є аудиторська номенклатура.

Також виокремлено аудиторські докази як конкретні дані, показники та їх значення, що містяться у певних документах (джерелах) і відповідають розробленій номенклатурі. Насамперед, потребує розроблення класифікація інформаційного забезпечення аудиту на відновлювані види енергії.

На нашу думку основними видами класифікації є такі:

1. За місцем виникнення інформації щодо суб'єкта перевірки її доцільно поділяти на зовнішню та внутрішню.

2. За суб'єктами утворення поділяють інформацію на: а) створену підприємством-клієнтом; б) надану третіми особами; в) зібрану самим аудитором; г) надану іншими аудиторами. Ця ознака класифікації є продовженням попередньої. Крім того, що дані можуть створюватися на підприємстві-клієнті та надаватися третіми особами (незацікавленими особами), інформація може бути зібрана самим аудитором через вивчення різних видів документів, опитування, спостереження, аналітичні оцінки, розрахунки.

3. За стадіями утворення та використання доцільно розрізняти вхідну, проміжну та підсумкову інформацію. Варто за ознаку класифікації обрати стадії утворення та використання даних і вважати вхідною ту інформацію, яка початково була надана аудитором з різноманітних джерел; проміжною – результати опрацювання вхідної інформації на різних етапах аудиту за конкретними статтями (показниками) звітів, які перевіряються; вихідною (підсумковою) – результат узагальнення аудитором проміжної інформації у формі аудиторського звіту та висновку [2, с. 89].

Аудитор у процесі здійснення перевірки витрат на відновлювані види енергії використовує не тільки фінансову інформацію, а й не фінансову (щодо організації діяльності виробництва, технологічного процесу, хімічних аналізів сировини, юридичних аспектів діяльності). Тому, класифікацію доцільно робити залежно від фінансового характеру інформації.

Специфіка аудиторської діяльності, оцінювання рівня доказовості однієї інформації порівняно з іншою та визначення її пріоритетності, викликає необхідність класифікації даних за ознакою ступеня доказовості на: 1) доказову (якій аудитор довіряє насамперед і яка може слугувати достатнім підтвердженням достовірності тих чи інших показників); 2) умовно-доказову (яка потребує додаткового підтвердження з інших джерел); 3) недоказову (якій аудитор не довіряє або яку не бере до уваги).

Також за характером оцінки об'єктів аудиту розрізняють інформацію пряму, непряму й опосередковану.

Таким чином, інформаційне забезпечення аудиту – це систематизована сукупність достатньої та доречної інформації, яка може бути використана в процесі аудиту для досягнення поставленої мети та вирішення визначених завдань. Основою формування будь-якої бази даних слугує концепція її структури та взаємозв'язків між окремими елементами.

Список джерел:

1. Білуха М.Т. Курс аудиту : підручник / М.Т. Білуха. – 2-ге вид. перероб. – К. : Вища шк. ; Т-во «Знання» ; КОО, 2009. – 574 с
2. Гуцайлюк З.В. Аудит (теорія, методика, збірник завдань) / Гуцайлюк З.В., Мех Я.В., Щирба М.Т. – Тернопіль: Економічна думка, 2002. – 190 с.

Лещій Л.А.

К.е.н., доцент, доцент кафедри фінансового аудиту

Київського національного торговельно-економічного університету

ПЕРЕВАГИ ВПРОВАДЖЕННЯ ВНУТРІШНЬОГО АУДИТУ

Міжнародний інститут внутрішніх аудиторів розглядає внутрішній аудит (надалі – ВА) як діяльність щодо надання незалежних і об'єктивних консультацій і гарантій, спрямованих на вдосконалення діяльності підприємства і створення доданої вартості. Отже, можна спостерігати розмежування завдань, пов'язане з відокремленням функцій управління і власності: для власників бізнесу важливою є незалежна і об'єктивна оцінка кожної складової внутрішнього контролю (гарантії), а для управлінського персоналу – надання інформації та рекомендацій стосовно вдосконалення бізнес-процесів (консультації). Іншими важливими завданнями ВА є такі:

- загальна експертна оцінка економічної політики підприємства, в тому числі і облікової;
- аналіз стану поточних бізнес-процесів і демонстрація на цій основі слабких сторін управління та можливостей більш ефективного використання ресурсів;
- загальна оцінка ефективності та результативності управлінської діяльності на підставі використання як фінансових, так і нефінансових показників;
- розробка комплексної методики оцінки бізнесу, спрямованої на створення доданої вартості та підвищення вартості капіталу підприємства, оцінку та управління ризиками (в т.ч. податковими).

Важливість і ефективність внутрішнього аудиту підтверджується багатьма дослідженнями. Зокрема, міжнародна консалтингова компанія PWC зазначає, що внутрішній аудит забезпечує [2]:

- більш ефективну систему внутрішнього контролю, корпоративного управління і управління ризиками;
- підвищення довіри акціонерів і зацікавлених осіб;
- підвищення ефективності і «прозорості» фінансово-господарської діяльності;
- підвищення надійності фінансової і операційної інформації;
- укріплення ділової етики і морального клімату.

Водночас, дана консалтингова компанія вказує на труднощі, з якими стикаються більшість підприємств:

- відсутність процесу, що забезпечує відповідність цілей і плану роботи служби ВА стратегічним завданням компанії;
- нестача кваліфікованого персоналу;

- неефективні процедури підготовки документації і звітності про проведену роботу і виявлені проблеми;
- невідповідність структури звітності, що знижує рівень незалежності;
- невірне тлумачення цілей служби внутрішнього аудиту.

На наш погляд, найгостріше постає проблема незалежності ВА. Очевидно, і про це зазначається в МСА [4], ВА не може досягти такого рівня незалежності як зовнішній. Однак, будучи значною мірою залежним, ВА перестає бути дієвим інструментом і виступає скоріше засобом, який може ввести в оману. Важливим фактором незалежності є підпорядкування служби ВА.

Виходячи з досліджень Міжнародного інституту внутрішнього аудиту, близько 55% керівників служб внутрішнього аудиту провідних підприємств в економічно розвинених країнах підзвітні аудиторському комітету, який діє при раді директорів компанії, близько 22% – виконавчому керівництву і майже 25% – фінансовому директору або контролеру [1, с. 397]. Внутрішній аудит в організаційному плані повинен підкорятися більш високому рівню управління, ніж об'єкт перевірки.

Водночас, існує ще одна вкрай гостра проблема – витрати, пов'язані із розробкою і впровадженням дієвої системи ВА. Ця проблема корелює із нестачею персоналу відповідної кваліфікації, адже працівники даної служби повинні бути високооплачуваними, що зумовлено складністю роботи аудитора, а також численністю процедур і витратами часу і інших ресурсів для їх здійснення.

Ще одна причина, яка гальмує розвиток ВА, на нашу думку, полягає в тому, що в побудові системи ВА зацікавлені лише ті вітчизняні підприємства, яким «немає чого приховувати». Тобто, де існує реальний контроль власника.

Якщо ж менеджмент зацікавлений підтримувати неефективні процеси, не запобігає зловживанням і т.п., що трапляється не так уже й рідко, то ВА у такій ситуації буде носити суто формальний характер і не виконуватиме своїх функцій.

Підсумовуючи, зазначимо, що впровадження внутрішнього аудиту найбільш доцільним є для великих підприємств із розгалуженою структурою, особливо для тих, які працюють на міжнародних ринках і зацікавлені у залученні іноземних партнерів. Застосування МСБО, поглиблення міжнародної співпраці з країнами ЄС, яке спостерігається останнім часом, безумовно виступає поштовхом для розроблення дієвого внутрішнього аудиту вітчизняними підприємствами. Це зумовлено, на нашу думку, такими чинниками:

- вихід на ринки ЄС вимагає «прозорих» умов ведення бізнесу, анулювання корупційних явищ, неможливість ухилення від сплати податків. За таких умов єдиним фактором забезпечення конкурентоспроможності є підвищення ефективності роботи, усунення «слабких місць» діяльності тощо. Саме служба ВА спрямована забезпечити досягнення цього.

- впровадження ВА, який є нормою для більшості великих міжнародних компаній, підвищує довіру іноземних інвесторів до вітчизняного бізнесу. Але тут важливим аспектом виступає саме «реальність» ВА, тобто – дотримання усіх правил ефективної побудови структури ВА, в т.ч. її підпорядкованість.

- поглиблення співпраці із західними компаніями супроводжується новими викликами стосовно аудиту загалом, який, на жаль, в Україні значною мірою потребує реформування. Після змін, як оптимістично припускають їх розробники, результати аудиторської перевірки будуть враховуватись також і фіскальними органами, як це практикується за кордоном, важливість і «реальність» аудиторського висновку підвищиться. Пригадаємо, що результати роботи ВА також враховуються при зовнішньому аудиті (МСА 610). При ефективній системі ВА витрати на аудит зовнішній можуть значно зменшитись.

Отже, розробка і впровадження ефективної системи ВА дозволить не лише підвищити ефективність процесів та досягти інших позитивних моментів, про які уже було сказано, а й підвищить довіру іноземних партнерів, в т.ч. інвесторів, а також буде сприяти зниженню витрат, що є безумовними перспективами для вітчизняних підприємств.

Список джерел:

1. Внутрішній аудит як напрям модифікації систем контролю/ Петренко С.М.// Вісник ДонНУЕТ № 3 (55) '2012 – [Електронний ресурс] – Режим доступу: <http://www.visnik.donnuet.dn.ua/ua/archive/2012.html>
2. Внутренний аудит – что это такое? // - [Електронний ресурс] – Режим доступу: https://www.pwc.com/ua/ru/assets/pwc_ias_rus.pdf
3. Внутренний аудит – новый механизм контроля в компании - [Електронний ресурс] – Режим доступу: <http://www.bakertilly.ua>
4. Міжнародний стандарт аудиту 610 «Розгляд роботи внутрішнього аудиту» – [Електронний ресурс] – Режим доступу: <http://www.ifac.org>

Мисюк В.О.

Аспірант кафедри фінансового аудиту

Київського національного торговельно-економічного університету

СОЦІАЛЬНИЙ АСПЕКТ РОЗВИТКУ ВІТЧИЗНЯНОГО АУДИТУ

З активізацією глобалізаційних процесів у світі та взаємоінтеграцією ринків все більшого значення набуває прозорість інформації, а особливо тієї, яка формується підприємствами, що складають основну масу світових холдингів з охопленням десятків, а то і сотень країн світу. Такі підприємства намагаються діяти за останніми змінами що відбулися в бізнесі, в тому числі і законодавстві національного та міжнародного рівня. Як результат, материнські компанії спускають нові положення своїм дочірнім компаніям, що спричинює поступову їх адаптацію у вітчизняну практику, яка не завжди узгоджується з уже існуючою.

За такою ж схемою відбувається адаптація соціального аудиту до умов національного ринку. На сьогодні, для близько 67% українських підприємств реалізація соціальних програм і проектів не є актуальним завданням через дефіцит коштів, а в кожній десятій компанії вважають, що це функція держави. На більшості підприємств відсутній чіткий контроль упровадження програм соціальної відповідальності, не відстежуються результати виконання соціальних програм та інвестицій, а саме тому нагальною постає проблема з вдосконалення управління цією сферою діяльності підприємств. В свою чергу, соціальну активність зі сторони суб'єктів господарювання повинна стимулювати держава, тому що на сьогодні це суто ініціатива власника, який хоче перевірити доцільність та ефективність витрачання своїх коштів, а також зайняти конкурентні позиції на ринку через механізм соціального впливу.

Досліджуючи дане питання необхідно ознайомитися з підходами авторів щодо розуміння сутності соціального аудиту. Зокрема, Попов Ю.Н. під ним розуміє інструмент регулювання соціоекономічних відносин, який виходить за межі окремої організації та охоплює різні рівні соціальної сфери [4, с. 6]. Мазурик О.В. визначає соціальний аудит як універсальну технологію комплексної перевірки реального стану соціального об'єкта відповідно до прийнятих стандартів, формальних норм та положень [1, с. 80]. Універсальність автор пояснює можливістю застосування його в різних сферах та рівнях діяльності суспільства: корпоративному, галузевому, регіональному. Комплексність розглядає в системному застосуванні різних

дослідницьких процедур: програмного аудиту, моніторингу, діагностики, соціальної експертизи, кваліметричного аналізу, опитування, аналізу документів [2, с. 9-10].

Враховуючи мету соціального аудиту вважаємо, що його предметом є соціально-економічні відносини на підприємстві та відносини підприємства із суспільством. Об'єктом соціального аудиту на підприємстві є факти господарської діяльності підприємства, виражені у комплексі техніко-економічних показників, що свідчать про соціально відповідальну чи безвідповідальну поведінку бізнесу. Для того, щоб бути соціально відповідальними, а тим більше проводити аудит такої діяльності, вона повинна мати хоча б базове декларування у вигляді положення підприємства, пункти якого повинні базуватися на чинному законодавстві, де на сьогодні у нас великі прогалини. Виходячи з цього, варто зазначити, що дане питання є актуальним серед науковців, але не знаходить свого відображення на законодавчому рівні.

Останнім часом, в Україні все частіше згадується про соціально-відповідальний аудит як вектор генезису вітчизняного аудиту. Зокрема Назарова К.О у своїй монографії зазначає, що відбувається реформування аудиту в напрямі підвищення його прозорості, що є однією з новітніх тенденцій його розвитку, яка відповідає стадії соціальної відповідальності аудиту [3, с. 60].

У власну чергу, на світовому рівні науковці та професійні практики використовують даний термін досить впевнено, що не можна сказати про Україну, де серед вчених не існує спільної думки щодо його розуміння. Звичайно, чи можна говорити про чіткі рамки щодо визначення поняття та сфери дії цього виду аудиту, якщо в країні за двадцятирічний досвід існування аудиту не сформувалася ефективна система його реалізації в цілому. На сьогодні існує дуже розгалужена система видів аудиту, серед яких правове підґрунтя мають одиниці, включаючи основний закон, положення якого не кореспондують з іншими нормативно-правовими актами України в частині розуміння та здійснення аудиту. Таким чином, розглядаючи розвиток даного виду послуг в Україні, потрібно відзначити, що зміни, які його спричиняють, не завжди є узгодженими між собою, а їх кількісні характеристики не підтверджуються якістю.

Система аудиторської діяльності в Україні потребує структурування, в першу чергу законодавчого, а тоді вже інституційного, тому що підтвердження інформації про будь-яку зміну в діяльності підприємства вже стало традицією запровадження все нових та нових видів аудиту, недосконале розуміння суті яких не може забезпечити якості його проведення.

Для надання якісних послуг, аудиторам в першу чергу потрібно базуватися на дії нормативно-правових актів, які підтверджують в першу чергу сам факт легітимного існування такого виду аудиту та визначають приблизну схему його проведення, а вже потім вивчати специфіку галузі, щоб мати змогу чітко адаптувати загальні положення до конкретного об'єкта.

Більше того, говорячи про якість аудиту в Україні та базуючись на практиці багатьох аудиторських компаній нашої країни, за виключенням великої 4-ки, аудиторська діяльність стала настільки шаблонною, що від обсягів роботи та диференціації галузей об'єктів перевірки їм не вистачає часу на те, щоб дослідити всі нюанси конкретного об'єкта, аудиторські висновки пишуться на основі загальної інформації про об'єкт. Саме тому, ідеальним є варіант, який практикують компанії-лідери, коли відбувається диференціація об'єктів перевірки за критерієм їх галузі. В цілому, важливо зазначити що будь-який з існуючих видів аудиту носить соціальний характер, адже навіть підтверджуючи звітність підприємства, аудитор надає певний рівень впевненості суспільству про діяльності цього об'єкта.

Таким чином, наголошуючи на своїй соціальній активності, кожне підприємство погоджується з тим, що воно одночасно відповідальне перед суспільством у таких напрямках:

- економічний – суспільна функція діяльності підприємства полягає у тому, що воно є учасником створення ВВП та чесним платником усіх податків;

- законодавчий – підприємство веде свою діяльність з дотриманням чинного законодавства, що ніяк не порушує прав і свобод суспільства;

- етичний – підприємство у своїй діяльності керується етичними цінностями як в межах корпоративних відносин, так і суспільства;

- філантропічний – полягає у тому, що підприємство активно підтримує соціальні проекти та займається благодійністю.

Так чи інакше, основна проблема, на сучасному етапі розвитку ринкових відносин в Україні, полягає в тому, що вітчизняні підприємства занадто глибоко розуміють поняття ефективності, користуючись тим, що дешевше заплатити штраф за заподіяну шкоду суспільству, аніж витратити великі кошти на соціальну діяльність.

Список джерел:

1. Мазурик, О.В. Соціальний аудит як сучасна діагностична технологія в управлінській практиці України [Текст] : автореф. дис. ... д-ра соціол. наук : 22.00.04 / Олег Володимирович Мазурик; Київ. нац. ун-т ім. Тараса Шевченка. – Київ, 2014. – 36 с.

2. Мазурик, О. В. Суспільні функції та можливості соціального аудиту/ О. В. Мазурик // Вісник Київського національного університету імені Тараса Шевченка. Соціологія, – № 1 (4). – 2013. – С.79-83.
3. Назарова К.О. Аудит: еволюція, потенціал, ефективність : монографія / К. О. Назарова; Київ. нац. торг.-екон. ун-т. – Київ, 2015. – 463 с.
4. Попов, Ю. Н. Социальный аудит в системе регулирования социально-трудовых отношений / Ю. Н. Попов // Социальный аудит: проблема развития: сборник. – М.: Издательский дом «АТИСО», 2008. – 91 с.

УДК 658.633

Міщенко А.О.

*К.е.н., старший викладач кафедри фінансового аудиту
Київського національного торговельно-економічного університету*

АНАЛІТИЧНІ ПРОЦЕДУРИ ОЦІНКИ КОНКУРЕНТОСПРОМОЖНОСТІ ПІДПРИЄМСТВА

Інтенсивний розвиток ринкового середовища, обумовлений стрімкими процесами інтеграційного характеру, посилює агресивність конкурентної боротьби торговельних підприємств за лідерські позиції у бізнес-середовищі. Динамічність трансформацій ринкової конкуренції вимагає від системи менеджменту торговельних підприємств постійного оновлення методичних підходів в аспекті прийняття управлінських рішень, орієнтованих на зміцнення конкурентоспроможності. Постійне використання існуючих методичних розробок прийняття управлінських рішень не принесе ефекту від їх реалізації, оскільки вплив нових факторів попередньо не був виявлений та врахований. Саме такими факторами обумовлена необхідність здійснення на підприємстві аудиту, що забезпечить у цілому загальну ефективність господарської діяльності при зміцненні конкурентних позицій підприємства на ринку. Поліаспектна господарська діяльність підприємства не створює об'єктно-локальних меж для проведення аудиту. А це означає, що основним аудиторським інструментом при оцінюванні конкурентоспроможності підприємства є аналітичні процедури.

До арсеналу аналітичних процедур, які застосовуються в процесі аудиту господарської діяльності підприємства при оцінці його конкурентоспроможності відносять всі існуючі методи й прийоми економічного аналізу. Як свідчить практика, при аналізі конкурентоспроможності підприємства найчастіше застосовують методичні прийоми комплексної оцінки.

У сучасних трансформаційних умовах ефективно управління неможливе без постійного моніторингу оперативного і перспективного стану господарської діяльності підприємства.

Основним інструментом такого моніторингу є комплексний аналіз господарської діяльності підприємства, який забезпечує ідентифікацію факторного впливу конкурентів та врахування його можливих наслідків. Дієвість та результативність впровадження комплексного аналізу на торговельному підприємстві виражається в отриманні певних позитивних зрушень (ефектів) від виконаних основних його завдань. Формування інтегрального показника конкурентоспроможності підприємства як основного показника результативності його господарської діяльності характеризує комплексність дослідження, оскільки його інформаційно-аналітичне наповнення обумовлене синтезом результативних показників за кожним вектором управління конкурентоспроможністю підприємства.

Не менш важливою умовою забезпечення гарантійності здійснення господарської діяльності підприємства на лідерських позиціях у бізнес-середовищі, є здійснення перспективного комплексного аналізу, основною метою якого є вирішення тих же завдань щодо подальшого функціонування підприємства. Таким чином, співставляючи інтегральні показники конкурентоспроможності за результатами оперативного та перспективного комплексного аналізу, отримуємо чітке формування стратегічного розвитку підприємства. Це забезпечить релевантність інформаційного підґрунтя прийняття оперативних управлінських рішень з врахуванням виявлених відхилень чи недоліків, векторизованих на зростання конкурентоспроможності підприємства у перспективі.

Маючи на меті забезпечення економічного зростання підприємства, важливим завданням комплексного аналізу є утворення економічної доданої вартості, яка одночасно характеризує ефективність менеджменту підприємства, оцінюючи ефективність реалізованих управлінських рішень. Для досягнення максимальної ефективності менеджменту підприємства, необхідно забезпечити належний рівень економічної безпеки на ньому. Оцінка сукупного критерію економічної безпеки сигналізує про необхідність ідентифікації ризикових підприємств та ризикотворчих їх векторів управління конкурентоспроможністю, що створюють дестабілізуючий вплив на конкурентоспроможність підприємства.

Таким чином, послідовне виконання всіх завдань комплексного аналізу дозволяє створити міцне інформаційне забезпечення для прийняття ефективних управлінських рішень. Це пояснюється застосуванням інструментарію комплексного аналізу на всіх стадіях управлінського процесу на підприємстві. Тобто, позитивні зрушення

від кожного виконаного завдання комплексного компаративного аналізу обумовлюють його результативність загалом.

Проте, визнання результативності комплексного аналізу виключно за критерієм виконання основних його завдань є недостатнім. Виникає необхідність параметрального оцінювання шляхом введення нових критеріїв результативності.

Вимірювання результативності комплексного аналізу, на нашу думку, доречно розглядати в організаційній взаємодії управління підприємства.

Для визначення результативності господарської діяльності підприємств у зарубіжній практиці застосовується тривимірна модель результативності економічних процесів, розроблена Е. Мосенгом та П.Бредапом у 1993 році на основі трьох ключових факторів: ефективність – рівень задоволення потреб споживачів; економічність – економне та оптимальне використання ресурсів; гнучкість – стратегічна сфокусованість організаційно-управлінської діяльності і здатність організації до змін.

Пропонуємо модифікувати Мосенга та Бредапа в частині адаптації до предметної області комплексного аналізу, що дозволить оцінити саме його результативність. Для цього необхідно змінити окремі складові комплексної моделі, яка неодмінно враховувала б основний результат господарської діяльності підприємства – конкурентоспроможність. Тут виникає питання, який з ключових факторів моделі Мосенга та Бредапа доречно замінити на критерій конкурентоспроможності?

На цьому етапі важливим є чітке розмежування сутності понять «ефективність» та «результативність».

Так, ефективність є одним із критеріїв результативності, а результативність розглядається як агрегуючий показник. Таке розмежування є досить важливим для уникнення дублювання показників, що є складовими однієї моделі.

На основі таких тверджень, на нашу думку, доречно запропонувати удосконалення існуючої комплексної моделі Мосенга та Бредапа шляхом заміни фактора ефективності, який певною мірою дублює сутність результативності, на конкурентоспроможність як основний показник господарської діяльності підприємства.

Синергетичний взаємовплив та взаємозв'язок факторів економічності, гнучкості та конкурентоспроможності обумовлюють в цілому результативність комплексного аналізу, визначаючи при цьому необхідність його застосування при аудиторському оцінюванні конкурентоспроможності підприємства.

Список джерел:

1. Малярець Л. М. Економікоматематичні аспекти діагностики конкурентоспроможності підприємства : монографія / Л. М. Малярець, Л. О. Норік. – Х. : ХНЕУ, 2009. – 216 с.
2. Шимко О. В. Розвиток конкуренції у сфері торгівлі як необхідна умова ефективного функціонування споживчого ринку / О. В. Шимко : зб. наук. пр. Економічні науки / Луцк. нац. техн. ун-т. – Вип. 9 (33). Ч.3. – Луцьк, 2012. – С.461–470. – (Серія «Облік і фінанси»).

УДК 657.471: 658.8

Назарова К.О.

*К.е.н., доцент, доцент кафедри фінансового аудиту
Київського національного торговельно-економічного університету*

ОСОБЛИВОСТІ ФОРМУВАННЯ КОНЦЕПЦІЇ АУДИТОРСЬКОЇ СИНЕРГІЇ

Концепцію в науці прийнято розглядати як генеральну ідею дослідження, яка повинна забезпечуватися певним обґрунтуванням доцільності, необхідності, можливості реалізації, розкриттям способу її досягнення і т.п. Термін "концепція" (лат. "conceptio") означає "розуміння, система" та може визначатися як:

1. Спосіб розуміння, трактування певного предмета, явища, процесу, основна точка зору, керуюча ідея для їх висвітлення. Поняття концепції використовується і для позначення основного, єдиного задуму, конструктивного принципу в науковій, художній, технічній, політичній та інших сферах діяльності [1, с. 219-220].

2. Система поглядів, те або інше розуміння явищ, процесів [2, с.473; 3].

3. Єдиний, визначальний задум [2, с. 473].

4. Сукупність поглядів, спосіб розуміння, тлумачення окремого предмета дослідження, явищ і процесів, провідна ідея їх системної теоретико-методологічної характеристики [4, т.2, с. 51].

5. Провідний задум, що визначає стратегію дій у здійсненні реформ, програм, планів [4, т.2, с. 51].

Якщо наукова парадигма аудиту передбачає внесення певного наукового доробку всіма науковцями в певну галузь знань, то концепція аудиту, як і багатьох інших наукових сфер, передбачає визначальний задум, головну ідею, доведену гіпотезу певного спрямування тощо. Кількість та якість концепцій в аудиті збагачують його та вносять свій внесок у парадигму аудиту [5]. Загальновідомими в аудиті є такі концепції:

- розвитку аудиту;
- суттєвості;

- незалежного аудиту;
- внутрішнього аудиту;
- соціально-економічна концепція аудиту;
- завдань із надання впевненості;
- Р. Адамса (використання системно орієнтованого методу формування думки аудитора; концепція розподілу аудиторської діяльності на аудит і супутні послуги);
- Л. Діксі;
- Р. Монтгомері;
- Дж. Робертсона ("Етика поведження", "точність подання"; "незалежність, об'єктивність і чесність суджень"; "професіоналізм", "доказовість") [6, с.16-18];
- структурування національної системи аудиту в Україні [7];
- розвитку процедурного забезпечення аудиту [8] та ін.

Концепція принципово відрізняється від теорії не лише своєю певною незакінченістю, можливістю суб'єктивного авторського вирішення, але й тим, що доволі часто характеризується недостатньою мірою верифікації. Саме цю особливість можна вважати межею між теорією та концепцією в науці – у загальному вигляді умовно концепцію можна визначити як певну "сурогатну" форму теорії. Концепція, проходячи перевірку фактами, уточняється як за змістом, так і з погляду її пізнавальних меж. Принципово важливо, що концепція, зрештою, може не витримати випробування практикою та бути знехтуваною. Здебільшого це відбувається на тих етапах розвитку науки, коли потреба у поясненні об'єктів обумовлює виникнення безлічі концептуальних підходів, які інтегрують знання і дають більш-менш коректні пояснення [9]. Концепція дослідження передбачає систему вихідних теоретичних положень, які є основою дослідницького пошуку. У процесі наукового пошуку прийняті вихідні положення перевіряють, розвивають, коригують, за необхідності, відкидають, змінюють або ж модернізують.

Однією з концепцій, яка здійснює свій внесок у сучасну парадигму аудиту, можна визначити концепцію синергії внутрішнього та зовнішнього аудиту (концепція аудиторської синергії), яка пропонується в межах цього дослідження. Якісною особливістю запропонованої концепції є двовекторність наряду її дії, оскільки вона спрямована на задоволення потреб внутрішніх і зовнішніх користувачів інформації, що принципово відрізняє її від інших концепцій аудиту.

Сучасна економіка в цілому та економічна ефективність суб'єкта господарювання, зокрема, вимагають підвищення якості аудиту, оскільки якісний аудит є фактором економічного зростання. Відчутні

прагнення вітчизняних суб'єктів господарювання до участі у міжнародних ринках капіталу, праці, фінансових ринках, а також в інших формах макроекономічної діяльності, зростання ділової активності вітчизняних суб'єктів господарювання на зазначених ринках, оголошення ними стратегічних планів щодо підготовки та здійснення ІРО, сформовані запити стосовно залучення адресних інвестицій, спонукають власників та СЕО шукати надійне джерело максимально достовірної та підтвердженої інформації, яку може надати аудит, але, через незадовільну його якість, не надає.

На заваді активній практиці звернення суб'єктів господарювання до аудиторських фірм постає низка невирішених проблем, які відчутно підривають довіру замовників аудиту до його результатів, серед яких окремо визначаються невідповідна очікуванням замовників якість аудиту, низька довіра користувачів інформації до результатів аудиту. Не зважаючи на прогрес внутрішнього аудиту, а також досягнення зовнішнього аудиту, їх можливості є обмеженими, що потребує пошуку інноваційних підходів до можливості їх ефективної взаємодії. Саме на вирішення певної частки зазначених проблем, а, головне, на підвищення якості аудиту, спрямована концепція аудиторської синергії. Вона відповідає сформульованій на початку цього дослідження генеральній гіпотезі: ефективність управління суб'єктом господарювання, а також його економічна результативність та інвестиційна привабливість зростають, якщо вони ґрунтуються на результатах (або використовують результати) синергії внутрішнього та зовнішнього аудиту.

Отже, концепція аудиторської синергії стала певною логічною відповіддю, інноваційним підходом до розв'язання окремих проблем внутрішнього та зовнішнього аудиту.

Список джерел:

1. Золотогоров В.Г. Экономика: Энциклопедический словарь. – Мн.: Интерпрессервис; Книжный дом, 2003.
2. Большой экономический словарь / под ред. А.Н. Азрилияна. – 7-е изд., доп. – М. : Институт новой экономики, 2008. – 1472 с.
3. Концепція [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <https://uk.wikipedia.org/wiki/%D0%9A%D0%BE%D0%BD%D1%86%D0%B5%D0%BF%D1%86%D1%96%D1%8F>. – Дата звернення: 01.09.2015.
4. Економічна енциклопедія: У трьох томах. / Редкол.: С. В. Мочерний (відп. ред.) та ін. – К.: Видавничий центр "Академія", 2000-2002.
5. Концептуальна основа контролю аудиторської діяльності в Україні : затверджено рішенням Аудиторської палати України від 27.09.2007 р.- № 182/3 // Бухгалтерський облік і аудит. – 2007. – № 12. – С. 57–59.
6. Давидов Г.М. Формування теоретичних основ аудиту : автореф. ... докт.

екон. наук / Г.М. Давидов. – К., 2006. – 28 с.

7. Редько О.Ю. Методологія та організація професійного аудиту в Україні. Стан та перспективи розвитку : дис. ... докт. екон. наук : 08.00.09 / О.Ю. Редько. – К., 2009. – 435 с.

8. Проскуріна Н.М. Процедурне забезпечення аудиту. Теорія та практика : монографія / Н.М. Проскуріна. – К. : Інформ.-аналіт. агентство, 2011. – 739с.

9. Сурмін Ю. П. Майстерня вченого: Підруч. – К.: Знання-Прес, 2006.- С.38.

УДК 657.633+657.1.011.56

Несходовський І.С.

К.е.н., доцент кафедри фінансового аудиту

Київського національного торговельно-економічного університету

ВЕРИФІКАЦІЯ ЕЛЕКТРОННИХ ПЕРВИННИХ ДОКУМЕНТІВ В АУДИТІ

Електронні первинні документи все частіше використовуються в інформаційних системах бухгалтерського обліку.

Основними сферами їх застосування, в яких вже відмовилися від необхідності складання паперової форми документу є використання електронних первинних документів при здійсненні операцій з коштами на розрахунковому рахунку, при складанні фінансової, податкової, статистичної та іншої звітності, а також при формуванні і реєстрації податкових накладних.

Крім цього, підприємства все частіше переводять в електронну форму й інші первинні документи, зокрема, акти виконаних робіт, накладні, рахунки-фактури тощо.

Реалізувати такі можливості дозволяє більшість спеціалізованих програм для подання електронної звітності, зокрема MeDoc, а також спеціальний сайт Папка24, на якому можна підписати будь-який документ, відправити контрагенту і отримати від нього підписаний документ електронним підписом, що згідно чинного законодавства має юридичну силу.

Використання електронних первинних документів значно зменшує ймовірність помилки при складанні первинних документів, підвищує оперативність їх оброблення, а також підвищує захищеність даних документів від підробки та несанкціонованого втручання в його структур та зміст.

Разом з тим, в цьому контексті для формування обґрунтованого аудиторського висновку виникає необхідність підтвердження достовірності даних що відображені в електронних первинних

документах, а також верифікації підписів осіб, що склали електронний первинний документ.

Правові аспекти перевірки електронних первинних документів урегульовані наступними нормативними документами:

- Закон України «Про бухгалтерський облік і фінансову звітність в Україні», ст. 9, 12;

- Закон України про електронний цифровий підпис», ст. 3;

- Закон України «Про електронні документи та електронний документообіг», ст. 6;

- Податкового кодексу України, ст. 85;

- Постанова Кабінету міністрів України від 26 травня 2004р. № 680 «Про затвердження Порядку засвідчення наявності електронного документа (електронних даних) на певний момент часу».

Закон визначає наступні вимоги для прирівнення електронного цифрового підпису за правовим статусом до власноручного підпису (печатки):

- електронний цифровий підпис підтверджено з використанням посиленого сертифіката ключа за допомогою надійних засобів цифрового підпису;

- під час перевірки використовувався посилений сертифікат ключа, чинний на момент накладення електронного цифрового підпису;

- особистий ключ підписувача відповідає відкритому ключу, зазначеному у сертифікаті.

Електронний підпис не може бути визнаний недійсним лише через те, що він має електронну форму або не ґрунтується на посиленому сертифікаті ключа.

Для підтвердження дійсності електронних первинних документів аудитор повинен здійснити перевірку цілісності електронного документа шляхом перевірки електронного цифрового підпису.

Провести верифікацію електронних первинних документів можна за допомогою спеціалізованих програмних продуктів (рис. 1).

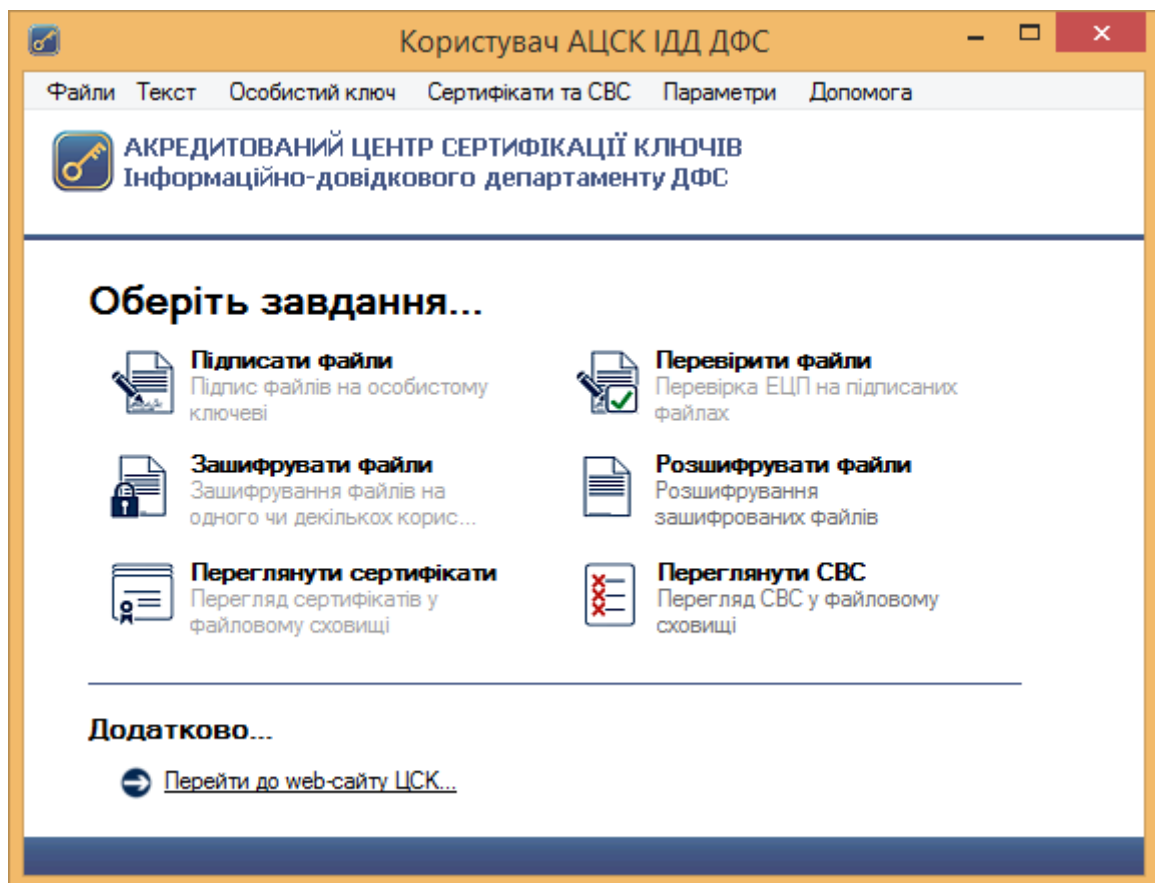


Рис. 1. Діалогове вікно верифікації електронних первинних документів підписаних АЦСК ІДД ДФС в «ІТ Користувач ЦСК»

Якщо у аудитора виникли сумніви, щодо доказовості представленого первинного документу, то він може звернутися до Акредитованого центру сертифікації ключів і отримати «Звіт-висновок про посвідчення справжності електронного цифрового підпису на електронний документ» (рис. 2)

Представлений висновок дозволить аудитору верифікувати осіб і правомірність електронного первинного документу з метою формування обґрунтованого аудиторського висновку.

ЗВІТ-ВИСНОВОК
про засвідчення чинності електронного цифрового підпису
на електронному документі

Комісією, що створена згідно з наказом директора ТОВ “Арт-мастер” від XX.XX.2013 р. № 59/ XX. XX.13, проведено процедуру засвідчення чинності електронного цифрового підпису (далі – ЕЦП) на електронному документі у файлі request.xml згідно із наданою заявою від XX.XX.2013 р. Файл було надано на носії CD-R.

Процедуру здійснено XX.XX.2013 р. у спеціальному приміщенні акредитованого центру сертифікації ключів “MASTERKEY” ТОВ “Арт-мастер” (далі – АЦСК).

За результатами проведеної процедури комісія дійшла висновку, що ЕЦП на вищезазначеному документі є чинним.

Підпис на документ накладено YY.YY.2013 р. 17:34:49 (за Київським часом). Дата та час накладання підпису на документ підтверджено відповідною позначкою часу, наданою АЦСК.

Реквізити підписувача:

П.І.Б.
Організація
Підрозділ
Посада
Населений пункт	Київ

На момент створення документа сертифікат відкритого ключа підписувача з реєстраційним номером був чинним.

Процедура виконувалася за допомогою надійного засобу електронного цифрового підпису “ІТ Користувач ЦСК-1” (експертний висновок № 05/02/02-4799 від XX.XX.2012 р.) та програмного комплексу ЦСК “ІТ ЦСК-1” (експертний висновок № 05/02/02-4797 від YY.YY.2012 р.).

Голова комісії:

Члени комісії:

.....

Рис. 2. Форма «Звіт-висновок про посвідчення справжності електронного цифрового підпису на електронний документ»

Список джерел:

1. Податковий кодекс України Кодекс України: Закон України від 02.12.2010 р. № 2755-VI [Електронний ресурс] – Режим доступу до ресурсу: <http://zakon5.rada.gov.ua/laws/show/2755-17>
2. Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні: Закон України від 16 лип. 1999 р. № 996-XIV [Електронний ресурс] – Режим доступу до ресурсу: <http://zakon5.rada.gov.ua/laws/show/996-14>
3. Про електронний цифровий підпис : Закон України від 22.05.2003р. № 852-IV. [Електронний ресурс] – Режим доступу до ресурсу: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/852-15>
4. Про електронні документи та електронний документообіг : Закон України від 22.05.2003 р. № 851-IV. [Електронний ресурс] – Режим доступу до ресурсу: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/851-15>
5. Призначення надійного засобу електронного цифрового підпису «ІТ Користувач ЦСК-1» [Електронний ресурс] – Режим доступу до ресурсу: http://acskidd.gov.ua/korustyvach_csk.

Оліярник Т.Ю.

Аспірант кафедри обліку і аудиту

Львівського національного університету імені Івана Франка

ІНФОРМАЦІЙНЕ ЗАБЕЗПЕЧЕННЯ АУДИТУ ДІЯЛЬНОСТІ ГОТЕЛЬНИХ КОМПЛЕКСІВ

Сфера діяльності готельних комплексів, у ХХІ ст. стає провідним напрямом економічного і соціального розвитку України завдяки її географічному розташуванню. Зростання конкурентоспроможності готельних комплексів передбачає прийняття ефективних управлінських рішень, які ґрунтуються на основі результатів аудиторського контролю. Інформаційне забезпечення аудиту діяльності готельних комплексів формується насамперед у системі бухгалтерського обліку. Якісне інформаційне забезпечення аудиту готельних комплексів є одним з головних завдань для досягнення прийняття ефективних управлінських рішень.

Насамперед необхідно визначити загальні поняття інформаційного забезпечення аудиту.

Загальновідомо, що інформаційне забезпечення – це система одержання, оцінки, зберігання та переробки даних, створена з метою вироблення управлінських рішень [1, с.134]. Це важливий етап стосується також організації і проведення аудиту діяльності готельних комплексів. Адже від складу, змісту, якості вихідних даних залежить ефективність аудиту, об'єктивність і дієвість його результатів.

Стосовно поняття аудиту видатний український економіст Білуха М.Т. запропонував наступне визначення – це незалежний контроль, який здійснюють аудиторські організації (фірми) за договорами з підприємствами та підприємцями, а також незалежні аудитори [1, с. 98].

Згідно з Законом України "Про аудиторську діяльність", аудит – це перевірка даних бухгалтерського обліку і показників фінансової звітності суб'єкта господарювання з метою висловлення незалежної думки аудитора про її достовірність в усіх суттєвих аспектах та відповідність вимогам законів України, положень (стандартів) бухгалтерського обліку або інших правил (внутрішніх положень суб'єктів господарювання) згідно із вимогами користувачів [2].

Як відомо, за формування інформаційного забезпечення аудиту діяльності готельних комплексів відповідає бухгалтерія, яка надає необхідну інформацію про стан об'єктів обліку діяльності цих комплексів. Особлива увага, на нашу думку, присвячена вимогам

стосовно облікової інформації, а саме: порівнюваність і постійність; суттєвість; консерватизм та повнота. Адже дотримання основних вимог щодо облікової інформації є критерієм однозначного її сприйняття учасниками, які підготовляють її у готельних комплексах та тими хто її використовує поза межами комплексів [3, с. 121].

На нашу думку, для формування інформаційного забезпечення аудиту діяльності готельних комплексів з метою прийняття ефективних управлінських рішень необхідно піднімати питання його якості.

Якість інформаційного забезпечення аудиту діяльності готельних комплексів прямо залежить від етапів проведення бухгалтерського обліку. Ждан В.І., Хаустова Є.Б., Колос І.В. та Бондаренко О.С. перелічують низку таких етапів: хронологічне та постійне в часі та систематичне за об'єктами обліку спостереження; вимірювання об'єктів обліку — господарських засобів та капіталів, господарських процесів та їх результатів — через єдиний грошовий вимірник; реєстрація та класифікація даних про зміни об'єктів обліку з метою їх систематизації за видами; узагальнення інформації з метою складання звітності [4, с. 198].

Слід погодитися із прямою залежністю якості інформаційного забезпечення аудиту діяльності готельних комплексів та етапів проведення бухгалтерського обліку. Оскільки на кожному етапі, за допомогою методів бухгалтерського обліку формуються дані, які визначають подальший розвиток діяльності готельних комплексів. Необхідно зазначити, що облік виконує ряд функцій, однак, на нашу думку, однією з найголовніших є інформаційна. Адже саме облік є головним джерелом постачання фактичної інформації різним суб'єктам управління – службам готельних комплексів, його підрозділам, менеджерам для прийняття важливих управлінських рішень, що необхідно враховувати аудиторіві під час перевірки.

Необхідно зауважити, що може використовуватись як внутрішній так і зовнішній аудит діяльності готельних комплексів, однак вони багато в чому доповнюють одне одного. Зокрема результати аналізу внутрішнього та зовнішнього аудиту показують, що при їх проведенні використовуються однакові методи та відповідна інформаційна база. Відмінність між видами аудиту представлена об'єктом перевірки та колом питань.

Отже, на нашу думку, необхідно зазначити роль облікової інформації у формуванні поняття аудиту та інформаційного забезпечення. Під час проектування інформаційного забезпечення потрібно особливу увагу присвятити вимогам стосовно облікової інформації, таким як: порівнюваність і постійність; суттєвість;

консерватизм та повнота. Також ми стверджуємо про наявність залежності якості інформаційного забезпечення аудиту від проведення етапів бухгалтерського обліку. Адже облік є головним джерелом постачання фактичної інформації різним суб'єктам управління. Таким чином, якісне інформаційне забезпечення аудиту діяльності готельних комплексів сприятиме створенню одного з головних інструментів контролю, який забезпечуватиме прийняття ефективних управлінських рішень в умовах конкурентного середовища.

На нашу думку, в подальшому необхідно класифікувати джерела інформації з метою підвищення якості інформаційного забезпечення аудиту діяльності готельних комплексів, і відобразити цю класифікацію в наказі про облікову політику підприємства.

Список джерел:

1. Білуха М.Т. Курс аудиту : підручник / М.Т. Білуха. – 2-ге вид. перероб. – К. : Вища шк. ; Т-во «Знання» ; КОО, 2009. – 574 с.
2. Про аудиторську діяльність : Закон України [Електронний ресурс] // Офіційний сайт ВРУ. – Режим доступу : <http://zakon0.rada.gov.ua/laws/show/3125-12>
3. Івахненко С. В. Інформаційні технології в організації бухгалтерського обліку та аудиту: Навч. посіб. / С. В. Івахненко. - 4- те вид., випр. і доп. – К.: Знання, 2008. – 343 с.
4. Ждан В.І. Теорія бухгалтерського обліку: Навч. посіб. / В.І. Ждан, Є.Б. Хаустова, І.В. Колос, О.С. Бондаренко — К.: Центр навчальної літератури, 2006. — 384 с.

УДК 657.633:378(043.2)

Откаленко О.М.

Головний бухгалтер Вінницького торговельно-економічного інституту КНТЕУ
ОРГАНІЗАЦІЯ ВНУТРІШНЬОГО АУДИТУ В ДВНЗ

В сучасних умовах господарювання вищих навчальних закладів державного сектору, коли збільшується роль платних послуг у фінансовому забезпеченні ВНЗ, виникає нагальна потреба в організації внутрішнього аудиту закладів освіти. Внутрішній аудит явище доволі суперечливе. Адже, з одного боку, саме за допомогою внутрішнього аудиту є можливість підвищити ефективність управління фінансово-господарською діяльністю вищого навчального закладу, а також приймати виважені управлінські рішення. З іншого боку, проблем та недоліків в теорії та практиці внутрішнього аудиту ще багато, що притягує до нього пильну увагу науковців.

Науковим та практичним проблемам внутрішнього аудиту присвячені праці О. Чечуліної, Н. Дорош, С. Бардаша, В. Малікова, Д. Калінкіна, Н. Верхоглядової та інших. Проте й досі залишається багато проблем, які пов'язані з організацією внутрішнього аудиту у вищих навчальних закладах державного сектору, що й визначає актуальність обраної теми дослідження.

Організація внутрішнього аудиту в бюджетних установах, до яких і належать державні ВНЗ, передбачає створення підрозділів на всіх рівнях розпорядників бюджетних коштів, а діяльність таких підрозділів повинна здійснюватись узгоджено та паралельно. Одночасно, узгодження діяльності окреслених підрозділів є основним завданням такої складової державного внутрішнього фінансового контролю, як гармонізація [1]. Це дає підстави зробити висновок про необхідність застосування саме системного підходу при організації внутрішнього аудиту у вищих навчальних закладах.

Організація внутрішнього аудиту у ВНЗ передбачає сукупність процесів, що ведуть до утворення досконалих взаємозв'язків між частинами цілого.

Об'єктом здійснення внутрішнього аудиту є стан організації та ефективність функціонування внутрішнього контролю у вищих навчальних закладах державного сектору [2, с. 295].

Принципи організації внутрішнього аудиту ВНЗ – це сукупність норм і правил, дотримання яких під час організації внутрішнього аудиту дозволить зробити процес такої організації найбільш раціональним та ефективним. Доцільно виокремити наступні принципи організації внутрішнього аудиту вищих навчальних закладів державного сектору:

1) спеціалізація. Полягає у розподілі праці для виконання різних процедур. необхідно враховувати специфіку діяльності;

2) кооперація. Полягає в об'єднанні зусиль працівників спеціалізованих відділів з метою всебічного дослідження об'єкта контролю;

3) пропорційність. Полягає в дотриманні правильного співвідношення інформаційного забезпечення з обчислювальною технікою з метою забезпечення пропорційності надходження інформації для використання під час перевірки операцій з необоротними активами, запасами тощо;

4) паралельність. У процесі фінансово-господарського контролю забезпечує одночасне паралельне виконання процедур для перевірки рівних за змістом фінансових і господарських операцій, які здійснюються об'єктом контролю;

5)прямоточність. Дозволяє раціонально організовувати інформаційні потоки між учасниками певного процесу;

6)ритмічність. Забезпечується рівномірним виконанням контрольних процедур, що передбачає правильну організацію роботи всіх виконавців. З цією метою складаються графіки, за кожним перевіряючим закріплюють різні розділи перевірки.

До елементів системи внутрішнього аудиту належать наступні етапи внутрішнього аудиту [3, с. 87]:

1) планування внутрішнього аудиту;

2)реалізація контрольних заходів у рамках проведення внутрішнього аудиту. На цьому етапі проводиться контроль організації внутрішнього контролю у вищих навчальних закладах. Здійснюються перевірки ефективності внутрішнього контролю. Завершується цей етап оформленням результатів внутрішнього аудиту ВНЗ;

3)підбиття підсумків контрольної діяльності в рамках внутрішнього аудиту. На цьому етапі проводиться контроль за ходом виконання рекомендацій за результатами внутрішнього аудиту, підводяться середньострокові та річні підсумки внутрішнього аудиту.

Останнім елементом системи організації внутрішнього аудиту вищих навчальних закладів є забезпечення процесу відповідної організації, до якого варто віднести: законодавче, кадрове, методичне, інформаційне, технічне та матеріальне забезпечення.

Внутрішній аудит можна визначити як діяльність, котра допомагає керівнику в досягненні поставленої перед підприємством мети, використовуючи систематизований і послідовний підхід до оцінки та підвищення ефективності системи внутрішнього контролю. Внутрішній аудит допомагає керівнику здійснювати управління, але не може і не повинен підміняти управлінців і керівників, адже він не може замінити собою систему внутрішнього контролю [4, с. 7].

Аналізуючи місце внутрішнього аудиту в системі управління вищим навчальним закладом державного сектору, можна зазначити, що внутрішній аудит відповідає за:

- збереження матеріальних ресурсів і ефективність їх використання;

- адекватність і ефективність управлінських рішень;

- дотримання норм чинного законодавства, попередження і виявлення фактів їх порушення;

- достатність, точність, релевантність інформації, що створюється і передається для прийняття управлінських рішень;

- збереження конфіденційної інформації.

Таким чином, із розвитком економічних реалій в Україні внутрішній аудит стає невід’ємним засобом управління вищим навчальним закладом державного сектору. Ефективна система внутрішнього аудиту у ВНЗ може запобігти нераціональному та нецільовому використанню ресурсів й мінімізувати ризик фінансових порушень при ревізії фінансово-господарської діяльності державного закладу вищої освіти. Поряд із цим доцільно зазначити про нагальну потребу розробки методичного забезпечення внутрішнього аудиту установ державного сектору, в т.ч. і вищих навчальних закладів, в Україні.

Список джерел:

1. Концепція розвитку державного внутрішнього фінансового контролю на період до 2017 року: Розпорядження Кабінету Міністрів України від 25.05.2005 №158-р
2. Калінкін Д.В. Теоретичні засади організації внутрішнього аудиту бюджетних установ / Д.В. Калінкін // БізнесІнформ. – 2014. - №10. – С. 293 – 298.
3. Пантелеєв В.П. Внутрішньогосподарський контроль: методологія та організація: монографія / В.П. Пантелеєв. – К.: Інформ.-аналіт. агенство, 2008. – 489 с.
4. Андреев П.П., Чечуліна О.О., Ян ван Тайвен. Внутрішній контроль та аудит у секторі державного управління України та європейський досвід. – К.: Кафедра, 2011. – 120 с.

УДК 657.371:657.421.3

Патраманська Л.Ю.

*Асистент кафедри фінансового контролю та аналізу
Вінницького торговельно-економічного інституту КНТЕУ*

ІНВЕНТАРИЗАЦІЯ ПРОГРАМНОГО ЗАБЕЗПЕЧЕННЯ СУБ’ЄКТІВ Е-КОМЕРЦІЇ

Для підприємств електронної комерції є характерним обов’язкове застосування в ході основної діяльності спеціального програмного забезпечення, інформаційних систем, без яких така діяльність взагалі б не могла б здійснюватись. До того для виконання контрольно-аналітичних процедур та управління підприємством в цілому можуть використовуватись спеціальні програмні продукти, які навіть не завжди знаходяться на матеріальних носіях, а можуть перебувати у віртуальному сховищі даних або ж існувати у вигляді прав на користування он-лайн сервісами.

Проблематику інвентаризації нематеріальних активів, в тому числі і програмного забезпечення, досліджували такі вчені як

Алтинцева Н.О., Біляченко О.Л., Бабіч М.І., Кантаєва О.В., Канцедал Н.А., Серпенінова Ю.С., Юрківська Л.Й. та інші.

Враховуючи специфіку програмного забезпечення підприємств електронної торгівлі, облік тих чи інших програм буде відмінним один від одного в залежності від їх виду (рис. 1).

Методика інвентаризації нематеріальних активів повинна відрізнитись від загальноприйнятої методики основних засобів, запасів та інших активів у зв'язку із специфікою самого активу та його обліку.

Основні положення проведення інвентаризації на підприємствах, в установах, організаціях та відповідно оформлення отриманих результатів встановлено Положенням про інвентаризацію активів та зобов'язань» [3].

В практиці господарювання проведення інвентаризації нематеріальних активів зводиться до простої перевірки документів, що підтверджують факти існування прав на ці нематеріальні активи.

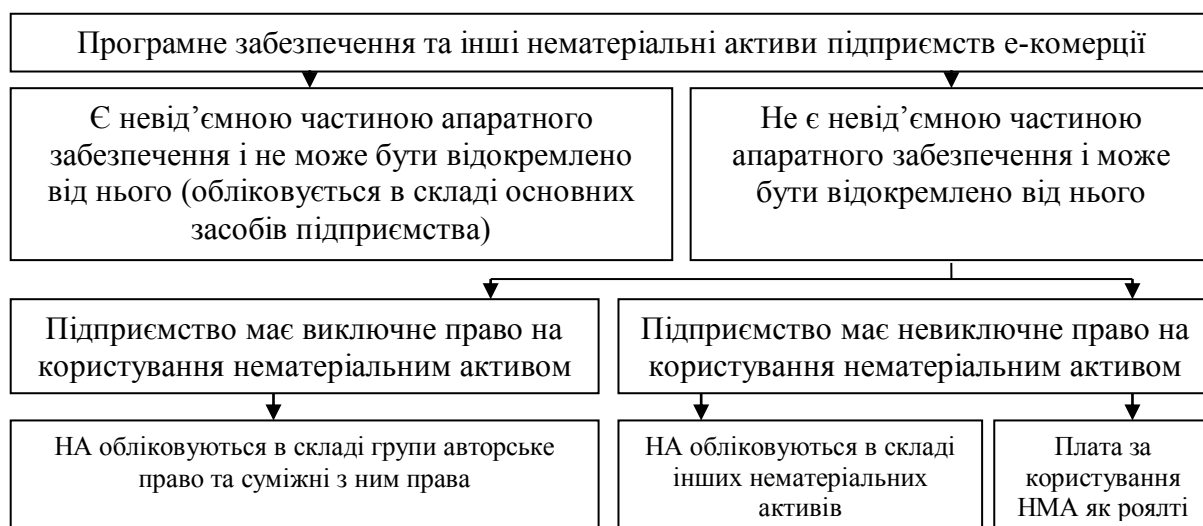


Рис.1. Програмне забезпечення та інші нематеріальні активи підприємств е-комерції

Проте, такий підхід суперечить основним завданням інвентаризації: встановлення фактичної наявності активів та співставлення отриманих даних із обліковими з метою виявлення розбіжностей.

Завдання інвентаризації програмного забезпечення на підприємствах електронної комерції є значно ширшими та полягають в наступному:

- 1) встановлення фактичної наявності програмного забезпечення та порівняння з даними обліку, з метою виявлення нестач та лишків;
- 2) визначення відповідності облікової вартості нематеріальних активів справедливій для можливого прийняття рішення про

переоцінку [1];

3) виявлення програмного забезпечення, яке не використовується, або неправомірно використовується на підставі наявності документів;

4) перевірка дотримання умов та порядку збереження нематеріальних активів, а також правил їх утримання та експлуатації - перевіряються умови експлуатації носія, щоб перешкодити втраті, а також перевірити документи, що підтверджують права власності [2];

5) виявлення активів, що не відповідають критеріям визнання – залучення експерта для реальної оцінки програм [2].

На рис. 2 відображено узагальнений алгоритм інвентаризації нематеріальних активів, зокрема програмного забезпечення підприємств електронної комерції.



Рис.2. Етапи інвентаризації програмного забезпечення

Місцями перевірки програмного забезпечення можуть бути: комп'ютери, віртуальне сховище даних, інтернет, флеш-носії, диски, паперові носії із даними про програми.

Інвентаризація нематеріальних активів може проводитись ручним способом або автоматизованим. Якщо суб'єкт контролю проводить інвентаризацію вручну, то слід переглянути встановлене програмне забезпечення на всіх комп'ютерах і зафіксувати всю інформацію в звіті чи забезпечити відповідними формами документів всіх користувачів, які самостійно заповнюють необхідні дані, а надалі формується єдиний звіт.

Автоматична інвентаризація передбачає можливість використання інформаційно-комп'ютерних технологій під час

перевірки програмного забезпечення за фактичним даними на методичному етапі. Для автоматичної інвентаризації ПЗ на комп'ютерах і серверах підприємства використовуються спеціальні програми.

Результати інвентаризації програмного забезпечення на підприємствах електронної комерції можуть бути наступними: лишки (які підлягають оприбуткуванню), норма (відхилень не виявлено), нестачі (відшкодовуються винними особами, списуються на витрати).

Отже, належно побудована система контролю стану і використання програмного забезпечення є основою розвитку обліково-контрольної інформації в системі управління програмним забезпеченням. Важливість контролю програмного забезпечення в управлінні сьогодні обумовлюється тим, що даний актив є невід'ємним та ключовим елементом робочих циклів на підприємстві е-комерції.

Перспективами подальших досліджень є вдосконалення документального забезпечення та підходів до автоматизації інвентаризації програмного забезпечення на підприємствах електронної комерції

Список джерел:

1. Канцедал Н.А. Особливості методики інвентаризації нематеріальних активів та визнання її результатів / Н. А. Канцедал // Облік і фінанси. - 2014. - № 4. - С. 29-33.
2. Положення про інвентаризацію активів та зобов'язань, затв. Наказом Мінфіну України від 02.09.2014 № 879 р. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/z1365-14>.
3. Сучасні тенденції розвитку обліку, контролю й аналізу нематеріальних активів : монографія / за заг. ред. Ф.О.Журавки. – Суми : Ярославна, 2015. – 208 с.

УДК 657.6:339

Пилипчук Н.М.

Асистент кафедри фінансового аудиту

Київського національного торговельно-економічного університету

КОНТРОЛЬ ЯКОСТІ ВНУТРІШНЬОГО АУДИТУ ПІДПРИЄМСТВ

В умовах глобалізації та інтеграції до світового економічного простору, поглиблення ринкових перетворень та подолання наслідків фінансово-економічної кризи розвиток економіки України вимагає підвищення якості інформаційно-аналітичного забезпечення підприємств. Важливість удосконалення управління господарськими

процесами зумовлює критичний перегляд інструментів підготовки комплексної інформації. Ці фактори посилюють значення внутрішнього аудиту.

Метою контролю якості аудиту є забезпечення відповідності діяльності внутрішніх аудиторів встановленим критеріям якості.

Політика та процедури контролю якості встановлюються службою внутрішнього аудиту для підвищення внутрішньої культури та розуміння персоналом того, що якість – це головне при наданні аудиторських послуг. Відповідальність за розробку, організацію, впровадження та підтримання ефективного функціонування системи контролю якості внутрішнього аудиту несе керівник служби. Керівник служби внутрішнього аудиту зобов'язаний розробити та впровадити у практику систему контролю якості, яка б забезпечувала обґрунтовану впевненість у тому, що персонал служби, а також сам керівник, діють відповідно до Міжнародних професійних стандартів внутрішнього аудиту, Кодексу професійної етики та законодавчих і нормативних вимог, які регулюють діяльність внутрішніх аудиторів, а висновки (звіти), що надаються службою, відповідають умовам аудиторських завдань.

Відповідно до Міжнародного стандарту контролю якості система контролю якості аудиторських послуг має складатися з таких елементів, як відповідальність керівника за організацію контролю якості, етичні стандарти, отримання завдання і співпраця з клієнтом, виконання спеціальних завдань, фахові людські ресурси, виконання та моніторинг завдання.

Усі елементи контролю якості є взаємозалежними. Щодо кожного з наведених елементів мають бути встановлені політика та процедури контролю якості. Система контролю якості роботи внутрішніх аудиторів ґрунтується на стандартних процедурах і політиках, а також на професійній думці керівника служби та керівника аудиторського завдання конкретного об'єкта, якому доручено виконувати та керувати персоналом, зайнятим у його виконанні. Система контролю якості повинна забезпечити комплексну оцінку проведення аудиторських процедур та розроблення механізмів їхнього корегування. Для того щоб акціонери підприємства, а також вищий менеджмент, комітет з аудиту та зовнішні аудитори почували себе впевнено, отримуючи послуги внутрішнього аудиту, керівник служби має розробити програму внутрішніх і зовнішніх оцінок якості роботи внутрішнього аудиту.

Висновок щодо оцінки компетентності зовнішніх експертів ґрунтується на фаховому судженні, яке враховує професійний досвід у області внутрішнього аудиту та підтверджену професійну

кваліфікацію осіб, обраних для проведення перевірки. Оцінка кваліфікації визначає компетентність оцінюваних фахівців з урахуванням розміру і складності підприємства, що перевіряється, а також знань експертів про конкретний виробничий сектор, галузь або їхні технічні, технологічні знання. Незалежність експертів припускає принципову відсутність фактичного або можливого конфлікту інтересів.

Якщо оцінка проводиться зовнішньою стороною, головна користь такої роботи полягає у тому, що аналіз носить незалежний і неупереджений характер. Зрозуміло, ця перевага досягається за рахунок більш високих витрат на проведення зовнішньої оцінки (у порівнянні з витратами на внутрішню оцінку). Проте, зовнішня оцінка навряд чи зможе повною мірою врахувати всі фактори, що впливають на співвідношення витрат і вигід при аналізі прибутковості та корисності служби внутрішнього аудиту та синергетичного ефекту від її наявності. Таке обмеження є пов'язаним з тим, що певна фінансова та інша інформація, необхідна для забезпечення повноти висновків, може виявитися конфіденційною, недоступною зовнішнім оцінювачам. З огляду на рівень витрат, рішення щодо необхідності зовнішньої оцінки повинно прийматися керівником служби внутрішнього аудиту.

На завершення проведення оцінки зовнішній експерт повинен підготувати офіційний письмовий звіт, який має містити висновки про ступінь відповідності організації діяльності служби внутрішнього аудиту діючим стандартам, а також, якщо буде потреба, надати рекомендації з удосконалення процесів і процедур. Керівник служби внутрішнього аудиту зобов'язаний поінформувати вище керівництво та наглядову раду про результати виконання програми гарантії та підвищення якості.

Оцінка відповідності політики та процедур контролю якості (моніторинг) здійснюється з метою отримання обґрунтованої впевненості, що політика і процедури служби внутрішнього аудиту щодо системи контролю якості є відповідними, адекватними, працюють ефективно та додержуються на практиці. Моніторинг має включати постійний розгляд та оцінку системи контролю якості, а також періодичну перевірку окремих завершених завдань.

Підтримка високої якості аудиту гарантує підприємству одержання максимальної користі від своєї служби аудиту. Відповідальність за процес моніторингу повинен нести керівник служби внутрішнього аудиту. Контроль за якістю можна здійснювати через керівництво служби аудиту; групи однакових за посадовим

рівнем співробітників всередині аудиторської служби; зовнішній аудит.

Також рекомендується здійснювати моніторинг системи контролю якості та ефективності діяльності служби. Здійснюючи моніторинг системи контролю якості, уповноважена особа, у першу чергу, оцінює затверджену керівництвом внутрішню систему контролю якості, її відповідність прийнятим нормативним документам, що регламентують діяльність внутрішніх аудиторів. Варто враховувати, що наявність затвердженої керівництвом системи контролю якості не дає повної гарантії того, що служба внутрішнього аудиту дійсно здійснює аудиторські послуги на найвищому рівні якості, тому уповноважена особа повинна вибірково ознайомитися з результатами проведення перевірок з метою одержання підтвердження дієвості внутрішніх процедур контролю.

Внутрішні аудитори повинні не лише рекомендувати запровадити чи посилити контроль, а й пропонувати змінити його систему там, де виявлено істотні ризики, які неадекватно управляються та контролюються.

Таким чином, внутрішній аудит повинен сприяти вирішенню проблем, пов'язаних з розробкою науково обґрунтованої, відповідної динамічним сучасним вимогам, системи формування первинної інформації та своєчасних оптимальних управлінських пропозицій для прийняття ефективних управлінських рішень з розвитку суб'єктів господарювання не тільки в даний момент, але й в довгостроковій перспективі.

Кваліфікована служба внутрішнього аудиту здатна за допомогою інструментів, властивих ексклюзивно аудиту, не тільки перевіряти та діагностувати проблемні ситуації, але й прогнозувати їхню майбутню динаміку, а також формувати управлінські рекомендації, відповідні до змін середовища.

УДК 657.635.658.15

Селіщев С.В.

Асистент Національного центру обліку та аудиту

Національної академії статистики, обліку та аудиту

ВНУТРІШНІЙ АУДИТ ІНФОРМАЦІЙНО – ТЕХНІЧНОГО ЗАБЕЗПЕЧЕННЯ ПІДПРИЄМСТВ

Серед усіх видів (номенклатури) матеріальних цінностей, які використовуються підприємством в процесі господарської діяльності, достатньо новими є персональні комп'ютери, комплектуючі, програмні продукти та оргтехніка (інформаційно - технічне

забезпечення підприємства). Дослідження діючої практики свідчить, що процесу обліку та контролю зазначених матеріальних цінностей притаманні окремі особливості, які мають враховуватись при організації та проведенні внутрішнього аудиту.

Процес внутрішнього аудиту, як складова частина системи забезпечення ефективного використання комп'ютерної техніки, передбачає визначення та оцінку ризиків. В результаті дослідження діючої практики, нами було виявлено наступні ризики:

- розкрадання майна;
- відсутність технічної документації;
- відсутність повних облікових даних про технічний обладнання;
- відсутність даних про здійснені ремонти та поліпшення;
- відсутність обліку запасних частин;
- використання неліцензійного програмного забезпечення.

При оцінці ризиків необхідно також звернути увагу на те, що у працівників, які обслуговують персональні комп'ютери (далі ПК) та оргтехніку, можуть утворюватися запасні частини, які вони використовують для ремонтів. Через що виникає ризик шахрайства – тобто заміни старих запчастин на старі - запчастини або пристрій купується та реалізується на сторону, а безпосередньо зламана ремонтуються та видається за нове.

Серед інших джерел потенційного викривлення фінансових даних в результаті порушення умов обліку та використання комп'ютерної техніки та програмного забезпечення, можна виділити порушення правил обліку через недостатнє розуміння специфіки об'єкту обліку. Більшість бухгалтерів ще не достатньо розуміють, де можливо подивитись назву комп'ютера, і якщо в одній накладній комп'ютер (системний блок), монітор, миша, клавіатура та, наприклад, модем – це 5 окремих об'єктів обліку, а не один «Комп'ютер».

Ігнорується ведення обліку за відповідальними особами – тобто у кращому випадку комп'ютерна техніка закріплена за однією матеріально-відповідальною особою, але використовується іншими працівниками в різних приміщеннях та підрозділах підприємства.

Будь яка відповідальність працівника щодо закріпленої за ним техніки не оформлюється, більше того, користувачі часто мають права на самостійне встановлення програмних продуктів, які не завжди можуть бути забезпечені відповідною ліцензійною документацією.

По-друге – це відсутність достатнього рівня контролю за зберіганням, використанням та переміщенням комп'ютерної техніки, формальне відношення до проведення інвентаризацій. У окремих,

випадках, при звільненні матеріально-відповідальної особи за зберігання та використання комп'ютерів та оргтехніки не складаються акти приймання – передання матеріальних цінностей.

Експериментальним шляхом встановлено, що проведення суцільної контрольної перевірки наявності та використання комп'ютерної техніки (мова йде про підприємства з більш ніж 50 автоматизованих робочих місць) необхідно більш ніж 70 годин (приблизно 9 робочих днів).

Тому, якщо у наказі на проведення перевірки вказано непропорційний термін виконання – це може свідчити про те, що перевірка або взагалі не проводилась, або проводилась неналежним чином, що зумовлює ризик, пов'язаний зі збереженням, та використанням матеріальних цінностей, а також ризик некомпетентності або незацікавленості у забезпеченні внутрішнього контролю управлінського персоналу.

Аналіз діючої практики свідчить, що дуже часто, якщо навіть фактична перевірка здійснюється належним чином, процес відображення її результатів у бухгалтерському обліку не контролюється управлінським персоналом, що у свою чергу спростовує результати перевірки в цілому. Така практика зумовлює необхідність оцінки ризиків системи бухгалтерського обліку матеріальних цінностей.

Зустрічаються випадки, коли комісія сформована таким чином, що відповідальні особи «перевіряють» самі себе, що зумовлює ризик приховування недоліків та відповідних шахрайств.

Визначено необхідність адаптації та подальшої розробки існуючих підходів до проведення внутрішнього аудиту інформаційно-технічного забезпечення підприємств, з метою оптимізації часу та ресурсів, без суттєвих втрат якості та ефективності аудиту.

УДК 332.8

Солодовнік О.О.

*К.е.н., доцент, професор кафедри фінансів та кредиту
Харківського національного університету будівництва та архітектури*

Докуніна К.І.

*Аспірант кафедри фінансів та кредиту
Харківського національного університету будівництва та архітектури*

ЕНЕРГОАУДИТ НА ПІДПРИЄМСТВАХ ЖКГ: НЕОБХІДНІСТЬ ПРОВЕДЕННЯ ТА ЕКОНОМІЧНА ДОЦІЛЬНІСТЬ

Подолання глобальних і національних викликів, що постали перед Україною у 2014-2015 рр., вимагає прискореного економічного

зростання, яке безпосередньо залежить від задоволення енергетичних потреб у ході забезпечення суспільної життєдіяльності.

З огляду на це, проблеми пошуку різнопланових інструментів зниження залежності економіки країни від постачальників паливно-енергетичних ресурсів (ПЕР) та підвищення ефективності їх використання дедалі більше привертають увагу представників вітчизняного політикуму, вчених і практиків.

Проблема енергозабезпечення та раціонального енергоспоживання є однією з найважливіших проблем підприємств сфери житлово-комунального господарства (ЖКГ), оскільки послуги, які вони надають населенню та іншим споживачам з водо-, газо-, тепло-, електропостачання, мають високу енергоємність.

Наразі, функціонування підприємств ЖКГ в Україні характеризується: значними втратами паливно-енергетичних ресурсів; недосконалістю структури виробництва та енергоспоживання; повільним впровадженням передових технологій; відсутністю механізмів мотивації та стимулювання, спрямованих на розробку енергозберігаючих заходів; недосконалістю нормативно-правового забезпечення та методичних підходів до розробки і реалізації програм енергозбереження; неналежним фінансуванням енергозберігаючих заходів та відповідних програм через постійний брак бюджетних та власних коштів підприємств.

Вирішення більшості із зазначених проблем потребує реалізації комплексу заходів, які мають розроблятися на основі висновків енергетичного аудиту (далі - енергоаудит), що являє собою енергетичне обстеження підприємства з метою встановлення ефективності використання ПЕР та виробленні пропозицій щодо можливостей економії таких ПЕР.

Енергоаудит може бути проведений як сторонніми організаціями, так і шляхом створення окремого підрозділу на підприємствах ЖКГ. Зважаючи на перманентний характер та масштабність проблеми забезпечення раціонального енергоспоживання на підприємствах ЖКГ доцільним є створення відокремлених структурних підрозділів – відділів енергоаудиту. Для обґрунтування економічної доцільності створення такої структурної одиниці може бути застосований витратний підхід, запропонований Подольчак Н.Ю. [1], згідно з яким економічна доцільність створення відділу енергоаудиту у формалізованому вигляді має наступний вигляд:

$$V_{в0} \geq V_{оп} + V_{підг} + V_{орг},$$

де $V_{в0}$ - витрати до створення служби (тис.грн.), наприклад, проведення енергоаудиту сторонніми організаціями;

$V_{оп}$ - витрати на оплату працівників відділу (тис.грн.);

$V_{\text{підг}}$ - витрати на підготовку працівника - майбутнього енергоаудитора (тис.грн.)

$V_{\text{орг}}$ - одноразові витрати на створення відділу енергоаудиту (тис.грн.).

Для оцінки економічної ефективності розглянемо умовний приклад створення відділу енергоаудиту на підприємствах ЖКГ, де на початковому етапі енергоаудит буде проводити один працівник. Середня заробітна плата у сфері адміністративного та допоміжного обслуговування за грудень 2015р., за даними Державної служби статистики [2] становила 3540 грн. Витрати на підготовку працівника відділу - майбутнього енергоаудитора, за даними Центру підготовки енергоменеджерів "КПІ" [3] - 1800 грн. Одноразові витрати на створення відділу енергоаудиту зводяться до закупівлі офісної техніки, необхідного комп'ютерного забезпечення, меблів та інших витрат становитимуть близько 4000 грн.

Щодо витрат до створення відділу енергоаудиту, то до таких витрат можна віднести середню вартість проведення енергоаудиту для підприємств теплопостачання - 18 000 грн. Термін проведення енергоаудиту коливається від 3 до 18 місяців. Для приклада візьмемо мінімальний термін проведення - 3 місяця. Підставивши дані у запропоновану формулу отримуємо:

$$18\ 000 > 3\ 540 * 3 + 1\ 800 + 4\ 000$$
$$18\ 000 > 16\ 420$$

Отже, незважаючи на значну витратність створення відділу енергоаудиту, проведений розрахунок доводить доцільність створення такого відділу на підприємствах ЖКГ.

Таким чином, аналіз ситуації, яка склалася в Україні у сфері ЖКГ, вказує на необхідність коригування існуючої політики енергозбереження та розробки дієвих заходів її реалізації. Для цього на підприємствах ЖКГ має бути проведений енергетичний аудит. В роботі обґрунтовано економічну доцільність створення на підприємствах ЖКГ окремого структурного підрозділу - відділу енергоаудиту.

Список джерел:

1. Подольчак Н.Ю. Організування взаємодії у системі "підприємство-державна податкова служба"/ Н.Ю. Подольчак // Вісник соціально-економічних досліджень. – 2012. – вип. 2. – С. 150-156.
2. Державна служба статистики. [Електронний ресурс] – Режим доступу: <http://www.ukrstat.gov.ua>

3. Центр підготовки енергоменеджерів ІЕЕ НТУУ "КПІ". [Електронний ресурс] – Режим доступу: <https://www.facebook.com/Центр-підготовки-енергоменеджерів-ІЕЕ-НТУУ-КПІ-1551897301764252/timeline/>

УДК 657.6

Шевчук Є.О.

*завідувач лабораторії «Навчально-виробнича туристична фірма»
Київського технікуму готельного господарства*

ОБЛІКОВО-АНАЛІТИЧНЕ ЗАБЕЗПЕЧЕННЯ ДІЯЛЬНОСТІ ПІДПРИЄМСТВ ТУРИСТИЧНОЇ МЕРЕЖІ

В умовах економічної кризи бізнес-середовище туристичної галузі повинно швидко реагувати на зміни економічної ситуації та постійно удосконалювати системи управління як туристичного підприємства, так і туристичної мережі. Це обумовлює зростання ролі системи обліково-аналітичного забезпечення ділового партнерства суб'єктів туристичної мережі, як основного продуцента інформації для її ефективного управління. Гарантувати повноту та достовірність результатів системи обліково-аналітичного забезпечення можливо лише за умов виконання аудиту як завдання з надання впевненості, що не є аудитом фінансової звітності.

Основним завданням дослідження є визначення змісту обліково-аналітичного забезпечення аудиту ділового партнерства в туристичній мережі.

На сучасному туристичному ринку України реалізацією туристичного продукту, пошуком кінцевого споживача, займаються туристичні агентства. Вони об'єднуються в туристичні мережі, які діють «на підставі відносин власності/оренди, франчайзингу або управління за контрактом». В сучасному бізнес-середовищі туристичні мережі можуть стабільно і ефективно господарювати лише за умови побудови механізму фінансової безпеки кожного з її учасників для уникнення банкрутства, яке сьогодні все частіше зустрічається в туристичному середовищі. Дієвість фінансової безпеки туристичної мережі потребує належної організації і функціонування системи обліково-аналітичного забезпечення саме ділового партнерства.

Проведений аналіз дефініцій «обліково-аналітичне забезпечення», «обліково-аналітична система», «обліково-аналітичний механізм», дозволив дійти висновку, що вони мають майже тотожній (синонімічний) зміст. Акцентуючи увагу саме на обліково-аналітичному забезпеченні слід зазначити, що воно має

ознаки системи, оскільки інформація надається з різних підсистем управління, що взаємодіють між собою через інформаційні канали.

Розглядаючи складові обліково-аналітичної системи на даний час виділяється декілька підходів до визначення її складових, а саме:

- підсистема обліку → підсистема аналізу;
- підсистема обліку → підсистема аудиту → підсистема аналізу.

Досліджуючи франчайзингову модель туристичної мережі як найрозповсюдженішу модель в Україні на ринку туристичних послуг слід враховувати, що суб'єктами туристичної мережі є франчайзер та n-кількість франчайзі, між якими виникають певні інформаційні потоки (рис. 1).

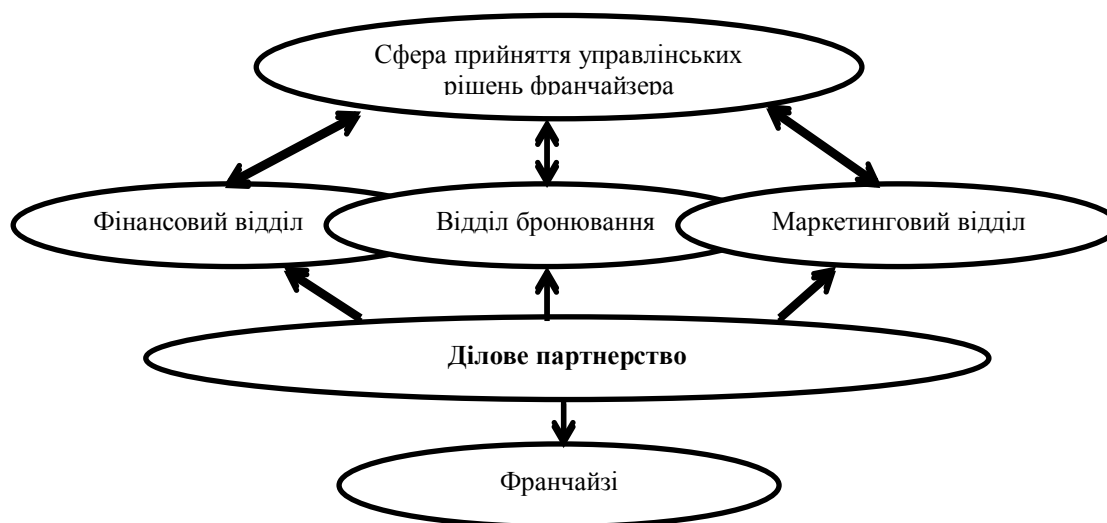


Рис. 1. Інформаційні потоки в туристичній мережі

Інформаційні потоки (рис.1) формують інформаційне забезпечення туристичної мережі, яке трансформується в її обліково-аналітичне забезпечення завдяки поєднанню таких систем франчайзера та франчайзі (рис. 2).

Системи обліково-аналітичного забезпечення господарської діяльності франчайзера та франчайзі мають різні складові. Проведені дослідження дозволяють стверджувати, що у франчайзі підсистема аудиту, - супутні послуги аудиту, без отримання будь-якої впевненості. Слід зазначити, що система обліково-аналітичного забезпечення господарської діяльності залежить від організаційно-правової форми суб'єкта господарювання. Туристичні агентства - франчайзі це мікропідприємства (до 10 осіб), які використовують спрощену систему бухгалтерського обліку та мають прості інформаційні потоки, рішення якими приймаються в умовах повної інформативності за простими каналами руху інформації.

Відповідно, таке інформаційне забезпечення трансформується в спрощену систему обліково-аналітичного забезпечення, де підсистема аудиту відсутня.



Рис. 2. Система обліково-аналітичного забезпечення туристичної мережі

Система обліково-аналітичного забезпечення франчайзера і франчайзі охоплює підсистему обліку та підсистему аналізу, які доцільно вважати і складовими системи обліково-аналітичного забезпечення ділового партнерства туристичної мережі. Для забезпечення фінансової стійкості туристичної мережі складовою системи обліково-аналітичного забезпечення ділового партнерства повинна бути саме підсистема аудиту з надання впевненості (рис. 3).

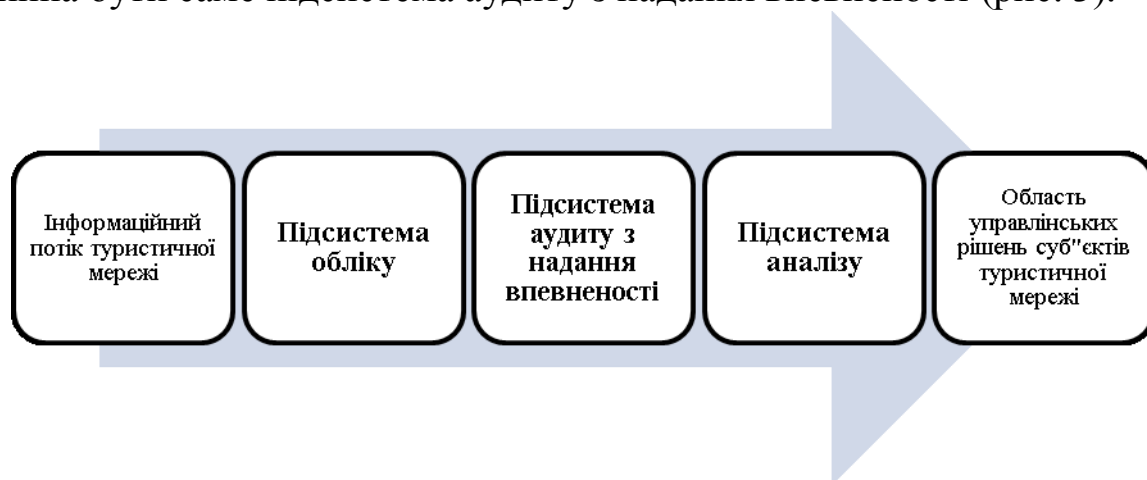


Рис. 3. Система обліково-аналітичного забезпечення ділового партнерства

Запропонована система обліково-аналітичного забезпечення ділового партнерства (рис. 3) в туристичній мережі слугуватиме одним із гарантів фінансової стійкості і безпеки як мережі в цілому, так і її суб'єктів.

Цілісність системи створюватиме обліково-аналітична інформація, яка сприятиме прийняттю ефективних управлінських рішень туристичною мережею.

УДК 658.7(061.1ЕС+477)

Яцюта О.С.

*Аспірант кафедри економічної теорії та конкурентної політики
Київського національного торговельно-економічного університету*

ІНФОРМАЦІЙНІ ТЕХНОЛОГІЇ У ЛОГІСТИЧНІЙ ДІЯЛЬНОСТІ

У сучасному світі логістика є однією з найбільш популярних сфер діяльності. Пов'язано це із зростанням попиту на логістичні послуги і з розвитком можливостей цього бізнесу. Найбільш активні зміни способів взаємодії в логістики пов'язані з розвитком інформаційних технологій, що призвело до поширення нових форм бізнесу, мережевих логістичних процесів, поширення електронної документації, використання електронних платежів тощо.

Існує міжнародна класифікація логістичних операторів:

- 1PL оператор - все логістичні процеси здійснює сам вантажовласник власними силами;
- 2PL- оператор - компанія, що надає послуги в області транспортування вантажів і надає складські площі в оренду;
- 3PL-оператор - компанія, що надає транспортні послуги, оренду складських площ, обробку вантажів, крос-докінг, управління логістичними процесами за допомогою інформаційних систем; підключає при необхідності субпідрядників;
- 4PL-оператор - логістична організація, що забезпечує формування ланцюга поставки і координування роботи всіх залучених організацій.

Останнім часом формується так звана логістика п'ятого рівня - 5PL. Відмінність цієї послуги полягає в використанні мережі Інтернет як єдиної віртуальної платформи для вирішення логістичних завдань.

Участь 5PL-провайдерів підтримується сучасними комп'ютерними технологіями. Як і 4PL, 5PL спрямовані на стратегічне управління ланцюгами поставок, однак орієнтовані на модель «віртуального підприємства». Тобто, це аутсорсер логістичної сфери, який, використовуючи глобальне інформаційно-технологічний простір, здатний надавати весь спектр логістичних послуг.

Яскравими прикладами 5PL-провайдерів можна назвати інтернет-магазини, такі як eBay, Aliexpress, Amazon і ін.

Відносно перспектив розвитку цього рівня логістики думки експертів різняться. Є погляди, що введення визначення 5PL - це скоріше маркетинговий хід, що має чисто теоретичну побудову. Нічого принципово нового в практику логістичної діяльності не вноситься, а лише удосконалюється 4PL-рівень - автоматизація і оптимізація роботи з пошуку логістичних рішень. Швидше слід очікувати розвиток п'ятого рівня у діючих логістичних провайдерів 3PL і 4PL рівнів, які будуть своїми холдинговими структурами присутнім і на інших рівнях, але безпосереднє обслуговування клієнтів буде здійснюватися підрозділами 5PL рівня, що використовують як власні ресурси компанії, так і ресурси залучених підрядників.

Також експерти стверджують, що, незважаючи на глобалізацію світової інформаційного середовища, найбільші транснаціональні оператори не зацікавлені в інтеграції в єдиний інформаційний простір, оскільки це створить несприятливе для них конкурентне середовище і нівелює їх досягнення зі створення власних сервісних мереж. Таким компаніям цікавіше розвиватися в бік монополізації ринку і утвердження своєї винятковості, а не брати участь в створенні відкритого інформаційного логістичного простору.

Але є і міркування, що сьогодні конкуренція йде не тільки між економічними суб'єктами ринку, а й між політичними союзами і світовими елітами, які готові стимулювати розвиток глобального інформаційного середовища для захоплення технологічного першості. Так Євросоюз активно фінансує зі свого бюджету розвиток нових глобальних ІТ-технологій в галузі логістики, і років через 20-30, при наявності політичної волі, на території Європейського союзу цілком може з'явитися єдина логістична інформаційна мережа, і, як наслідок, 5PL-провайдери.

Однозначно, майбутнє логістичного сервісу - за розвитком ІТ технологій. І це розвиток має на увазі не просто технологічне вдосконалення існуючих функцій, а створення на базі ІТ-рішень принципово нових видів сервісу - автоматизація підбору маршруту, трекінг (онлайн відстеження), клієнтські блоки (для інтегрованих Замовників) У цьому випадку основні функції ІТ будуть змінюватися від простого забезпечення роботи єдиного інформаційного простору компанії до розвитку її сервісного рівня, що і стане генеральною функцією ІТ-секторів логістичних компаній 4 і 5-го рівнів.

ДЕРЖАВНИЙ ФІНАНСОВИЙ АУДИТ: МЕХАНІЗМИ ТА ПЕРСПЕКТИВИ РЕФОРМУВАННЯ

УДК 336.148

Барановська В.Г.

К.е.н., доцент кафедри фінансового аудиту

Київського національного торговельно-економічного університету

ПРАКСЕОЛОГІЧНІ АСПЕКТИ ДЕРЖАВНОГО ФІНАНСОВОГО АУДИТУ

Оскільки на нинішньому етапі соціально-економічного розвитку держави значна увага має бути приділена не лише державному фінансовому контролю за законністю формування і використання державних фінансових ресурсів, а обґрунтованості, результативності, продуктивності й ефективності цих процесів, зростає значущість розвитку державного фінансового аудиту.

Втім, в економічній літературі відсутнє усталене бачення сутності державного фінансового аудиту та його співвідношення з державним фінансовим контролем. Так, різними дослідниками державний фінансовий аудит розглядається як: вид, форма, метод, інструмент державного фінансового контролю.

Є думка, що державний аудит – відносно нове явище в системі державного управління.

Він об'єднує в собі, по-перше, зовнішній фінансовий контроль, що здійснюється спеціальними органами державного управління в цілях контролю за виконанням бюджетів. І, по-друге, контроль результатів в політиці, економіці, соціальному розвитку, екології і духовній сфері, що отримуються як підсумок діяльності органів державної влади в ході використання публічних ресурсів [2, с. 120].

Вважається, що державний фінансовий аудит наближає контролюючі органи до європейських стандартів, адже саме така форма дослідження роботи державного підприємства має на меті попередження можливих порушень, а не покарання та свідчить про перехід від фіскальних заходів до запобіжних.

Крім того, ефективність здійснення контрольних дій, що притаманна державному аудиту, є важливим чинником підвищення авторитету держави у світовому співтоваристві [5, с. 214].

Визначають державний фінансовий аудит і як форму державного контролю за використанням фінансових ресурсів [3, с.18] і як сучасну поглиблену форму державного фінансового контролю, що забезпечує комплексну цільову оцінку результатів діяльності підконтрольного суб'єкта і публічність результатів [6].

Державний фінансовий аудит бюджетних програм тлумачиться як форма бюджетного контролю, спрямовану на оцінку законності та ефективності використання ресурсів держави, встановлення факторів, що цьому перешкоджають та розробку обґрунтованих пропозицій з метою цільового та ефективного використання бюджетних коштів у майбутньому [3, с. 20].

М.Б.Гупаловська вважає, що дієвим інструментом у складі системи державного фінансового контролю, який покликаний забезпечити доцільність, результативність, ефективність та законність використання бюджетних коштів на реалізацію бюджетних програм є саме державний фінансовий аудит бюджетних програм (аудит ефективності), спрямований на визначення ефективності використання бюджетних коштів для реалізації запланованих цілей та встановлення факторів, які цьому перешкоджають. Він дозволяє оцінити рівень досягнення запланованих результатів та надати пропозиції щодо ефективного використання фінансових ресурсів [4, с. 24-25].

І, нарешті формування державного фінансового аудиту є етапом удосконалення державного фінансового контролю в рамках поставлених цілей модернізації державних фінансів.

Тобто, державний фінансовий аудит переважно зводиться до визначення ефективності виконання бюджетних програм, використання бюджетних коштів. Однак, на наш погляд, таке тлумачення певною мірою є звуженим, оскільки за такого підходу поза увагою державних аудиторів залишається ефективність використання інших державних фінансових ресурсів і майна, функціонування державних підприємств.

Ведуть мову дослідники і про систему державного аудиту як комплекс напрямів розвитку об'єктів спостереження, показників для оцінки ефективності програм, управлінської діяльності суб'єктів бюджетного планування, що включає державний аудит: ходу реалізації стратегій і програм соціально-економічного розвитку території; ефективності діяльності суб'єктів бюджетного планування; ефективності використання бюджетних доходів і видатків [1].

Погляди вітчизняних і зарубіжних дослідників щодо перспектив розвитку державного фінансового аудиту різняться.

Для розвитку державного фінансового аудиту необхідні розробка нових й удосконалення чинних нормативно-правових актів, які б передбачали підвищення його ролі в системі державного фінансового контролю, розробка стандартів, які б регулювали контроль якості аудиту державних замовників (укладання державних контрактів),

підготовка висококваліфікованих спеціалістів, які б у майбутньому професійно здійснювали цю форму контролю.

Перспективи розвитку державного фінансового аудиту визначатимуться:

- правовим врегулюванням державного фінансового аудиту, оскільки він не може базуватися на принципах, встановлених для державного фінансового контролю і аудиту як такого, внаслідок принципової відмінності юридичного характеру правовідносин між учасниками зазначених контрольних заходів;

- якістю планування державного фінансового аудиту;

- результативністю та обґрунтованістю розробки критеріїв і показників оцінки ефективності використання державних фінансових ресурсів (в галузевому розрізі, в сферах життєдіяльності держави) і майна, функціонування державних підприємств; правовим унормуванням зазначених критеріїв і показників;

- впровадженням аудиту систем фінансових розрахунків для сприяння формуванню ефективної національної платіжної системи та аудиту в сфері державних закупівель;

- наявністю або відсутністю адекватної сучасним вимогам системи обліку, інформації про ефективне витрачання органами влади державних фінансових ресурсів і майна;

- характером змін існуючих в державі систем управління фінансовими потоками;

- функціями вітчизняних фінансових відомств;

- проведенням постійного моніторингу та визначенням порядку усунення порушень і виконання рекомендацій, сформованих за результатами проведення державного фінансового аудиту.

Доцільно налагодити й взаємодію всіх контролюючих органів, що займаються державним фінансовим аудитом, як між собою, так і з інститутом недержавного аудиту, який функціонує поза державним фінансовим контролем.

Список джерел:

1. Антипова Т.В. Классификация объектов государственного аудита и система показателей эффективности их деятельности // Бизнес в законе. – 2008. – № 2. – С. 353-357.
2. Березюк В.И. Государственный аудит в Казахстане – новая реальность / В.И. Березюк // Инновационное развитие экономики. – 2014. – № 6. – С. 120-122.
3. Волощук В. Бюджетні програми як об'єкт державного фінансового аудиту / В.Волощук // Науковий вісник ОНЕУ. – 2015. – № 11. – С. 17-26.
4. Гупаловська М.Б. Сучасні реалії та перспективи державного фінансового аудиту виконання бюджетних програм / М.Б.Гупаловська // Наука й економіка. – 2014. – № 4. – С. 24-27.

5. Карлін М.І. Фінансова система України / М. І. Карлін. – К. : Знання, 2007. – 324 с.
6. Клепиков Н.В. Аудит как вид финансового контроля / Н.В.Клепиков // Актуальные проблемы гуманитарных и естественных наук. – 2015. – № 8.

УДК 336.148

Бардаш С.В.

*Д.е.н., професор, завідувач кафедри фінансового аудиту
Київського національного торговельно-економічного університету*

Баранюк Ю.Р.

*Студент факультету обліку, аудиту та інформаційних систем
Київського національного торговельно-економічного університету*

ІДЕНТИФІКАЦІЯ ОБ'ЄКТІВ ДЕРЖАВНОГО АУДИТУ

Державний фінансовий аудит є функцією державного управління, яка проявляється у здійсненні контрольних заходів за процесом формування, розподілу, перерозподілу і використання фондів грошових коштів державою. Наявність ефективної системи державного фінансового аудиту дозволяє запобігати можливим зловживанням у фінансовому секторі національної економіки.

Становлення і розвиток державного фінансового аудиту відбулися завдяки створенню Рахункової палати України та розширенню повноважень Державної аудиторської служби України. Слід відзначити, що суспільна корисність, яка встановлюється шляхом визначення ефективності функціонування даних органів державного фінансового контролю, є значною, але разом з тим є багато недоліків в їх функціонуванні. Одним із головних недоліків є відсутність чіткого розмежування об'єктів контролю, - тих, що мають контролюватися уповноваженим органом законодавчої влади та тих, що мають контролюватися уповноваженим органом виконавчої влади.

Відсутність визначеного переліку об'єктів державного аудиту стає причиною наявності частини грошових потоків, пов'язаних з державним управлінням, що знаходяться поза державним контролем. Більш того, обрана стратегія Державною аудиторською службою України щодо скорочення переліку об'єктів, які підлягають державному аудиту призводить до втрати контролю над державним сектором національної економіки, що ставить під загрозу майбутній стан економіки України.

Проблеми, пов'язані з науковим обґрунтуванням об'єкта державного аудиту неодноразово піднімалися в працях багатьох вітчизняних науковців. Зокрема, Ю.Б. Слободяник під об'єктом державного фінансового аудиту розуміє господарську діяльність

органів державної влади та інших суб'єктів господарювання, що мають відношення до формування, розподілу і використання державних ресурсів [1, с. 157].

На думку О.Ю. Пушкарьової, об'єктами державного аудиту виступають суб'єкти господарювання державного сектора економіки, а також інші суб'єкти господарювання, що отримують кошти з державного та місцевого бюджетів або здійснюють експлуатацію державного чи комунального майна [2]. Як зазначає В.Ф. Максимова, об'єктами державного фінансового аудиту виступають фінансові ресурси і майно держави, їх облік; проекти законодавчих і нормативних актів; оцінка фінансових результатів виконання бюджету; оцінка прогнозів і напрямків розвитку окремих галузей економіки, регіонів і держави в цілому [3, с. 322]. Об'єктом державного фінансового аудиту, на думку О.А. Скорби, виступає система обліку та внутрішнього контролю суб'єкта господарювання [4].

Огляд наведених думок авторів публікацій доводить відсутність єдиного погляду на поняття «об'єкт державного аудиту», адже окремі автори беруть за основу класичне розуміння об'єкту контролю, інші керуються нормативно-правовими актами, треті ототожнюють державний аудит з незалежним аудитом та на цій основі намагаються виділити об'єкт державного аудиту. На нашу думку, найбільш наближеною до сучасної концепції ідентифікації об'єкта контролю (аудиту) є позиція Ю.Б. Слободяник, проте й вона може бути уточнена. Вважаємо, що об'єктом державного аудиту є господарські операції, господарські процеси та господарська діяльність учасників відносин у сфері господарювання, що виконуються з використанням державних коштів, або майна, придбаного за державні кошти або інші державні фінансові ресурси.

На даний час, згідно чинних нормативно-правових документів Рахункова палата України і Державна аудиторська служба України повинні проводити аудит тих підприємств, установ і організацій, які мають відношення до формування, розподілу, перерозподілу і витрачання фінансових ресурсів держави. Разом з тим, слід визнати, що перелік організацій, діяльність яких підлягатиме державному фінансовому аудиту, має бути розширений.

По-перше, проведення аудиту формування фінансових ресурсів держави призводить до контролю діяльності системи органів, які акумулюють грошові фонди держави. Більш того, разом із контролем фіскальних і обслуговуючих органів, що забезпечують формування бюджетів, аудиту підлягатиме діяльність підприємства, установи, організації і окремих громадян, які є учасниками правовідносин,

пов'язаних зі сплатою податків і зборів, що формують дохідну частину державних чи місцевих бюджетів.

По-друге, здійснення аудиту розподілу і перерозподілу грошових фондів держави має бути скероване на всю систему розпорядників бюджетних коштів, починаючи від головних розпорядників і закінчуючи іншими розпорядниками бюджетних коштів.

По-третє, витрачання державних коштів вимагатиме проведення аудиту всіх підприємств, установ, організацій і окремих підприємців, які у встановленому порядку є одержувачами державних коштів.

Отже, необхідність ідентифікації повного переліку об'єктів, які мають підлягати державному аудиту, є надзвичайно важлива для економічного розвитку України, її інтеграції в європейський простір та подальшого економічного зростання.

Список джерел:

1. Слободяник Ю.Б. Предмет і об'єкт державного аудиту / Ю.Б. Слободяник – Одеса : Вісник ОНУ ім. І.І. Мечникова, 2013. - №18, вип. 2/1.
2. Пушкарьова О.Ю. Державний фінансовий аудит суб'єктів господарювання як пріоритетний напрям діяльності органів Державної контрольно-ревізійної служби [Електронний ресурс] / О.Ю. Пушкарьова. – Режим доступу: http://www.nbuv.gov.ua/portal/soc_gum/dtr/ep/2009_7/files/EC709_33.pdf.
3. Максимова В.Ф. Сутність державного аудиту / В.Ф. Максимова, Ю.Б. Слободяник – Харків : Бізнесінформ, 2013. - №11.
4. Скорба О.А. Виникнення та розвиток державного фінансово-господарського аудиту / О.А. Скорба // Економіка: проблеми теорії і практики: Збірник наукових праць. Випуск 261: В 7 т. – Т. V. – Дніпропетровськ: ДНУ, 2010. – С 1299-1306.

УДК 336.148

Гаврилова Л.В.

Голова Державної аудиторської служби України

ДЕРЖАВНИЙ ФІНАНСОВИЙ АУДИТ: МЕХАНІЗМИ ТА ПЕРСПЕКТИВИ РЕФОРМУВАННЯ

На сьогодні питання щодо реформування органів державного фінансового контролю перебуває під пильною увагою Уряду, ЗМІ, суспільства та міжнародних оціночних місій.

Перед керівництвом Держфінінспекції та Держаудитслужби гостро стоять питання можливості на сучасному етапі державотворення України відмовитися від інспектування, як інструменту державного фінансового контролю, та зосередитись виключно на більш лояльній формі контролю – державному аудиті.

В основу реформування мають бути покладені базові принципи та кращий досвід країн ЄС, а основні етапи розвитку Держаудитслужби мають бути імплементовані у вітчизняні реформи у сфері державного управління та управління державними фінансами.

Виходячи з цього, в основу стратегії ефективної модернізації Держаудитслужби мають бути закладені 3 основні напрями, які передбачатимуть:

- кардинальне реформування функції інспектування, підвищення його дієвості як інструменту виявлення і документування порушень з ознаками шахрайства та налагодження ефективної взаємодії з OLAF;

- розвиток та посилення функції державного аудиту, підвищення його дієвості, як інструменту Уряду для здійснення ефективного фінансового управління і контролю, оцінки законного та раціонального використання державних ресурсів;

- посилення функції координатора децентралізованих підрозділів внутрішнього аудиту; із подальшим відокремлення підрозділу гармонізації від Держаудитслужби та створення окремого підрозділу у складі Мінфіну, підвищення його дієвості, як інструменту координації реформ у сфері внутрішнього контролю та внутрішнього аудиту в органах державної влади.

На сьогодні основна діяльність органів Держфінінспекції включає проведення інспектування (ревізій), державних фінансових аудитів та перевірки державних закупівель [1].

Крім того, органи Держфінінспекції проводять операційний аудит. Цей вид контролю є поточним та спрямований на сприяння забезпеченню суб'єктами господарювання законного та ефективного використання державних чи комунальних коштів та/або майна, інших активів держави, правильності ведення бухгалтерського обліку та складення фінансової звітності [1].

Результати контрольних заходів свідчать, що масштаби фінансових порушень залишаються досить суттєвими.

Нагальним є питання реформування діяльності органів державного фінансового контролю.

З минулого року розпочато роботу щодо реформування та оптимізації діяльності органів державного фінансового контролю, зокрема, реорганізація Держфінінспекції в Держаудитслужбу [2].

При утворенні Державної аудиторської служби пропонується змінити підходи до організації державного фінансового контролю та спрямувати його не лише на виявлення фінансових порушень, фактів шахрайства, але й на оцінку ефективного, законного, цільового, результативного використання та збереження державних фінансових

ресурсів, необоротних та інших активів, досягнення економії бюджетних коштів; оцінку управління бюджетними коштами, досягнення їх економії, стану фінансової і господарської діяльності, ефективності та результативності в діяльності підконтрольних установ; виявлення причин, що призвели до недоліків і порушень, надання рекомендацій щодо підвищення ефективності та результативності діяльності підконтрольних установ та використання ресурсів держави.

Для досягнення зазначеного передбачається зміна підходів до організації контролю:

1. Зменшення питомої ваги комплексних ревізій (як основної форми контролю на даний час) та збільшення кількості державних фінансових аудитів.

2. Застосування інспектування як форми контролю для дослідження значних фактів шахрайства та найбільш ризикових операцій.

3. Розвиток поточного контролю з метою попередження порушень.

Крім того, в подальшому на законодавчому рівні буде закріплено повноваження щодо надання адміністративних аудиторських послуг.

Як наслідок, передбачається збільшити кількість контрольних заходів у формі державного фінансового аудиту з 3 до 50 відсотків діяльності органів державного фінансового контролю. При цьому, ревізії будуть проводитись за окремими, найбільш ризиковими питаннями.

Поряд з цим важливим напрямом діяльності Держфінінспекції є розвиток системи державного внутрішнього фінансового контролю відповідно до вимог ЄС в рамках реалізації євроінтеграційного вектору нашої держави [3].

Вже більше 10 років Держфінінспекція спільно з Міністерством фінансів реалізує державні повноваження у сфері розвитку (реформування) державного внутрішнього фінансового контролю, а з 2012 року здійснює методологічне забезпечення, координацію та контроль за діяльністю новостворених підрозділів внутрішнього аудиту.

Як показує досвід європейських колег, втручання держави у діяльність суб'єктів господарювання є тим важелем, який дозволяє їм ефективно розвиватися та функціонувати в ринкових умовах, тим самим приносячи як прибуток державі, так і покращуючи соціально-економічний стан країни в цілому.

Однак, враховуючи, що держава не може залишити

безконтрольним збереження та використання належних їй активів, саме упередження можливих фінансових порушень та аналіз ефективності роботи підприємств, раціонального використання фінансових і матеріальних ресурсів стає найбільш пріоритетним напрямом роботи органів державного фінансового контролю.

Таким чином, перетворення Державної фінансової інспекції у Державну аудиторську службу у відповідності до європейських та світових норм є ще одним дієвим кроком держави до підвищення рівня ефективності системи державного фінансового контролю. Це дозволить активізувати відхід від жорсткого фіскального контролю відносно суб'єктів господарювання та, як наслідок, сприятиме оздоровленню та розвитку вітчизняної реальної економіки.

Список джерел:

1. Закон України від 26.01.1993 № 2939-ХІІ «Про основні засади здійснення державного фінансового контролю в Україні». Режим доступу: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/2939-12>
2. Постанова Кабінету Міністрів України від 03.02.2016 № 43 «Про затвердження Положення про Державну аудиторську службу України». Режим доступу: <http://www.kmu.gov.ua/control/uk/cardnpd?docid=248815750>
3. Розпорядження Кабінету Міністрів України від 24.05.2005 № 158-р «Про схвалення Концепції розвитку державного внутрішнього фінансового контролю». Режим доступу: <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/158-2005-%D1%80>
4. Розпорядження Кабінету Міністрів України від 01.08.2013 № 774-р «Про Стратегію розвитку системи управління державними фінансами». Режим доступу: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/774-2013-%D1%80>

УДК 336.1

Жадан О.В.

Аспірант Науково-дослідного фінансового інституту

Державної навчально-наукової установи «Академія фінансового управління»

ФІНАНСОВИЙ КОНТРОЛЬ ЗА ПЛАНУВАННЯМ ДОХОДІВ МІСЦЕВИХ БЮДЖЕТІВ

Планування доходів місцевих бюджетів є однією з найважливіших функцій управління бюджетними коштами, від якого залежить реальність надходження коштів, своєчасність їх мобілізації та достатність для фінансування запланованих бюджетних видатків. Проте, нестала фінансово-економічна ситуація в країні ускладнює процес планування бюджетних надходжень і впливає на достовірність і передбачуваність запланованих бюджетних показників. Так, фактичний показник податку на доходи фізичних осіб відрізнявся від

запланованого у 2012 році на 2,3%, у 2013 році – на 7,5%, у 2014 – 13,2% у бік зменшення, а за 2015 – 28,8% у бік збільшення; місцевих податків: у 2012 році – 84,4%, у 2013 році – 32,6%, у 2014 – 8,6%, за 2015 – 43,8% у бік збільшення [1]. Зокрема, планові показники бюджету міста Запоріжжя відрізняються від фактично виконаних за 2015 рік: за податком на доходи фізичних осіб – на 21,0%, а за місцевими податками – на 37% у бік збільшення [2].

У фаховій літературі проблему контролю за надходженнями доходів до місцевих бюджетів розглядають Гуцаленко Л. В., Єфименко Т. І., Максимова В. Ф., Найденко О. Є. й інші науковці. Проте питання щодо контролю за плануванням доходів місцевих бюджетів та особливостей його здійснення не досліджувалось взагалі.

Зокрема, необхідність контролю за надходженнями до місцевих бюджетів, як одну із функцій податкових органів та органів казначейської служби, виділяють Максимова В. Ф. і Гуцаленко Л. В. Натомість, автори стверджують, що при цьому контроль повинен здійснюватись за: правильністю обчислення, повнотою і своєчасністю сплати до бюджетів установлених законодавством податків та інших платежів. Як предмет податкового контролю Найденко О. Є. розглядає контроль за правильністю нарахування, повнотою та своєчасністю сплати податків і зборів. Однак, вважаємо, що контроль за плануванням доходів не повинен обмежуватись контролем за надходженнями від податків, тому що доходи місцевих бюджетів включають як податкові, так і неподаткові й інші платежі. На важливості перевірки правильності визначення обсягу доходів наголошує Єфименко Т. І., але автор розглядає цю проблему на рівні бюджетної установи щодо доходів останньої, а не на рівні бюджету, специфіка формування доходів якого відрізняється від планування та формування доходів бюджетної установи.

Отже, науковцями приділяється недостатня увага контролю за плануванням доходів місцевих бюджетів, а саме за правильністю розрахунків їх обсягів відповідно до реальних надходжень.

Контроль за плануванням доходів місцевих бюджетів переважно здійснюється органами державного фінансового контролю під час планових перевірок місцевих фінансових органів на предмет дотримання ними Бюджетного кодексу України [3] переважно з таких питань:

1) дотримання встановленого порядку, визначеного статтями 75–77 Бюджетного кодексу України [3], щодо складання проекту рішення про місцевий бюджет, подання його для розгляду та затвердження. Однак, при цьому пропонуємо перевіряти достовірність показників доходів місцевого бюджету, наприклад, відповідність даних рішення

про місцевий бюджет даним бюджетних запитів, що подаються головними розпорядниками бюджетних коштів до місцевих фінансових органів. Це дозволить проконтролювати правильність складання та затвердження місцевого бюджету;

2) збалансованість дохідної та видаткової частин при затвердженні бюджету, тобто контролюючими органами перевіряється відповідність запланованих обсягів бюджетних видатків обсягам надходжень на відповідний бюджетний період. При цьому в Законі України «Про місцеве самоврядування в Україні» виділяються власні й делеговані повноваження виконавчих органів сільських, селищних, міських рад [4]. Проте в Бюджетному кодексі України [3] доходи місцевих бюджетів не розподіляються на власні та закріплені.

Тому, пропонуємо в Бюджетному кодексі України [3] джерела доходів місцевих бюджетів поділити на власні та закріплені за певним бюджетом. Під час контролю щодо дотримання збалансованості місцевого бюджету це дозволить перевірити відповідність обсягів запланованих видатків для реалізації власних повноважень обсягам доходів, за рахунок яких вони повинні забезпечуватись, та обсягів закріплених видатків – закріпленим доходам;

3) відповідність визначених джерел наповнення дохідної частини бюджету згідно з переліком джерел доходів, визначених статтями 64, 66, 68–69 Бюджетного кодексу України [3] та правильність їх віднесення до загального або спеціального фондів. Наприклад, органами місцевого самоврядування при складанні місцевого бюджету визначаються податки та збори за переліком, установленим Податковим кодексом України [5], хоча інколи деякі види зборів із нього на відповідній території не плануються та не сплачуються. Наприклад, у рішеннях про міський бюджет на 2013–2016 роки Запорізької міської ради не планувалась сума надходжень зі збору за місця для паркування транспортних засобів [2]. Натомість, у місті Запоріжжя існує 27 відведених майданчиків для паркування загальною площею 14363,75 кв. м., від використання яких місцева рада могла б отримувати доходи до бюджету.

Вважаємо, що в такому випадку необхідно перевірити: ким обслуговуються обладнані місця для паркування транспортних засобів, яким чином сплачуються та до яких джерел спрямовуються кошти від оплати за місця для паркування. Це дасть змогу проконтролювати достовірність запланованих доходів, а у разі відсутності планового показника з даного виду збору – суму коштів, що недоотримує міський бюджет у рахунок своїх доходів.

Отже, запропоноване вище дозволить покращити контроль за плануванням доходів місцевих бюджетів і вчасно приймати органами місцевого самоврядування важливі рішення щодо управління бюджетними коштами.

Список джерел:

1. Показники звітності про виконання Зведеного бюджету України [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://www.treasury.gov.ua/main/uk/index/>.
2. Інформація про надходження доходів до бюджету міста та проведення видатків з бюджету міста [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://meriazp.gov.ua/test/index.php?id=46>.
3. Бюджетний кодекс України : Закон України від 08.07.2010 р. № 2456-VI [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon1.rada.gov.ua/laws/show/2456-17>.
4. Про місцеве самоврядування в Україні : Закон України від 21 травня 1997 р. № 280/97-ВР [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/280/97-%D0%B2%D1%80>.
5. Податковий кодекс України : Кодекс від 02.12.2010 р. № 2755-VI [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon0.rada.gov.ua/laws/show/2755-17/page>.

УДК 657.6 : 368.03

Залєтов О.М.

К.е.н., доцент, член Національної комісії, що здійснює державне регулювання ринків фінансових послуг

ДЕРЖАВНЕ РЕГУЛЮВАННЯ АУДИТУ СТРАХОВИХ КОМПАНІЙ

На сьогодні для України нагальною є потреба зближення національного законодавства з питань аудиту страховиків до законодавства Європейського співтовариства, в тому числі до Директиви 2014/56/ЄС Європейського Парламенту та Ради від 16 квітня 2014 р., що вносить зміни до Директиви 2006/43/ЄС про обов'язковий аудит річних звітів та консолідованих звітів та Регламенту (ЄС) № 537/2014 Європейського Парламенту та Ради від 16 квітня 2014 р. щодо конкретних вимог стосовно обов'язкового аудиту суб'єктів господарювання, що викликають суспільний інтерес.

При цьому, особливої актуальності набуває опрацювання досконалих методик обліку та аудиту в страхових компаніях з урахуванням положень міжнародних і національних стандартів, а також їх реалізація в умовах сучасних інформаційних технологій [1].

Зовнішній аудит страховиків є одним з методів захисту прав споживачів страхових послуг та прав власників страхової компанії [2].

Аналізуючи стан розвитку страхового аудиту слід зазначити, що з часу прийняття законодавчих актів в національне страхове законодавство не було внесено змін, спрямованих на запровадження на загальноєвропейських принципах суспільного нагляду за аудиторською діяльністю та системи забезпечення якості аудиторських послуг на страховому ринку України.

На виконання Угоди про Асоціацію з Європейським Союзом, Україна взяла зобов'язання реформувати інститут аудиту, оскільки існуюча система регулювання аудиторської діяльності в Україні суперечить європейському законодавству [3].

У зв'язку з цим Україні необхідно забезпечити приведення норм національного законодавства у відповідність до Директиви 2014/56/ЄС та Регламенту (ЄС) №537/2014, розробити модель реформи ринку аудиторських послуг на страховому ринку та реалізувати її на законодавчому рівні, що включає:

1) визначення порядку здійснення державного контролю за аудиторською діяльністю, зокрема, повноваження Міністерства фінансів України у сфері аудиторської діяльності, а також передбачення порядку взаємодії аудиторів з державними регуляторними органами, в т.ч. Нацкомфінпослуг;

2) віднесення страховиків до підприємств, що становлять суспільний інтерес, та встановлення вимог до страховиків щодо створення аудиторського комітету або покладання відповідних функцій на ревізійну комісію або наглядову раду, що створюється відповідно до законодавства;

3) унормування вимог, за яких аудитор, який надає послуги з обов'язкового аудиту страховика, зобов'язаний інформувати Нацкомфінпослуг про порушення страховиком законодавства, суттєву загрозу або сумніви щодо можливості страховика продовжувати діяльність на безперервній основі; відмову від висловлення думки або надання негативної або модифікованої думки. При цьому розкриття відповідної інформації Нацкомфінпослуг не повинне бути порушенням договірною чи правового обмеження на розкриття інформації.

4) запровадження відповідний механізм взаємодії Нацкомфінпослуг з суб'єктами аудиторської діяльності;

5) встановлення порядку страхування відповідальності суб'єктів аудиторської діяльності, які проводять обов'язковий аудит перед третіми особами. При цьому слід врахувати те, що така

відповідальність обмежується виключно реальними збитками, що виникли через винне діяння/бездіяльність суб'єкта аудиторської діяльності під час надання послуг. Упущена, втрачена вигода, додаткові витрати, що можуть бути понесені клієнтом суб'єкта аудиторської діяльності, не відшкодовуються.

Враховуючи вищезазначене, пропонується у складі аудиторського висновку надання професійного судження аудитора з приводу наступного:

1) можливості (спроможності) страховиком безперервно здійснювати свою діяльність протягом найближчих 12 місяців;

2) відповідності (невідповідності) прийнятої керівництвом страховика облікової політики вимогам законодавства про бухгалтерський облік та фінансову звітність та міжнародним стандартам фінансової звітності;

3) наявність сплаченого статутного капіталу та гарантійного фонду станом на кінець року, а у разі збільшення розміру статутного капіталу - дотримання вимоги щодо такого збільшення винятково у грошовій формі для страховиків-резидентів або гарантійного депозиту для філій страховиків-нерезидентів;

4) перевищення вартості чистих активів страховика над зареєстрованим розміром статутного капіталу станом на кінець звітного періоду;

5) перевищення фактичного запасу платоспроможності страховика над розрахунковим нормативним запасом платоспроможності протягом звітного року;

6) перевищення на звітну дату фактичного запасу платоспроможності (нетто-активів) над розрахунковим нормативним запасом платоспроможності не менше ніж на 25 відсотків, але не менше 1 млн. євро за офіційним валютним курсом на дату розрахунку зазначених показників;

7) належного ведення обліку договорів страхування і вимог (заяв) страхувальників щодо страхової виплати, який дозволяє страховику дотримуватися вимог до достатності формування резервів збитків;

8) формування, ведення обліку, достатності та адекватності сформованих страхових резервів у звітному році відповідно до вимог законодавства з урахуванням висновків актуарія в актуарному звіті за звітний рік;

9) дотримання страховиком нормативів достатності та диверсифікованості активів протягом звітного року відповідно до вимог, встановлених Нацкомфінпослуг;

10) оцінки можливості виконання страховиком протягом звітного року прийнятих страхових та перестрахових зобов'язань з

урахуванням питомої ваги простроченої кредиторської та дебіторської заборгованості за такими зобов'язаннями у структурі страхового портфелю страховика;

11) суттєвих операцій з активами, які здійснював страховик протягом звітного року, та які мали наслідком невиконання страховиком фінансових нормативів, встановлених Нацкомфінпослуг, більше, ніж на 10%;

12) запровадження страховиком системи управління ризиками;

13) адекватності організації та проведення страховиком внутрішнього аудиту (контролю).

Висновки. Аудит страхових компаній є складовою державного регулювання страхової діяльності в частині дозвільних процедур і пруденційного нагляду, одним з інструментів до підвищення довіри до страхування з боку населення та суб'єктів господарювання, забезпечення сталого та прозорого розвитку страхових організацій на мікро і макрорівнях.

Тому приведення національного законодавства до вимог Директиви 2014/56/ЄС та Регламенту (ЄС) №537 від 16.04.2014 р. «Про особливі вимоги до обов'язкового аудиту суб'єктів суспільного інтересу» підвищать якість надання аудиторських послуг до європейського рівня, що сприятиме зміцненню фінансової стабільності страхового ринку, покращенню інвестиційного клімату, спрощенню виходу вітчизняних страховиків на світові ринки страхування та перестраховування.

Список джерел:

1. Бондаренко О.В. Вдосконалення методики проведення аудиту страховика із застосуванням комп'ютерних технологій / О.В. Бондаренко // Науковий вісник Національного лісотехнічного університету України: Збірник науково-технічних праць. – Львів: НЛТУ України, 2007. – Вип.17.8. – С.290-302
2. Ширінян Л.В. Фінансовий аудит страховика як метод контролю і регулювання діяльності страхової компанії // Формування ринкових відносин в Україні. – 2012. - №7(134). – С. 114-119.
3. Джон Хупер Європейське майбутнє аудиторських послуг. Електронний ресурс] – Режим доступу: http://rnba.com.ua/wpontent/uploads/2015/09/%D0%B1%D1%80%D0%BE%D1%88%D1%8E%D1%80%D0%B0-%D0%B0%D1%83%D0%B4%D0%B8%D1%82_2809.pdf

Костюк Б.В.*Аспірант кафедри фінансового аудиту**Київського національного торговельно-економічного університету***УДОСКОНАЛЕННЯ МЕХАНІЗМУ ПОДАТКОВОГО АУДИТУ**

Постанова проблеми. В Україні в останні два роки збільшилось податкове навантаження на економіку, що посилює негативний вплив на діяльність вітчизняних підприємств, оскільки виводяться значні грошові ресурси з обігу. Через це українські підприємства аналізують податкове законодавство для пошуку шляхів зменшення оподаткування всіма доступними способами, в тому числі і нелегальними. Це все стає причиною скорочення надходження податкових платежів до державного бюджету. Крім того, поступова інтеграція України вимагає наближення податкове законодавство до вимог Європейського Союзу. Сьогодні, вже багато положень податкового законодавства України уже адаптовані до законодавства ЄС, проте залишились окремі норми, які ще мають бути наближені до нього. Тому залишається актуальним удосконалення механізму проведення податкового аудиту органами Державної фіскальної служби в аспекті виявлення операцій, що здійснюються з метою оптимізації оподаткування та адаптації вітчизняного податкового законодавства до стандартів ЄС.

Виклад основного матеріалу. Недосконалість податкового законодавства, постійні зміни в Податковому кодексі, досить високий податковий тиск є основними причинами поширення оптимізаційних засобів зменшення податків, які використовують українські підприємства, з метою отримати певну економічну вигоду. Завданням податкового аудиту є виявлення використання схем ухиляння від сплати податків та їх профілактики. В таких умовах часто виникають судові суперечки між податковими інспекціями і українськими та іноземними компаніями, що працюють на території України. Буденність конфліктності податкових правовідносин, з однієї сторони – об'єктивна дійсність, визначена різнонаправленими фінансовими інтересами сторін, а, з іншого боку, – це проблема податкового права, вирішення якої дозволить вибудувати більш конструктивний, економічно обґрунтований і законодавчо мотивований діалог платників податків з податковими інспекціями.

З метою підвищення ефективності проведення податкового аудиту необхідно удосконалити перш за все законодавчу базу щодо організації та методики проведення фіскальними органами

податкового аудиту, адже сьогодні в податковому законодавстві відсутнє чітке визначення поняття «податковий аудит».

Також необхідно запровадити у практичній діяльності фіскальних органів використання непрямих методів визначення податкових зобов'язань. Під непрямими методами мається на увазі визначення суми податкових зобов'язань платників податків за оцінкою їх витрат, приросту їх активів, кількості персоналу, та оцінкою інших елементів бази оподаткування, що використовуються для розрахунку податкового зобов'язання відносно кожного конкретного податку, збору чи обов'язкового платежу. При цьому оцінка елементів бази оподаткування повинна здійснюватися за допомогою інформації, яка одержана не тільки із звітності підприємства чи первинних документів.

Потребує удосконалення питання співпраці з незалежними аудиторами, адже податковий аудит – це не тільки перевірка фіскальними органами. Підприємство може саме залучати аудиторів для перевірки правильності податкових платежів, оскільки воно зацікавлене в правильному веденні податкового обліку, недопущенні порушень податкового законодавства, що допоможе підприємству уникнути проблем із фіскальними органами в майбутньому. Тому важливого значення набуває рівень кваліфікації податкових аудиторів, адже висновки незалежних аудиторів, на відмінну від податкового аудиту фіскальних органів, базуються на власному судженні незалежного аудитора, яке не залежить від наказів владних структур. Тобто, налагодження співпраці між фіскальними органами та незалежними аудиторськими фірмами дасть змогу здійснювати зворотній контроль за діяльністю фіскальних органів.

Податкова реформа передбачає виконання значної кількості завдань, у тому числі щодо здійснення податкового аудиту. Зокрема, відповідно до досвіду ЄС, необхідним є коригування функціонального призначення фіскальних органів шляхом переходу від наглядово-каральної функції до обслуговуючої, що допомагає в нарахуванні та проведенні сплати податків. Актуальним є впровадження електронних сервісів для платників податків; зменшення податкового навантаження на заробітну плату з метою її детінізації. Відповідно такі зміни потребують і застосування нових підходів у здійсненні податкового аудиту.

Висновки. Таким чином, слід відмітити, що удосконалення механізму проведення податкового аудиту може стати тим інструментом, який допоможе знизити обсяги втрат бюджету. Для цього необхідно удосконалити податкове законодавство, запровадити у практичній діяльності фіскальних органів використання непрямих

методів визначення податкових зобов'язань, налагодити співпрацю фіскальних органів з незалежними аудитором.

Список джерел:

1. Вавілов П. М. Ухилення від сплати податків в Україні: причини виникнення та шляхи подолання проблеми / П. М. Вавілов // Науковий вісник Херсонського національного університету: серія Економічні науки. – 2013. – Вип. 2. – С. 24–27.
2. Лебединець Т. Роль внутрішнього аудиту в запобіганні та виявленні шахрайства / Т. Лебединець // Незалежний аудитор. – 2013. – № 7(18). – С. 60–63.
3. Ногінова Н. М. Необхідність реформування податкової політики України в умовах євроінтеграції / Н. М. Ногінова // Наукові записки Національного університету «Острозька академія». Серія «Економіка» : збірник наукових праць / ред. кол. : І. Д. Пасічник, О. І. Дем'янчук. – Острог : Видавництво Національного університету «Острозька академія», 2014. – Випуск 25. – С. 141–145.
4. Проскура К.П. Організація та методичне забезпечення податкового аудиту як елемента податкового контролю / К. П. Проскура // Незалежний аудитор. – 2013. – № 5 (III). – С. 43–48.
5. Чинчин М. М. Правова природа податкового адміністрування в Україні : монографія / М. М. Чинчин. – Х. : Право, 2014. – 300 с.

УДК 336.14

Макогон В.Д.

К.е.н., с.н.с., доцент кафедри фінансів

Київського національного торговельно-економічного університету

АУДИТ ЕФЕКТИВНОСТІ УПРАВЛІННЯ ДЕРЖАВНИМИ ФІНАНСАМИ

Проблема ефективності системи управління державними фінансами на даний час є однією з найактуальніших в процесі модернізації вітчизняної економіки.

Реформування системи управління державними фінансами в першу чергу передбачає підвищення дієвості державного аудиту, який відповідно до законодавства є різновидом державного фінансового контролю і полягає у перевірці та аналізі органом державного фінансового контролю фактичного стану справ щодо законного та ефективного використання державних чи комунальних коштів і майна, інших активів держави, правильності ведення бухгалтерського обліку і достовірності фінансової звітності, функціонування системи внутрішнього контролю.

Разом з тим, інститут державного аудиту в сучасних умовах є не тільки системою незалежного зворотного зв'язку, яка дає державі і

суспільству об'єктивну інформацію щодо реального стану справ, але перш за все інструментом еволюції економіки, який може ефективно впливати на процеси соціально-економічного розвитку країни. Важливим при цьому є формування законодавчої бази, яка регламентує види, суб'єкти та об'єкти державного аудиту; розробка відповідно до міжнародних стандартів методологічної основи проведення державного аудиту та фінансового контролю; вдосконалення системи державного фінансового контролю як інструменту контролю за ефективним використанням державних коштів і активів; формування збалансованої структури органів державного аудиту з урахуванням чіткого розмежування їх повноважень та ефективної взаємодії; створення відповідно до міжнародних вимог системи підготовки, перепідготовки та підвищення кваліфікації працівників органів державного аудиту та фінансового контролю; створення інтегрованої інформаційної системи державного аудиту; впровадження системи сертифікації державних аудиторів.

З метою чіткого розмежування повноважень та ефективної взаємодії органів державного аудиту важливим є удосконалення загальних стандартів, які повинні містити основні вимоги до їх діяльності.

Стандарти повинні забезпечити неупередженість, об'єктивність, достовірність оцінок і рекомендацій органів державного аудиту, неприпустимість будь-якого втручання при здійсненні ними своєї діяльності; забезпечення повного дотримання етичних вимог і принципів професійної поведінки державними аудиторами; підтримання належного професійного рівня державних аудиторів для ефективного здійснення державного аудиту; забезпечення надання інформації, документації та звітів про діяльність органів державного аудиту користувачам звітів, в тому числі громадськості; забезпечення здійснення аудиту та іншої діяльності відкрито, забезпечуючи прозорість і довіру до своєї діяльності з боку користувачів аудиторських звітів, в тому числі громадськості шляхом надання достовірної, чіткої і релевантної інформації про статус, повноваження, стратегію діяльності та її ефективність; забезпечення реалізації демократичних засад управління економікою, підвищення ефективності аудиту і захист суспільства від корупції та інших правопорушень; забезпечення збереження і нерозголошення відомостей, що відносяться до службової, комерційної або іншої захищеної законом таємниці, отриманих при здійсненні державного аудиту; формування працездатної аудиторської команди і

забезпечення організації її роботи для досягнення цілей державного аудиту.

Вирішення зазначених завдань забезпечить побудову цілісної системи державного аудиту; підвищення ефективності діяльності державних органів, прозорості використання бюджетних коштів та управління державними активами; своєчасно і оперативно попередити фінансові порушення і усунути фактори, що спричиняють правопорушення; надавати громадськості комплексну, об'єктивну та достовірну інформацією щодо використання виділених бюджетних коштів і активів держави відповідно до принципів законності, економічності та ефективності, а також ефективності діяльності органів державної влади.

Список джерел:

1. Закон України «Про основні засади здійснення державного фінансового контролю в Україні» від 26 січня 1993 року № 2939-XII [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon2.rada.gov.ua>

2. Про схвалення Концепції розвитку державного внутрішнього фінансового контролю : Розпорядження Кабінету міністрів України від 24 травня 2005 року № 158-р [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon2.rada.gov.ua>

УДК 336.13

Макогон І.І.

Здобувач кафедри фінансів

Київського національного торговельно-економічного університету

ФІНАНСОВИЙ МЕХАНІЗМ УПРАВЛІННЯ ДЕРЖАВНИМ СЕКТОРОМ ЕКОНОМІКИ

Фінансовий механізм управління державним сектором економіки є складовою частиною загальної системи управління соціально-економічними процесами в країні, за його допомогою держава має можливість здійснювати вплив на економічні відносини, формувати і перерозподіляти фінансові ресурси необхідні для соціально-економічного розвитку суспільства, забезпечувати ефективність фінансово-господарської діяльності державних об'єктів, відповідний рівень дохідності прав власності держави, гарантувати збереження державного майна.

Важливими передумовами забезпечення якісного рівня фінансового управління державним сектором є дієвість підходів до складових фінансового механізму з врахуванням фінансово-інституційної архітектоніки та циклічності економічних процесів, що

надасть можливість для забезпечення фінансової стійкості суб'єктів господарювання державного сектору, переходу до інвестиційно-інноваційної моделі розвитку економіки шляхом забезпечення макроекономічної динамічної збалансованості та синергетичного ефекту у взаємодії суб'єктів управління.

Інтеграція України в систему міжнародних економічних відносин актуалізує питання отримання достовірної інформації щодо фінансово-майнового стану, перспектив розвитку та фінансової стабільності суб'єктів господарювання державного сектору економіки. Досвід країн з розвинутою економікою свідчить, що надання достовірної та неупередженої інформації досить ефективно забезпечується засобами державного аудиту.

На даний час переважно усі суб'єкти господарювання державного сектору економіки не мають історії якісного аудиту річної фінансової звітності, що значно ускладнює можливість підвищення ефективності корпоративного управління.

Більшість державних підприємств повинні одночасно виконувати суперечливі цілі, що призводить до невизначеності у виконанні соціальних зобов'язань.

Враховуючи те, що приватизація визначена як широкомасштабний соціально-економічний проект трансформації державної власності важливим завданням є визначення суб'єктів господарювання державного сектору економіки, якими держава може і повинна керувати, а які необхідно підготувати до продажу і реалізувати за допомогою відкритих і прозорих тендерів.

Зазначене надасть змогу для підвищення інвестиційної привабливості відповідних адміністративно-територіальних одиниць та конкурентоспроможності вітчизняних підприємств. При цьому одним з визначальних чинників стає підготовка фінансового персоналу державних підприємств і якість проведеного аудиту.

Зокрема, з метою забезпечення контролю за ефективністю управління об'єктами державної власності прийнята постанова Кабінету міністрів України від 4 червня 2015 р. №309 «Деякі питання проведення аудиту суб'єктів господарювання державного сектора економіки», яка досить чітко визначила вимоги до аудиторських фірм у разі залучення їх до аудиту фінансової звітності або консолідованої фінансової звітності суб'єктів господарювання державного сектору економіки за винятком Національного банку України, державних банків та банків з державною часткою у статутному капіталі: вартість активів яких згідно з даними фінансової звітності за останній звітний рік перевищує 2 млрд. грн. або розмір чистого доходу яких за останній звітний рік перевищує 1,5 млрд. грн., а також Укрзалізниця

(суб'єкти господарювання першої групи); вартість активів яких згідно з даними фінансової звітності за останній звітний рік перевищує 250 млн. гривень, крім суб'єктів господарювання першої групи (суб'єкти господарювання другої групи).

Таким чином, для забезпечення розвитку фінансового механізму управління державним сектором економіки необхідним є підвищення якісного рівня інформаційного забезпечення, що складається з різного роду і виду економічної, комерційної та фінансової інформації. Відкритий інформаційний простір забезпечить прозорість прийняття управлінських рішень щодо розвитку державного сектору економіки, посилення фінансового контролю та аудиту фінансово-господарської діяльності державних підприємств.

Передумовою побудови ефективного фінансового механізму управління державним сектором економіки в Україні є підвищення ефективності системи державного фінансового аудиту, що надасть можливість оптимізувати процес аналізу та оцінки фінансової діяльності суб'єктів господарювання державного сектору, підвищити ефективність фінансово-інституційних компонентів інституту державної власності; привести методологічну і методичну базу розроблення фінансових планів суб'єктів господарювання державного сектору у відповідність до міжнародної практики; впровадити інформаційні технології з метою підвищення інформаційної взаємодії суб'єктів управління; розробити та впровадити методіку оцінки ефективності фінансового механізму управління державним сектором економіки, яка полягає у визначенні показників його ефективності з точки зору управляючої системи, а також в об'єктивній необхідності розробки показників оцінки фінансових планів суб'єктів господарювання державного сектору.

Список джерел:

1. Стратегія Інноваційного розвитку України на 2010–2020 роки в умовах глобалізаційних викликів [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon2.rada.gov.ua>
2. Деякі питання проведення аудиту суб'єктів господарювання державного сектора економіки : Постанова Кабінету міністрів України від 4 червня 2015 р. №309 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon2.rada.gov.ua>

Слободяник Ю.Б.

*Д.е.н., доцент, професор кафедри бухгалтерського обліку та аудиту
Одеський національний економічний університет*

ДЕРЖАВНИЙ ФІНАНСОВИЙ АУДИТ: ПРОБЛЕМА КОНВЕНЦІЙНОСТІ ПОНЯТЬ

Зрушення, які відбулися у системі контролю державних фінансів останніми роками, цілком обґрунтовані тією політикою, що проводить Україна для зближення з Європейським Союзом. Однією з ключових вимог європейської спільноти є забезпечення прозорого і ефективного управління державними фінансами, що, у свою чергу, вимагає сучасних механізмів контролю. Початок ХХІ ст. ознаменувався оновленням повноважень вищих контрольних органів багатьох країн, переорієнтацією їх на здійснення державного аудиту. На порядок денний вийшли стратегічні задачі: визначення економічності, ефективності, результативності використання ресурсів країни і якості державного управління. Відбувається оновлення міжнародних стандартів державного аудиту з урахуванням глобальних потреб розвитку цивілізації, розширення кола підконтрольних суб'єктів, що включає не лише органи влади, державні установи та підприємства, а й приватних суб'єктів господарювання.

Основою будь-якого аудиторського дослідження у сфері контролю державних фінансів мають стати Міжнародні стандарти вищих органів державного аудиту (ISSAI), розроблені Комітетом з професійних стандартів INTOSAI [1]. Водночас стандарти ISSAI потребують адаптації до національних особливостей контрольних систем. Вітчизняних стандартів державного аудиту, заснованих на ISSAI, наразі не розроблено. Разом з тим з прийняттям у 2013 р. оновлених Фундаментальних принципів державного аудиту (третього рівня стандартів ISSAI) має розпочатись робота у цьому напрямі.

За визначенням ISSAI 100 «Фундаментальні принципи аудиту державного сектору», державний аудит поділяється на фінансовий, аудит ефективності й аудит відповідності. Крім того, можуть проводитися аудити за будь-якою тематикою стосовно відповідальності керівництва та осіб, що мають певні повноваження, за належне використання державних ресурсів. Це можуть бути: аналіз результативності діяльності служб підприємства (установи), звіт про стійкість розвитку, аудит дотримання стандартів внутрішнього контролю, перевірка проектів або інших питань тощо. Також можуть

проводитися комбіновані аудити, що включають аудит фінансових питань, ефективності та відповідності.

Розуміння державного фінансового аудиту у вітчизняній практиці не відповідає сутності цієї форми державного аудиту, відображеній у стандартах ISSAI. Так, за визначенням, поданим у постанові Кабінету Міністрів України [2], державний фінансовий аудит «...полягає у перевірці та аналізі діяльності, фактичного стану справ щодо законного та ефективного використання державних чи комунальних коштів і майна, інших активів держави, правильності ведення бухгалтерського обліку і достовірності фінансової звітності, функціонування системи внутрішнього контролю суб'єктів господарювання державного сектору економіки, а також інших суб'єктів господарювання, що отримують (отримували в період, який перевіряється) кошти з бюджетів усіх рівнів та державних фондів або використовують (використовували у період, який перевіряється) державне чи комунальне майно». Публікації вітчизняних науковців [3–6] в основному також спираються на це визначення.

Недоліком такого трактування державного фінансового аудиту є одночасне поєднання декількох форм державного аудиту. Крім того, законодавець не поширює його на бюджетні установи.

Оновлений закон «Про Рахункову палату» також містить власне визначення державного фінансового аудиту, який «...полягає у перевірці, аналізі та оцінці правильності ведення, повноти обліку і достовірності звітності щодо надходжень і витрат бюджету, встановлення фактичного стану справ щодо цільового використання бюджетних коштів, дотримання законодавства при здійсненні операцій з бюджетними коштами» [7].

Наявність різних визначень поняття «державний фінансовий аудит» обумовлена проблемами конвенційності розуміння його сутності, що, на наш погляд, не сприяє розвитку наукової концепції державного аудиту як виду контролю.

Фінансовий аудит фокусується на визначенні того, чи представлена фінансова інформація суб'єкта відповідно до вимог чинних нормативно-правових актів. Обсяг фінансових аудитів у державному секторі може визначатися повноваженнями вищого органу державного аудиту і низкою завдань аудиту в доповнення до завдань аудиту фінансової звітності та включати аудит:

- державних і корпоративних бухгалтерських рахунків або інших фінансових звітів, що не обов'язково підготовлені відповідно до концептуальної основи фінансової звітності;
- бюджетів, бюджетних розділів, асигнувань та інших рішень про розподіл ресурсів і процесу їх здійснення;

- політики, програм або діяльності, які визначаються їх правовою основою або джерелами фінансування;
- юридично визначених сфер відповідальності, таких, як обов'язки міністрів;
- певних категорій доходів, платежів, активів чи зобов'язань.

Фундаментальні принципи фінансового аудиту застосовуються до державних аудитів фінансової звітності всіх органів державної влади, їх підрозділів і окремих суб'єктів.

Враховуючи викладене, пропонуємо таке визначення державного фінансового аудиту, що враховує його сутність і відповідає стандартам ISSAI. Отже, державний фінансовий аудит – це форма державного аудиту, що полягає у незалежній, об'єктивній та достовірній перевірці з метою висловлення аудитором думки щодо відповідності представленої фінансової інформації вимогам стандартів фінансової звітності та нормативно-правових актів.

Подальші дослідження у цій сфері є вкрай важливими як з теоретичної, так і з практичної точок зору. Конвенційність застосовуваної термінології, сформульовані принципи діяльності, об'єкт і предмет, науково обґрунтована класифікація видів і форм державного аудиту дозволять визначити склад і структуру контролюючих органів, їх функції, задачі, повноваження, об'єкти контролю, методики перевірки, показники оцінки ефективності аудиту, зокрема при розробці законодавчих і нормативних актів.

Список джерел:

1. International Standards of Supreme Audit Institutions [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://www.issai.org/composite-347.htm>.
2. Питання проведення Державною фінансовою інспекцією, її територіальними органами державного фінансового аудиту : постанова Кабінету Міністрів України від 25.03.2006 № 361 [Електронний ресурс] / Режим доступу : <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/361-2006-%D0%BF>.
3. Аудит. (Основи державного, незалежного професійного та внутрішнього аудиту). / За ред. проф. Немченко В. В., Редько О. Ю., Підручник. – К. : Центр учбової літератури, 2012. – 540 с.
4. Державний фінансовий аудит: методологія та організація : монографія / Є. В. Мних, М. О. Никонович, С. В. Бардаш та ін. ; за ред. : Є. В. Мних. – К. : Київ. нац. торг.-екон. ун-т, 2009. – 318 с.
5. Дікань Л. В. Державний аудит : навч. посіб. / Л. В. Дікань, Ю. О. Голуб, Н. В. Синюгіна. – К. : Знання, 2011. – 503 с.
6. Сухарева Л. О. Державний аудит ефективності: системність, організація, методика : монографія / Л. О. Сухарева, Т. В. Федченко. – Донецьк : ДонНУЕТ, 2013. – 288 с.

7. Про Рахункову палату : закон України від 02.07.2015 № 576-VIII [Електронний ресурс] / Режим доступу : <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/576-19>.

УДК 336.087.3

Міняйло В.П.

*К.е.н., старший викладач кафедри фінансового аудиту
Київського національного торговельно-економічного університету*

Міняйло О.І.

*К.е.н., доцент, доцент кафедри
економічної теорії та конкурентної політики
Київського національного торговельно-економічного університету*

АУДИТ ДЕРЖАВНИХ ЗАКУПІВЕЛЬ

Указом Президента України від 12.01.2015 року № 5/2015 затверджена Стратегія сталого розвитку «Україна – 2020».

Одним із першочергових пріоритетів реалізації стратегії є реформа у сфері здійснення державних закупівель. Перевагою в управлінні публічними фінансами має бути підвищення прозорості та ефективності їх розподілу та витрачання.

Процес здійснення державних закупівель повинен стати максимально прозорим та урахувати загальні принципи конкуренції. Корупційна складова під час здійснення державних закупівель має бути ліквідована [1].

Вказані в Стратегії завдання щодо здійснення державних закупівель не можливо вирішити без процедур фінансового контролю.

Державний фінансовий контроль забезпечується органом державного фінансового контролю через проведення державного фінансового аудиту, перевірки державних закупівель та інспектування.

Контроль за дотриманням законодавства щодо закупівель здійснюється як у порядку проведення перевірки державних закупівель, так і під час державного фінансового аудиту та інспектування [2].

Відмінність між перевіркою та фінансовим аудитом закупівель за державні кошти, полягає у тому, що за наслідками проведення такого аудиту встановлюється не тільки законність, але й ефективність освоєння державних коштів під час закупівлі та наявність і використання придбаних товарів, якість наданих послуг тощо.

Протягом 2015 року фахівцями Державної фінансової інспекції України було проведено 4002 контрольних заходи, серед яких: ревізії – 3692 шт. (92,25% від загальної кількості); державних фінансових аудитів – 147 шт. (3,67%); перевірок державних

закупівель – 101 шт. (2,52%). Дана структура контрольних заходів свідчить про превалювання ревізій, як форми фактичного контролю. Однак стратегічні прагнення України до рівноправного партнерства у міжнародній співпраці зумовлюють підвищення обґрунтованості та ефективності регулювання державних закупівель, і надання партнерам, в т.ч. міжнародним, впевненості у прозорому на конкурентному середовищі під час проведення державних закупівель.

Аудиторський контроль повинен здійснюватися на основі певної моделі та аналізувати достатню кількість елементів (даних тендерної документації), необхідних для підготовки висновків про якість проведеної процедури закупівель та відповідність її вимогам Закону.

На сьогодні проведення аудиту державних закупівель ускладнюється наступними обставинами: по-перше, суттєва працемісткість та додаткові фінансові витрати, які в кінцевому випадку будуть покриватися за рахунок бюджетних установ; по-друге, дана форма аудиту може перевищувати часові рамки визначені законодавством, що відведенні для закупівлі; по-третє, незацікавленість замовника у такому аудиті, що пояснюється суб'єктивним фактором; по-четверте, проблеми переходу документальних процедур закупівель в електронний формат, впровадження електронного документообігу.

Однак, дієвий аудит державних закупівель буде надавати замовникам можливість виправляти виявлені проблеми, а не накладати санкції, що в свою чергу забезпечить перехід системи державних закупівель в Україні від такої, що заснована на покаранні, до системи, заснованої на професіоналізмі.

Список джерел:

1. Про Стратегію сталого розвитку "Україна - 2020".- Указ президента України від 12.01.2015 № 5/2015.[Електронний ресурс]/ Режим доступу: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/5/2015?nreg=5%2F2015&find=1&text=%EA%EE%ED%F2%F0%EE%EB&x=0&y=0>.
2. Про основні засади здійснення державного фінансового контролю в Україні. - Закон України від 26.01.1993 № 2939-XII. [Електронний ресурс]/ Режим доступу: <http://zakon5.rada.gov.ua/laws/show/2939-12>.

Чайка В.В.

К.е.н., помічник Секретаря Рахункової палати України

УМОВИ ЗАБЕЗПЕЧЕННЯ ЕФЕКТИВНОСТІ СИСТЕМИ ДЕРЖАВНОГО ФІНАНСОВОГО КОНТРОЛЮ

Контроль – це закономірний і невід’ємний атрибут державного управління. Він властивий будь-якому способу виробництва. З одного боку контроль – це необхідний механізм організації процесу виробництва матеріальних благ, а з іншого – він відображає рівень виробничих відносин. У практичній сфері виділяються наступні основні види контролю: економічний, екологічний, виробничий, фінансовий та інші.

Найважливіше місце в процесі державного управління займає фінансовий контроль (аудит), функція якого полягає в сприянні реалізації фінансової політики держави, забезпеченні процесу формування і ефективного використання фінансових ресурсів країни. За допомогою використання фінансових важелів впливу на хід соціально-економічних процесів, їх кількісні та якісні показники, фінансовий контроль може здійснювати самостійну функцію регулювання економіки.

Державний фінансовий контроль є необхідною і однією з головних основ існування сильної демократичної держави, а також важливим фактором державотворення, який з усіма його складовими на практиці слід розглядати як багатоаспектну систему.

Відповідно до Лімської декларації керівних принципів контролю « ... метою системи фінансового контролю є своєчасне виявлення відхилень від прийнятих норм і стандартів, порушень принципів законності, ефективності, доцільності та економії витрачання матеріальних та фінансових ресурсів, що дозволяло б у кожному конкретному випадку внести відповідні корективи, посилити відповідальність уповноважених осіб, отримати відшкодування збитків і запобігти порушенням у майбутньому».

Тому, ключовим моментом для економічного відродження країни, її динамічного розвитку та для забезпечення високого рівня життя громадян є створення ефективної системи державного фінансового контролю за управлінням національними ресурсами і державними фінансами. І це не «ноу-хау», такі системи давно і ефективно працюють в усіх розвинених і успішних країнах Європи і світу. Вони представлені двома видами контролю: зовнішній (Парламентський) та внутрішній (Урядовий). В контрольній діяльності за процесом використання державних коштів Парламенти

європейських країн через створення конституційних органів фінансового контролю (Рахункові палати, Аудиторські офіси, Суди аудиту та ін.) здійснюють цілий ряд функцій.

Поділ державного контролю на внутрішній та зовнішній – це одне із принципів питань, від якого залежать практичні дії відповідних інституцій. Визнаючи особливу важливість розподілу державного фінансового контролю на зовнішній та внутрішній, в Лімській декларації керівних принципів аудиту державних фінансів приведене чітке їх визначення. В ній зазначено, що кожний державний (і недержавний) орган може мати власну структуру внутрішнього контролю, яка підпорядкована керівництву організації, але при цьому повинна мати функціональну та організаційну незалежність. Органи ж зовнішнього контролю не входять до організаційної структури підконтрольних їм органів. Тобто, внутрішній контроль реалізується відомчими органами контролю, зовнішній контроль – органами, які позбавлені відомчих інтересів.

А що ж в Україні? Чи існує система державного фінансового контролю?

Відповідно до ст. 98 Конституції України, контроль від імені Верховної Ради України за надходженням коштів до Державного бюджету України та їх використання здійснює Рахункова палата. А згідно із новим Законом України «Про Рахункову палату» від 2 липня 2015 року № 576-VIII, повноваження, покладені на Рахункову палату Конституцією України, здійснюються через провадження заходів державного зовнішнього фінансового контролю (аудиту), а саме шляхом здійснення фінансового аудиту, аудиту ефективності, експертизи, аналізу та інших контрольних заходів.

В свою чергу, фінансовий аудит полягає у перевірці, аналізі та оцінці правильності ведення, повноти обліку і достовірності звітності щодо надходжень і витрат бюджету, встановлення фактичного стану справ щодо цільового використання бюджетних коштів, дотримання законодавства при здійсненні операцій з бюджетними коштами.

Аудит ефективності передбачає встановлення фактичного стану справ та надання оцінки щодо своєчасності і повноти бюджетних надходжень, продуктивності, результативності, економності використання бюджетних коштів їх розпорядниками та одержувачами, законності, своєчасності і повноти прийняття управлінських рішень учасниками бюджетного процесу, стану внутрішнього контролю розпорядників бюджетних коштів.

Крім того, відповідно до пункту 13, статті 7 Закону України «Про Рахункову палату», Рахункова палата здійснює методичну та

методологічну роботу з питань державного зовнішнього фінансового контролю (аудиту).

Таким чином, Рахункова палата є вищим органом державного зовнішнього фінансового контролю (аудиту), що відповідає основним принципам діяльності Міжнародної організації вищих органів фінансового контролю (INTOSAI) та Європейської організації вищих органів фінансового контролю (EUROSAI).

В системі центральних органів виконавчої влади України державний фінансовий контроль здійснюють численні не пов'язані між собою органи, яких налічується більше 50 (Державна казначейська служба, Державна фіскальна служба, Державна аудиторська служба, Державна служба фінансового моніторингу, Національна комісія з цінних паперів та фондового ринку та багато інших служб, інспекцій, комісій, агентств). Необхідно зауважити, що це тільки в центральних органах виконавчої влади. Законодавча, судова гілки влади мають свої контролюючі структури, як і правоохоронні органи, державні установи з особливим статусом (Національний банк, наприклад) та інші. В цілому в країні з контролюючими функціями налічується близько 90 структур, які здійснюють близько 2000 контрольних функцій. Але чи досягають вони цілі своєю роботою, безумовно, ні.

Одним з головних недоліків органів, які здійснюють державний фінансовий контроль (аудит) в Україні є їх змістовна і організаційна роздробленість на окремі ізольовані ланки. У країні відсутні єдина методологічна база і технологія здійснення державного контролю, відбувається змішування форм, видів, типів, методів, засобів державного фінансового контролю (аудиту), відсутня будь-яка координація їх діяльності.

Таким чином, на сьогодні в Україні існують всі інституції, необхідні для функціонування ефективної системи державного фінансового контролю (аудиту), однак самої системи, на жаль, немає. Замість її створення та розбудови, керівні органи державної влади займаються переформатуваннями, перейменуваннями, перепідпорядкуваннями, закриттям одних та створенням на їх місці інших, подібних контролюючих державних структур різного підпорядкування, що можна охарактеризувати як хаотичний, безсистемний, формальний процес, приречений на поразку та який не зможе забезпечити досягнення головної мети – створення ефективної системи державного фінансового контролю (аудиту).

Для цього, по-перше, необхідно чітко визначити перелік всіх існуючих структур державного фінансового контролю (аудиту), їх повноваження, функції, взаємовідносини та порядок координації їх

діяльності. По-друге, на законодавчому рівні оформити цей процес прийняттям абсолютно нового, сучасного, такого, що відповідає фінансово-економічним відносинам в країні Закону України «Про державний фінансовий контроль». По-третє, визначити чіткий механізм його реалізації та постійного парламентського контролю за створенням та функціонуванням системи державного фінансового контролю (аудиту) на принципах ефективності, прозорості, гласності, законності.

УДК 336.1

Чернявська М.К.

Аспірант кафедри фінансового аудиту

Київського національного торговельно-економічного університету

**ДЕРЖАВНИЙ ФІНАНСОВИЙ АУДИТ СУБ'ЄКТІВ
ГОСПОДАРЮВАННЯ**

Недооцінка ролі фінансового контролю є однією з причиною кризових явищ, що відбуваються у нашій державі протягом останніх років. Існування об'єктивної потреби створення дієвої, ефективної та життєздатної фінансової системи, і як наслідок покращання рівня фінансової дисципліни, що забезпечить зменшення кількості бюджетно-фінансових порушень, породжує необхідність звернути увагу на вирішення проблемних питань у сфері функціонування системи державного фінансового контролю в Україні.

Масовість фінансових порушень у сфері державних фінансів в Україні спричинена недосконалістю інституційної структури державного фінансового контролю, слабкістю його теоретичної та методичної бази, недоліками в організації контрольного процесу. Ефективність державного фінансового контролю залежить від правильного вибору форми його реалізації. До найбільш прогресивних на сьогодні форм фінансового контролю за державними фінансами відносять державний фінансовий аудит [2, 40].

Проблемам державного фінансового контролю й аудиту в Україні присвятили свої праці такі видатні українські вчені, як: М.Т. Білуха, Ф.Ф. Бутинець, Т.Г. Гайдук, О.І. Петрик, Н.І. Дорош, В.Г. Мельничук, В.К. Симоненко, Н.І. Шевченко, О.А. Шевчук та ін.

Однак, на сьогодні в наукових колах та у вітчизняному законодавстві відсутній єдиний підхід до визначення форм фінансового контролю, їх понятійного апарату, інституційної організації та порядку проведення. Відсутність чіткого розуміння специфіки аудиту адміністративної діяльності як методу здійснення державного фінансового контролю не сприяє формуванню

виваженого і цілісного уявлення про систему його здійснення, що, у свою чергу, призводить до зниження його ефективності [1, 71].

Таким чином, питання посилення і реформування державного фінансового аудиту залишаються актуальними і сьогодні у зв'язку з не вирішенням ряду як теоретичних, так і практичних питань.

Сучасні тенденції в українському суспільстві зумовлюють необхідність вирішення важливого питання – вдосконалення організації фінансового контролю, і як важливої форми державного фінансового аудиту, оскільки офіційні дані Державної фінансової інспекції України та Рахункової палати України свідчать про масові порушення фінансової дисципліни (табл. 1, 2).

Таблиця 1

**Відомості про виявлені фінансові порушення
за 2012 – 2014 роки**

млрд. грн.

Порушення	Роки		
	2012 рік	2013 рік	2014 рік
Виявлено фінансових порушень, що призвели до втрат фінансових і матеріальних ресурсів	3,7	3,7	7,6
Недоотримано фінансових ресурсів	0,8	1,3	3,2
Проведення витрат з порушенням законодавства, у тому числі:	2,9	2,4	4,4
нецільові витрати державних ресурсів	0,1	0,1	0,2
незаконні витрати	2,5	2,1	3,9
недостачі	0,3	0,2	0,3

складено автором на основі даних [5]

Таблиця 2

**Обсяги виявлених Рахунковою палатою порушень
бюджетного законодавства та неефективного використання
бюджетних коштів за 2009 – 2014 роки**

млрд. грн.

Роки	2009	2010	2011	2012	2013	2014
Обсяг	21,5	30,5	23,4	12,9	17,8	22,5

складено автором на основі даних [6]

Аналіз проведених результатів контрольно-аналітичних заходів свідчить, що більшість бюджетних правопорушень продовжують мати системний характер, вони повторюються із року в рік, до того ж їх обсяги зростають.

Наявність таких порушень свідчить про низьку ефективність системи державного фінансового аудиту та безвідповідальне

ставлення з боку багатьох розпорядників бюджетних коштів [4]. У зв'язку із чим 07.06.2015 року Кабінет міністрів України своєю постановою №419 скасував державний фінансовий аудит діяльності бюджетних установ. Це було зроблено з огляду на його неефективність через значні витрати робочого часу та людських ресурсів органів Держфінінспекції, дублювання із завданнями інших видів державного фінансового контролю [7].

Разом з тим буде посилено роль внутрішнього аудиту бюджетних установ, спрямованого на надання керівникові об'єктивних і незалежних висновків та рекомендацій щодо ефективності функціонування внутрішнього контролю, ефективності планування і виконання бюджетних програм, якості надання послуг, правильності ведення бухгалтерського обліку та достовірності звітності [3].

Серед основних шляхів підвищення ефективності внутрішнього аудиту бюджетних установ можна виокремити два загальних напрями – організаційний та ресурсний, тобто через удосконалення методології проведення внутрішніх аудитів та через удосконалення системи управління. З цією метою варто, зокрема: розробити комплекс заходів, що забезпечують дотримання законодавства при оформленні звітів з аудиту органами влади, їх територіальними органами та підвідомчими їм організаціями; розширити застосування електронних технологій, спрямованих на автоматизацію і спрощення взаємодії між аудиторами і об'єктом перевірки, прискорити введення системи електронного обміну документами між органами влади; внести зміни до Кодексу України про адміністративні правопорушення в частині зміни системи санкцій, що виносяться при проведенні фінансового аудиту діяльності господарюючих суб'єктів.

Отже, створена нова форма контролю – державний фінансовий аудит суб'єктів господарювання вже став одним із пріоритетних напрямів діяльності органів Державної аудиторської служби та Рахункової палати України. Тому для того, щоб державний аудит в Україні розвивався більш ефективно, необхідно розробити теоретичні та практичні засади впровадження та функціонування державного аудиту в нашій країні.

Список джерел:

1. Гайдук Т.Г. Теоретичні засади державного фінансового аудиту / Т.Г.Гайдук // Економіка АПК. – 2011. – №12. – С. 69-74.
2. Москалець С. Державний фінансовий аудит. Шляхи підвищення ефективності / С. Москалець // Фінансовий контроль (практичні поради) . – 2013. – С. 40-42.
3. Шевченко Н.І., Куліченко В.О. Державний фінансовий контроль в Україні: сучасний стан, проблематика, напрямки реформування /

Н.І.Шевченко // Електронне наукове фахове видання: «Державне управління: удосконалення та розвиток» . – 2012. – №1.

4. Шевчук О.Д., Мукоїд І.Л. Особливості проведення державного аудиту в Україні / О.Д. Шевчук // Збірник наукових праць ВНАУ. – 2012. – №4 (70) Том 2. – С. 230-234.

5. Звіти про результати діяльності Держфінінспекції та її територіальних органів [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.dkrs.gov.ua>.

6. Звіт Рахункової палати за 2014 рік [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.ac-rada.gov.ua>.

7. Офіційний сайт Урядового порталу [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.kmu.gov.ua>.

УДК 336.225.674

Шевчук О.А.

Д.е.н, доцент, проректор з науково-педагогічної роботи, інновацій та міжнародних зв'язків

Національної академії статистики, обліку та аудиту

ПЕРСПЕКТИВИ РОЗВИТКУ ДЕРЖАВНОГО ФІНАНСОВОГО АУДИТУ В УКРАЇНІ

Процес політико-економічної трансформації зобов'язав публічний сектор впровадити принцип співвідношення ціни й якості, тобто доцільного, економічного, ефективного витрачання коштів, що вимагало нагляду за видатками державного бюджету також і з точки зору якості управління фінансами. В цьому зв'язку вищі органи фінансового контролю (ВОФК) стали виконувати консультативну функцію при визначенні кращого співвідношення ціни і якості і були, таким чином, залучені в механізм прийняття рішень. Відтак, останніми роками особливе місце в контролі за використанням публічних фінансів і державної власності належить державному аудиту.

Проблематикою державного фінансового аудиту в усіх його проявах займалися такі вітчизняні і зарубіжні вчені, як І. Алексеева, Н.Аюбов, І.Басанцов, І.Богатая, М. Васильєва, Ю. Воронін, І. Дрозд, Є. Дусаєва, В. Жуков, Я. Кузьмінов, Є. Мних, С. Рябухін, С. Степашин, Л. Тітова, Н. Фадейкіна, Н. Шевченко, та ін.

Водночас, теоретико-методологічні засади державного фінансового аудиту попри численні публікації з даної проблематики залишаються недостатньо дослідженими. А відтак, його значущість і незавершеність наукових напрацювань у цьому напрямі зумовлюють необхідність продовження досліджень в даній сфері.

Аудиторська діяльність має певне інституціональне оформлення і її слід розглядати з урахуванням впливу різних

соціальних, правових, політичних, економічних й інших інститутів. С.В.Степашин вважає наявність сильного і ефективного інституту державного аудиту (поряд зі збереженням стабільності конституції, яка містить в собі ефективну систему стримувань і противаг, а також підвищенням відповідальності і професіоналізму еліт) одним з трьох об'єктивних чинників, здатних поставити надійні перепони зростанню бюрократії. При цьому він наголошує, що завдяки своїм інституціональним особливостям і методам роботи, державний аудит здатний добиватися граничної ясності у відносинах між державою і суспільством, оскільки він виходить з реальних інтересів людей-“споживачів” послуг держави. А досвід розвинених країн переконливо свідчить, що відкритість, прозорість, підзвітність державних органів суспільству є одним з ефективних способів отримання державою кредиту довіри громадян. З цієї точки зору інститут державного аудиту є нічим іншим, як одним зі спеціальних механізмів забезпечення легітимності влади і підтвердження законності її дій. Тобто державний аудит безпосередньо сприяє зміцненню стабільності політичних інститутів і суспільно-політичної ситуації загалом [1].

Розширення об'єктів державного аудиту має відбуватись одночасно з введенням у практику нових форм і методів контролю. Такими формами є аудит раціональності, аудит адекватності і аудит ефективності.

При цьому, аудит раціональності покликаний дати відповідь на те, чи знаходиться в наукових рамках можливого те чи інше рішення, яке пропонують органи державної влади. Мова йде про введення в правове поле рекомендацій науки. Аудит раціональності має уможливити органам державної влади побачити незалежну, не зв'язану з політичними уявленнями думку про раціональність реалізації пропонованих управлінських рішень, їх можливість, здійсненність, наслідки. Аудит раціональності базується не на фінансовому аудиті, а на проведенні експертизи, тобто дослідженні і оцінці проекту шляхом аналізу інформації в певній сфері в цілях виконання завдань, що стоять перед органом державного аудиту. Аудит раціональності дає відповідь на запитання про те, чи можливо взагалі виконати запропонований проект.

На відміну від аудиту раціональності аудит адекватності здійснюється вже стосовно управлінських рішень, реалізувати які можливо. Він відповідає на запитання про те, до яких наслідків призведе реалізація рішень, що приймаються, і за яких умов реалізація даного рішення носитиме стійкий характер. Органам державного аудиту слід здійснювати аудит адекватності як до

прийняття рішення, так і в період, коли відповідне рішення реалізується.

В рамках же аудиту ефективності перевіряється вже не процес прийняття рішень органами представницької і виконавчої влади і не хід їх реалізації, а фактично досягнутий внаслідок таких рішень ефект. На відміну від аудиту раціональності, заснованому на експертизі, і аудиту адекватності, що використовує як методологію фінансового аналізу, так і обстежень, аудит ефективності цілковито базується на фінансовому аналізі і проводиться у взаємозв'язку з фінансовим аудитом – традиційною формою контролю за фінансовими ресурсами

Повноцінному впровадженню аудиту ефективності має передувати масштабна робота з підвищення ефективності організації управління державними фінансовими і матеріальними ресурсами, зокрема, переведення системи державних фінансів на бюджетування, орієнтоване на результат. При цьому для ефективної організації процесу управління державними фінансовими і матеріальними ресурсами, необхідна велика наукова робота з визначення соціально значущого результату від використання державних коштів, (наприклад, підготовки спеціалістів, поліпшення здоров'я населення); розрахунку науково обґрунтованих витрат, необхідних для виконання доведених завдань; критеріїв оцінки ефективності витрачання бюджетних коштів і матеріальних ресурсів; розробки методологій визначення ефективності тощо.

Аудит ефективності не заміняє фінансовий аудит як самостійний вид бюджетного контролю. Він застосовний лише в тих сферах, де здійснюється бюджетування, орієнтоване на результат.

Аудит ефективності як оцінка доцільності і продуктивності витрачання ресурсів поряд з фінансовим аудитом (як оцінка законності здійснених витрат) і стратегічним аудитом (експертиза досягнення національних цілей, поставлених керівництвом країни) розглядається як один з трьох компонентів системного аудиту, а також поряд з аудитом відповідності і стратегічним аудитом – соціального аудиту [2].

Серед перспективних напрямів покращання використання аудиту ефективності в системіДФК – його застосування для з'ясування ефективності використання державної власності. В даному випадку завданням аудиту ефективності має стати визначення оптимальної схеми управління державною власністю, а також належногоДФК за цими процесами.

Отже, сучасний етап розвитку державою контрольної діяльності характеризується створенням необхідних умов для переходу на

більш високий якісний рівень державного контролю і доповненням контролю за законністю і цільовим використанням бюджетних коштів чи аудиту відповідності аудитом ефективності. Саме доповненням, оскільки аудит ефективності має проводитися поряд з аудитом відповідності чи фінансовим аудитом і є наступним, вищим шаблоном системи ДФК.

Список джерел:

1. Степашин С.В. Государственный аудит и экономика будущего. Тезисы выступления Председателя Счетной палаты Российской Федерации в Российской академии наук на презентации новой монографии [Электронный ресурс]. – Режим доступа: http://www.ach.gov.ru/userfiles/bulletins/6-02-buletен_doc_files-fl-386.pdf

2. Алексеева И.В. Стратегический аудит как перспективное направление развития аудита / И.В.Алексеева // Учет и статистика. – 2008. – № 12. – С.116-117.

УДОСКОНАЛЕННЯ ПІДГОТОВКИ ФАХІВЦІВ З ОБЛІКУ І АУДИТУ

УДК 378.1:657

Голов С.Ф.

*Д.е.н., професор, професор кафедри менеджменту та економіки
ПВНЗ «Міжнародний інститут менеджменту МІМ-Київ»*

ПІДГОТОВКА ФАХІВЦІВ З ОБЛІКУ І АУДИТУ В КОНТЕКСТІ ІV ПРОМИСЛОВОЇ РЕВОЛЮЦІЇ

Удосконалення системи підготовки фахівців з обліку і аудиту в умовах інтеграції України в європейський економічний та освітній простір залишається актуальною темою упродовж останніх років. При цьому автори [1, 2] основну увагу приділяють змісту освітньо-професійних програм, навчальних планів, покращенню матеріального забезпечення навчального процесу, запровадженню нових методів і форм навчання тощо. Не дивлячись на певні позитивні зміни у системі підготовки фахівців з обліку та аудиту у вітчизняних закладах вищої освіти, слід визнати її невідповідність сучасним вимогам.

Вища освіта, як і раніше ґрунтується на запам'ятовуванні значної кількості інформації складовою якої є усталені уявлення про бухгалтерський облік, що склалися за радянських часів.

Але здатність добре запам'ятовувати матеріал ще не гарантує успішного розвитку. З цього приводу проф. І.Адізес зазначає, що «Японія швидко досягла розквіту, але в кінці кінців вона втратила

своє лідерство і стала старіти. Її система освіти вчить запам'ятовувати та засвоювати знання, а не вчитися і творити. Японії необхідно буде прикладати зусилля, щоб подолати кризу розвитку та змінити систему освіти» [3, с.353].

На Всесвітньому економічному форумі в Давосі «Майбутнє працевлаштування» [4] було зазначено, що четверта промислова революція змусить людство переглянути відношення до праці та робочому процесу. Зокрема було визначено 10 навичок, які будуть найбільш притаманні 2020 року, а саме:

- рішення комплексних завдань;
- критичне мислення;
- творчі здібності;
- управлінські таланти;
- координація з іншими;
- емоційний інтелект;
- здатність міркувати та приймати рішення;
- орієнтація на обслуговування;
- навички ведення переговорів;
- когнітивна гнучкість.

При цьому, опитування свідчить, що к 2026 року деяких директорів компаній може замінити штучний інтелект.

У зв'язку з цим виникає запитання, які зміни очікують професію бухгалтера й аудитора та на формування яких якостей має бути спрямований навчальний процес сьогодні? Наскільки важливі для представників цієї професії такі навички як критичне мислення, творчі здібності, координація дій з іншими працівниками тощо.

На нашу думку, критичне мислення необхідне фахівцям з обліку та аудиту не лише з погляду на формування професійного судження, а й для розуміння обмежень і протиріч системи нормативного забезпечення обліку. Положення нормативних документів з бухгалтерського обліку є своєрідними догмами. Але навіть догми можна подавати студентам по-різному. У цьому зв'язку цікавими є спогади професора Богдана Гаврилишина про навчання у гімназії: «Це була гімназія з хорошими викладачами та класичним навчальним планом, який охоплював латинську і старогрецьку мови, предмети з природничих та соціальних наук і навіть релігію. Саме вчитель релігії, монах-василіянин отець Дирда виявився для мене найцікавішими серед усіх вчителів. Він викладав догматику та апологетику. Корисним було те, що замість того, щоб розказувати про різні догми так, щоб ми сліпо приймали їх як «остаточну правду», він заохочував нас ставити йому запитання, щоб розширити

межі нашого розуміння, й тільки після того, як ми справді розуміли раціональне підґрунтя будь-якої догми, ми мали її прийняти. Отець Дирда допоміг мені «легітимізувати» моє бажання бути вільною людиною, розвинути мою «інтелектуальну інфраструктуру», важливість якої я зрозумів тільки пізніше» [5, с.26-27].

Такий підхід можна успішно застосовувати й при викладанні облікових дисциплін. Наприклад, розглядаючи питання нарахування і обліку амортизації, доречно обговорити з студентами такі питання:

- чи є нарахована амортизація джерелом фінансування (якщо ні, то яку роль відіграє позабалансовий рахунок 09 «Амортизаційні відрахування»)?;

- чи є важливою інформація про амортизацію для управління підприємства (якщо так, то чому все більша кількість підприємств використовує показник EBITDA, тобто прибуток до вирахування відсотків, податку на прибуток і амортизації)?;

- чи відображає амортизація знос об'єкта основних засобів (якщо ні, то чому субрахунок 131 має назву «Знос основних засобів»)?

Чи потрібні майбутньому бухгалтеру творчі здібності? Звичайно так. Але не для того, що продукувати так званий «творчий (креативний) облік». Фахівець з обліку має бути творцем, конструктором інформаційної системи, що забезпечує потреби користувачів. Слід формувати у студентів навички проектування управлінської звітності в умовах різних стратегій, структур, розподілу відповідальності. При цьому конче необхідною є співпраця з іншими членами організації, координація командних дій. Тому не можна погодитись з твердженням [6], що робота фахівця з обліку та аудиту у майбутньому буде носити винятково самостійний характер.

Для здійснення перетворень у процесах підготовки з облікових кадрів необхідні лідери змін. Такими лідерами мають стати передусім завідувачі кафедр обліку і аудиту. Як зазначається у вже згаданій доповіді [4] прогрес не буде чекати нікого: ні бізнес-лідерів, ні викладачів, ані чиновників.

Список джерел:

1. Крупка, Я.Д. Проблеми підготовки фахівців з обліку і аудиту [Текст] / Я.Д. Крупка // Збірник тез доповідей Міжнародної навчально-методичної конференції (10-11 грудня 2009 р.) / Державний вищий навчальний заклад «Українська академія банківської справи Національного банку України». – Суми, 2010. – С.25-28.
2. Швець В. Облік і контроль як науки і навчальні дисципліни в обліково-аналітичній освіті / В. Швець // Вісник КНУ імені Тараса Шевченка. Економіка. – 2014. – №10. – С.74-80.

3. Адизес И.К. Управление жизненным циклом корпорации/ И.К.Адизес; пер. с англ. В.Кузина – М.: Манн, Иванов и Фабер, 2014. – 512 с.
4. The 10 skills you need to thrive in the Fourth Industrial Revolution [Електронний ресурс]. – Режим доступу: [um=social&utm_source=facebook.com&utm_campaign=buffer](https://www.facebook.com/buffer).
5. Гаврилишин Б.Д. Залишаюсь українцем: спогади/Богдан Гаврилишин.- К.: Унів. вид-во Пульсари, 2011. – 288 с.
6. Москалюк Г. О. Напрямки вдосконалення системи викладання облікових дисциплін у вищих навчальних закладах економічного спрямування / Г. О. Москалюк, О. Ю. Чернецька // Професійна освіта: проблеми і перспективи. – 2014. – Випуск 7. – С. 101-107.

УДК 657.6-057.4

Гордополов В.Ю.

К.е.н., доцент, доцент кафедри фінансового аудиту

Київського національного торговельно-економічного університету

**МЕТОДИКА ВИКЛАДАННЯ АНАЛІТИЧНИХ ДИСЦИПЛІН
ПРИ ПІДГОТОВЦІ ФАХІВЦІВ З ОБЛІКУ І АУДИТУ**

Погіршення макроекономічного становища та зростання рівня конкуренції на зовнішньому і внутрішньому ринках визначають нові виклики для суб'єктів господарювання різних секторів економіки. В таких умовах зростає потреба в ефективних управлінських рішеннях, від яких залежить не лише фінансовий стан господарюючого суб'єкта, а і подальша можливість його функціонування. Прийняття обґрунтованих і дієвих управлінських рішень можливе лише за наявності релевантної, достатньої та своєчасної інформації про внутрішнє та зовнішнє середовище об'єкту управління. В зв'язку з цим підвищуються вимоги до фахівців з обліку і аудиту, які мають забезпечувати систему менеджменту такою інформацією. В сучасних умовах господарювання фахівцю з обліку і аудиту досить складно себе реалізувати без системних знань з економічного аналізу та аналітичного мислення.

У ВНЗ в навчальні плани підготовки фахівців з обліку і аудиту обов'язково включають дисципліни аналітичного циклу. Але методичні прийоми економічного аналізу, які вивчаються, в багатьох випадках не адаптовані до сучасних потреб управління. Для більш ефективного впровадження в практичну діяльність економічний аналіз потребує трансформації як в методологічних аспектах, так і в методиці викладання. Серед перспективних напрямів розвитку економічного аналізу можна виокремити системний аналіз.

Системний підхід є передумовою розвитку комплексного економічного аналізу, який дозволяє оцінити об'єкт аналізу як єдине

ціле у взаємозв'язку усіх його елементів, що максимально оптимізує процес управління. Серед основних завдань, які нині постають перед науковцями-аналітиками, можна виокремити удосконалення системи показників, а також методичних прийомів і процедур комплексного економічного аналізу для максимального їх наближення до умов господарювання вітчизняних підприємств. Так, наприклад, відносні показники фінансової стійкості, більшість з яких є певним співвідношенням власного і залученого капіталу, у практичній діяльності фактично не виконують свого призначення. Це зумовлено і узагальненням власного та залученого капіталу, без урахування особливостей їх формування, і системою критеріїв, порівняння з якими й визначає фінансову стійкість конкретного підприємства. Ці критерії не враховують галузі та специфіки діяльності суб'єктів господарювання. Наприклад, оптимальне співвідношення власного і залученого капіталу, необоротних і оборотних активів в приладобудівному підприємстві та підприємстві роздрібної торгівлі може суттєво відрізнятись. Потребує також удосконалення методика інтегральної оцінки фінансової стійкості за відносними показниками.

Не завжди об'єктивним може бути визначення коефіцієнтів абсолютної, термінової та проміжної платоспроможності, оскільки розмір грошових коштів може суттєво коливатися залежно від потреб підприємства, а дебіторська заборгованість може бути й безнадійною. Більшість моделей для оцінки ймовірності банкрутства є застарілими і не враховують умови та специфіку діяльності підприємств в Україні.

Сучасні умови управління підприємством вимагають розширення кола об'єктів аналізу всередині підприємства. До цього, насамперед, слід віднести розширення кола показників фінансового аналізу. В процесі прийняття фінансових рішень слід оцінювати не лише майбутні доходи, але й пов'язані з цим економічні ризики. Тому в умовах формування ринкових відносин ризики є об'єктом економічного аналізу. Зрозуміло, що ризиками слід свідомо управляти, а доцільність застосування тих чи інших методів мінімізації ризиків вирішується за результатами аналітичних розрахунків. [2, с. 28]

В дисциплінах аналітичного циклу доцільним є виділення більшої кількості годин на вивчення методик техніко-економічному аналізу, за допомогою якого оцінюються результати роботи і напрями технічного розвитку підприємства, а також визначається його організаційно-технічний рівень і вплив на економічні явища організаційних, технічних і технологічних факторів.

Під час підготовки фахівців з обліку і аудиту більше уваги слід приділяти оперативному аналізу. Потребує розробки методика визначення «больових точок» функціонування підприємства, які вимагають щоденного контролю, інші напрями діяльності можуть контролюватися по тижнях, декадах, місяцях. Методика оперативного аналізу передбачає застосування вибіркового спостережень, що дозволяють розширити і поглибити аналіз, оскільки переважна частина релевантних факторів не відображається в системі обліку, а тим більше звітності.

Досить значна частка методик стратегічного аналізу фактично належить до сфери менеджменту, що значно зменшує можливості його застосування у межах аналітичних дисциплін. Між тим стратегічний аналіз є важливим і навіть необхідним елементом інформаційного забезпечення системи управління. Саме тому виникає необхідність адаптації існуючих методик до реальних можливостей аналітиків і більшої спрямованості стратегічного аналізу на кількісні, а не на якісні методичні прийоми.

Під час вивчення дисциплін аналітичного циклу основна увага приділяється теоретичним аспектам функціонально-вартісного аналізу. Між тим практичне вирішення завдань з мінімізації витрат на виготовлення і оптимізацію функцій конкретного виду продукції було б надзвичайно корисним для студента і, мало б перспективи подальшого застосування у його практичній діяльності.

Економіко-математичні методи здебільшого також вивчаються в теоретичному аспекті. Практичні приклади і алгоритми, які пропонуються для розв'язання, в багатьох випадках взяті із математики та економетрії і не адаптовані до сучасної практичної діяльності підприємств.

Для формування у майбутніх фахівців з обліку і аудиту системного аналітичного мислення та вміння обґрунтовувати варіанти рішень в умовах постійної зміни зовнішнього і внутрішнього середовища господарюючого суб'єкту, необхідно застосувати на практичних заняттях з аналітичних дисциплін ситуаційний аналіз за методом розгляду кейсів і фактичних або уявних ситуацій. У навчальній практиці ситуаційний аналіз можна застосовувати в ділових іграх.

У навчальних планах підготовки фахівців з обліку і аудиту необхідно передбачити більшу кількість годин для циклу аналітичних дисциплін, адже без вміння аналізувати, робити висновки і застосовувати їх у практичній діяльності такий випускник не зможе повною мірою реалізувати себе у професійній діяльності. Крім того, доцільним було б збільшення кількості лабораторних

занять з аналітичних дисциплін, що дозволить набагато швидше здійснювати трудомісткі розрахунки і зосереджувати увагу на економічному обґрунтуванні отриманих результатів.

Список джерел:

1. Мних Є.В. Фінансовий аналіз : підручник / Є.В. Мних, Н.С. Барабаш - К. : Київ. нац. торг.-екон. ун-т, 2014 – 536 с.
2. Павленко А.Ф. Трансформація курсу «Економічний аналіз діяльності підприємства»: Наук. доповідь / А.Ф. Павленко, М.Г. Чумаченко. – К.: КНЕУ, 2001. 88с.

УДК 657-057.4

Зябченкова Г.В.

Старший викладач кафедри бухгалтерського обліку

Київського національного торговельно-економічного університету

УДОСКОНАЛЕННЯ ПІДГОТОВКИ ФАХІВЦІВ З ОБЛІКУ

Основою процесів підготовки висококваліфікованих кадрів є розвиток системи вищої освіти, яка перебуває під впливом процесів глобалізації, інтеграції, інтернаціоналізації.

Сучасному суспільству необхідна якісна освіта, яка спроможна забезпечити зростання потреби споживача та виробника матеріальних і духовних благ. Перехід до інформаційного суспільства кардинально змінює положення освіти.

Обліково-аналітична освіта є важливою складовою підготовки сучасних управлінців.

Професійний ринок праці встановлює вимоги до кваліфікації спеціалістів з обліку, які стосуються теоретичних і практичних знань та їх компетенцій. Сьогодні необхідні фахівці, які вміють аналізувати ситуацію, чітко формулювати мету, виявляти альтернативи і забезпечувати ефективне функціонування підприємств як в звичайних умовах господарювання, так і кризових.

У системі вищої освіти України на даному етапі розвитку спостерігається широке використання сучасних інформаційно-комунікативних технологій, що призводить до суттєвих змін у методах і організаційних формах навчання, що забезпечує підвищення самоосвітньої активності фахівців, професійний розвиток та саморозвиток.

Інформатизація освіти є частиною цього глобального процесу. Актуальною проблемою сьогодення є розробка таких освітніх технологій, які здатні модернізувати традиційні форми навчання з метою підвищення рівня навчального процесу у вищому навчальному закладі.

Концепція інформатизації вищої освіти передбачає комплексний підхід до створення інформаційного середовища навчання, що повинно інтегрувати в традиційні та нові інформаційні технології, які відповідають сучасним вимогам освіти.

Світова практика розвитку та використання інформаційно-комунікаційних технологій (ІКТ) в освіті демонструє тенденцію до зміни традиційних форм організації та змісту освітнього процесу в умовах інформаційного суспільства.

Отже, сучасними світовими тенденціями розвитку інформатизації освіти є:

- створення єдиного освітнього простору;
- активне запровадження нових засобів та методів навчання, що орієнтовані на використання інформаційних технологій;
- синтез засобів та методів традиційного та комп'ютерного навчання;
- створення системи випереджаючої освіти;
- виникнення нового напрямку діяльності викладача – розробка інформаційних технологій навчання та програмно-методичних комплексів; зміна змісту діяльності викладача: з «репродуктора» знань до розробника нової технології (що з одного боку, підвищує його творчу активність, а з іншого – потребує високого рівня технологічної та методичної підготовки);
- формування системи безперервного навчання як універсальної форми діяльності, що спрямована на постійний розвиток особистості протягом всього життя [1].

Діяльність викладача вищої школи зазнає переорієнтації від інформаційного до організаційного в керівництві самостійною навчально-пізнавальною, науково-дослідною і професійно-практичною діяльністю студентів із використанням інноваційних технологій. Тому проблема використання інформаційних технологій у вищій освіті є актуальною проблемою сьогодення.

Особливістю навчання майбутніх фахівців з обліку є формування в студента уміння працювати із прикладними та спеціалізованими комп'ютерними програмами

Кафедра бухгалтерського обліку КНТЕУ активно співпрацює у напрямі дослідження та впровадження інформаційних систем в обліку з провідними розробниками програмного забезпечення: "Галактика", "1С: Підприємство", "Інтелект-сервіс", "Парус", "Хакерс-дизайн" та іншими. На кафедрі в навчальному процесі при підготовці фахівців з обліку достатньо тривалий час використовується програмний продукт

1С - «1С: Підприємство» в рамках вивчення навчальної дисципліни «Інформаційні системи і технології обліку».

«1С:Підприємство» є універсальною системою автоматизації діяльності підприємств та призначена для ведення таких видів обліку: управлінський облік і планування; регламентований облік; облік по міжнародній системі фінансової звітності (МСФЗ). За рахунок своєї універсальності система «1С:Підприємство» може бути використана для автоматизації різних ділянок економічної діяльності: обліку товарних і матеріальних засобів, взаєморозрахунків з контрагентами, розрахунку заробітної плати, розрахунку амортизації основних засобів, тощо.

Використання облікових модулів створених фірмою «1С» підвищують ефективність обробки первинної документації, освіти, активного впровадження сучасних тренінгових технологій у практичну підготовку фахівців з обліку [2].

Активною складовою навчального процесу мають стати моделювання професійних умінь майбутнього фахівця впродовж системи бізнес-тренінгів. Розробка і впровадження в освіту системи бізнес-тренінгів підготовки фахівців з обліку є необхідною умовою формування їхніх професійних навичок і забезпечення конкурентоспроможності на ринку праці.

З використанням інформаційних технологій можливості організації самостійної роботи студентів розширюються. Самостійна робота з дослідницькою і навчальною літературою на паперових носіях зберігається як важлива ланка самостійної роботи студентів загалом, але її основу тепер становить самостійна робота з навчальними програмами, тестуючими системами, інформаційними базами даних.

Організація самостійної роботи з допомогою інформаційних технологій має низку переваг:

- забезпечує оптимальну для кожного конкретного студента послідовність, швидкість сприйняття матеріалу, можливість самостійної організації чергування вивчення теорії, розбору прикладів, методів розв'язання типових задач тощо;

- формує навички аналітичної і дослідницької діяльності;
- забезпечує можливість самоконтролю якості здобутих знань і навичок;

- заощаджує час студента, необхідний для вивчення курсу [3].

Отже, удосконалення підготовки фахівців з обліку за допомогою використання інформаційних систем і технологій, розробка і впровадження в освіту системи бізнес-тренінгів, організація самостійної роботи з допомогою інформаційних технологій значно

підвищить формування їхніх професійних навичок і забезпечення конкурентоспроможності на ринку праці.

Список джерел:

1. Основні засади розвитку вищої освіти України в контексті Болонського процесу. Документи і матеріали. Травень-грудень 2004 р. - Ч. II / Упорядники: М. Ф. Степко, Я. Я. Болюбаш, В. Д. Шинкарук, В. В. Грубіянко, 1.1. Бабин — Тернопіль: Вид-во ім. В. Гнатюка, 2005. - С. 188.
2. Полещук І. Ф. Психолого-педагогічні аспекти формування професійної спрямованості студентів економічних спеціальностей / І.Ф. Полещук, І. І. Кислинська // Збірник доповідей наук.-метод. конф. «Проблеми гуманізму і освіти». 21-22 травня 2012. - Вінниця, 2012. - Т. 2. - С. 238 - 240.
3. Скарнар О. Модернізація форм і методів навчання студентів / О. Скарнар // Вища школа: наук.-практ. видання. -2010. -№ 3. – С. 129-135.

УДК 378.14

Мельниченко О.В.

Голова правління Consilium Sp. z o.o. (Варшава, Польща)

ПІДГОТОВКА ФАХІВЦІВ З ОБЛІКУ І АУДИТУ В УМОВАХ ПЕРЕХОДУ БІЗНЕСУ У ЦИФРОВЕ СЕРЕДОВИЩЕ

Сучасні інформації технології розповсюджуються сьогодні в усіх галузях світової економіки. Вони створюють нові споживчі властивості, доповнюють нові форми організації бізнес-структур та їх ринкові можливості. Інформаційні технології формують нові ринкові структури (ринок електронної комерції), створюють нові можливості для кооперації бізнесу (віртуальні підприємства, банки тощо), впливають на створення нових професій – вони змінюють стиль життя та ведення бізнесу.

Широке впровадження телемедіа, Інтернету, електронної комерції забезпечують масове впровадження цифрових технологій, у тому числі, у повсякденне життя суспільства. Сьогодні в Україні близько 58% населення є користувачами Інтернет [1], а це означає, що ця кількість буде зростати.

Доступ до комунікаційних та інформаційних технологій покращився за останні 25 років в усьому світі. Цифровий розрив між державами зменшується – як в області фіксованого й мобільного зв'язку, так і стосовно Інтернету. Так, за даними Міжнародного союзу електрозв'язку (International Telecommunication Union – ITU) кількість підключень до Інтернету в світі зросла з 519 млн. у 1990 році до 2 923 млн. індивідуальних користувачів у 2014 році (оціночний показник).

З метою підтримки таких інновацій повинні бути забезпечені такі головні умови:

1. Рух грошових коштів повинен забезпечуватись в цифрових мережах, тому слід розширювати можливості електронних ринків та розвиток інноваційних засобів платежу.

2. Використання таких засобів використання електронної комерції, які були б підтримані та захищені у законодавчому сенсі та базувалися на принципах довіри населення.

Все це створює виклики та порушує нові завдання до фахівців економічних спеціальностей та до якісної, сучасної підготовки їх у вищих навчальних закладах.

Питання підготовки фахівців, зокрема, зі спеціальності «Облік і аудит» не є новим і досліджується вченими. На викликах, з якими зіштовхується професія бухгалтера, наголошує також проф. Чижевська Л.В., пов'язуючи необхідність розвитку професії, зокрема, із впливом інформаційних технологій на організацію бухгалтерського обліку, на природу й економіку бухгалтерської діяльності та на вимоги до знань бухгалтера. Автор вказує на пряму залежність між пріоритетною галуззю економіки в країні та сферою діяльності бухгалтера [2]. А оскільки одна з передових галузей світової економіки – інформаційні технології та пов'язане з нею цифрове середовище в усіх сферах суспільного життя, то і розвитку економічній, бухгалтерській освіті варто постійно приділяти увагу [3].

Так, одним із сучасних та перспективних засобів платежу є електронні гроші, впровадження у повсякденне життя суспільства та використання їх як масового засобу платежу яких, вважаємо, буде зростати та ставати всеохоплюючим.

Студентам важливо розуміти суть питання щодо використання електронних грошей не лише з позиції аналітиків, бухгалтерів, аудиторів тощо, а й з позиції управлінця певної економічної системи. Потрібно усвідомлювати, що завдяки впровадженню інноваційних технологій будуть зниженні витрати з боку держави на виготовлення, інкасацію, перевезення готівки, бізнесу, який працює з готівковими коштами і несе затрати на інкасацію та перевезення готівки; розвиток соціальної відповідальності бізнесу шляхом зменшення психологічно-емоційного навантаження на осіб, що працюють з готівкою.

Питання використання електронних грошей під час розрахунків між підприємствами та фізичними особами й підприємствами набуває все більшої актуальності. Пояснюється така тенденція розвитком інформаційних технологій, технічним прогресом, більшою обізнаністю суспільства щодо використання сучасних платіжних засобів та загальносвітовою практикою переведення суспільно-економічних відносин у «цифрову» площину. Так, більшою

популярністю користуються банківські картки під час розрахунків в торговельних закладах, за товари й послуги в мережі Інтернет тощо.

Із появою більш швидких та надійних систем збереження та обробки інформації бухгалтерський облік почав здійснюватись виключно в електронно-цифровому середовищі, спонукаючи розробників апаратного та програмного забезпечення удосконалювати засоби його ведення. Зазначене також вимагає від сучасних бухгалтерів, аудиторів та аналітиків неабияких знань в галузі інформаційних технологій, чому слід приділяти увагу саме на етапі їхнього навчання.

Крім того, перенесення сьогодні майже усієї доступної людству інформації у цифрове середовище потребує вдосконалення в питаннях обробки даних, особливо гостро така необхідність виникає у процесі роботи з діловою інформацією, яка створюється різними господарюючими суб'єктами та передається між ними.

Така потреба пояснюється необхідністю в єдиних підходах до створення та подачі інформації: щоб вона була зрозуміла не лише тим, хто її створює, а й тим, хто приймає, обробляє та оцінює її.

У період суцільної інформатизації суспільства важливими є правила створення відомостей для сприйняття та обробки даних приймаючою інформаційною системою у такому ж вигляді, в якому їх було створено та передано.

Традиційною є форма відображення звітності, яка представлена, наприклад, у вигляді таблиці чи у іншому форматі. При цьому для будь-якої звітності, яка будується за принципами бухгалтерського обліку, важливою є суть даних, їх об'єктивність і неупередженість.

Форма ж представлення слугує лише для візуального відображення стану суб'єкта, звітність якого розглядається. При цьому, з точки зору користувачів комп'ютерів, що сьогодні використовуються в будь-якій установі для здійснення обліку чи виконання інших операцій, створення звітності у визначеній відповідними державними органами влади формі може здійснюватись, наприклад, у графічному, текстовому чи табличному редакторах.

Однак її передача здійснюється зазвичай сьогодні саме за допомогою інформаційних систем різного типу на базі комп'ютерних мереж, найчастіше через Інтернет. А у процесі передачі така звітність перетворюється в будь-якому випадку в машинний код і лише при отриманні приймаючою системою відображається у необхідному вигляді.

З метою консолідації даних із використанням спеціалізованого програмного забезпечення, за допомогою якого можна здійснювати

більш швидко опрацювання лише необхідних даних і представлення їх у потрібному користувачеві вигляді, приймаючій інформаційній системі слід мати дані в тому вигляді, в якому вона зможе їх опрацювати і видати результат.

Одним із найбільш популярних на сьогодні способів представлення даних є технологія XBRL – розширювана мова ділової звітності (від англійської – Extensible Business Reporting Language).

Розуміння цієї технології також слід доносити студентам саме у вищих навчальних закладах, а не створювати умови для перенесення цінності здобутих знань із навчального закладу, наприклад, до фірм, які організують, скажімо, двотижневі курси з питань підготовки фінансової звітності із використанням сучасних засобів.

Отже, викладений матеріал свідчить про необхідність врахування глобалізаційних викликів, пов'язаних із використанням цифрових технологій у бізнесі, під час підготовки фахівців з обліку і аудиту.

Список джерел:

1. Регулярно користуються інтернетом більше половини населення України. – [Електронний ресурс] : Режим доступу : http://www.ukrinform.ua/rubric-iac/1831663-ukraiintsi_voliyut_vihoditi_v_internet_iz_smartfoniv___ekspert_2039188.html.
2. Чижевська Л. В. Бухгалтерський облік як професійна діяльність: теорія, організація, прогноз розвитку : Монографія. – Житомир: ЖДТУ, 2007. – 528 с.
3. Мельниченко О. Бізнес орієнтація підготовки фахівців у вищих навчальних закладах / Мельниченко О. В., Самородов Б. В. // Вісник Львівської комерційної академії / [ред. кол. : Башнянин Г. І., Куцик П. О., Шевчук В. О. та ін.]. – Львів : Видавництво Львівської комерційної академії, 2014. – Вип. 45. – 164 с. – (Серія економічна). – С. 38 – 45.

УДК 657.6:658

Редько О.Ю.

Д.е.н., професор, перший проректор

Національної Академії статистики, обліку та аудиту

ЩОДО НАПРЯМКІВ РОЗВИТКУ БАЗИ ЗНАНЬ ФАХІВЦІВ З АУДИТУ

Аксиоматично, що на відміну від бакалавра чи магістра з обліку, підготувати аудитора можливо лише через поєднання теорії з практикою. Така особливість фаху. База знань фахівця з аудиту є органічним поєднанням теоретичних знань та практичних навичок з одного боку, та професійним досвідом – з другого. При чому саме останнє і визначає кваліфікацію професійного аудитора, а не рівень

вищої освіти чи назва університету, який він закінчив. Звідси витікає два висновки:

А. Допуск до професійної аудиторської практики в якості аудитора (то б то фахівця, що має право ставити власний підпис) вимагає практичного досвіду.

Б. Практикуючий аудитор повинен безперервно актуалізувати свої знання (підвищувати кваліфікацію) поки він знаходиться у сфері практичної аудиторської діяльності.

Цю проблему на заході вирішують через сертифікацію у різних громадських аудиторських або бухгалтерських організаціях, допуск до якої можливий лише після стажування у бухгалтерській або аудиторській фірмі протягом 3-7 років.

В Україні бакалавра (спеціальність 6.030509) з обліку та аудиту вчать протягом 7200 годин. З яких на дисципліну «Аудит» відводиться 150 годин, аналіз господарської діяльності – 120 годин, державний фінансовий контроль – 120 годин, внутрішній аудит – 90 годин, АРМ бухгалтера і аудитора (що несумісне взагалі) – 90 годин. Десь біля 570 годин або 8% (!!)- всього часу навчання. Вже не кажучи про те, що виробнича практика у аудиторській фірмі в Україні практично неможлива з огляду на стан вітчизняного аудиту.

Не дискутуючи з фахівцями щодо загального наповнення дисциплінами та щодо самого змісту дисциплін з обліку та аудиту, хочемо звернути увагу на відсутність концепції фахової підготовки аудиторів (а рівно і бухгалтерів) в країні. На нашу думку, база знань професійного аудитора до початку практичної діяльності повинна складатися наступним чином: дисципліни циклу суспільно-гуманітарної підготовки – 5% (зараз 8%); дисципліни циклу загальноекономічної підготовки – 25% (58%); дисципліни циклу професійної підготовки – 60% (22%); факультативна підготовка – 10% (12%). Це з урахуванням того, що на випуску виходить бакалавр з аудиту, який має 450-500 годин реальної навчальної практики. Саме з аудиту а не з обліку та аудиту.

Збільшення дисциплін з циклу професійної підготовки слід здійснити за рахунок опанування студентом наступних базових знань: з професійної етики, її загроз та заходів по зменшенню останніх; застосування математичних методів та моделей (закон аномальних чисел Бенфорда, моделі М.Бінеша та М.Рокас, тощо) у аудиті фінансової звітності; з поглибленого знання методів економічного аналізу та прогнозування; методичного забезпечення перевірки (індукція, дедукція, моделювання, аналогія тощо в контексті різних завдань з аудиту); з логіки (відповідність та достатність доказів, логіка вибору висновку): з поглибленого знання Кримінального

кодексу (господарські злочини); більш глибокого знання програмних продуктів з автоматизації обліку; з знань та навичок ідентифікації шахрайства (виявлення злочинних схем); з теорії та практики бізнес-ризиків та ризиків менеджменту; з практики аудиторської риторики та складання робочих документів, тощо. Якщо студенту вдасться опанувати такі дисципліни (курси дисциплін), то виходячи з дипломом бакалавра з аудиту він має великі шанси отримати в майбутньому сертифікат професійного аудитора (або внутрішнього аудитора) будь якої громадської аудиторської організації, і, відповідно, почати професійну практику.

На жаль модний сьогодні у вищій школі ухил виключно на вивчення ІТ- технологій, математики та іноземної мови нівелює випускників «під одну гребінку». А спеціалізація не дозволяє за обсягом годин отримати саме спеціальні знання, потрібні для практичної роботи, насамперед аудитором. Про магістрів не будемо вести мову, бо це перший науковий рівень, а те, що зараз випускають з університетів з дипломом магістра з обліку та аудиту до науки немає ніякого відношення. Та і до практики також.

Відповідні вимоги повинні бути сформовані і до системи підвищення кваліфікації вже практикуючих аудиторів. На сьогодні Аудиторська палата України [1] вже котрий рік поспіль практикує одні й ті ж 40-годинні програми за такими темами як: практика застосування міжнародних стандартів обліку та фінансової звітності; практика застосування норм податкового кодексу; аудит фінансових інструментів; організація та методика контролю якості аудиторських послуг; розуміння системи внутрішнього контролю; перевірка декларації з податку на прибуток; трансформація фінансової звітності відповідно до МСА; три специфічні; та три спеціалізовані програми НБУ для аудиторів банків.

Аналіз змісту цих програм свідчить про намагання не підвищити кваліфікацію практикуючих аудиторів, а скоріше навчити їх (практично з нуля) окремим елементам ведення бухгалтерського обліку та внутрішнього контролю за звітністю.

На жаль відсутні жодні програми з питань реальної аудиторської практики. До сьогодні немає методичних та навчальних матеріалів з таких нагальних питань аудиту, як:

- визначення вартості аудиторських послуг в залежності від ступеня аудиторського ризику;
- методика планування перевірки (вибір виконавців, обґрунтування необхідності залучених експертів розробка заходів зменшення загроз професійній незалежності, розрахунок часу перевірки, розрахунок

критерії суттєвості відхилень та достатності аудиторських доказів, тощо);

- вибір оптимальних процедур та методів аудиторської перевірки, застосування сучасних математичних методів та комп'ютерних програм в ході аудиту;
- методика моніторингу контролю за якістю роботи аудиторів та її результатів;
- методика аналізу показників господарської діяльності (вірогідність банкрутства, вірогідність дотримання принципу безперервності функціонування) та складання короткострокових прогнозів;
- методика ідентифікації ознак шахрайства персоналу та маніпуляцій з фінансовою звітністю;
- професійна етика в практиці аудиту.

Це, так би мовити, нагальні теми, незнання яких робить аудиторську практику значно трудомісткою та збільшує аудиторський ризику. При цьому, трансформація державних контролюючих органів у органи державного аудиту вимагає саме такої тематики. На жаль вони не розглядаються чисто з об'єктивних причин.

Аналіз практичного досвіду підвищення кваліфікації практикуючих аудиторів, невдалий досвід започаткування підготовки помічника аудитора, та досвід підготовки бакалаврів з обліку та аудиту, вказує на необхідність визначення наступних пріоритетних напрямків формування бази знань аудитора:

- логістика дій з перевірки;
- прагматика застосування методів та процедур перевірки;
- аудит у інформаційних бізнес-системах;
- прагматика застосування етичних професійних засад аудиту;
- правові аспекти аудиту та його результатів.

Саме в цьому аспекті слід трансформувати існуючі системи підготовки та підвищення кваліфікації аудиторів незалежно від сфери, де вони працюють – державний чи приватний сектори економіки, державне управління. А для цього слід відмовитися від концепції підготовки фахівця широкого профілю з обліку і аудиту (який не знає ні одного, ні другого, а лише має певне теоретичне уявлення) з наступною передачею його у тенета громадських вітчизняних або міжнародних професійних організацій, які починають підготовку практично з нуля, але за обмеженим колом дисциплін.

І ще один момент. Майбутнього фахівця – професіонала повинні готувати також професіонали. Найкращий викладач з обліку це той, хто неодноразово складав фінансову, бухгалтерську та податкову звітність, володіє навичками роботи з програмним бухгалтерським

продуктами для ПЕОМ. Аналогічно аудит повинні викладати якщо не практикуючі, то хоча б сертифіковані аудитори. Тоді від переказу підручників в аудиторії реально здійснити перехід до ділових або симулятивних ігор, розгляду реальних економічних або правових ситуацій і колізій. Тим самим наблизивши теорію до практики.

Список джерел:

1. Сайт Аудиторської палати України : www.apu.com.ua

УДК 657.6

Роздобудько В.В.

*К.е.н., доцент, доцент кафедри обліку та загальноекономічних дисциплін
Відкритий міжнародний університет розвитку людини «Україна»
Директор ІІІ Аудиторська фірма «Альта»*

ПРОЕКТ СИСТЕМИ ДОПУСКУ ДО ПРОФЕСІЇ АУДИТОРІВ В УКРАЇНІ

На виконання угоди про асоціацію з Європейським союзом, що почала діяти в повному обсязі на початку 2016 року, уряд України взяв на себе зобов'язання реформувати аудиторську діяльність відповідно до європейських вимог, а саме:

- Директиви Європейського парламенту та Ради № 2006/43/ЄС від 17.05.2008 р. про обов'язковий аудит річної звітності та консолідованої звітності (зі змінами внесеними Директивою №2014/56/ЄС від 16.04.2014 р.) [1];

- Регламенту Європейського парламенту та Ради №537/2014 від 16.04.2014 р. про особливі вимоги стосовно аудиту суспільно значущих суб'єктів господарювання [2].

На виконання цих вимог, Міністерством фінансів України розроблено проект Закону України «Про аудит фінансової звітності та аудиторську діяльність» (далі - Законопроект), що направлений на реформування моделі ринку аудиторських послуг в Україні [3].

Законопроектом передбачена принципово нова система атестації аудиторів та проходження безперервного удосконалення професійних знань, зокрема:

- 1) скасовується розподіл сертифікатів на види А та Б. На думку автора, запровадження зазначеної норми позитивно вплине на конкуренцію на ринку аудиторських послуг;

- 2) скасовується періодичне продовження терміну чинності сертифікату - сертифікат аудитора стає безстроковим та формується єдиний реєстр аудиторів.

На думку автора, це позитивно вплине, у зв'язку зі спрощення адміністрування реєстрів та підвищить прозорість на ринку;

3) незмінною залишається вимога щодо безперервного удосконалення професійних знань.

Позитивним є те, що законопроект надає можливості професійним організаціям розвиватися, проводити навчання своїх членів, що буде враховуватися в якості підвищення професійних знань.

На думку автора, посилення ролі професійних організацій позитивно вплине на зростання їх ролі на ринку аудиторських послуг;

4) зміна системи допуску до професії аудитора. Так, обов'язковими умовами допуску до професії згідно Законопроекту стануть:

- підтвердження теоретичного рівня знань чи досвід роботи;
- підтвердження професійної компетенції;
- проходження практичної підготовки.

Більш детально система допуску до професії аудитора буде розглянута в табл. 1.

Висновки. Новації запропоновані законопроектом повинні позитивно вплинути на ринок аудиторських послуг та повністю відповідають вимогам європейських директив.

Автор вважає, що запровадження нової системи допуску до професії аудиторів в Україні буде сприяти зростання професіоналізму аудиторів, що в свою чергу, позитивно вплине на якість наданих аудиторських послуг, буде сприяти зміцненню національної економіки, покращенню інвестиційного клімату та відкриє аудиторам України доступ на європейські ринки.

Таблиця 1

Система допуску до професії аудитора згідно законопроекту «Про аудит фінансової звітності та аудиторську діяльність»

Кваліфікаційна вимога	1 варіант	2 варіант	3 варіант	4 варіант
1	2	3	4	5
Наявність освіти	Повна середня освіта	Вища освіта	Вища освіта	Вища освіта
Підтвердження теоретичних знань	Складання 14 іспитів, аналогічних до міжнародних програм професійної кваліфікації	Зарахування частини іспитів відповідно до програми ВУЗу та складання іспитів	х	х
Досвід роботи	х	х	15 років на спеціалізованих посадах	7 років на спеціалізованих посадах
Стажування	Протягом 3 років в аудиторській фірмі		х	Протягом 3 років в аудиторській фірмі
Професійна компетенція	Складання кваліфікаційного іспиту для підтвердження професійної компетенції			

Список джерел:

1. Директива Європейського парламенту та Ради № 2006/43/ЄС від 17.05.2008 р. про обов'язковий аудит річної звітності та консолідованої звітності (зі змінами внесеними Директивою №2014/56/ЄС від 16.04.2014р.) – [Електронний ресурс]. - Режим доступу: http://zakon5.rada.gov.ua/laws/show/994_844.
2. Регламенту Європейського парламенту та Ради №537/2014 від 16.04.2014 р. – [Електронний ресурс].- Режим доступу: <http://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/TXT/?uri=CELEX%3A32014R0537>
3. Законопроект «Про аудит фінансової звітності та аудиторську діяльність» – [Електронний ресурс].- Режим доступу: http://minfin.gov.ua/control/uk/publish/article?showHidden=1&art_id=424591&cat_id=407082&ctime=1440161498206

ЗМІСТ

ПЕРЕДМОВА	3
ІМПЛЕМЕНТАЦІЯ ПРИНЦИПІВ ВИКОНАННЯ ЗАВДАНЬ З НАДАННЯ УПЕВНЕНОСТІ	5
Антонюк О.Р. Принцип компетентності у виконанні завдань з надання впевненості.....	5
Бардаш С.В. Оцінка контрольної функції бухгалтерського обліку.....	8
Галак К.І. Розвиток аудиту соціально-орієнтованої діяльності суб'єктів господарювання	11
Гедз М.Й. Забезпечення принципу об'єктивності виконання завдань з надання впевненості	14
Головач В.В. Актуальні проблеми аудиторської діяльності та шляхи їх вирішення	17
Ємець В.В. Важливість принципу безперервності в процесі аудиторської перевірки підприємств	20
Камінська Т.Г. Підвищення надійності фінансової звітності: вимоги міжнародних стандартів	23
Комірна О.В. Якість аудиторської діяльності	26
Лубенченко О.Е. Внутрішньофірмовий стандарт аудиторської фірми «Надання консалтингових послуг»	29
Манько Н.Ф. Загрози незалежності аудиторського судження при виконанні завдань з надання впевненості	32
Никонович М.О. Реалізація принципу суттєвості при проведенні аудиту	35
Ріпа Т.В. Оцінка конкурентоспроможності підприємств торгівлі	38
Romanenko O., Munjishvili T. The impact of behavior factors on the quality of audit	40
Чопляк Є.І. Суттєвість на етапі планування завдань з надання впевненості ...	43
Швець В.Є. Досвід формування вимог до аудитора в Україні	45
Шерстюк О.Л. Аспекти оцінювання рівня впевненості користувачів фінансової інформації	47
Шпак В.А. Аудит: проблеми становлення та розвитку	51
ОРГАНІЗАЦІЙНЕ ТА МЕТОДИЧНЕ ЗАБЕЗПЕЧЕННЯ ВНУТРІШНЬОГО АУДИТУ	54
Барабаш Н.С. Аналітичне забезпечення внутрішнього контролю фінансових ризиків	54
Бардаш С.С. Причини банкрутства підприємства торгівлі та способи їх уникнення	57
Блакита Г.В., Карпенко І.В. Аудит трансфертного ціноутворення	59
Бондарчук В.В., Назаренко Т.П. Організація внутрішнього аудиту в транснаціональних корпораціях	63
Демків Х.С. Використання економічного аналізу в аудиті підприємств на ринку антикваріату	65
Долінська О.М. Теоретичні аспекти здійснення аналітичних процедур при проведенні внутрішнього аудиту банку.....	67

Задніпровський О.Г. Визначення справедливої вартості при проведенні внутрішнього аудиту необоротних активів	70
Іванченко В.Є. Організаційне забезпечення внутрішнього аудиту в НБУ	73
Калюга Є.В. Внутрішній аудит оцінки поточних біологічних активів тваринництва	76
Катрич О.В. Внутрішній аудит в системі управління проектними ризиками підприємства	79
Копотієнко Т.Ю. Аудиторські процедури ідентифікації шахрайства у мережах підприємств ресторанного господарства	82
Копчикова І.В. Значення внутрішнього аудиту в управлінні товарними втратами на підприємствах роздрібною торгівлі	85
Костюченко В.М. Внутрішній аудит у системі управління ризиками підприємства	88
Кочут І.І. Інформаційне забезпечення аудиту витрат на відновлювані види енергії	91
Лещій Л.А. Переваги впровадження внутрішнього аудиту	94
Мисюк В.О. Соціальний аспект розвитку вітчизняного аудиту	97
Міщенко А.О. Аналітичні процедури оцінки конкурентоспроможності підприємства	100
Назарова К.О. Особливості формування концепції аудиторської синергії	103
Несходовський І.С. Верифікація електронних первинних документів в аудиті ..	106
Оліярник Т.Ю. Інформаційне забезпечення аудиту діяльності готельних комплексів	110
Откаленко О.М. Організація внутрішнього аудиту в ДВНЗ	112
Патраманська Л.Ю. Інвентаризація програмного забезпечення суб'єктів е-комерції	115
Пилипчук Н.М. Контроль якості внутрішнього аудиту підприємств	118
Селіщев С.В. Внутрішній аудит інформаційно – технічного забезпечення підприємств	121
Солодовнік О.О., Докуніна К.І. Енергоаудит на підприємствах ЖКГ: необхідність проведення та економічна доцільність	123
Шевчук Є.О. Обліково-аналітичне забезпечення діяльності підприємств туристичної мережі	126
Яцюта О.С. Інформаційні технології у логістичній діяльності	129

<i>ДЕРЖАВНИЙ ФІНАНСОВИЙ АУДИТ: МЕХАНІЗМИ ТА ПЕРСПЕКТИВИ РЕФОРМУВАННЯ</i>	131
Барановська В.Г. Праксеологічні аспекти державного фінансового аудиту	131
Бардаш С.В., Баранюк Ю.Р. Ідентифікація об'єктів державного аудиту	134
Гаврилова Л.В. Державний фінансовий аудит: механізми та перспективи реформування	136
Жадан О.В. Фінансовий контроль за плануванням доходів місцевих бюджетів ..	139
Залстов О.М. Державне регулювання аудиту страхових компаній	142
Костюк Б.В. Удосконалення механізму податкового аудиту	146
Макогон В.Д. Аудит ефективності управління державними фінансами	148
Макогон І.І. Фінансовий механізм управління державним сектором економіки.	150

Слободяник Ю.Б. Державний фінансовий аудит: проблема конвенційності понять	153
Міняйло В.П., Міняйло О.І. Аудит державних закупівель	156
Чайка В.В. Умови забезпечення ефективності системи державного фінансового контролю	158
Чернявська М.К. Державний фінансовий аудит суб'єктів господарювання	161
Шевчук О.А. Перспективи розвитку державного фінансового аудиту в Україні	164
<i>УДОСКОНАЛЕННЯ ПІДГОТОВКИ ФАХІВЦІВ З ОБЛІКУ І АУДИТУ.....</i>	167
Голов С.Ф. Підготовка фахівців з обліку і аудиту в контексті ІV промислової революції	167
Гордополов В.Ю. Методика викладання аналітичних дисциплін при підготовці фахівців з обліку і аудиту	170
Зябченкова Г.В. Удосконалення підготовки фахівців з обліку	173
Мельниченко О.В. Підготовка фахівців з обліку і аудиту в умовах переходу бізнесу у цифрове середовище	176
Редько О.Ю. Щодо напрямків розвитку бази знань фахівців з аудиту	179
Роздобудько В.В. Проект системи допуску до професії аудиторів в Україні	183

ДЛЯ НОТАТОК

ДЛЯ НОТАТОК

ДЛЯ НОТАТОК