

УДК 657.6

ОРГАНІЗАЦІЯ АУДИТОРСЬКОЇ ДІЯЛЬНОСТІ ТА ЇЇ СКЛАДОВІ

В.П. Бондар, д.е.н., доц.

Національна академія статистики, обліку та аудиту

The problems of auditing organization have been examined as well as their components on nationwide level and level of auditing subjects have been determined.

Рассмотрено проблемы организации аудиторской деятельности, выделено её составляющие за общегосударственном уровне и уровне субъектов аудиторской деятельности.

Вступ. Аудит як підприємницька діяльність передбачає проведення аудиторських перевірок та надання супутніх аудиту послуг облікового, податкового, організаційно-управлінського та іншого змісту з метою підвищення ефективності господарської діяльності підприємств. Організація аудиторської діяльності передбачає створення умов для співпраці аудиторів та замовників аудиту й супутніх послуг. Такі умови повинні створюватись як на рівні держави (через затвердження системи законодавчого регулювання виду професійної діяльності), так і на рівні суб'єктів аудиторської діяльності (через їх створення та забезпечення договірного урегулювання відносин з клієнтами).

Стан організації аудиторської діяльності в Україні можна оцінити як такий, що розвивається. Це зумовлюється відносно невеликим часом запровадження аудиту в нашій країні, тому його законодавча база продовжує змінюватися і розширюватися. Функціонування вітчизняних аудиторських фірм також не вирізняється значною історією. Перші аудиторські фірми були створені з прийняттям Закону України "Про аудиторську діяльність" у 1993 р. і тільки невелика кількість з них продовжують свою діяльність до цього часу.

Специфіка розвитку вітчизняного середовища контролю свідчить про необхідність ґрунтовних розробок в напрямі організації аудиторської діяльності на рівні держави, професійних організацій та суб'єктів аудиторської діяльності.

Проблеми розвитку контролю та аудиторської діяльності зокрема розглядаються в працях М.Г. Белова, М.Т. Білухи, С.І. Бобира, М.І. Карауша, В.М. Митрофанова, В.М. Мурашко, В.Я. Савченко, В. Суйца та ін. Як вказує І.А. Белобжецький, монографії з проблем контролю і, зокрема, аудиту в системі господарського контролю, у 60-70 рр. ХХ ст. мали: Ф.Ф. Бутинець, Е.О. Вознесенський, М.А. Карасик, О.А. Шпіг [4, с. 106]. Серед сучасних вітчизняних вчених монографії з проблем розвитку аудиту були видані: Ф.Ф. Бутинцем, Н.І. Дорош, Р.А. Костирко, О.А. Петрик, В.С. Рудницьким. Дослідження вказаних авторів присвячені переважно організації та методології аудиту. Також велика кількість сучасних праць розкриває методичні засади аудиту за окремими об'єктами бухгалтерського обліку, не зосереджуючи уваги на проблемах теорії, організації та методології в сфері аудиторської діяльності.

Одним з важливих критеріїв розвитку наукових положень з організації аудиту є стан висвітлення результатів проведених досліджень та накопиченого практичного досвіду у фахових виданнях. Серед основних проблемних питань, що стосуються організації аудиту, в наукових працях виділяються проблеми нормативного регулювання; планування аудиторських перевірок; узагальнення результатів аудиту. Збільшується кількість наукових праць, присвячених проведенню аудиту в середовищі комп'ютерних технологій.

Практично відсутні дослідження, що розкривають складові організації аудиторської діяльності, майже відсутні дискусії з визначення шляхів удосконалення організації процесу аудиту.

Постановка задачі. Дослідити проблеми організації аудиторської діяльності, виділити її складові на загальнодержавному рівні та рівні суб'єктів аудиторської діяльності.

Результати. Організацією в її загальному розумінні називають процес, що передбачає виконання сукупності заходів цілеспрямованого характеру щодо створення, забезпечення, упорядкування та постійного вдосконалення функціонування певної системи.

Термін “організація” походить від лат. *organizo* – повідомляю, налаштовую. З часом під словом *organizo* розуміють стрункий вигляд, об’єднання. Французьке слово “*organization*” означає – устрій, формування, взаємозв’язок [3]. У сучасній науці та практиці застосування терміну “організація” є досить різноманітним, авторами наводиться безліч підходів до розуміння змісту організації. Так, серед основних тлумачень можна виділити такі: процес, явище, система, впорядкованість елементів, об’єднання людей, властивість, функція управління, структура, фізіологічні та психологічні особливості особи, тип функціонування системи та інші.

Узагальнення існуючих підходів дозволяє визначити організацію аудиту як сукупність заходів, що виконуються аудиторською фірмою або приватно практикуючим аудитором, спрямованих на забезпечення ефективного здійснення аудиторської діяльності.

Складність організації аудиторської діяльності обумовлюється наявністю таких факторів:

- виконання аудиторських послуг з наданням впевненості вимагаються наявності сертифікату аудитора;
- отримання сертифікату передбачає виконання професійних вимог (відповідну освіту, рівень підготовки, стаж роботи за фахом, проходження кваліфікаційних іспитів);
- професійне надання аудиторських послуг потребує постійного підвищення кваліфікації та підтримання високого рівня фахової підготовки;
- проведення аудиту є обов’язковим в обмеженому переліку випадків, тому аудиторським фірмам та аудиторам доводиться здійснювати пошук клієнта;
- в конкурентному середовищі при отриманні аудиторських послуг клієнти враховують критерії вибору аудитора (вартість послуг, якість виконання робіт, асортимент послуг, ступінь відповідальності аудитора, імідж фірми, місце в рейтингу суб’єктів аудиторської діяльності тощо);
- при укладанні договорів на проведення аудиту та надання супутніх послуг клієнтом можуть встановлюватися обмежуючі умови (у строках та обсягах виконання робіт, оформленні результатів виконання робіт та інші).

Строки та вартість проведення аудиту та надання супутніх послуг визначаються з урахуванням обсягу та важливості робіт, часу їх виконання, особливостей діяльності підприємства. Для успішної роботи аудиторської фірми перелік робіт, що виконуються аудиторами та іншим персоналом, повинен бути достатньо широким.

Для досягнення ефективності аудиторські фірми повинні забезпечувати організацію своєї діяльності. Одним з організаційних завдань є оснащення робочих місць аудиторів обчислювальною та організаційною технікою, що забезпечує певний рівень автоматизації надання аудиторських послуг, обробку матеріалів за результатами аудиторських перевірок, безпосереднє оформлення отриманих результатів.

Організаційні заходи також передбачають створення на аудиторській фірмі повної та актуальної інформаційної бази, що забезпечує високу якість виконання робіт, підвищує імідж фірми серед клієнтів, дозволяє покращити обслуговування клієнтів.

Досліджуючи проблеми організації в сфері аудиту слід розрізнити поняття “організація аудиторської діяльності” та “організація аудиту”. Організація аудиторської діяльності – це комплекс заходів аудиторської фірми, спрямованих на повне забезпечення виконання договорів з клієнтами, ефективне використання майна фірми, зниження витрат діяльності та отримання прибутку [1, с. 135]. Організація аудиту – це встановлений аудиторською фірмою порядок і технологія виконання договірної роботи суб’єктами аудиту при узгодженні способів виконання послуг з метою забезпечення максимальної ефективності використання аудиторської праці при виконанні умов договору.

Найбільш широко розглянута у фахових наукових працях досліджуються проблеми організації аудиту як перевірки. Переважною більшістю авторів питання організації аудиту розглядаються в розрізі окремих елементів: планування аудиту, робочої документації, узагальнення результатів перевірки, аудит в умовах електронної обробки даних. Крім того, розглядаються питання нормативного регулювання.

Відповідно до організації проведення аудиту відносять наступні процедури:

- пошук клієнта, ознайомлення з його бізнесом, станом обліку;
- визначення обсягу робіт, узгодження суми оплати та укладання договору на проведення аудиту;
- процедури розробки плану та програми аудиту;
- оформлення робочої документації аудитора;
- процедури зі складання аудиторського висновку і оформлення акту виконаних робіт.

Організацію аудиту розглядають переважно з точки зору договірного процесу. Етап пошуку клієнта слід розглядати суто з комерційної точки зору, оскільки пошук клієнта, погодження ціни, визначення переліку робіт, що будуть виконуватися, – це передумови отримання позитивного фінансового результату аудиторською фірмою.

Згідно МСА 210 “Умови домовленості про аудит” [2] реклама та пропозиція послуг повинні бути спрямовані на об’єктивне інформування громадськості, відповідати вимогам чесності й достовірності. Пропозиція послуг з використанням примусу або нав’язування не мають бути допустимими [5, с. 27]. До заходів, що не відповідають наведеним критеріям, можна віднести наступні:

- а) формування помилкових, оманливих очікувань або таких, що створюють враження отримання невинувато сприятливих результатів;
- б) натяк на можливість впливу на рішення судів, регулювальних органів, посадових осіб;
- в) позитивна інформація про аудиторську фірму, яка не ґрунтується на фактах, що можуть бути перевірені;
- г) порівняння фірми з іншими суб’єктами професійної діяльності;
- д) використання рекомендацій або підтверджень інших осіб;
- е) використання позицій, що можуть призвести до неправильного розуміння або введення в оману;
- є) необґрунтоване проголошення своїх фахівців експертами у сфері аудиторської діяльності та суміжних з нею.

Врахування досвіду функціонування вітчизняних аудиторських фірм, можна виділити основні складові організації аудиторської діяльності:

1. На загальнодержавному рівні.
 - 1.1. Створення системи нормативного забезпечення аудиторської діяльності.
 - 1.2. Формування професійних органів управління аудиторською діяльністю.
 - 1.3. Забезпечення контролю функціонування суб’єктів аудиторської діяльності.
 - 1.4. Утворення системи підготовки фахівців в сфері аудиту.
2. На рівні суб’єктів аудиторської діяльності.
 - 2.1. Розробка внутрішньофірмової документації загально-організаційного та нормативного характеру.
 - 2.2. Створення політики підбору кадрів, підбір висококваліфікованого персоналу.
 - 2.3. Формування системи пошуку клієнтів та їх збереження.
 - 2.4. Розробка робочої та звітної документації для аудиторів та інших фахівців з метою її уніфікації.
 - 2.5. Запровадження системи обліку та контролю виконання робіт фахівцями фірми.

Виконання наведених складових організації в практиці функціонування аудиторських фірм та приватно практикуючих аудиторів забезпечує виконання робіт на високому професійному рівні, з дотриманням нормативних вимог та вимог замовників.

Висновки. Відсутність науково сформованої теорії організації аудиту, яка повинна враховувати закономірності розвитку вітчизняного середовища контролю, гальмує формування дієвої правової бази аудиторської діяльності. Необхідними є ретельна наукова і практична розробка актуальних питань організації аудиторської діяльності та процесу аудиту.

Складові організації аудиторської діяльності повинні розглядатися на двох рівнях: загальнодержавному та на рівні суб'єктів аудиторської діяльності. Загальнодержавний рівень включає комплекс нормативно-правового регулювання в галузі аудиту, систему дозвільно-контрольних заходів. Рівень суб'єктів аудиторської діяльності передбачає створення системи організаційно-методичного забезпечення процесу проведення аудиту та надання супутніх послуг.

Список використаної літератури

1. Бутинець Ф.Ф. Аудит: підручник [для студентів спеціальності "Облік і аудит" вищих навчальних закладів] / Ф.Ф. Бутинець. – Житомир: ПП "Рута", 2002. – 672 с.
2. Міжнародні стандарти аудиту, надання впевненості та етики: Видання 2007 року / [пер. з англ. мови О.В. Селезньов, О.Л. Ольховікова, О.В. Гук, Т.Ц. Шарашидзе, Л.Й. Юрківська, С.О. Куліков]. – К.: ТОВ "ІАМЦАУ"Статус", 2007. – 1172 с.
3. Організація системи внутрішньогосподарського контролю: поняття, вимоги, фактори впливу [Електронний ресурс] / З.П. Дереза // Вісник ЖДТУ. – 2008. – № 4. – Режим доступу до статті: <http://economy.kiev.ua/index.php?newsid=63>.
4. Правила (стандарти) аудиторської діяльності: Все 38 стандартів / [составитель и автор комментария Н.А. Ремизов]. – [2-е изд.]. – М.: ИД ФБК-ПРЕСС, 2001. – 448 с.
5. Усач Б.Ф. Аудит: [навч. посіб.] / Усач Б.Ф. – К.: Знання-Прес, 2002. – 223 с.

УДК: 657.1

СУЧАСНА ТЕХНОЛОГІЯ КОНТРОЛЮ: СУТНІСТЬ І ЗМІСТ ПОНЯТТЯ, ВЗАЄМОЗВ'ЯЗКИ ЕЛЕМЕНТІВ

Т.А. Бутинець, к.е.н, доц.

Житомирський державний технологічний університет

In article it is considered modern technology of control interaction of elements is considered its sense, the maintenance.

В статье рассмотрено современную технологию контроля рассмотрено его смысл, содержание взаимодействия элементов.

Вступ. Термін "технологія контролю" увійшов до нашої термінології порівняно недавно з кінця 1980-х років. З цього моменту відбулось переосмислення теоретичних підходів до здійснення контролю.

На сьогодні "технологія контролю" все більше привертає до себе увагу фахівців. Однак дослідників, які реально займаються теоретичним обґрунтуванням і поглибленим розробленням "технології контролю", не так вже й багато. Зараз ми проілюструємо найвідоміші, з нашої точки зору, погляди і підходи до визначення "технології контролю" та її складових, які містяться в економічній літературі.

Постановка задачі. Погляди науковців на це питання є неоднозначними, а в багатьох випадках – протилежними. Так В.Д. Андреев під технологією контролю розуміє: "Ряд послідовних дій, які складаються з чотирьох етапів: 1) вибір об'єкта для перевірки; 2) комплексний аналіз і перевірка контролюючого об'єкта; 3) вплив на контролюючий об'єкт; 4) перевірка виконання рішень" [1, с. 20-21], І.А. Белобжецький вважає, що технічні і технологічні аспекти контролю відносяться до компетенції спеціалізованих служб підприємства. Здійснюваний ними

контроль направлений на поглиблене вивчення питань техніки і технології виробництва, запровадження досягнень науково-технічного прогресу і т.д. [2, с. 10]". Н.В. Лапухін і В.І. Подольський стверджують: "Технологія контролю включає певні методи і процедури формування і відбору даних, що характеризують розмір і причини відхилень від цілей управління. Досконала технологія контролю дозволяє фахівцям глибше вникати в конкретні виробничі ситуації, визначати і передбачати наслідки, що ще не наступили, для виробничо-господарської діяльності" [3, с. 8]. Для наукового середовища це звичайне явище, адже тільки так формується нове знання, еволюціонує та революціонує наукова думка, з'являються нові концепції й теорії. Адже кожний фахівець, даючи визначення та обґрунтовуючи своє бачення технології контролю, намагається досягнути поставленої мети, окресленою темою і завданнями власного дослідження, а відтак наведені в публікаціях погляди розглядаються з точки зору їхньої інваріантності.

Результати. Пропонуємо власне бачення і визначення технології контролю.

Технологія – сукупність процесів, правил, навичок, що застосовуються при виготовленні будь-якого виду продукції. Продуктом контрольно-ревізійного працівника є акт, довідка, висновок тощо. Названий документ є результатом виконаної контролером роботи.

Саму технологію, як явище науки і практики, ми розуміємо як процес створення, відтворення чи перетворення чого-небудь, в основі якого лежить сукупність принципів, методів, інструментів, ресурсів і механізмів, а також знання про використання і взаємодію між собою складових цієї сукупності.

Будь-який процес, пов'язаний з використанням засобів і предметів праці, а також самої праці, складається з організаційної, технологічної та завершальної стадій. Щодо процесу контролю такими стадіями є: організаційна, перевірна, узагальнююча та реалізація результатів. Організують і безпосередньо здійснюють цей процес підрозділи, які є в структурі органів управління, на які покладено контрольні функції на підприємствах. Такий контроль можуть здійснювати і зовнішні органи контролю. Тоді технологія контролю, яка увібрала в себе досягнення науки і практики, – це процес створення продуктів праці, які задіюються в процесі вивчення ФГЖ та внутрішній роботі, надання інформації органам управління, задоволення їх потреб і запитів, а також наукової, інформаційної та іншої діяльності, що базується на сукупності принципів, методів, інструментів, ресурсів і механізмів, а також знанні про використання і взаємодію між собою складових цієї сукупності, що застосовуються контролерами.

Зрозуміти сутність і зміст технології контролю можна через її складові елементи та різноманітні зв'язки між ними – "ланцюжки". Класичним уявленням про технологію контролю можна представити у вигляді ланцюжка: технологічний цикл → процес контролю → процедури контролю → елемент → описання. Власне, точкою відліку є три основних цикли контролю: "шлях вивчення ФГЖ", "шлях розрахунків та співставлень", тобто виявлення відхилень, "шлях описання виявлених відхилень". Сам же технологічний цикл, що визначається як сукупність взаємопов'язаних процесів, які мають спільне призначення, і які поновлюються і повторюються у встановленій послідовності з кожним новим об'єктом, можуть розглядатися у самих різних аспектах.

На нашу думку, поняття "цикл" потребує уточнення. Про цикл можна говорити, як про інтервал часу від початку до закінчення періодично повторюваного технологічного процесу чи технологічної операції, незалежно від кількості ФГЖ, що одночасно перевіряються. Це визначення характеризує "продовжуваність циклу". Краще визначити цикл як повторення виконання процесів чи операцій, що відбувається через певні проміжки часу. Саме в цьому і реалізується принцип циклічності технологічних процесів, операцій і самої технології контролю.

Можна розділяти процеси на процедури, а процедури — на операції. Основною одиницею поділу праці вважається операція, а структура технології контролю уявляється таким чином: "технологічний цикл → процес контролю → процедура як сукупність операцій → описання відхилень".

Висновки. Пропонуємо власну терміносистему технології контролю, запозичивши технологічні категорії з інших галузей знань. Дамо визначення структурних одиниць технологічної операції: технологічна позиція, технологічний перехід і технологічний прийом. А сама технологічна операція (розрізняється проста, логічна і творча) розуміється нами, як закінчена частина технологічного процесу, що виконується з одним прийомом, однією подією і призводить до часткового перетворення предмета (надання заданих властивостей). Далі тлумачиться технологічний режим – сукупність параметрів технологічного процесу в певний період часу (включаючи цикл, ритм і такт). Якщо структурні одиниці технологічної операції є доволі статичними і описовими, то останні чотири поняття (режим, цикл, ритм і такт), за умови глибокого розроблення, зможуть виконувати в технології контролю контролюючу функцію. Ланцюжок або структура технології контролю має такий вигляд: комплексний технологічний процес → автономний технологічний процес → етап (стадія) → описання результату. Сутність технологічного процесу полягає в послідовно здійснюваних і цілеспрямованих діях, а його характерною особливістю є наявність множинності предметів перетворення, множинності методів і засобів, які застосовуються з метою отримання кінцевого продукту контролю – акту, довідки. Структура ж технологічного процесу визнається, як побудова, постійний зв'язок процесів аналізу, зберігання, обслуговування та інших операцій переходів, що забезпечують певну послідовність, і які необхідні для виконання всіх вимог зі створення продуктів контролю і надання послуг.

Список використаної літератури:

1. Андреев В.Д. Ревизия и контроль в потребительской кооперации: [учебник для студентов вузов, обуч. по спец. "Бух. учет и анализ хоз. деятельности"] / В.Д. Андреев. – М.: "Экономика", 1987. – 334 с.
2. Белобжецкий И.А. Ревизия и контроль в промышленности: [Учеб. пособие для студентов вузов, обучающихся по спец. "Ревизия и контроль"] / И.А. Белобжецкий. – М.: Финансы и статистика, 1987. – 293 с.
3. Лапухин Н.В. Экономическому контролю – современные технологические решения / Н.В. Лапухин, В.И. Подольский. – М.: Финансы и статистика, 1989. – 240 с.

УДК:657.6:330.131.7

**АУДИТОРСЬКИЙ РИЗИК: МЕТОДИ ВИЯВЛЕННЯ, ОЦІНЮВАННЯ
ТА УПРАВЛІННЯ**

В.П. Браламан, к.е.н.

Вінницький національний аграрний університет

Risks are peculiar to audit as well as any kinds of enterprise activities. Consequences of their approach negatively influence both on subjects, and on objects of auditor activity. The methods of auditor risks of revealing and managing are specified in the article.

Аудиту как и всякому виду предпринимательской деятельности свойственны риски. Последствия их наступления негативно влияют и на субъектов, и на объектов аудиторской деятельности. В статье указаны методы выявления и управления аудиторскими рисками.

Вступ. Аудиторська діяльність в умовах розвитку ринкової економіки набуває поширення і усвідомлення суспільством її ролі в системі управління виробничими відносинами. Вітчизняний аудит в Україні перебуває на стадії свого становлення. Це зумовлюється нерозумінням можливостей аудиту, недостатньо кваліфікованим кадровим забезпеченням, недосконалістю методологічної і нормативної бази аудиту. В цих умовах аудиторська діяльність підлягає високому ризику.

Також особливої актуальності проблема ризиків в аудиті набуває в умовах економічної кризи, коли збільшується імовірність виникнення фінансових проблем у суб'єктів господарювання, а в суспільстві проявляється підвищений інтерес до фінансової інформації.

Ще одним свідченням актуальності проблеми ризиків в аудиті є провадження Аудиторською палатою України політики, спрямованої на підвищення якості аудиту. Одним з критеріїв якості аудиту є рівень аудиторського ризику, який свідчить про правильність і достатність вибраних і здійснених аудитором процедур.

Постановка задачі. Проблеми дослідження аудиторського ризику висвітлені в роботах вітчизняних та зарубіжних вчених, таких як: М.Т. Білуха, Ф.Ф. Бутинець, Я.А. Гончарук, Г.М. Давидов, Н.І. Дорош, Н.М. Малюга, О.А. Петрик, Ю.В. Піча, Б.Ф. Усач, Е.А. Аренс, Дж.К. Лоббек, Р.Х. Монтгомері, Дж. Робертсон та інших.

Однак необхідно розглянути проблему управління ризиками аудиторської діяльності з погляду комплексного системного підходу, так як дане питання залишилося практично не розкритим.

Результати. Ризик, як такий, притаманний будь-якій підприємницькій діяльності. Так як аудит – це підприємницька діяльність аудиторів (аудиторських фірм) по здійсненню позаповідомчих перевірок бухгалтерської фінансової звітності, документів бухгалтерського обліку, податкових декларацій та розрахунків з фінансових зобов'язань, а також виконання інших аудиторських послуг, то ризик в даній сфері називають аудиторським ризиком. Проблема аудиторського ризику в аудиторській діяльності має два напрямки дослідження: по-перше визначення аудиторського ризику підприємницької діяльності, з метою його зниження, по-друге ризик розглядають, як методологічний підхід для визначення вибірки аудиторської перевірки, об'єктів і напрямків аудиту.

Зарубіжні та вітчизняні автори поділяють ризики аудиторської діяльності на два види:

- 1) аудиторський ризик;
- 2) ризик бізнесу аудитора (аудиторської фірми).

Міжнародні стандарти аудиту дають таке визначення аудиторському ризику – це ризик того, що аудитор висловить невідповідну аудиторську думку, коли фінансові звіти суттєво викривлені [1, с. 234].

Що стосується ризику бізнесу аудитора, то його можна сформулювати як можливість зазнати збитків від аудиторської діяльності.

Уникнути аудиторського ризику неможливо, оскільки він існує завжди, за будь якої аудиторської перевірки, тому що аудит переважно здійснюють, використовуючи методи вибірки. Крім того, перевірка має суб'єктивний характер, а аудитор, як людина, здатний помилятися. Отже, навіть провівши суцільну перевірку, неможливо отримати стовідсотковий рівень впевненості у відсутності викривлень у фінансовій звітності клієнта.

Виходячи з вищесказаного можна стверджувати, що перед аудитором стоїть завдання не уникнути аудиторського ризику, тому що це є неможливим, а звести його до прийнятного рівня.

Прийнятний (допустимий) аудиторський ризик – це міра готовності аудитора визнати, що фінансова звітність може містити суттєві помилки після того, як аудит завершено і висловлено позитивну аудиторську думку без зауважень [2, с. 242].

Аудиторський ризик поділяють на три компоненти:

- 1) властивий ризик – це ризик викривлення залишку чи обороту рахунку, які можуть бути суттєвими окремо або разом з викривленням залишків чи оборотів інших рахунків у разі відсутності відповідних заходів внутрішнього контролю;

- 2) ризик контролю – це ризик того, що викривленню залишку чи обороту рахунку, які могли б виникнути і які могли би бути суттєвими окремо або разом із викривленнями залишків чи оборотів інших рахунків, не можна буде своєчасно запобігти (або виявити та виправити) за допомогою систем бухгалтерського обліку та внутрішнього контролю;

3) ризик невиявлення – це ризик того, що аудиторські процедури по суті не виявлять викривлення залишку чи обороту рахунку, які можуть бути суттєвими окремо або разом з викривленнями залишків чи оборотів інших рахунків [1, с. 258].

Способи виявлення та розпізнавання ризиків є невід'ємним елементом методики управління ризиками. Для визначення методів виявлення та розпізнавання ризиків аудиторської діяльності доцільно застосувати загальнонауковий метод дедукції: спершу дослідити методи виявлення та розпізнавання економічних ризиків як загальної наукової категорії, а потім перенести результати досліджень на конкретний вид економічних ризиків – ризики аудиторської діяльності.

Виявлення та розпізнавання ризиків передбачає визначення усіх ризиків, які притаманні досліджуваній системі, та дослідження якісних параметрів цих ризиків – джерел виникнення, факторів впливу, складових, ознак прояву тощо.

Виявлення та розпізнавання є першим етапом процесу управління ризиками. Від своєчасності та повноти реалізації цього етапу залежить ефективність всього процесу управління ризиками. Адже всі етапи цього процесу є взаємопов'язаними, тому від результатів першого етапу залежать подальші дії суб'єкта управління, а саме оцінювання ризиків та вибір і реалізація методів управління ними.

Основним джерелом інформації, необхідної для виявлення та розпізнавання ризиків, є документація. Документи, з точки зору інформації, яку вони містять, можуть бути поділені на первинні та вторинні. Первинні документи містять спеціально зібрану необхідну інформацію, яку суб'єкт управління може використати в наявному вигляді без будь-якого додаткового опрацювання. Для її збору можна застосовувати такі методи, як анкетування, експертне опитування, пряме інспектування носія інформації. До вторинних відносять документи, які вже містять необхідну інформацію, проте вона зібрана, як правило, для інших цілей.

Виявлення та розпізнавання ризиків є неперервним процесом, який вимагає постійного моніторингу ризиків з метою їх вчасного виявлення. Для проведення такого моніторингу найдоцільніше застосовувати метод, що ґрунтується на ознаках появи ризику. Тому суб'єкту управління ризиками аудиторської діяльності необхідно розробити систему ознак, які б давали змогу характеризувати всі відомі суттєві ризики.

Оцінювання ризиків аудиторської діяльності можна здійснювати як мінімум у двох аспектах - часовому та методичному.

Розглядаючи ризики аудиторської діяльності в часовому аспекті можна виділити такі види їхніх оцінок:

- для оцінювання професійних ризиків аудитора – попередню, поточну й остаточну оцінки ризиків;

- для оцінювання ризиків бізнесу аудитора – планову, поточну та звітну оцінки ризиків.

Відповідно до Міжнародних стандартів аудиту аудитор перед розробленням плану та програми аудиторської перевірки необхідно оцінити властивий ризик на рівні фінансового звіту та ризик контролю. Виходячи з цієї оцінки та рівня прийнятного аудиторського ризику аудитор визначає ризик невиявлення, величина якого безпосередньо впливає на зміст і обсяг аудиторських процедур, а також обсяг вибірки. Тобто, без попередньої оцінки ризику неможливо ефективно скласти план та програму перевірки.

Але попередня оцінка ризику не може бути абсолютно достовірною, адже вона базується на обмеженій інформації: загальній інформації про діяльність підприємства та галузь, фінансовій звітності, в кращому випадку – на попередньому досвіді роботи з клієнтом.

Оцінка аудитором ризиків базується на наявних аудиторських доказах і може змінюватися в ході аудиторської перевірки в міру одержання додаткових аудиторських доказів [1, с. 489]. В таких випадках аудиторі необхідно переглянути оцінку ризику. В свою чергу поточна оцінка ризику призведе до зміни обсягу чи суті аудиторських процедур.

Методологічний аспект оцінювання ризиків аудиторської діяльності об'єднує сукупність методів та прийомів, що можуть використовуватись з цією метою.

Але, перш ніж говорити про методи, необхідно визначитися із самою оцінкою ризику, яку аудитор хоче отримати: словесну чи числову. В Міжнародних стандартах аудиту зазначено, що оцінка ризику суттєвого викривлення може бути вираженою як в кількісних одиницях, так і в не кількісних.

Числова оцінка передбачає вираження аудиторського ризику в коефіцієнтах, відсотках, абсолютних (вартісних) значеннях. Множина значень числової оцінки знаходиться в межах від 0 до 1, або від 0 до 100%.

Аудитори, які все ж схильні застосовувати кількісну оцінку аудиторського ризику, можуть використати запропоновану американським інститутом дипломованих громадських бухгалтерів модель взаємозв'язку його компонентів:

$$AP = BP \times PK \times PH, \quad (1)$$

де AP – аудиторський ризик,

BP – властивий ризик,

PK – ризик контролю,

PH – ризик невиявлення.

У стандартах аудиту зазначено, що аудитору для оцінювання ризику необхідно здійснити такі процедури:

а) запити до найвищого управлінського персоналу та інших представників управлінського персоналу суб'єкта господарювання;

б) аналітичні процедури;

в) спостереження та перевірки [1, с. 457].

Вибір методів управління ризиком є одним з етапів процесу управління ним. Цьому етапу обов'язково повинні передувати виявлення, розпізнавання та оцінювання ризику. Лише після визначення суті ризику, його джерел і рівня можна вибрати адекватний метод управління, який повинен звести до мінімуму негативні наслідки розпізнавання ризикових подій.

Аналіз методів управління ризиками дає змогу виділити такі їх різновиди:

- уникнення ризику;
- попередження ризику;
- розподіл ризику;
- передання ризику;
- самофінансування (самострахування);
- здобуття додаткової інформації.

Суб'єктами управління ризиками аудиторської діяльності можуть бути:

1) аудитори, оскільки саме вони проводять аудит чи надають інші аудиторські послуги;

2) керівництво аудиторської фірми – здійснює управління аудиторською діяльністю, а отже й ризиками бізнесу аудиторської фірми. Крім того, керівництво управляє діяльністю працівників фірми – аудиторів, а отже має безпосередній вплив на професійні ризики;

3) незалежний професійний орган Аудиторська палата України та держава в особі Верховної ради України і органів виконавчої влади – здійснюють регулювання аудиторської діяльності, а отже мають вплив на її ризики.

Управління ризиками може бути спрямоване на уникнення ризику або зниження негативних наслідків від розпізнавання ризикових подій. Тому об'єктами управління ризиками аудиторської діяльності є імовірність виникнення ризику і величина наслідків від розпізнавання ризикових подій. Для зниження імовірності виникнення ризику необхідно застосовувати методи попередження та розподілу, а для зменшення негативних наслідків від настання ризикових подій здійснюють передавання ризику або самофінансування.

Чи не єдиним методом управління ризиками, який аудитор може застосувати до професійних ризиків аудитора, є метод здобуття додаткової інформації. Здійснюючи додаткові процедури чи збільшуючи обсяг вибірки, аудитор отримує додаткові докази на підтвердження висловлюваної у майбутньому висновку думки, чим зменшує рівень аудиторського ризику.

Висновки. Підсумовуючи вищевикладену інформацію можемо стверджувати, що звести аудиторський ризик до нуля практично неможливо. Навіть якщо аудитор перевірить всі сто відсотків залишків на рахунках і операцій, все одно певний ризик невиявлення існуватиме, а отже існуватиме й аудиторський ризик. Єдиний спосіб уникнення аудиторського ризику – це відмова від аудиторської перевірки.

Список використаної літератури:

1. Міжнародні стандарти аудиту, надання впевненості та етики: Видання 2006 року / Пер. з англ. Мови О.В. Селезньов, О.А. Ольховікова, О.В. Гик, Т.Ц. Шарашидзе, Л.Й. Юрківська, С.О. Куликов. – К.: ТОВ "ІАМЦ АУ "СТАТУС", 2006 р. – 1152 с.
2. Аренс А. Аудит / Аренс А., Лоббек Дж. ; пер. с англ. ; гл. редактор сериї проф. Я.В.Соколов. – М.: Финансы и статистика, 2003. – 560 с.: ил. – (Серия по бухгалтерскому учету и аудиту).

УДК 657.6:631.16

**АДАПТАЦІЯ КОНТРОЛЮ ЗА ФІНАНСОВИМИ РЕЗУЛЬТАТАМИ
ДІЯЛЬНОСТІ СІЛЬСЬКОГОСПОДАРСЬКИХ ПІДПРИЄМСТВ
ДО РИНКОВИХ УМОВ**

*Л.В. Гуцаленко, к.е.н., доц.
Вінницький національний аграрний університет*

Justification influence factors of financial results of the companies and their adaptation to market conditions and define the relationship of functions, which provide profit management of agricultural enterprises.

Обоснование факторов влияния на финансовый результат деятельности предприятия при его адаптации к рыночным условиям и определение взаимосвязи функций, которые обеспечивают управление прибылью сельскохозяйственных предприятий.

Вступ. На сучасному етапі розвитку країни особливу актуальність набувають питання вдосконалення управління, однією із важливих функцій, якого є контроль. Держава не може нормально функціонувати і розвиватися без чітко організованої системи контролю за виробництвом, розподілом і перерозподілом суспільного продукту та іншими сферами суспільного життя. Контроль є невід'ємним елементом надбудови суспільства, який зазнає серйозних змін у процесі розвитку його політичної системи, органів державного і господарського управління, законодавчої та виконавчої влади.

Упровадження ринкових відносин в Україні, розвиток міжнародних економічних зв'язків спонукають до підсилення та вдосконалення як облікової системи, так і внутрішнього та зовнішнього контролю як складової кожного із господарюючих суб'єктів і суспільства в цілому.

Постановка задачі. Важливою складовою досконалості системи глобального обліку є наявність ефективного контролю за дотриманням принципів і правил формування інформації для відповідних користувачів [2, с. 448].