

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].