

8. Оболенська, Т.Є. Маркетинг освітніх послуг: вітчизняний і зарубіжний досвід [Текст] / Т.Є. Оболенська; Київський національний економічний ун-т. — К. : КНЕУ, 2001. — 208с.

9. Скибінський, С.В. Маркетинг готельних послуг [Текст] / С.В. Скибінський, Л.О. Іванова, О.Ф. Моргун. — Л. : Видавництво Львівської комерційної академії, 2000. — 246с.

УДК 656.6 (075)

В.В. Мова, О.О. Федорова

СИСТЕМНИЙ АНАЛІЗ ПРИ ПРОВЕДЕНІ АУДИТУ

Пропонується для підвищення ефективності аудиту і контролю за його проведенням застосувати методи системного аналізу.

Предлагается для повышения эффективности аудита и контроля за его проведением применить методы системного анализа.

It is proposed to improve the effectiveness of audit and monitoring of the vote to apply the methods of systems analysis.

Ключові слова: аудит, системний аналіз, етапи аудиту, програма аудиторської перевірки, прийняття рішень

Постановка проблеми. На сучасному етапі розвитку виробництва необхідний постійний контроль за окремими його ланками. З цією метою на підприємствах проводиться аудит його фінансово-господарської діяльності як в низових структурах, так і за даними бухгалтерського обліку. Результати аудиту використовуються для аналізу наданої інформації з метою розроблення рекомендацій для прийняття не тільки оперативних, але і стратегічних управлінських рішень.

Забезпечення керівників достовірною, своєчасною інформацією для прийняття управлінських рішень сприяє покращенню організації виробництва, підвищенню рівня прибутковості, недопущенню виробничих втрат, що в кінцевому підсумку призведе до поліпшення соціального захисту працівників підприємства.

За минулі роки важливість аудиту була багаторазово усвідомлена, він став невід'ємною частиною підприємницької діяльності. Компанії щорічно підтверджують свої річні фінансові звіти незалежними аудиторськими висновками. Такі висновки мають засвідчувати відповідність фінансової звітності до стандартів бухгалтерського обліку і відображати точну картину фінансового стану підприємства на відповідну дату. Тому проблема прийняття рішень при проведенні аудиту є актуальною.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. В роботах Ф.Ф. Бутинця з співавторами [1], П.С. Смолянук з співавторами [2] та О.Б. Вахрушевої [3] питання прийняття рішень при аудиті не розглядалися.

Мета статті і виклад основного матеріалу. Метою статті є дослідження можливостей до проведення аудиту на базі системного підходу [4].

Перед тим як провести аудиторську перевірку керівникові підприємства треба прийняти та проаналізувати певний ряд рішень.

Першим етапом - є необхідність проведення на даному етапі аудиторської перевірки фінансової звітності. На прийняття такого рішення можуть впливати наступні фактори:

- зміна бухгалтерського складу підприємства;
- перехід на іншу форму оподаткування підприємства;
- зміна керівництва підприємства;
- можливість розширення підприємства та інше;

Другим етапом - є вибір аудиторської компанії, яка буде проводити аудиторську перевірку для прийняття такого рішення можуть бути використані такі пропозиції: це може бути нова компанія, яка змогла зарекомендувати себе на ринку аудиторських послуг або компанія, яка вже виконувала аудиторські перевірки даного підприємства.

Третій етап – є вибір нотаріальної контори для укладання договору з аудитором або аудиторською компанією на проведення аудиту тут може бути теж декілька варіантів прийняття рішення:

- скористатися послугами штатного юриста на підприємстві;
- скористатися послугами приватного нотаріуса;
- заключити договір на проведення нотаріальних послуг з юридичною компанією.

Початкова стадія прийняття рішення у аудитора є - визначення об'єкта аудиту й організаційно-методичну підготовку. При виборі об'єктів аудиторська фірма використовує складений план своєї діяльності.

1. Для здійснення аудиту формується бригада або підбирається окремий аудитор.

2. Видається наказ або розпорядження керівника аудиторської організації, в якому зазначаються найменування підприємства, що підлягає перевірці, період, за який воно досліджується, прізвище, ім'я, по батькові членів бригади (окремого аудитора), призначається керівник, котрий має кваліфікаційний сертифікат.

3. Наступним етапом прийняття рішення ще до початку перевірки складається з вивчення економічного стану об'єкта аудиту, знайомство з планами виробничої і фінансово-господарської діяльності підприємства та їх виконанням, з річною і періодичною фінансовою звітністю, актом (висновком) попередньої аудиторської перевірки, аналізується фінансовий стан, вивчаються акти (довідки) перевірок з боку банків, податкових та інших державних органів, після чого керівник бригади складає програму аудиту, яку затверджує директор аудиторської фірми.

4. Програма включаю в себе об'єкт аудиту, зміст перевірки, періоди суцільного та вибіркового контролю. Конкретизується аудит у плані-графіку, де відображено строки перевірки кожного розділу теми і виконавців робіт.

5. Завершується початкова стадія прийняття рішення складанням робочого плану аудитора, де передбачено об'єкт контролю, обсяг роботи і час її виконання (початок і закінчення).

Наступним етапом є - дослідна стадія аудиту, яка проходить безпосередньо на підприємстві. Для здійснення якісної та своєчасної аудиторської перевірки мають бути створені відповідні умови, аудиторам надані засоби обчислювальної техніки тощо. Завершальна стадія аудиту включає узагальнення і реалізацію результатів аудиту. На цій стадії аудиту слід згрупувати виявлені недоліки, скласти накопичувальні відомості порушень, аналітичні таблиці, розрахунки, графіки, узагальнити та відобразити результати перевірки в аудиторському висновку.

Таким чином, аудиторський процес і сам аудиторський висновок активно впливають на прийняття рішень у суб'єктів підприємницької діяльності, які стосуються справи її оптимізації та нормативно-правового регулювання.

У процесі аудиторської перевірки слід використовувати такі матеріали: річні звіти, інформацію про збори акціонерів, засідання ради директорів, внутрішні фінансові звіти підприємства, аудиторські звіти (висновки) за попередній період, матеріали внутрішнього аудиту тощо.

Необхідною умовою успішного прийняття рішень при виконанні аудиторських робіт є договір на проведення попередньої експертизи. Програма аудиту містить перелік питань за окремими темами, видами і напрямками очікуваних робіт, що підлягають перевірці, час проведення, види аудиторських процедур (за який період часу слід перевіряти, спосіб контролю). Наявність програми, крім того, забезпечує контроль за своєчасним і якісним виконанням аудиторських процедур (МНА 4. - С. 13-16).

Пропонується така робоча програма аудиторської перевірки підприємства (фірми) у вигляді переліку питань, що складається з трьох етапів.

Робоча програма аудиторської перевірки (додаток до договору)

Етап 1. Експертиза організації і стану бухгалтерського фінансового обліку, якості фінансової звітності, оцінка внутрішнього аудиту фірми.

Об'єкти експертизи:

* реальність балансових даних за статутним капіталом;

* вибіркова перевірка реєстрів синтетичного й аналітичного обліку;

* матеріали інвентаризації необоротних активів, запасів, коштів і розрахунків, зобов'язань, дебіторської і кредиторської заборгованості;

* акти податкової адміністрації й аудиторські висновки за попередні періоди;

* організація внутрішнього аудиту;

* дотримання законодавчих актів з обліку і фінансової звітності.

Етап 2. Аудиторська перевірка фінансово-господарської діяльності

Об'єкти контролю:

* засновницькі (установчі) документи, у т.ч. статут підприємства;

* наявність і використання кредитних коштів;

* кошти у касі, на рахунках у банках;

* основні засоби і нематеріальні активи;

* товарно-матеріальні цінності;

* розрахунки з оплати праці, за податками і платежами та з підзвітними особами;

* власний капітал, витрати, доходи і фінансові результати та їх використання.

Етап 3. Консультаційні послуги і рекомендації щодо усунення виявлених недоліків з питань:

* організації і методології бухгалтерського фінансового обліку;

* використання поточного і перспективного аналізу для прогнозування подальшого функціонування підприємства.

Зарубіжний досвід передбачає такі етапи прийняття рішень в аудиторській перевірці.

1. Ознайомлення з персоналом і планом.

2. Отримання і документування інформації про клієнта, структуру контролю, у тому числі в окремих випадках про засоби контролю для оцінки внутрішнього ризику і ризику під час контролю.

3. Розробка плану проведення перевірок у рамках аудиту.

4. Проведення допоміжних перевірок засобів контролю (після проведення перевірок на суттєвість), що дають змогу підвищити рівень впевненості стосовно окремих цілей аудиторської перевірки і бухгалтерських рахунків.

5. Проведення перевірок на істотність, оцінювання і реєстрація достатньо переконливих доказів того, що судження управлінської ланки, відображені у бухгалтерських балансах і фінансових документах, є обґрунтованими і дають змогу досягти відповідних цілей, що стоять перед аудиторською перевіркою.

6. Використання кінцевих аналітичних та інших процедур, а також аналіз і оцінювання результатів аудиту.

7. Складання аудитором звіту і надання інформації про недоліки у структурі контролю.

За результатами попередньої експертизи між аудиторською фірмою і клієнтом укладається угода. За угодою одна сторона (виконавець) зобов'язується виконати відповідну роботу на завдання іншої сторони

(замовника), а замовник зобов'язується прийняти й оплатити виконану роботу. Угода вважається укладеною з часу досягнення сторонами згоди з усіх суттєвих пунктів, і від цього часу виникають права і обов'язки сторін. Виконуючи прийняту на себе за угодою роботу, виконавець зберігає самостійність, тобто сам організує свою роботу, визначає способи її виконання, черговість окремих операцій тощо.

Процедури аудиту аудитор починає із збирання та аналізу інформацію, необхідну для оцінювання достовірності бухгалтерського балансу і фінансової звітності, вивчає статутні документи, виявляє відхилення стану діяльності підприємства від того, який передбачено статутними документами. Відтак він вивчає форму і методику бухгалтерського фінансового обліку, їх відповідність вимогам, що до них висуваються. Потім аналізу підлягають записи у Головній книзі й, зокрема, сумнівні записи, дані яких зіставляють з регістрами аналітичного обліку і первинними документами.

Перевіряючи первинні документи і регістри бухгалтерського фінансового обліку, слід виходити з таких вимог: повнота обліку, точність записів, правильність вартісних оцінок, об'єктивність, дотримання прав і обов'язків посадовими і матеріально відповідальними особами, відкритість даних (тобто аудитор не повинен сумніватись, що окремі господарські операції не записані на рахунках і в облікових регістрах).

Глибина і спосіб дослідження залежать від складності форми і методики обліку, а також від того, якою мірою аудитор може покладатися на дані внутрішнього контролю. Аудитору слід оцінити вплив змін у законодавстві на організацію і методику обліку, на аналіз звітів, визначити рівень роботи внутрішніх аудиторів.

Послідовність аудиторської перевірки діяльності підприємства складається з цілого ряду дій:

- * збір і аналіз інформації, необхідної для оцінки достовірності бухгалтерського фінансового обліку та фінансової звітності суб'єкта підприємницької діяльності;

- * визначення профілю та обсягу діяльності підприємства за установчими документами, за статутом, характером і змістом його роботи;

- * шляхом порівняння фактичної діяльності підприємства зі статутною встановлення невідповідності між ними, про що необхідно поставити до відома керівництво фірми і порекомендувати йому внести зміни чи доповнення до статуту і здійснити перереєстрацію підприємства у відповідних державних органах;

- * планування аудиту і наступний контроль аудиторської перевірки;

- * оцінювання внутрішнього аудиторського контролю;

- * аналіз показників балансу і даних інших форм фінансової звітності;

- * перевірка аналогічних показників балансу, звіту про фінансові результати, звіту про рух грошових коштів, звіту про власний капітал;

* контроль відповідності даних фінансової звітності записам в облікових регістрах;

* перевірка відповідності даних бухгалтерського фінансового обліку і фінансової звітності вимогам чинного законодавства і нормам облікової політики;

* попередня оцінка повноти і правильності складання балансу та інших форм фінансової звітності.

Одним із важливих аспектів аудиту є глибокий аналіз всіх статей балансу і перевірка їх відповідності записам у Головній книзі за аналізований період. Якщо при цьому буде виявлено невідповідності щодо бухгалтерських записів чи окремих сумових показників, аудитор звертається до облікових регістрів і первинних документів. Шляхом перевірки записів у облікових регістрах і даних первинних документів аудитор слід встановити повноту обліку, правильність записів у облікових регістрах і первинній документації, їх реальність.

На основі аналізу і тестування звітних та інших даних про підприємство аудитор висловлює свою професійну думку про об'єктивність і точність даних обліку і звітності та їх відповідність реальній дійсності.

При плануванні і здійсненні аудиторських процедур, оцінюванні отриманих матеріалів аудитор повинен враховувати, що невиконання клієнтами вимог законодавчих та нормативно-правових актів України може стати причиною перекручення фінансової звітності підприємства й істотно вплинути на фінансові результати діяльності клієнта. Однак згідно з національним нормативом аудиту № 8 "Перевірка дотримання підприємствами вимог законодавчих та нормативно-правових актів України" виявлення випадків невиконання клієнтом вимог законодавчих та нормативно-правових актів України не є метою й обов'язком аудитора.

Встановлення фактів невиконання вимог нормативних актів, незалежно від їхнього значення, вимагає висунення й обговорення питання про чесність керівництва і робочого персоналу клієнта, а також про вплив такого невиконання на інші напрямки аудиту.

Факти порушення вимог законодавчих та нормативно-правових актів підлягають спеціальній юридичній експертизі та є поза професійною компетенцією і знаннями аудитора. Рівень професійної підготовки аудитора, його досвід і знання господарської галузі діяльності клієнта й організації виробництва можуть дати йому змогу зробити висновок тільки про те, що окремі факти діяльності підприємства, ймовірно, не відповідають вимогам законодавчих та нормативно-правових актів України. Отже, аудитор не відповідає за невиконання керівництвом клієнта вимог законодавчих та нормативно-правових актів.

Проведення хоча б однієї аудиторської перевірки фінансової звітності підприємства може допомогти службовим особам підприємства уникати надалі суттєвих порушень вимог нормативних актів.

Однак аудитору слід врахувати, що під час проведення аудиторських перевірок завжди існує ризик не виявлення помилок, навіть якщо перевірка добре спланована і проведена відповідно до вимог Національних нормативів аудиту. Зазначена ймовірність зростає внаслідок впливу таких факторів:

* наявність значної кількості нормативних актів;

* неминуча відносна обмеженість систем обліку і внутрішнього контролю, які не можуть висвітити всю фактичну діяльність клієнта, а також відносна суб'єктивність, що супроводжує таку аудиторську процедуру, як тестування;

* визнання того, що значна кількість аудиторських доказів, отриманих аудитором, мають не доказовий, а інформативний характер.

Під час підготовки до проведення аудиторської перевірки аудитор має ретельно вивчити ті законодавчі та нормативно-правові акти, невиконання вимог яких може спричинити перекручення фінансової звітності підприємства.

Згідно з міжнародним операційним стандартом, "аудитор повинен провести такий огляд фінансової звітності, який був би достатнім для вираження думки про фінансову звітність у цілому".

Безумовно, звіти аудитора можуть не загострювати увагу на незначних обставинах. Аудиторський звіт має виділити найголовніше. Основна мета аудитора - впевнитися, що довіру до фінансової звітності не підірвано.

Необхідно зазначити виховну, освітню роль аудиту. Будь-які висновки, отримані під час аудиту, навіть, якщо вони зазначають недоліки в компанії, є позитивними, оскільки всі рекомендації аудиту спрямовані на покращення поточної ситуації та постійне вдосконалення діяльності.

Висновки. Розроблено системний підхід до прийняття рішень при проведенні аудиту підприємства. Це дає можливість підвищити ефективність аудиту, а також здійснити контроль за його проведенням.

ЛІТЕРАТУРА

1. Бутинець, Ф.Ф. Моделі і методи прийняття рішень в аналізі та аудиті. [Текст] / Ф.Ф. Бутинець, М.М. Александрова, Т.В. Барановська, Г.А.Буравков, В. Г. Валько; Житомирський державний технічний університет. — Житомир: ЖДТУ, 2004. — 352с.

2. Бухгалтерський облік і прийняття рішень. [Текст] / П.С. Смоленюк та інші. — Хмельницький : НВП "Еврика" ТОВ, 2001. — 380с.

3. Вахрушева, О. Б. Бухгалтерский (управленческий) учет: принятие управленческих решений. [Текст] / О.Б. Вахрушева; Хабар. гос. акад. экономики и права. — Хабаровск: ХГАЭП, 2005. — 83с.

4. Мова, В.В. Системный подход в экономике [Текст] / В.В. Мова, Ю.П. Колбушкин. — К.: НАУ, 2004. — 204с.