

Щирба М.Т., к.е.н., доцент, Щирба І.М., викладач,

ТНЕУ

ОРГАНІЗАЦІЙНИЙ АСПЕКТ АУДИТУ ОБЛІКОВОЇ ПОЛІТИКИ

Формування та розвиток ринкових відносин в нашій країні привів до виникнення підприємств різних форм власності. У зв'язку з цим традиційна система фінансового контролю в тому вигляді, в якому вона була за адміністративно-командної системи управління, не може захистити ні інтереси держави, ні інтереси власника.

Майнові інтереси всіх власників має захищати держава, однак за ринкових умов господарювання традиційні форми фінансового контролю не можуть виконувати функції захисту. Практика країн з ринковою економікою показує, що захистити майнові інтереси власників може такий вид незалежного фінансового контролю, як аудит, який є одним з головних елементів їхньої ринкової інфраструктури.

Аудит порівняно з його розвитком у зарубіжних країнах є поки що новим поняттям в економічному житті України, однак до сьогодні ні в зарубіжній, ні у вітчизняній економічних літературах немає єдиної думки стосовно трактування аудиту.

Аналіз функціонування та розвитку аудиту в країнах з ринковою економікою і в нашій країні дає змогу сформулювати таке його визначення: Аудит – це системний процес об'єктивного дослідження і оцінки показників фінансової звітності компетентними незалежними на це особами (аудиторами) з метою висловлення думки в аудиторському звіті про фінансовий стан суб'єкта господарювання відповідно до встановлених критеріїв (застосовної концептуальної основи фінансової звітності) та подання результатів заінтересованим користувачам. Концептуальна основа фінансової звітності в нашій країні охоплює Закон України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні», національні положення (стандарти) бухгалтерського обліку, інші нормативно-правові акти щодо ведення бухгалтерського обліку та складання фінансової звітності в Україні, внутрішні положення суб'єкта господарювання.

В умовах функціонування та розвитку ринкових відносин заслуговує на увагу аудит ефективності, який можуть проводити як зовнішні, так і внутрішні аудитори.

Під час експертного оцінювання облікової політики важливе значення має застосування аудиту ефективності, який практично не проводиться на вітчизняних підприємствах різних форм власності, а застосовують його лише при виконанні окремого рішення, бюджетних програм (функцій) та функціонуванні системи (галузі). Цей вид аудиту в нашій країні був запроваджений у 2003 р., його почали проводити органи державної контрольно-ревізійної служби.

Проведення аудиту ефективності передбачає його організацію. Термін «організація» в перекладі з грецької мови означає поєднання, побудову, об'єднання чогось у єдине ціле; приведення до строгої системи [4, с. 6]. У філософському значенні організація – форма буття матерії [2, с. 644].

Поняття «організація» вважається одним з найуживаніших і використовується в таких значеннях:

- система, зокрема система управління, що розглядається, як єдиний організм;
- стадія процесу управління, призначена для створення нової або реорганізації чи ліквідації діючої системи;
- суб'єкт господарювання [1, с. 147, 3, с. 187].

В контексті аудиту ефективності під організацією потрібно розуміти – сукупність дій з координації і взаємозв'язку аудиторських процедур (методів, способів та прийомів) під час аудиторського процесу суб'єктів економічної діяльності відповідно до встановлених принципів.

Організація аудиту ефективності облікової політики передбачає:

- визначення об'єкта та суб'єкта аудиту;

- формування інформаційного забезпечення аудиту;
- визначення аудиторських процедур (методів, способів та прийомів);
- поділ аудиторського процесу на стадії.

Об'єктом аудиту ефективності є кількісні та якісні показники, які характеризують фінансово-господарську діяльність економічного суб'єкта.

Суб'єктами аудиту ефективності можуть бути незалежні аудиторські фірми та аудитори, які займаються аудиторською діяльністю індивідуально, як фізичні особи-підприємці, так і внутрішні аудитори служб (відділів) внутрішнього аудиту економічних суб'єктів. Отже, аудит ефективності суб'єктів господарювання можуть проводити як зовнішні, так і внутрішні аудитори при функціонуванні на підприємстві служби (відділу) внутрішнього аудиту. Поки що в нашій країні питання організації та методики проведення аудиту ефективності діяльності економічних суб'єктів не врегульовано, навіть не створено (нерозроблено) належного нормативно-правового забезпечення для його запровадження у практичну діяльність суб'єктів господарювання. Проведення аудиту ефективності суб'єктів економічної діяльності не тільки не регламентується, а й не передбачено ні Законом України «Про внесення змін до Закону України «Про аудиторську діяльність» від 14.09.2006 р., № 140 – V, ні іншими нормативно-правовими документами, прийнятими Аудиторською палатою України (АПУ), зокрема Переліком послуг, які можуть надавати аудитори (аудиторські фірми), затверджених рішенням АПУ від 27.09.2007 р. № 182/5.

Важливе значення для проведення аудиту ефективності облікової політики суб'єктів господарювання має інформаційне забезпечення, яке можна поділити (за місцем виникнення) на зовнішнє і внутрішнє.

Зовнішнє інформаційне забезпечення охоплює:

- нормативно-правову базу аудиту ефективності, що забезпечує його правове регулювання;
- законодавчі акти та нормативно-правові документи, положення (норми) яких мають безпосереднє відношення до діяльності суб'єкта господарювання;
- загальноекономічні та галузеві показники, які характеризують основні вихідні параметри функціонування суб'єктів господарювання як на загальнодержавному, так і на галузевому рівнях;
- нормативно-довідкові дані, які охоплюють методичні документи, що розробляються міністерствами і відомствами в межах своєї компетенції відповідно до галузевих особливостей;
- дані про аналогічні об'єкти тощо.

Внутрішнє інформаційне забезпечення – це:

- внутрішнє нормативне забезпечення (установчі (Статут, Свідоцтво про державну реєстрацію юридичної особи тощо) та розпорядчі документи: положення про відділи та структурні підрозділи суб'єкта господарювання; посадові інструкції фахівців (спеціалістів); наказ про облікову політику підприємства та інші;
- договори, контракти;
- первинні бухгалтерські документи та облікові регістри;
- графіки документообігу;
- внутрішня, фінансова, податкова та статистична звітність;
- матеріали попередніх перевірок різних органів контролю;
- результати опитування, інтерв'ювання, анкетування;
- внутрішня аналітична інформація (інформація, отримана в результаті аналізу фінансово-господарської діяльності економічного суб'єкта);

– плани, бюджети, методичні розробки щодо діяльності суб'єкта господарювання.

Під час проведення аудиту ефективності аудитори використовують різні аудиторські процедури (методи, способи та прийоми). У практичній діяльності фінансового аудиту (аудиту фінансової звітності) згідно з міжнародними стандартами аудиту аудитори найбільш часто використовують такі аудиторські процедури, як: процедури тестування; процедури за суттю; перевірка записів, документів та матеріальних активів; спостереження; запит; підтвердження; перерахунок; аналітичні процедури та інші. Крім вищенаведених аудиторських процедур, характерних фінансовому аудиту, при проведенні аудиту ефективності аудитори застосовують ще й такі процедури збору фактичних даних, як: опитування, інтерв'ювання, анкетування, експеримент та ін. – це інструменти аудиторських доказів, за допомогою яких аудитор може отримати інформацію про об'єкт дослідження та судження персоналу з певних питань.

Опитування, інтерв'ювання, анкетування передбачають встановлення проблемних питань, збір пропозицій та підтвердження або не підтвердження причин наявності проблем під час обговорення (спілкування) з персоналом економічного суб'єкта щодо виконання виробничої програми (бізнес-плану). Опитування полягає в пошуку інформації, яку можна отримати від однієї або кількох осіб економічного суб'єкта або поза його межами. Воно може бути усним (наприклад, за допомогою інтерв'ю – одного із способів індивідуального експертного оцінювання певних економічних питань) або письмовим (анкетування). При проведенні інтерв'ю або підготовці анкети потрібно мати на увазі те, що питання мають бути простими з точки зору їхнього розуміння і коректно сформульовані. Під час проведення інтерв'ю кожен наступний факт доповнює або спростовує попередні, розкриває додаткові факти і неочікувані взаємозв'язки впливу або обмеження. Порівняно з інтерв'ю анкетування є більш об'єктивним і економічним інструментом одержання інформації про об'єкт дослідження, яке може часто використовуватися, оскільки інтерв'ювання є більш затратною процедурою. Анкетування є особливо інформативним для оцінювання взаємовідносин у колективі, ефективності діяльності управлінського персоналу різних рівнів управління.

Експеримент – один з основних методів наукового дослідження, в якому економічні явища і процеси, економічна система та її елементи вивчаються через їхнє відтворення в штучно створених або природних (звичайних) умовах, які дають можливість стежити за ходом явища і багаторазово відтворювати його при повторенні цих умов. Експеримент є найбільш трудомісткою процедурою аудиту ефективності, однак він є і найбільш ефективним інструментом отримання аудиторських доказів для формування обґрунтованих висновків та рекомендацій. Процедура експерименту дає можливість порівняти його результати з визначеними заздалегідь параметрами.

Для проведення аудиту ефективності необхідно створити аудиторську групу з числа висококваліфікованих аудиторів, які повинні мати навички з різних галузей знань. У випадку необхідності до проведення аудиту ефективності можуть залучатися експерти, оскільки в окремих випадках тільки їхня кваліфікація і компетентність у специфічних питаннях дають змогу зробити та обґрунтувати пропозиції до аудиторського звіту. Питання щодо залучення до аудиту ефективності таких експертів залежно від конкретних обставин вирішує керівник групи. Залучені експерти з питань, які входять до їхньої компетенції, повинні надати в письмовій формі інформацію для використання при складанні аудиторського звіту. Керівник аудиторської групи повинен провести інструктаж серед аудиторів та залучених експертів щодо визначення ключових питань, методів проведення дослідження тощо.

Процес проведення аудиту ефективності облікової політики має охоплювати такі стадії:

– початкова (збір, накопичення, систематизація та обробка інформації про об'єкти дослідження; проведення аналітичних процедур як процедур оцінювання ризиків; оцінювання системи внутрішнього контролю; визначення величини (оцінювання) аудиторського ризику; планування аудиту ефективності);

– контрольно-аналітична (проведення аудиторських та аналітичних процедур; формування аудиторських доказів; документування процесу аудиту ефективності);

– завершальна (оцінювання результатів аудиту ефективності; застосування аналітичних процедур у загальному огляді; формування висновків та підготовка

аудиторського звіту за результатами аудиту ефективності; реалізація результатів аудиту ефективності).

Застосування аудиту ефективності в нашій країні дасть можливість не тільки оцінювати облікову політику підприємства, виявляти недоліки чи порушення фінансово-господарської діяльності економічним суб'єктом, але й запропонувати шляхи підвищення ефективності використання матеріальних, трудових та інших ресурсів.

Література

1. Дикань Н. В., Борисенко І. І. Менеджмент: [навч. посіб.] / Н. В. Дикань, І. І. Борисенко/ – К.: Знання, 2008. – 389 с.
2. Економічна енциклопедія: У 3 томах. / Редкол.:...С. В. Мочерний (відп. ред.) та ін. – К.: Видав. центр «Академія», 2001. – Т. 2. – 848 с.
3. Менеджмент організацій: [підруч.]; за заг. ред. Л. І. Федулової. – К.: Либідь, 2003. – 448 с.
4. Тарнавська Н. П., Пушкар Р. М. Менеджмент: теорія та практика: [підруч. для вузів] / Н. П. Тарнавська, Р. М. Пушкар. – Тернопіль: карт-бланш, 1997. – 456 с.