

УДОСКОНАЛЕННЯ ОРГАНІЗАЦІЇ І МЕТОДИКИ ПРОВЕДЕННЯ АУДИТУ В АКЦІОНЕРНИХ ТОВАРИСТВАХ УКРАЇНИ В УМОВАХ ПЕРЕХІДНОЇ ЕКОНОМІКИ

У статті доведено, що головною проблемою у досягненні мети аудиту є вирішення питання - як і на що основне, суттєве корегується робота аудитора. Акцентовано, що аудиторська діяльність корегується на задоволення потреб споживачів аудиторських послуг, а орієнтація на споживача визначає критерії достовірності фінансової звітності.

Ключові слова: організація і методика проведення аудиту, аудиторська діяльність, акціонерні товариства.

I. Вступ. Перехід до ринкової економіки, децентралізація економічних рішень, передача економічної влади підприємствам створюють невизначеність, ризик у підприємницькій діяльності.

II. Постановка завдання. В таких умовах для прийняття різноманітних рішень українське законодавство вимагає від акціонерних товариств (АТ) надання нової та об'єктивної інформації про стан їх справ. Однак лише об'єктивності недостатньо для прийняття обгрунтованого рішення, оскільки споживач має власні інтереси. Тому ця інформація повинна бути також релевантною: у повній мірі враховувати інтереси своїх користувачів [1, с. 59-60].

III. Результати. Саме аудиторам надано право оцінювати призначену для надання користувачам фінансову інформацію з позицій об'єктивності та релевантності, достатній рівень яких визначений відповідними нормативними документами (стандартами і нормами професійних організацій та чинним законодавством).

В Україні широкого розвитку аудит набув із виходом Закону про аудиторську діяльність та створенням Аудиторської палати України і Союзу аудиторів України. Закон України "Про аудиторську діяльність" від 22 квітня 1993 р. вивів на перший план аудит як обов'язкове підтвердження показників річної фінансової звітності підприємств усіх форм

власності. Особливого значення набуває згаданий Закон для акціонерних товариств в Україні, оскільки в основі аудиторського контролю цих суб'єктів господарської діяльності лежить взаємна зацікавленість держави, адміністрації АТ та акціонерів. Реальні власники-акціонери безпосередньо зацікавлені у законності і особливо в ефективності фінансової діяльності АТ та достовірності обліку й звітності.

Власникам важливо не лише самим знати реальний фінансовий стан акціонерного товариства, а й довести його ефективність державі, а також зуміти переконати у цьому третіх осіб, особливо майбутніх інвесторів, акціонерів, з якими АТ вступає у взаємини і від яких залежить його подальший розвиток. Виходячи з цього, у ринковій економіці інтереси адміністрації АТ та користувачів інформації про його фінансовий стан об'єктивно не співпадають. Таким доказом може бути лише висновок авторитетного і незалежного експерта, яким є аудитор.

Вивчення міжнародного та вітчизняного досвіду показало, що для великих акціонерних товариств аудит має особливе значення, оскільки їх керівники, на відміну від керівників підприємств, не можуть самостійно ефективно контролювати діяльність підвідомчих структур. З цією метою в акціонерному товаристві створюють систему внутрішнього аудиту (при раді директорів, правлінні товариства). В умовах жорсткої конкуренції вона забезпечує адекватність управління та політики товариства на всіх його рівнях, високу конкурентоздатність і прибутковість підвідомчих структур, достовірність та точність обліку, а також полегшує проведення зовнішнього аудиту і завдяки цьому відкриває можливість для розширення різноманітних послуг, супутніх аудиторській.

Головною проблемою у досягненні мети аудиту є вирішення питання, як і на що головне, суттєве спрямовувати роботу аудитора. Аудиторська діяльність спрямовується на

задоволення потреб споживачів аудиторських послуг. Орієнтація на споживача визначає критерії достовірності фінансової звітності.

Отже, для акціонерних товариств бухгалтерський облік повинен бути орієнтований у першу чергу на потреби інвестора-акціонера, а не держави, як це відбувається нині в Україні, де бухгалтерський облік підпорядкований потребам податкового законодавства. Про це свідчать і останні інструктивні матеріали Міністерства фінансів України щодо податку на додану вартість, які повністю перетворюють облік у податковий [2]. У міжнародній практиці для держави за окремими правилами складають необхідні податкові декларації.

Так, у країнах Європи, а саме: Франції, Німеччини, Італії в яких дотримуються традиції державного регулювання обліку, критерії достовірності звітності, з одного боку пов'язані із формальним дотриманням вимог, встановлених державою, а з іншого – ці вимоги зорієнтовані на потреби інвестора-акціонера [3].

В Україні, де бухгалтерський облік повністю підпорядкований потребам податкового законодавства, роль аудиту зводиться до дотримання вимог цього ж законодавства. Підтвердженням вищевикладеного є створення при податкових адміністраціях відділів аудиторських перевірок, нині перейменованих у відділи документальних перевірок та ревізій, що суперечать вимогам міжнародних стандартів обліку та аудиту, згідно з якими аудит визначають як незалежну перевірку фінансової звітності та висловлення думки про неї [4].

Прийняття Закону України “Про прибутки підприємств” сприяло виникненню нового виду обліку, незалежного від бухгалтерського, податкового, що відповідає вимогам міжнародних стандартів обліку й аудиту. Результатом такого порівняння є висновок про те, що основні відмінності орієнтації аудиторської діяльності в Україні від міжнародної практики полягають перш за все в обраних критеріях достовірності звітності та споживачах аудиторських послуг. Насамперед це стосується основного об'єкта аудиту – річної бухгалтерської звітності, результатом якого є аудиторський висновок.

У законодавстві України аудиторський висновок визначений як офіційний документ, засвідчений підписом та печаткою аудитора

(аудиторської фірми), що складається у встановленому порядку за результатами проведення аудиту і містить у собі висновок про достовірність звітності, повноти і відповідності чинному законодавству та встановленим нормативам бухгалтерського обліку фінансово-господарської діяльності [5, 7].

Викладене вище свідчить, що головне завдання типової аудиторської перевірки фінансової звітності АТ полягає у тому, щоб аудитор зробив свій висновок, про те чи складена ця звітність відповідно до міжнародних стандартів обліку та звітності і загальноприйнятих принципів обліку та звітності, які послідовно застосовують з року в рік в Україні. Аудитор визначає, чи є реальною надана фінансова інформація, що забезпечує ретельним та глибоким збиранням даних, які підтверджують її. У випадку, коли на основі адекватної, достовірної, компетентної інформації в аудитора складається думка про те, що фінансова інформація не може деінформувати її користувачів (особливо це стосується власників-акціонерів), аудитор складає висновок про відповідність фінансової інформації для певного подання, прикладаючи цей висновок до фінансової звітності АТ. Слід зазначити, що незважаючи на те, що аудитор не гарантує повного подання інформації, яка міститься у фінансовій звітності, на нього покладена відповідальність щодо повідомлення користувачів про достовірність наданої їм інформації. Якщо аудитор вважає, що звітність не відповідає необхідним умовам або, якщо він не може зробити висновок за результатами проведення аудиту. Вищевикладене свідчить про проблему аудиторських фірм України щодо конфіденційності аудиту і невідповідності Конституції України.

При проведенні аудиту в АТ аудитори керуються законодавством України у сфері господарської діяльності та оподаткування, встановленим порядком проведення бухгалтерського обліку та формування фінансової звітності з урахуванням міжнародних норм та стандартів.

На підставі розглянутих особливостей діяльності АТ, а також аналізу основних питань процесу аудиту в них, враховуючи міжнародний досвід пропонуємо можливий варіант процедури проведення аудиту в АТ України з використанням додаткових проміжних документів (табл. 1). Наведена таблиця має уявлення про мету та основні питання

Процедура проведення аудиту в акціонерних товариствах України

Етапи процесу аудиту	Мета процесу аудиту	Основні питання процесу аудиту	Методика аудиту	Результат аудиту
1	2	3	4	5
1. Планування	Вибір стратегії аудиту	Вивчення, оцінка і тестування системи внутрішнього контролю	Ознайомлення з показниками діяльності бухгалтерської та іншою документацією та результатами попередніх перевірок	Характер, обсяги і терміни аудиторської перевірки. Технічні завдання на проведення аудиту
2. Основні елементи	Отримання аудиторських доводів	Уточнення обсягу процедур підтвердження	Аналіз фінансових показників на підставі звітності	Аудиторські свідчення. Аудиторські висновки.
2.1. Аудит статутного капіталу	Оцінка правильності визначення та обґрунтування статутного капіталу	Перевірка виконання техніко-економічного обґрунтування, оцінка майна внесеного в АТ. Оцінка об'єктів інтелектуальної власності та інших нематеріальних активів; перевірка правильності проведених змін статутного капіталу	Перевірка правильності бухгалтерських записів з формування статутного капіталу	Аудиторські свідчення, висновки про формування статутного капіталу та операцій щодо його змін
2.2. Аудит операцій з цінними паперами	Оцінка правильності, повноти та своєчасності відображення операцій з цінними паперами	Інвентаризація цінних паперів, що зберігаються у касі, банку. Перевірка: - операцій щодо емісії цінних паперів, продажу, обміну, викупу, нарахування дивідендів; - повноти оприбуткування цінних паперів за видами, місцями зберігання, матеріально-відповідальними особами; - правильності відображення та своєчасності обліку курсових різниць при реалізації акцій, а також використання та розподіл цих сум	Аналіз даних аналітичного та синтетичного обліку: на рахунку "Довгострокові фінансові вкладення" - з метою контролю за наявністю та придбанням акцій; на рахунку "Бланки суворої звітності" - за рухом бланків акцій	Акт інвентаризації цінних паперів
2.3. Аудит руху нематеріальних активів	Перевірка правильності оцінки нематеріальних активів виробничої та інтелектуальної власності	Перевірка: - організаційних витрат у створенні АТ; - правильності нарахування зносу за окремими видами зносу та окремими видами нематеріальних активів та визначення впливу на собівартість продукції і на фінансовий результат діяльності АТ; - списання вартості нематеріальних активів при їх вибутті; - наявності кожного об'єкта нематеріальних активів у документації	Аналіз показників нарахування зносу за нематеріальними активами відповідно до вимог (щомісячно за нормами), які розраховані, виходячи із початкової вартості та термінів їх використання	Аудиторські свідчення про нематеріальні активи при створенні та функціонуванні
2.4. Аудит відображення суми дооцінки основних засобів	Підтвердження правильності дооцінки основних засобів	Перевірка правильності дооцінки основних засобів у АТ відповідно до вимог	Аналіз показників вартості дооцінки основних засобів відповідно до вимог	Аудиторські свідчення про індексацію основних засобів

2.5. Аудит нарахування та використання резервного (страхового) фонду	Контроль за правильністю нарахування та використання резервного фонду	Перевірка: - формування резервного фонду; - витрачання резервного фонду	Аналіз показників резервного фонду при його створенні, формуванні та використанні на підставі фінансової звітності	Аудиторські свідчення про нарахування та використання резервного фонду
2.6. Аудит позареалізаційних доходів та витрат	Контроль за правильністю оприбуткування доходів та списання позареалізаційних витрат	Перевірка правильності списання збитків за операціями з тарою, дебіторською заборгованістю, штрафів тощо	Аналіз видів позареалізаційних доходів, збитків та витрат, причин їх виникнення, можливостей усунення	Аудиторські свідчення про списання позареалізаційних збитків і витрат та оприбуткування позареалізаційних доходів
2.7. Аудит операцій з капітальних вкладень у розвиток матеріальної бази	Перевірка правильності та повноти відображення операцій з капітальних вкладень	Ознайомлення з переліком об'єктів будівництва та їх документацією; - інвентаризація окремих видів будівельних матеріалів на будівельних об'єктах; - перевірка ведення аналітичного обліку затрат у розрізі об'єктів будівництва	Аналіз використання капітальних вкладень та витрат, пов'язаних з ними	Аудиторські свідчення про операції з капітальних вкладень
3. Заключні процедури аудиту	Узагальнення результатів аудиторської перевірки та прогнозування діяльності клієнта	Збір результатів аудиту, визначення недоліків і порушень у клієнта та способів їх запобігання	Оцінка відповідності отриманих даних нормативним документам	Аудиторський висновок про фінансово-господарську діяльність АТ

аудиту, методику аналізу, а також результати його проведення на кожному етапі: планування, безпосереднього здійснення аудиту та заключних процедур цього процесу.

Здійснюючи аудиторську перевірку АТ, аудитор розглядає організаційно-розпорядчу документацію клієнта, що є результатом вивчення характеру діяльності суб'єкта господарювання, історичної довідки про нього, а також проведення аналітичних процедур, спрямованих на виявлення найважливіших тенденцій та взаємозв'язків.

Аналіз Статуту акціонерного товариства дає можливість аудитору не лише ознайомитися з напрямками і завданнями діяльності підприємства та переліком його акціонерів, а й глибше вивчити фінансову сторону його роботи: величину статутного капіталу, резервний фонд, фонди спеціального призначення тощо.

Дослідження аудиторських висновків акціонерних товариств показало, що особливу увагу при їх складанні слід надати оцінці розміру статутного капіталу, який має бути передбачений у засновницьких документах і підтверджений рішенням загальних зборів ак-

ціонерів. Це зумовлено тим, що при аудиті АТ необхідно визначити, чи забезпечує величина капіталу обсягу діяльності товариства. З цією метою необхідно обрахувати питому вагу (частку) статутного капіталу в загальній сумі джерел власних коштів, що дозволить визначити міру довіри до акціонерного товариства з боку потенційних інвесторів. При незначній частці статутного капіталу у власних коштах акціонерного товариства неможливо розраховувати на довіру акціонерів (інвесторів) щодо стійкості господарської та фінансової діяльності підприємства, оскільки за залучені кошти необхідно буде платити значні суми у вигляді відсотків від позичених сум, що створюватиме постійне напруження у фінансовому стані акціонерного товариства.

Величина резервного фонду акціонерного товариства, яке створюють відповідно до чинного в Україні законодавства та засновницьких документів, характеризує можливість подальших виплат доходів засновникам у вигляді дивідендів та, за необхідності, покриття балансових збитків підприємства за звітний рік. У зв'язку з цим резервний фонд при нормальному функціонуванні акціонерного това-

риства необхідно створювати у тій максимальній величині, що передбачена законодавством України, але у розмірі не менше 15% статутного капіталу.

Урядові документи передбачають фонди спеціального призначення у вигляді фондів накопичення та споживання, які несуть не лише економічний, фінансовий, а й соціальний та моральний тягар. Так, сферу нагромадження акціонерне товариство спрямовує на виробничий розвиток та інші аналогічні потреби, що передбачені засновницькими документами. Щодо фондів споживання, то їх спрямовують на здійснення заходів із соціального розвитку та матеріального заохочення колективу товариства, а також інших заходів та робіт, що не призводять до створення нового майна підприємства.

Таким чином, аналіз Статуту акціонерного товариства фактично є одним з джерел аудиту, який дозволяє оцінити фінансові можливості підприємства щодо досягнення поставленої мети, його здатність вирішувати соціальні завдання, здійснювати тісне партнерство з інвесторами.

Важливим етапом на шляху успішного проведення аудиторської перевірки діяльності АТ та підготовки достовірного аудиторського висновку про його фінансово-господарський стан є перевірка наявності й аналіз формування облікової політики суб'єкта господарювання.

Дослідження практики проведення аудиту АТ показало, що прийнята облікова політика повинна розкриватися для зовнішніх користувачів фінансової інформації, тобто найважливіші системи бухгалтерського обліку (головним чином її методологічна сторона) підлягають описанню. Така необхідність зумовлена призначенням фінансової інформації про діяльність акціонерного товариства. Для аналізу стану АТ, висновків із фінансової звітності необхідно знати, як сформовані ті чи інші показники, про що свідчать їх зміни (реальне поліпшення або погіршення справ чи лише коригування обрахування цих показників). Саме тому в таблиці 1 рекомендовані елементи методики дос-

лідження на всіх етапах процесу аудиту в акціонерних товариствах. Це забезпечує будь-якому зацікавленому користувачеві фінансової звітності можливість зрозуміти й оцінити ті чи інші дані, що містяться у ній.

IV. Висновки. Таким чином, проведено дослідження процесу аудиту фінансової звітності акціонерних товариств в Україні та оформлення його результатів дало змогу зробити певний висновок, що для проведення аудиту будь-яке акціонерне товариство повинно знайти компетентну аудиторську фірму, яка відповідала б за якість та організацію аудиту, а також, з якою можна було б підтримувати тривалі та тісні стосунки. Це допоможе у процесі сумісної роботи аудиторам ретельно вивчити організаційні та виробничі особливості відповідного акціонерного товариства. Тобто необхідно визначити взаємозв'язок окремих його частин, їх територіальне розташування, ознайомитися з особливостями технології господарської діяльності підприємства і таке інше. Знання цих особливостей дозволить встановити, які дані і в які терміни необхідні для контролю за господарською діяльністю, визначити склад і зміст внутрішньої звітності і правильність її оформлення, розробити найоптимальніший графік документообігу.

1. Адамс Р. Основы аудита. – М: Аудит, ЮНИТИ. 1995.- 398с.

2. Інструкція з бухгалтерського обліку податку на додану вартість, затверджена наказом Міністерства Фінансів України від 3.07.97. р. - № 141.

3. European Accounting Guide 2-nd. - San Diego, New York, London: Nancant Brand & Company, 1995.

4. Международные стандарты учета и аудита. – М.: Аудит-трейнинг, 1992, вып. 5-7.

5. Закон України "Про аудиторську діяльність" від 22 квітня 1993р. - № 31325 – XII.

6. Нормативи АПУ. К., ж-л: "Бухгалтерський облік і аудит" [дод.11-14]

It is proved in the article that the main problem in reaching the aim of audit is solving the question how and at what essential to point the work of the auditor. Auditor activity is done for satisfaction the needs of the consumers of the audit services. The orientation on the consumer determines the criteria of the reliability of the financial accounting.