

4. Ларіна Р.Р. Ефективність функціонування мікрологістичних систем: підходи та проблеми / Р.Р. Ларіна, А.В. Резанова // Вісник ДонДУ. – 2006. – № 1. – С. 120-126.

Надійшла 02.06.2010

УДК 657.635

М. М. ШИГУН

Житомирський державний технологічний університет

Ю. Г. ГАРГОЛА

Кременчуцький університет економіки, інформаційних технологій і управління

МЕТОДИЧНІ АСПЕКТИ НАДАННЯ АУДИТОРСЬКИХ ПОСЛУГ

Досліджено процес надання найбільш поширених аудиторських послуг, розкрито їх зміст і техніку проведення, викладено методичні аспекти надання послуг в сфері аудиту.

The process of rendering the most popular auditing services has been researched; their content and technique have been disclosed as well as methodical aspects of rendering services in auditing have been expounded.

Ключові слова: аудиторські послуги, процес надання послуг, техніка надання послуг, методика надання аудиторських послуг.

Постановка задачі. Аудиторські послуги є важливою складовою в життєвому циклі будь-якого суб'єкта господарювання. Послугами аудиторських фірм користуються не приватні фірми, товариства різних організаційно-правових форм, державні організації. Для задоволення попиту з боку користувачів, а також з метою підвищення конкурентоспроможності, аудиторські фірми пропонують широкий перелік послуг, що постійно оновлюється та удосконалюється.

Висока динаміка розвитку аудиторських послуг створює проблеми просування їх на ринку, інформування про них потенційних користувачів. Новаторський характер мають послуги з трансформації фінансової звітності за іншими принципами ведення обліку, ніж національні, послуги з організації та ведення бухгалтерського обліку на професійних засадах (аутсорсинг).

Зміст кожної послуги визначає процес та методичні засади її надання. Методика як сукупність способів та прийомів найбільш доцільного проведення певної роботи [6, с. 141] розкриває сутність та особливості як аудиту, так і аудиторських послуг.

Проблеми надання аудиторських послуг становлять високий науковий інтерес, види аудиторських послуг обговорюються на науково-практичних конференціях, проте методичні питання аудиторських послуг залишаються поза увагою науковців, оскільки основна увага приділяється власне аудиту. Кожна аудиторська фірма здійснює аудиторську діяльність самостійно і на власний розсуд формує методичні засади надання тієї чи іншої послуги, дотримуючись вимог законодавства.

Аналіз досліджень та публікацій. Окремі аспекти методичного характеру, що розкривають процес надання аудиторських послуг, наводяться у Міжнародних стандартах аудиту, надання впевненості та етики, зокрема стандарти 4400 “Завдання з виконання погоджених процедур” та 4410 “Завдання з підготовки фінансової інформації”. Серед науковців проблемам надання аудиторських послуг присвячені праці Т.І. Хоролець, К.О. Редько, Л.П. Кулаковської, Ю.В. Пічи, Л.В. Томіловської, Н.І. Дорош, І.О. Лазаркової, Т.С. Солоненко, С. Іванова-Малявіна та ін.

Формулювання цілей. Дослідити процес надання найбільш поширених видів аудиторських послуг, розкрити їх зміст і техніку проведення.

Виклад основного матеріалу. Кожна аудиторська послуга має власну специфіку надання, що визначає відповідну методику її здійснення. Методичні засади надання послуг ґрунтуються на особливостях методів проведення аудиту.

Поняття методики надання аудиторських послуг в наукових працях відсутнє, разом з тим авторами пропонується поняття методики аудиту. Так, Ф.Ф. Бутинець під методикою аудиту розуміє порядок і послідовність застосування методів аудиту, які дають можливість провести перевірку фінансової звітності підприємства системно та у найбільш доцільній послідовності [1, с. 255]. За визначенням Л.П. Кулаковської та Ю.В. Пічи методика аудиту є послідовністю та порядком застосування відповідних методів аудиторської перевірки та її організації з метою встановлення об'єктивної істини щодо аудованої інформації і доведення цієї істини через аудиторський висновок до користувачів фінансової звітності та аудиту [4, с. 44].

Ключовою складовою методики є послідовність і порядок застосування відповідних методів аудиту та прийомів, які характерні для конкретної сфери діяльності.

Серед основних методів і методичних прийомів, що формують методику аудиту виділяються наступні [1, с. 256-259]:

1. Загальнонаукові – характеризують філософську основу пізнавального процесу та використовуються в різних наукових дослідженнях (аналіз, синтез, індукція, дедукція, аналогія, узагальнення, конкретизація, спостереження, порівняння, вимірювання).

2. Спеціальні – запозичені з інших наук, які використовують аудитори при вивченні фактів господарського життя (структурно-функціональний, соціологічний метод, статистичний).

3. Методичні прийоми та способи контролю – поділяються на групи прийомів документального та фактичного контролю.

Господарським кодексом України (ст. 362 “Аудиторська діяльність”) визначено найбільш поширені методи документального контролю й аналізу господарської діяльності, які можуть використовуватися при здійсненні аудиторської діяльності, серед них [2, ст. 362]:

- огляд (використання візуальної оцінки певних подій);
- опитування (у результаті опитування клієнт дає письмову чи усну інформацію на запитання аудитора);
- підтвердження (одержання письмової відповіді від незалежної третьої особи, яка підтверджує правильність тієї чи іншої інформації, наданої на відповідний запит аудитора);
- фактичний контроль (огляд і підрахунок аудитором матеріальних активів);
- інвентаризація (метод контролю фактичної наявності та стану підконтрольних об’єктів);
- аналітичні процедури (використовуються для одержання аудиторських доказів);
- перерахунок (перевірка арифметичної правильності, точності підрахунків і передачі інформації).

У Міжнародних стандартах аудиту, надання впевненості та етики, зокрема, МСА 500 “Аудиторські докази” виділяється перелік прийомів контролю, що використовуються в процесі здійснення аудиту та аудиторської діяльності: перевірка записів та документів (вивчення окремих документів); перевірка матеріальних активів (проведення інвентаризації); спостереження; запити (зустрічна перевірка); підтвердження; перерахунок (арифметична перевірка); повторне виконання (розрахунок амортизації); аналітичні процедури (звірка і порівняння дрібних аналітичних показників) [5, с.455-457].

В процесі надання аудиторських послуг наведені вище прийоми контролю та аудиту використовуються залежно від типу робіт, що охоплює конкретна аудиторська послуга (табл. 1).

Таблиця 1

Прийоми контролю та аудиту, що використовуються при наданні аудиторських послуг

№	Вид послуги	Прийоми контролю та аудиту	
		документальні	фактичні
1	Консультавання	аналітичні процедури	опитування, огляд
2	Оглядова перевірка	аналітичні, арифметичні процедури, нормативно-правова оцінка	спостереження
3	Операційна перевірка	формальна, арифметична, нормативно-правова, взаємна та зустрічна перевірки, порівняння	спостереження, опитування, інвентаризація
4	Трансформація обліку (компіляція)	арифметична, нормативно-правова, взаємна перевірки	опитування
5	Організація бухгалтерського обліку	аналітичні та експертні процедури, нормативно-правова оцінка	інвентаризація, огляд, опитування
6	Відновлення бухгалтерського обліку	арифметична, хронологічна зустрічна перевірки, повторне виконання облікових процедур	інвентаризація, спостереження, опитування, огляд
7	Ведення бухгалтерського обліку (аутсорсинг)	формальна, арифметична, нормативно-правова, зустрічна, взаємна перевірки	інвентаризація, спостереження, опитування
8	Аналіз фінансово-господарської діяльності	аналітичні, експертні процедури	огляд, опитування
9	Комп’ютеризація бухгалтерського обліку та звітності	аналітичні, експертні процедури, нормативно-правова оцінка	спостереження, опитування
10	Проведення маркетингових досліджень	аналітичні, експертні процедури	спостереження, опитування
11	Завдання з виконання погоджених процедур	арифметична, зустрічна, взаємна, хронологічна перевірки, порівняння	інвентаризація, огляд, опитування
12	Завдання з підготовки фінансової інформації	арифметична, нормативно-правова, взаємна, логічна перевірки	опитування
13	Планування господарської діяльності	аналітична, експертна, нормативно-правова, логічна перевірки	опитування, огляд
14	Складання фінансових звітів	арифметична, взаємна перевірки, нормативно-правова оцінка	інвентаризація, опитування
15	Розробка документації для здійснення господарської діяльності	аналітична, експертна, нормативно-правова, логічна перевірки	опитування, огляд
16	Представлення інтересів замовника у державних органах та перед третіми особами	нормативно-правова оцінка, економічні, аналітичні, експертні, логічні процедури	опитування, огляд
17	Підвищення кваліфікації облікового персоналу	процедури передачі знань і досвіду	опитування, спостереження
18	Розробка і видання методичних матеріалів	експертна, нормативно-правова, оцінки, логічні та економічні процедури	опитування, спостереження
19	Здійснення заходів з контролю якості аудиторських послуг	експертне дослідження, нормативно-правова оцінка, логічні, економічні процедури	огляд, спостереження, опитування

При наданні кожної аудиторської послуги використовуються процедури як документального, так і фактичного контролю. Відповідно, аудиторські послуги являють собою сукупність послідовно виконуваних документальних і фактичних аудиторських процедур, які здійснюються в певному порядку, а також відносин, що виникають при цьому між аудиторською фірмою, підприємством-замовником і третьою стороною – користувачем інформації про підприємство.

Повнота використання методичних прийомів контролю та процедур в процесі надання аудиторських послуг є різною. Це визначається змістом робіт, що виконуються за кожної аудиторської послуги. В основі послуг з консультування лежать переважно аналітичні процедури, також використовується огляд та опитування. Послуги з підвищення кваліфікації облікового персоналу, в основному, базуються на процедурі передачі знань і досвіду.

Багато аудиторських послуг надається з використанням однакових процедур. Так, для послуг з організації та комп'ютеризації обліку використовуються такі процедури документального характеру, як аналітичні, експертні процедури та нормативно-правова оцінка. Послуги з аналізу фінансово-господарської діяльності та маркетингових досліджень базуються на аналітичних та експертних процедурах, також використовується огляд, опитування та спостереження. Не дивлячись на те, що типи процедур можуть повторюватися за різних видів послуг, повнота їх застосування є різною.

При проведенні маркетингових досліджень 60% робіт припадає на виконання процедур зі спостереження та опитування і лише 40% розподіляється між аналітичними та експертними процедурами. Структура послуги з аналізу фінансово-господарської діяльності є іншою: в основі послуги лежать аналітичні процедури, що становлять 50% робіт та експертна оцінка (становить 30% робіт). Огляд та опитування є другорядними процедурами, їх питома вага становить до 20% у загальній структурі робіт.

Аналогічно виявляється різниця між послугами з організації та комп'ютеризації бухгалтерського обліку. При організації бухгалтерського обліку домінуючими є процедури аналітичного характеру, що займають 30% у загальній структурі робіт, а при комп'ютеризації – експертна оцінка з часткою 30% у загальному складі робіт.

Структура та порядок здійснення таких процедур у ході аудиторської діяльності і складає основу методики надання аудиторських послуг.

При побудові методики аудиту та методики надання аудиторських послуг повинні дотримуватися відповідні принципи, що забезпечують ефективність організації та виконання робіт. Як зауважує Г. Коблянська, основними принципами побудови методики в сфері аудиту є відповідність вимогам і рекомендаціям Міжнародних стандартів аудиту; використання в якості основи методики практичного досвіду проведення аудиторських перевірок, а також наукових і методичних розробок з конкретних питань аудиту [3, с. 40].

Процес аудиторських послуг, що розкривається через методику їх надання, також являє собою перелік конкретних методів та процедур, що мають відповідну послідовність застосування. Зальна методика надання аудиторських послуг має такі етапи: 1. Пошук клієнта. 2. Укладання договору та отримання завдання від клієнта. 3. Отримання інформації. 4. Проведення робіт. 5. Оформлення результатів. 6. Робота з клієнтом. 7. Передача результатів.

Перший та другий етапи – організаційні. На цих етапах відбувається пошук клієнта, попереднє ознайомлення фахівців аудиторської фірми з бізнесом клієнта, оцінка власної спроможності фірми у наданні послуг, після чого укладається договір про надання аудиторських послуг, що опосередковує початок співпраці сторін.

Третій та четвертий етапи є технологічними (або методичними) і характеризують процес надання послуг. На третьому етапі аудиторська фірма отримує від підприємства-замовника інформацію, яка є основою надання аудиторських послуг. Швидкість та якість виконаних в подальшому робіт прямо залежить від обсягу та якості інформації, яка надається клієнтом. За окремих видів послуг (дослідження ринку, правове консультування) аудиторська фірма здійснює пошук інформації самостійно. Четвертий етап характеризується безпосереднім проведенням робіт, перелік яких для кожної послуги буде відрізнятися. Різною буде інформація, що надається клієнтом, процес здійснення кожної послуги потребує використання конкретних даних, які можуть бути несуттєвими при виконанні іншої послуги. Особливість четвертого етапу для кожної послуги полягає у визначенні ходу виконання аудиторських послуг. Це пов'язано з тим, що кожна послуга має конкретні мету, предмет, об'єкт та завдання, відмінні від іншої. Наприклад, процес планування господарської діяльності буде суттєво відрізнятися від процесу з трансформації звітності чи консультування.

У ході надання послуги за необхідності можуть складатися робочі документи, можуть залучатися спеціалісти з інших напрямів діяльності (експертиза, юридичні послуги, комп'ютеризація діяльності).

Після проведення всіх робіт відбувається оформлення результатів та передача їх замовнику. Етапи п'ятий, шостий та сьомий є заключними. На відміну від аудиту, результати аудиторських послуг не будуть оформлюватися аудиторським висновком. Форма надання результатів виконання робіт буде різною і залежить від поставленого перед аудиторською фірмою завдання. Процес формування результатів аудиторських послуг та їх документальне оформлення здійснюється на п'ятому етапі. Обов'язковим при

наданні послуг є робота з клієнтом, під час якої фахівець аудиторської фірми вказує на недоліки у роботі облікового чи управлінського персоналу, аналізує результати, отримані в ході проведеної роботи, надає консультації, пропозиції, рекомендації для подальшого покращання ефективності господарської діяльності. Перелічені вище роботи характеризують шостий етап методики здійснення аудиторських послуг. Завершальним етапом у процесі надання аудиторських послуг є передача оформлених результатів замовнику.

Відмінність форми результату залежить від виду послуг. Результати здійснення аудиторських послуг можуть оформлюватися актами виконаних робіт, різними видами звітності, планами, робочими документами (при здійсненні їх розробки), сертифікатами (при проведенні навчальних курсів, семінарів) тощо. Особливою формою результату може бути захист інтересів клієнта перед третіми особами, що виражатиметься рішенням суду, правоохоронних органів, діями фахівців податкової служби.

Висновки. Проведене дослідження процесу надання аудиторських послуг дозволило розкрити їх зміст через основні прийоми контролю та аудиту. Викладені методичні аспекти надання послуг в сфері аудиту розкривають техніку їх проведення, що визначається специфікою змісту робіт за кожного типу послуг.

Використання наведених вище методичних засад надання аудиторських послуг в практиці діяльності аудиторських фірм забезпечить підвищення ефективності їх функціонування, підвищення якості робіт.

Література

1. Бутинець Ф.Ф. Аудит : [підручник для студентів спеціальності «Облік і аудит» вищих навч. закладів] / Бутинець Ф.Ф. – [3-є вид., доп. і перероб.]. – Житомир : ПП «Рута», 2005. – 512 с.
2. Господарський кодекс України [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://apelyacia.org.ua>.
3. Коблянська Г. Методика проведення аудиторської перевірки експортно-імпортних операцій / Кобилянська Г. // Бухгалтерський облік і аудит. – 2009. – № 3. – С. 39-48.
4. Кулаковська Л.П. Основи аудиту : [навч. посібник для студ. вищих закладів освіти] / Л.П. Кулаковська, Ю.В. Піча. – К. : «Каравелла»; Львів : «Новий світ - 2002», 2002. – 504 с.
5. Міжнародні стандарти аудиту, надання впевненості та етики / [пер. з англ. мови О.В. Селезньов, О.Л. Ольховікова, О.В. Гик, Т.Ц. Шарашидзе, Л.Й. Юрківська, С.О. Куліков]. – К. : ТОВ ІАМЦ АЦ «Статус», 2007. – 1172 с.
6. Глумачний словник української мови : [близько 7000 слів / за ред. Д.Г. Гринчишина]. – 3-є вид., прероб. і доповн. – К. : Освіта, 1999. – 302 с.

Надійшла 04.06.2010