

**УДК 657.6:004.042**

## **ПРОБЛЕМНІ АСПЕКТИ РЕАЛІЗАЦІЇ РЕЗУЛЬТАТІВ АУДИТУ НА ПІДПРИЄМСТВІ**

***К. В. Оленич**, студентка обліково-фінансового факультету,  
Миколаївський національний аграрний університет*

*В статті висвітлено проблемні аспекти реалізації результатів аудиту. Визначено систему підходів до змісту заключної стадії аудиту. Обґрунтовано необхідність змін на підприємстві за результатами проведеної аудиторської перевірки.*

*Ключові слова: аудит, результат, реалізація результатів аудиту, аудиторська процедура, контроль, аудиторська перевірка, меморандум.*

**Постановка проблеми.** За умов ринкової економіки значна кількість користувачів при прийнятті управлінських рішень спирається на фінансову звітність як основне джерело інформації про фінансовий стан і фінансові результати діяльності певного суб'єкта господарювання.

Кризові явища в економіці посилили існуючу незадоволеність користувачів якістю цієї інформації: дуже часто фінансові звіти настільки спотворені, що на їх основі неможливо приймати обґрунтовані рішення, адекватні реальній господарській ситуації на підприємстві. Тому проблема підвищення довіри до фінансової звітності на сьогоднішній день є однією з найважливіших.

Вирішенню цієї проблеми, як показує світовий досвід, в значній мірі сприяє впровадження і розвиток аудиту як сучасної форми незалежного фінансово-господарського контролю. У процесі аудиту історичної фінансової інформації, перш за все фінансової звітності, аудиторі часто виявляють помилки, які впливають на доходи і видатки та, в цілому, на фінансовий стан підприємства.

Аудитори, видаючи клієнту аудиторський висновок щодо повноти та достовірності фінансової звітності, ґрунтуються на тому, що виявлені в ході аудиту суттєві помилки минулих періодів, які свідчать про недостовірність складеної фінансової звітності, будуть виправлені до її публікації.

**Аналіз останніх досліджень і публікацій.** Дослідження питань, які стосуються узагальнення результатів аудиту займає помітне місце в теорії і практиці аудиту. Так, різні аспекти даного питання досліджували такі провідні вітчизняні вчені, як В. Андреев [6], Ф. Бутинець [2], Я. Гончарук [3], Б. Усач, В. Подільський, В. Поникаров, В. Рудницький [6], В. Савченко [1], А. Шеремет та ін.

Однак, слід зауважити, що у наукових роботах не акцентовано увагу на необхідності реалізації результатів аудиту клієнтами і подальшого контролю з боку аудиторів. Зважаючи на те, що потенційні інвестори спираються на аудиторські звіти у процесі прийняття управлінських рішень, питання реалізації результатів аудиту підприємствами є досить актуальним.

**Постановка завдання.** Метою даного дослідження є обґрунтування необхідності забезпечення реалізації результатів аудиту на підприємстві та розробка рекомендацій щодо організації усунення клієнтом спотворень, виявлених в процесі аудиту.

**Виклад основного матеріалу дослідження.** У тлумачному словнику В. Даля поняття “результат” визначено як наслідок чого-небудь, кінцевий висновок, підсумок, розв’язка, результат, кінець справи [4]. У Сучасному тлумачному словнику української мови під редакцією Т. Єфремової дано кілька визначень даного поняття: результат – це кінцевий підсумок, наслідок, завершує собою будь-яку дію, явище, розвиток чого-небудь, те, що впливає з якого-небудь дії, явища, слідство; результат – це показник змагання, спортивного досягнення [5]. В. Андреев результативність контролю визначає як головний критерій його ефективності, що виявляється через здатність викликати позитивні практичні наслідки і надати максимум реальної допомоги об’єкту ревізії [6].

Завершальною стадією аудиторського процесу є узагальнення та реалізація його результатів. Аналіз показав, що в даний час існують різні підходи як до трактування стадій аудиту, так і змісту кожної з них. Особливу увагу привертає розуміння змісту його заключної стадії.

Так, В. Савченко зазначає, що заключна стадія – “це узагальнення і реалізація результатів аудиту” [1]. При цьому до процедур узагальнення результатів він відносить групування і систематизація виявлених помилок, узагальнення і викладення результатів аудиту в аудиторському висновку і звіті, а до процедур реалізації результатів аудиту відносить обговорення результатів аудиту з керівництвом клієнта, розробку проекту профілактичних заходів, прийняття рішень за результатами аудиту та контроль виконання прийнятих рішень. У той же час суть даних процедур не розкривається.

Ф. Бутинець вважає, що результативна стадія включає в себе підготовку та надання письмової інформації замовнику за результатами

проведення аудиту, узгодження результатів аудиту з замовником, складання і підписання аудиторського звіту та висновку. Він зазначає, що “методична і результативна стадія – це діяльність професіоналів” [2].

Я. Гончарук звертає увагу на відмінність аудиторського процесу в країнах з розвинутою інфраструктурою ринкових відносин від українських реалій: в першому випадку аудиторський процес розуміється як безперервна діяльність, аудит проводиться до моменту складання балансу протягом року і після складання річної фінансової звітності; у другому випадку аудит практично здійснюється тільки після складання річної звітності протягом короткого періоду часу [3].

Узагальнення підходів до змісту заключної стадії аудиту показало, що в літературі головним чином розглядаються питання, пов’язані з подіями, що відбулися після звітної дати, але до і після надання фінансової звітності користувачам, в той же час ігноруються питання коригування фінансових звітів після завершення аудиту в контексті усунення суттєвих викривлень, виявлених в процедурі аудиту, що є, на думку авторів, необхідною умовою забезпечення достовірності фінансових звітів.

На думку авторів, доцільно вважати, що реалізація результатів аудиту – це завершальна стадія аудиту, що полягає в оформленні та обговоренні рішень щодо виправлення суттєвих викривлень фінансової звітності та встановлення контролю за процесом їх усунення.

Після проведення всіх необхідних аудиторських процедур аудитор розглядає адекватність розкриття інформації у фінансовій звітності клієнтом. На цій стадії аудитор повинен скласти меморандум виправлення помилок, що містить перелік питань щодо виниклих істотних спотворень і визнання відповідальності менеджменту клієнта за правильне представлення інформації у фінансовій звітності.

Якщо керівництво клієнта відмовляється прийняти документ до виконання, аудитор розглядає питання про видачу висновку, відмінного від безумовно-позитивного. Меморандум може використовуватися як самостійний документ листування між аудитором і клієнтом або як додаток до особистого або вербального спілкування. Цей вид офіційного документа нічим, по суті, не відрізняється від аудиторського звіту, за винятком того, що меморандум не починається і не завершується формулою ввічливості і не повинен мати підписи. Він містить вказівки на ключові проблеми та зони ризику клієнта, носить інформаційний характер і складається виключно для того, щоб привернути увагу клієнта до наявних недоліків, вказати способи їх усунення.

Іноді меморандум доречно супроводжувати короткою пояснювальною запискою. Форма меморандуму має ту перевагу, що дає можливість в суб’єктивній формі викласти об’єктивну точку зору з того чи іншого важливого питання і описати помилки та можливість їх виправлення.

З меморандуму клієнт дізнається, які санкції йому загрожують за допущені відхилення, знайомиться з пропозиціями щодо ефективного

використання наявних ресурсів, зниження податкових та інвестиційних ризиків.

На узгодження зауважень між аудитором і клієнтом можна відвести 1-2 дня після закінчення перевірки. Зауваження, які були прийняті клієнтом і виправлені під час їх узгодження, в письмову інформацію (звіт) аудитора не включаються, проте залишаються в робочих документах аудитора і в узгодженому переліку зауважень. Інформація про узгоджені, але не виправлені з різних причин зауваження і порушення включається в письмову аудиторську інформацію (звіт).

Автори вважають, що складання меморандуму сприяє підвищенню ефективності та дієвості оглядової перевірки і інспектування аудиторської документації, особливо щодо масштабних і складних аудиторських перевірок. Значення меморандуму полягає в скороченні різного роду конфліктів, які можуть виникати між клієнтом і незалежним аудитором у зв'язку з незгодою клієнта з зауваженнями аудитора.

Дії аудитора щодо контролю за виконанням клієнтом рекомендацій за результатами аудиторської перевірки, представлених в меморандумі, можуть мати різний характер.

Суб'єкти державного фінансового контролю в сфері господарської діяльності вже усвідомили необхідність контролю реалізації результатів перевірок, що проявилось у введенні певної норми, згідно з якою вони зобов'язані видавати суб'єктові господарювання припис про усунення виявлених порушень, підготовлений на підставі акта про проведення перевірки [7].

З метою підвищення ефективності аудиторської діяльності на основі практичного досвіду пропонується внести доповнення в зміст договору на виконання аудиторської перевірки:

— включити в пункт “Права аудитора” підпункт: “Аудитор має право вимагати від керівних та інших посадових осіб клієнта усунення порушень законодавства, помилок і спотворень, допущених клієнтом в бухгалтерському обліку та фінансовій звітності, виявлених в процедурі аудиту”;

— включити в пункт “Обов'язки клієнта” підпункт: “Клієнт зобов'язаний виправити суттєві помилки і спотворення, допущені в бухгалтерському обліку та фінансовій звітності, виявлені в процедурі аудиту”.

Введення даних підпунктів узгоджується з правами, обов'язками і відповідальністю аудиторів при проведенні аудиту, які регламентуються Законом України “Про аудиторську діяльність” та Міжнародними стандартами аудиту, надання впевненості та етики [8, 9].

Також пропонується внести доповнення в П(С)БО 6 “Виправлення помилок і зміни фінансових звітів”: в розділі “Розкриття інформації у примітках до фінансових звітів” додати підпункт “Зміст і сума помилки, виправленої за результатами аудиторської перевірки”.

**Висновки.** Таким чином, реалізація обґрунтованих пропозицій створює передумови підвищення достовірності фінансової звітності за рахунок обов'язкового усунення суттєвих викривлень, виявлених в процесі аудиту.

На нашу думку, перспективним напрямом дослідження є контроль фінансових результатів спрямований на виявлення повноти доходів і витрат на підприємстві аудитором, з метою отримання позитивного результату їх діяльності, а також запобігання порушенню законодавства, що сприятиме поліпшенню показників фінансової діяльності окремих господарських одиниць і держави в цілому.

### Список використаних джерел

1. Савченко В. Я. Аудит : [навч. посіб.] / В. Я. Савченко. – К. : КНЕУ, 2015. – 322 с.
2. Бутинець Ф. Ф. Аудит : підруч. для студ. спец. “Облік і аудит вищих навчальних закладів” / Ф. Ф. Бутинець. – 3-тє вид., доп. і перероб. – Житомир: Рута, 2009. – 512 с.
3. Гончарук Я. А. Аудит: навч. посіб. / Я. А. Гончарук, В. З. Рудніцькій. – 3-тє вид., перер. та доп. – К. : Знання, 2013. – 443 с.
4. Тлумачний словник В. Даля [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://enc-dic.com/dal/IEfekt-43431.html>.
5. Сучасний тлумачний словник української мови під редакцією Т.Ф. Ефремовой [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://enc-dic.com/efremova/R/30.html>.
6. Андреев В. Д. Практичний аудит (довідковий посібник) / В. Д. Андреев. – М. : Економіка, 2004. – 366 с.
7. Про тимчасові обмеження щодо здійснення заходів державного нагляду (контролю) у сфері господарської діяльності на період до 31 грудня 2010 року : Постанова КМУ від 21.05.2009 р № 502 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://www.uatenders.com/legislation/decisions/p502>.
8. Про аудиторську діяльність від 14.09.2006 р. № 140-V (зі змінами) Закон України [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://www.rada.kiev.ua>.
9. Міжнародні стандарти аудиту, надання впевненості та етики: Видання 2007 року / Пер. з англ. мови О. В. Селезньов, О. Л. Ольховікова, О. В. Гик, Т. Ц. Шарашидзе, Л. Й. Юрківська, С. О. Куликов. – К. : ТОВ ІАМЦ АУ “СТАТУС”, 2007. – 1152 с.

#### ***K. Olenich. Problems of implementation of audit results on enterprise.***

*The article covers the problematic aspects of the implementation of audit results. The system of approaches to the content of the final stage of the audit is determined. The necessity of changes in the enterprise based on the results of the audit was substantiated.*

*Keywords: audit, result, implementation of audit results, audit procedure, control, audit, memorandum.*

*Науковий керівник – канд. екон. наук, ст. викладач Костирко А. Г.  
Миколаївський національний аграрний університет*