

Київський національний торговельно-економічний університет

Кафедра фінансового аналізу та аудиту

ВИПУСКНА КВАЛІФІКАЦІЙНА РОБОТА

на тему:

**«Організація та методика аудиту ефективності діяльності суб'єкта
господарювання»**

Студентки 2 курсу, 5 м групи
спеціальності 071 «Облік і оподаткування»
спеціалізації «Аудиторська діяльність»

Афендікової Анастасії
Олексіївни

Науковий керівник
д.е.н., доцент

Назарова Каріна
Олександрівна

Гарант освітньої програми
д.е.н., професор

Симоненко Валентин
Костянтинович

Київ 2018

Київський національний торговельно-економічний університет

Факультет обліку, аудиту та інформаційних систем

Кафедра фінансового аналізу та аудиту

Спеціальність «Облік і оподаткування»

Спеціалізація «Аудиторська діяльність»

Затверджую

Зав. кафедри _____

К.О. Назарова

Завдання

на випускний кваліфікаційний проект (роботу)

Афендіковій Анастасії Олексіївні

1. Тема випускного кваліфікаційного проекту (роботи): Організація та методика аудиту ефективності діяльності суб'єкта господарювання (на матеріалах Аудиторської фірми ТОВ «Кроу Хорват ЕйСі Україна», м. Київ).

Затверджена наказом ректора від 02.10.2017 р. № 3040.

2. Строк здачі студентом закінченого проекту (роботи):

3. Цільова установка та вихідні дані до роботи (проекту):

Метою роботи є удосконалення організаційного та методичного забезпечення аудиту ефективності діяльності суб'єкта господарювання.

Об'єктом дослідження є процес аудиту ефективності діяльності суб'єкта господарювання на ТОВ «Кроу Хорват ЕйСі Україна», м. Київ.

Предметом дослідження є теоретичні, методологічні та практичні підходи до аудиту ефективності діяльності суб'єкта господарювання.

4. Перелік графічного матеріалу (з точним визначенням обов'язкових креслень): діаграми та графіки динаміки основних показників господарювання ТОВ «Кроу Хорват ЕйСі Україна», м. Київ, з 2013 по 2017 роки; організаційно-інформаційна модель аудиту ефективності діяльності суб'єкта господарювання; графік документообігу документів, в яких формується інформація, що використовується в процесі аудиту ефективності діяльності суб'єкта господарювання; обґрунтування професійного судження аудитора за результатами перевірки; схеми, в яких наведена динаміка основних показників аналізу аудиту ефективності діяльності суб'єкта господарювання на ТОВ «Кроу Хорват ЕйСі Україна», м. Київ.

5. Консультанти по роботі (проекту), із зазначенням розділів проекту, що стосуються їх:

Розділ	Консультант (прізвище, ініціали)	Підпис, дата	
		завдання видав	Завдання прийняв

**6. Зміст випускового кваліфікаційного проекту (роботи)-
перелік питань по розділах, що належить розробити:**

Вступ (актуальність, сутність та стан проблеми, актуальність теми, обґрунтувати необхідність її дослідження, мету, завдання, об'єкт, предмет, методи дослідження, зазначити науковців та практиків, які здійснили внесок у дослідження обраного напрямку).

Розділ 1. ТЕОРЕТИЧНІ ЗАСАДИ ЕФЕКТИВНОСТІ ДІЯЛЬНОСТІ СУБ'ЄКТА АУДИТОРСЬКОЇ ДІЯЛЬНОСТІ.

- 1.1. Зміст, причини та особливості господарювання аудиторських фірм.
- 1.2. Місце аналізу та аудиту в системі ефективного управління суб'єктом господарювання.
- 1.3. Оцінка чинного законодавства та наукових розробок з аудиту ефективності діяльності суб'єкта господарювання.

Висновки до розділу 1.

Розділ 2. ІНФОРМАЦІЙНЕ ЗАБЕЗПЕЧЕННЯ АУДИТУ ДІЯЛЬНОСТІ СУБ'ЄКТА ГОСПОДАРЮВАННЯ.

- 2.1. Організаційно- економічна характеристика діяльності ТОВ "Кроу Хорват ЕйСі Україна", м. Київ.
- 2.2. Оцінка системи бухгалтерського обліку як інформаційної бази аналізу та аудиту діяльності суб'єкта господарювання.
- 2.3. Оцінка системи внутрішнього контролю на ТОВ "ТОВ Кроу Хорват ЕйСі Україна".
- 2.4. Організаційно - інформаційна модель аудиту діяльності суб'єкта господарювання.

Висновки до розділу 2.

Розділ 3. СТАН ТА НАПРЯМИ УДОСКОНАЛЕННЯ ОРГАНІЗАЦІЇ ТА МЕТОДИКИ АУДИТУ ДІЯЛЬНОСТІ СУБ'ЄКТА ГОСПОДАРЮВАННЯ.

- 3.1. Стан та напрями удосконалення організації аналізу та аудиту діяльності суб'єкта господарювання.
- 3.2. Стан та напрями удосконалення методики аудиту діяльності суб'єкта господарювання.
- 3.3. Застосування сучасних інформаційних технологій в процесі аудиту діяльності суб'єкта господарювання.
- 3.4. Узагальнення та реалізація результатів аудиту діяльності суб'єкта господарювання.

Висновки до розділу 3.

Висновки та пропозиції.**Список використаних джерел.****Додатки.****7. Календарний план виконання роботи**

№ пор.	Назва етапів дипломної магістерської роботи	Термін виконання етапів роботи	
		за планом	Фактично
1	Розробка плану дипломної магістерської роботи		
2	Збір, обробка та систематизація спеціальної літератури		
3	Написання 1 розділу дипломної магістерської роботи		
4	Написання 2 розділу дипломної магістерської роботи		
5	Написання 3 розділу дипломної магістерської роботи		
6	Написання вступу та висновків по дипломній магістерській роботі		
7	Доопрацювання дипломної магістерської роботи згідно до зауважень наукового керівника		
8	Представлення роботи на кафедру		
9	Підготовка доповіді та ілюстрованого роздавального матеріалів		
10	Попередній захист дипломної магістерської роботи		

8. Дата видачі завдання**Керівник роботи (проекту)** _____

К. О. Назарова

Керівник магістерської програми _____

К.О. Назарова

Завдання прийняв до виконання _____

студент магістеріуму _____

А.О. Афендікова

ЗМІСТ

Розділ 1. ТЕОРЕТИЧНІ ЗАСАДИ ЕФЕКТИВНОСТІ ДІЯЛЬНОСТІ СУБ'ЄКТА АУДИТОРСЬКОЇ ДІЯЛЬНОСТІ 1

- 1.1. Соціальна місія та особливості господарювання аудиторських фірм в Україні 10
- 1.2. Місце аналізу та аудиту в системі ефективного управління суб'єктом господарювання 25
- 1.3. Оцінка чинного законодавства та наукових розробок з аудиту ефективності діяльності суб'єкта господарювання 31
- Висновки до розділу 1 40

Розділ 2. ІНФОРМАЦІЙНЕ ЗАБЕЗПЕЧЕННЯ АУДИТУ ДІЯЛЬНОСТІ СУБ'ЄКТА ГОСПОДАРЮВАННЯ 41

- 2.1. Організаційно- економічна характеристика діяльності ТОВ «Кроу Хорват ЕйСі Україна», м. Київ 41
- 2.2. Оцінка системи бухгалтерського обліку як інформаційної бази аналізу та аудиту діяльності суб'єкта господарювання 57
- 2.3. Оцінка системи внутрішнього контролю на ТОВ «Кроу Хорват ЕйСі Україна» 64
- 2.4. Організаційно - інформаційна модель аудиту діяльності суб'єкта господарювання 73
- Висновки до розділу 2 75

Розділ 3. СТАН ТА НАПРЯМИ УДОСКОНАЛЕННЯ ОРГАНІЗАЦІЇ ТА МЕТОДИКИ АУДИТУ ДІЯЛЬНОСТІ СУБ'ЄКТА ГОСПОДАРЮВАННЯ 77

- 3.1. Стан та напрями удосконалення організації аналізу та аудиту діяльності суб'єкта господарювання 77
- 3.2. Стан та напрями удосконалення методики аудиту діяльності суб'єкта господарювання 81
- 3.3. Застосування сучасних інформаційних технологій в процесі аудиту діяльності суб'єкта господарювання 87
- 3.4. Узагальнення та реалізація результатів аудиту діяльності суб'єкта господарювання 93
- Висновки до розділу 3 100

Висновки та пропозиції 102

Список використаних джерел 105

Додатки..... 115

Відгук керівника випускної кваліфікаційної роботи

Студентка Афендікова Анастасія Олексіївна виконала випускну кваліфікаційну роботу на актуальну тему: "Організація та методика аудиту ефективності діяльності суб'єкта господарювання". Представлене науково-практичне дослідження здійснено на фактографічних матеріалах Аудиторської фірми ТОВ «Кроу Хорват Ейсі Україна» м. Києва, яке впродовж доволі тривалого часу є одним з лідерів аудиту в Україні.

В цілому як за змістом, так і за формою представлена робота відповідає вимогам Вищої школи та Методичним вказівкам до виконання випускних кваліфікаційних робіт. Студентка зуміла показати на достатньому рівні як теоретичні знання, так і практичні навички з обліку, економічного аналізу та аудиту, отримані впродовж навчання в КНТЕУ.

Анастасія Олексіївна проаналізувала діяльність Аудиторської фірми ТОВ «Кроу Хорват Ейсі Україна», розкрила особливості її заснування, діяльності, функціонування на ринку аудиторських послуг, опрацювала достатню кількість нормативно-правових інформаційних джерел та спеціальної, фахової літератури. Відповідно, впродовж основного тексту студент робив на них посилання.

Серед низки позитивних моментів, притаманних роботі, є те, що студентка показала основні проблеми, що стосуються ринку аудиторських послуг в Україні. Анастасія Олексіївна дослідила існуючі методики аудиту ефективності діяльності підприємства, їх недоліки та можливі вектори усунення, розкрила особливості застосування аудиту та аналізу ефективності діяльності суб'єкта господарювання в умовах застосування інноваційного програмного забезпечення. Беззаперечним позитивним моментом роботи є те, що студента має практичні навички роботи в царині аудиту та консалтингу, тому змогла в дослідження сформулювати власне професійне судження щодо теорії, організації, методики та прaxeології аудиту ефективності суб'єкта господарювання.

Незважаючи на наявність обов'язкових складових, в роботі наявні окремі недоліки несуттєвого характеру, які не знижують якість роботи.

Керівник _____

Висновок кафедри про випускну кваліфікаційну роботу.

Випускну кваліфікаційну роботу переглянуто.

Студентка Афендікова А.О. може бути допущена до захисту випускної кваліфікаційної роботи в екзаменаційній комісії.

Представлена робота заслуговує на позитивну оцінку.

Завідувач кафедри _____ **д.е.н., доц. К.О. Назарова**

Гарант магістерської програми _____ **д.е.н., проф. В.К. Симоненко**
20.11.18

ВСТУП

Актуальність обраної теми дослідження полягає в тому, що в умовах євроінтеграції та глобалізації формуються нова методика проведення та удосконалення механізмів проведення аудиту ефективності діяльності суб'єктів господарювання. Реформа політичних і соціально-політичних перетворень в Україні поступово провадиться за для переходу державного управління до рівня європейських стандартів. В умовах стабільного розвитку національної економіки, підвищення надходжень до державного та місцевого бюджетів, збільшення виділеної частки бюджетних коштів на задоволення потреб суспільства, набуває актуальності аудит ефективності використання коштів. Це зумовлює потребу в зміні існуючої в Україні аудиторської діяльності, великого значення набуває питання вдосконалення та розвитку такої форми аудиту в управлінні підприємств.

Метою дипломної роботи є дослідження теоретичних та практичних питань аналізу та аудиту в системі ефективного управління підприємства, а також формування пропозицій щодо удосконалення системи внутрішнього контролю в ТОВ «Кроу Хорват Ейсі Україна». Досягнення визначеної мети можливе лише за умови вирішення низки наступних завдань:

- вивчення соціальної місії та особливостей господарювання аудиторських фірм в Україні;
- визначення основного місця аналізу та аудиту в системі ефективного управління господарювання;
- дослідження організаційно-економічної характеристики ТОВ «Кроу Хорват Ейсі Україна»;
- оцінка чинного законодавства з питань аудиту ефективності суб'єкта господарювання;
- оцінка якості (ефективності) системи бухгалтерського обліку аналізу та аудиту діяльності суб'єкта господарювання.;

- формування професійного судження системи внутрішнього контролю на ТОВ «Кроу Хорват Ейсі Україна»;
- розробка інноваційних напрямів і заходів удосконалення інформаційної моделі аудиту діяльності суб'єкта господарювання;
- розробка рекомендацій щодо удосконалення методики аудиту діяльності суб'єкта господарювання;
- удосконалення сучасних інформаційних технологій в процесі аудиту діяльності суб'єкта господарювання (у т.ч. підвищення якості).

Об'єктом дослідження є процес аудиту ефективності господарювання суб'єктів господарювання на ТОВ «Кроу Хорват Ейсі Україна».

Предмет дослідження – теоретичні, організаційно-методичні та практичні аспекти аудиту ефективності господарювання суб'єкта господарювання.

Теоретично-методологічну основу написання випускної кваліфікаційної роботи становлять законодавчі та нормативні акти, що стосуються питань обліку, аналізу та аудиту, оприлюднені такими вченими як: Павликівська О.І., Проскуріна Н.М., Шевчук О.А., Пашкевич М.С., Урсуляк, М. М., Вейкрута Л.С., Грицунов О.В., Рижко Л.В., Іовчева А.М., Заремба О.О., Назарова К.О., Петрухно Ю.Є., Людвенко Д.В., Долбнева Д. В., Андрейцева І. А., Гуцаленко Л.В., Петрик О.А, Панібратова С.В., Богданів І. та інші.

Методи дослідження. Для забезпечення досягнення поставленої мети в дипломній роботі використано основні методи пізнання – діалектичний, синтезу та аналізу. Для порівняння планових і фактичних розмірів показників діяльності суб'єкта господарювання було використано метод порівняння, групування і систематизація. З метою забезпечення нормативно-довідковими матеріалами був використаний метод інформаційного моделювання. Шляхом практичного застосування методу абстрагування у роботі представлені узагальнені висновки за результатами дослідження організації методики обліку, аналізу та аудиту ефективності господарювання суб'єкта господарювання.

Наукова новизна роботи полягає в узагальненні теоретичного та практичного матеріалу щодо методики аудиту ефективності суб'єкта

господарювання. Визначено теоретичні особливості господарювання аудиторських фірм, досліджено нормативно-правове регулювання аудиторської діяльності, розглянуто завдання аудиту ефективності діяльності. Досліджено організаційно-інформаційної моделі аудиту діяльності суб'єкта господарювання, оцінено систему бухгалтерського обліку та внутрішнього контролю на ТОВ "Кроу Хорват ЕйСі Україна". Розглянуто методику удосконалення аудиту діяльності суб'єкта господарювання.

Практична цінність результатів випускної кваліфікаційної роботи. Результати дослідження представлені для впровадження у практичну діяльність ТОВ «Кроу Хорват Ейсі Україна», а також опубліковано наукову статтю за тематикою випускної кваліфікаційної роботи.

РОЗДІЛ 1

ТЕОРЕТИЧНІ ЗАСАДИ ЕФЕКТИВНОСТІ ДІЯЛЬНОСТІ СУБ'ЄКТА АУДИТОРСЬКОЇ ДІЯЛЬНОСТІ

1.1. Соціальна місія та особливості господарювання аудиторських фірм в Україні

Метою обраного напрямку дослідження є незалежна аудиторська діяльність, яка є важливою складовою перевірки достовірності бухгалтерської та фінансової звітності. В часи реформування економіки України постає важливе питання щодо необхідності якісної зміни як системи бухгалтерського обліку, так і системи аудиту. По мірі становлення останнього необхідними стають усвідомлення, детальний аналіз і вирішення аудиторських проблем. І якщо раніше головні зусилля спеціалістів були направлені на вирішення таких питань, як і створення аудиторських фірм, органів регулювання аудиту, прийняття різного роду нормативних актів, організація практичного проведення аудиторських перевірок, системи підготовки кадрів і т.д., то в останнім часом появляються нові можливості посилення наукового напрямку в аудиті [61, с. 253].

В сучасних умовах господарювання головною причиною впровадження аудиту в Україні є потреба у якісній та достовірній інформації про фінансовий стан кожного підприємства, адже він залежить від взаємовідносин з іншими суб'єктами господарювання [27].

Для побудови ефективної системи аудиторської діяльності вкрай необхідним є врахування принципів та етапів становлення цієї системи. Першими користувачами бухгалтерської інформації були рабовласники та феодала. Щоб мати якомога більші прибутки, власники наймали контролерів, котрі проводили перевірку їхньої діяльності. На державному рівні створювалися спеціальні органи, які здійснювали контроль за збиранням податків та ефективністю їх використання. Таким чином, із розвитком торгівлі та промисловості державного контролю стало вже недостатньо, оскільки він

захищав інтереси лише держави, тому виникла необхідність у недержавному контролі – аудиті, адже в ньому були зацікавлені обидві сторони. Звичайно, до послуг аудиторів звертались і незацікавлені сторони (суд, арбітраж). Для того, щоб уникнути зловживань, неправильного розподілу та привласнення прибутків, власник повинен був застосовувати перевірку фінансової звітності [47].

Формування аудиторської діяльності почалося наприкінці XIX сторіччя, з того часу, коли виникло поняття про компанію як про самостійний юридичний суб'єкт. Очевидно, саме це призвело до роз'єднання права власності і функцій управління, внаслідок чого виникла необхідність захисту інтересів власників, котрі не брали участі у щоденному процесі прийняття рішень. У 1844 році у Великій Британії видаються закони, відповідно до яких компанії були зобов'язані один раз протягом року запрошувати незалежного аудитора для перевірки і підтвердження звітності. Без сумніву, офіційною датою виникнення аудиторської діяльності вважається 1853 рік – дата реєстрації перших у світі професійних організацій аудиторів.

Розвиток аудиту в Україні започатковано після розпаду Радянського Союзу та створення незалежної держави. На сучасному етапі розвитку національної економіки спостерігаємо значні зміни у методах господарювання, зумовлені розширенням і зміцненням приватних форм власності, розвитком міжрегіональних і міжнародних зв'язків, побудованих на ринкових засадах [40].

Законом України [10] встановлено, аудит - це перевірка даних бухгалтерського обліку і показників фінансової звітності суб'єкта господарювання з метою висловлення незалежної думки аудитора про її достовірність в усіх суттєвих аспектах та відповідність вимогам законів України, положень (стандартів) бухгалтерського обліку або інших правил (внутрішніх положень суб'єктів господарювання) згідно із вимогами користувачів. Аудитори (аудиторські фірми) можуть надавати інші аудиторські послуги, пов'язані з їх професійною діяльністю, зокрема з ведення та відновлення бухгалтерського обліку, у формі консультацій з питань бухгалтерського обліку та фінансової звітності, експертизи і оцінки стану фінансово-господарської

діяльності та інших видів економіко-правового забезпечення господарської діяльності суб'єктів господарювання [5].

Відповідно до Переліка послуг з аудиту, до аудиторських належать послуги, що відповідають Міжнародним стандартам аудиту (далі - МСА) та конкретизовані в рішенні Аудиторської палати України (далі-АПУ) (рис. 1.1)



Джерело: [7]

Основним регулятором професійної аудиторської діяльності в Україні була Аудиторська палата України (далі АПУ), яка здійснювала заходи за якими оцінювалася політика і процедури контролю якості аудиторської діяльності.

Прийняття Верховною Радою України закону України «Про аудит фінансової звітності та аудиторську діяльність» [10] значним чином змінює подальші напрямки діяльності АПУ. Згідно даного Закону, АПУ буде неприбутковою юридичною особою, яка здійснюватиме професійне самоврядування аудиторської діяльності та її основною метою буде забезпечення реалізації завдань аудиторського самоврядування.

Крім того документ передбачає, зокрема, створення органу суспільного нагляду (складається з Ради нагляду за аудиторською діяльністю та Інспекції із забезпечення якості), який насамперед буде здійснювати контроль за якістю аудиторських послуг, що надаються підприємствам, які становлять суспільний інтерес.

Згідно даного Закону будуть підвищені вимоги до аудиторів, що надаватимуть послуги таким підприємствам, з метою позабюджетного фінансування діяльності із забезпечення якості аудиторських послуг запроваджуватиметься механізм фінансування діяльності органу суспільного нагляду та АПУ, який передбачає сплату фіксованого внеску та змінної складової за договорами обов'язкового аудиту.

Законом також встановлюється новий порядок атестації аудиторів з метою забезпечення гарантій високого рівня їх знань; запроваджується механізм страхування професійної відповідальності аудиторів перед третіми особами.

Відповідно до норм закону пропонується створити АПУ, як професійну самоврядну організацію, яка забезпечуватиме реалізацію значної частки функцій з регулювання професійної діяльності аудиторів. Також буде скорочено кількість реєстрів з п'яти до одного та створено єдиний реєстр аудиторів та суб'єктів аудиторської діяльності [10].

Членами АПУ мають стати всі включені до Реєстру аудитори і аудиторські фірми.

Основні повноваження новоствореної АПУ:

- здійснювати реєстрацію аудиторів та суб'єктів аудиторської діяльності;

- здійснювати контроль якості аудиторських послуг суб'єктів аудиторської діяльності, крім тих, які здійснюють обов'язковий аудит фінансової звітності підприємств, що становлять суспільний інтерес;
- регулювати взаємовідносини між членами Аудиторської палати України у процесі провадження аудиторської діяльності;
- здійснювати дисциплінарні провадження щодо суб'єктів аудиторської діяльності, крім тих, які здійснюють обов'язковий аудит фінансової звітності підприємств, що становлять суспільний інтерес;
- здійснювати контроль за безперервним навчанням аудиторів, крім тих, які здійснюють обов'язковий аудит фінансової звітності підприємств, що становлять суспільний інтерес;
- брати участь у проведенні експертизи законопроектів і нормативно-правових актів з питань аудиторської діяльності;
- узагальнювати інформацію про практику застосування міжнародних стандартів аудиту та надавати рекомендації на запит суб'єктів аудиторської діяльності щодо спірних та складних питань;
- представляти аудиторів України у відносинах з органами державної влади, органами місцевого самоврядування, їх посадовими і службовими особами, підприємствами, установами, організаціями незалежно від форми власності, громадськими об'єднаннями та міжнародними організаціями;
- забезпечувати захист професійних прав аудиторів;
- забезпечувати доступ та відкритість інформації стосовно аудиторів України.

У своїй подальшій діяльності АПУ ставить за мету всіляко сприяти реалізації євроінтеграційних прагнень України, а також сподівається закласти надійні підвалини, що забезпечать проведення повномасштабної реформи національного законодавства у сфері аудиторської діяльності.

Аудиторська діяльність є недосконалою сферою господарювання, тому має недоліки у своєму функціонуванні. Користувачі інформації потребують від держави певного захисту, а також впевненості у захисті свого капіталу,

інвестицій тощо. Ці функції держава може фінансувати за рахунок фінансування інституту аудиторства. Окремі автори виокремлюють основні проблемні аспекти надання аудиторських послуг в Україні (рис. 1.2). Недовіра до якості надаваних аудиторських послуг викликана відсутністю контролю на державному рівні. Ця проблема, мабуть, найбільш актуальна, оскільки на даний момент в Україні існує безліч малих і середніх підприємств, які в силу своїх невеликих доходів не можуть дозволити собі скористатися послугами великих і перевірених аудиторських фірм. Такі підприємства змушені звертатися до приватних аудиторів, ризикуючи отримати неякісні аудиторські послуги [60].

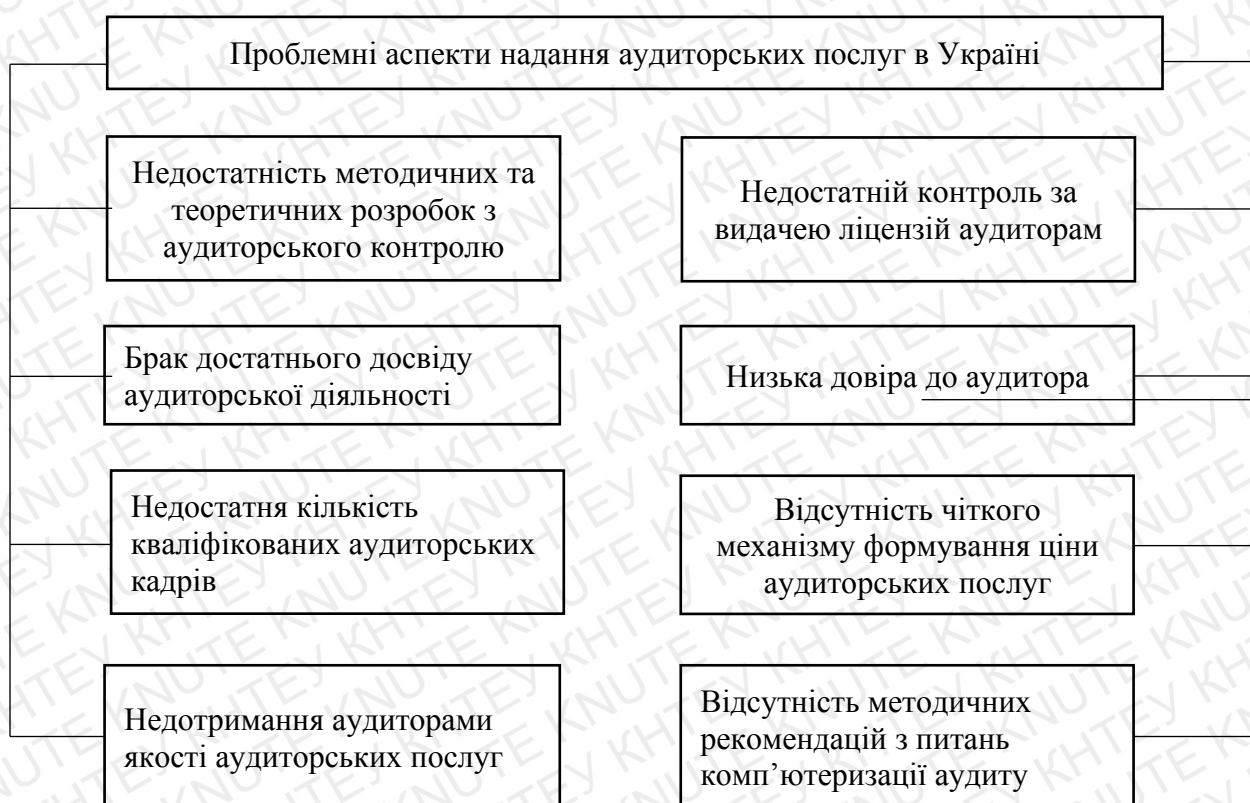


Рис.1.2.Проблемні аспекти надання аудиторських послуг в Україні

Джерело: авторське узагальнення

Виокремлюють ряд причин, які стримують процес ефективного розвитку аудиту в Україні (рис. 1.3). В аудиторській практиці України існує проблема цінової політики послуг аудиту. Єдиної системи розрахунку вартості послуг аудиторської фірми в Україні не існує, тому аудитори часто використовують власну систему формування ціни. Найчастіше така система заснована на визначенні кількості відпрацьованих людино-годин або обсягу виконаних робіт.

Також, велика кількість аудиторів на ринку спричиняє значне зниження ціни на аудиторські послуги у зв'язку з необхідністю боротьби за клієнта. Це в свою чергу впливає на зниження якості аудиту [22].

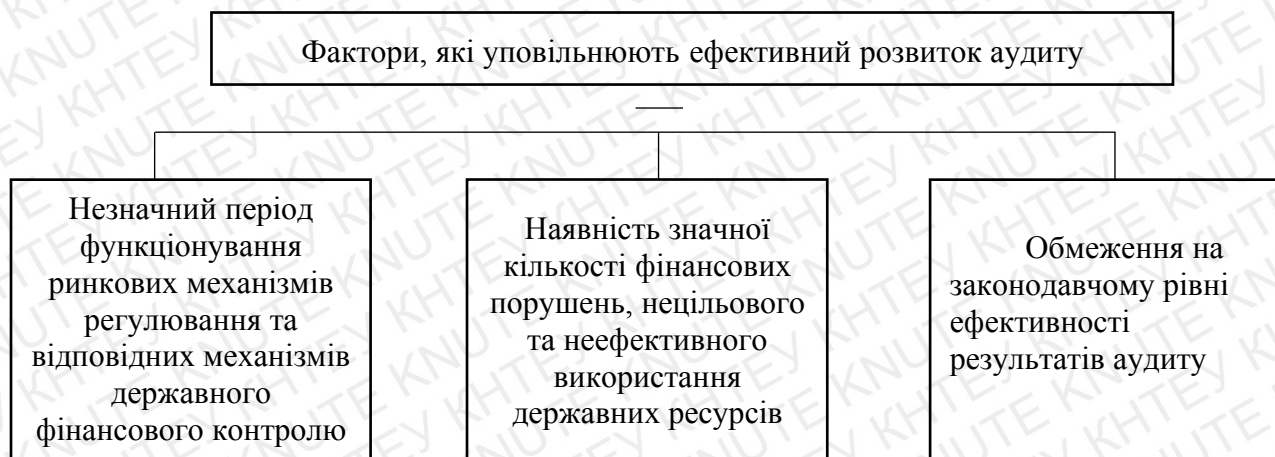


Рис. 1.3. Фактори, які уповільнюють процес ефективного розвитку аудиту в Україні

Джерело: авторське узагальнення

Процес розвитку системи аудиту в Україні стикається з цілою низкою проблем, що викликані різноманітними факторами та обставинами, таким як недосконалість української законодавчої бази, брак методологічних основ, незначний практичний досвід вітчизняних аудиторів, відносно невелика кількість користувачів аудиторських послуг та інші. Таким чином, розвиток системи аудиту в Україні постає складним процесом, що залежить від багатьох факторів та умов. В свою чергу, удосконалення системи аудиту не можливе без чіткого визначення кола існуючих проблем, осмислення їхньої суті та шляхів подолання [63].

Отже, основні проблеми аудиту у фінансовій звітності в Україні зведено в табл. 1.1 Проблемам системи аудиту в Україні в цілому, а також проблемам аудиту у фінансовій звітності зокрема присвячені праці багатьох вітчизняних науковців, таких як Очеретько Т.І., Євсеєнко В.О., Колодяжна О.В., Безверхий К.В., Савченко В.Я., Усач Б.Ф., Максименко Н.Г., Назарова К.О., Барабаш Н.С., Гордополо В.Ю., Заремба О.О. [63].

Таблиця 1.1

**Проблеми аудиту у фінансовій звітності в Україні, які
впливають на достовірність кінцевого висновку аудитора**

№ п о р	Сутність проблем	Основна характеристика
1	2	3
1	Відсутність чітко регламентованих та закріплених на державному рівні національних стандартів аудиту, які б регулювали процеси та процедури аудиту у фінансовій звітності	На території України в якості Національних стандартів діють Міжнародні стандарти аудиту, які не містять окремого стандарту щодо конкретних, чітко визначених, поетапних процесів пошуку, виявлення та контролю у фінансовій звітності. Враховуючи національні особливості економіки, ведення бізнесу в Україні, в тому числі високий рівень маніпулювання даними фінансової звітності, розробка відповідних Національних стандартів аудиту на базі Міжнародних стандартів сприяла б вирішенню даної проблеми.
2	Недосконалість та нестабільність законодавчої бази України	Відсутність належного, відповідного контролю над якістю наданих аудиторських послуг на державному рівні в результаті призводить до проблеми недовіри до аудитора. Якість аудиторських послуг не пов'язують з виявленням у фінансовій звітності, а відсутність регламентації якості надання аудиторських послуг призводить до автоматичної відсутності регламентації виявлення
3	Недосконалість та нестабільність законодавчої бази України стосовно діяльності підприємств в цілому, що створює умови для навмисного або ненавмисного викривлення показників фінансової звітності	Суттєвою перешкодою для розвитку якісної системи аудиту в Україні виступають як нестабільність податкового законодавства, так і постійні очікування щодо жорсткіших змін в податковій політиці. Ситуація, що склалася в сфері оподаткування, є однією з причин непрозорості фінансових потоків підприємств, приховування доходів, а також існування протизаконних схем «оптимізації податків», що в свою чергу створює негативні умови аудиту у фінансовій звітності.
4	Недосконалість методологічного забезпечення аудиту фінансової звітності щодо пошуку, виявлення у фінансовій звітності	Відсутність або недостатність забезпечення загальнодоступними методиками з аудиту у фінансовій звітності підприємств, розроблених зразків документів для аудиту та якості аудиторських послуг, типових, уніфікованих форм робочих документів аудитора, керівництв, посібників, докладних наукових розробок, вітчизняної спеціалізованої літератури тощо.

--	--	--

закінчення табл. 1.1

1	2	3
5	Наявність недостовірності фінансової звітності, пов'язана з незначним практичним досвідом вітчизняних аудиторів, недостатністю кваліфікованих аудиторських кадрів.	В аудиті України існує невідповідна сучасному стану розвитку Європейського співтовариства інституціональна ситуація. Недостатня ефективність аудиту у фінансовій звітності викликана в тому числі відсутністю професійних об'єднань аудиторів, які б розробляли методики пошуку, виявлення .
6	Недостатнє врахування останніх розробок щодо психологічної сторони проблеми достовірності фінансової звітності під час аудиту	Пошук у фінансовій звітності можна значно полегшити, якщо на ряду з іншими методами застосовувати психологічні тести, що дозволять виявити індивідуальні якості співробітників бухгалтерських та інших економічних служб підприємства, які відповідають за збір, реєстрацію, збереження й узагальнення інформації на всіх стадіях облікового процесу.
7	Недостатній рівень комп'ютеризації аудиту фінансової звітності, що ускладнює пошук й контроль, а також зменшує ймовірність їх виявлення	Недостатня розвиненість ринку аудиторського програмного забезпечення в Україні, відсутність методичних рекомендацій з питань комп'ютеризації аудиту, відсутність пакетів прикладних програм проблемно орієнтованого призначення щодо пошуку у фінансовій звітності.
8	Недостатня незалежність аудитора, що призводить до ситуації, коли аудитор свідомо нехтує процесами аудиту, для надання позитивного аудиторського висновку	Ринок аудиту в Україні порівняно невеликий при великій кількості суб'єктів підприємницької діяльності, мають місце факти «замовного» аудиту. Це зумовлено також відсутністю належної системи контролю якості аудиторських послуг.
9	Відсутність єдиної точки зору щодо питання вибору базових показників та методики визначення рівня суттєвості виявлених в фінансовій звітності	Визначення суттєвості викривлень залежить від професійного судження аудитора, що не призводить до однакових результатів. Таким чином, одна і та сама звітність може бути як достовірною, так і недостовірною в залежності від професійної оцінки рівня суттєвості різними аудиторськими організаціями.

Відчутною проблемою аудиту у фінансовій звітності в Україні є відсутність чітко регламентованих та закріплених на державному рівні національних стандартів аудиту, які б регулювали процеси та процедури аудиту у фінансовій звітності. Рішення АПУ, щодо обов'язкового застосування

суб'єктами аудиторської діяльності МСА в якості Національних стандартів, має безліч переваг. Це і можливість виходу на міжнародні ринки, і підвищення довіри з боку міжнародних партнерів через високий рівень гарантій достовірності результатів аудиторської перевірки, і забезпечення більшої надійності та прозорості інформації, і зростання авторитету професії аудитора, а також раціоналізація аудиторської діяльності, можливість використання сучасних наукових досягнень в сфері аудиту. Проте досвід розвинених країн світу (США, Канада, Великобританія, Ірландія) демонструє, що лише детально розроблені національні стандарти аудиту, безумовно близькі по суті та не заперечуючи МСА, здатні враховувати існуючу специфіку ведення бухгалтерського обліку і складання фінансової звітності, економічного розвитку, регулювання економіки певної країни.

Основними проблемами аудиту можна виділити наступні:

1. МСА [18] визначають загальний підхід до проведення аудиту, основні або базові питання й принципи. Враховуючи те, що зарубіжна аудиторська практика, відображена в МСА, вона базується на принципі компетентності аудитора [13], тобто на знаннях аудитором методики перевірки чи виконання інших аудиторських послуг, в Україні існує потреба професійного загалу саме у методиці аудиту. Отже, побудові ефективної системи аудиту із врахуванням національних особливостей економіки, могла б сприяти розробка та використання Національних стандартів аудиту з відображенням базової методики пошуку, виявлення в Україні.

2. Недосконалість та нестабільність законодавчої бази України стосовно аудиту в цілому, що заважає аудиту у фінансовій звітності. Ця проблема стосується безпосередньо діяльності самого аудитора, а саме ризиків надання неякісних аудиторських послуг. В теперішній час контроль за якістю аудиторських послуг здійснює Аудиторська палата України.

Обґрунтованою є думка [75], що побудована система контролю якості аудиторських послуг, саме через вимоги контролюючого органу, є неефективною системою, де гіпертрофований формалізм не виправдано завищує

трудомісткість аудиту. Вимоги Аудиторської палати України щодо абсолютного формального дотримання вимогам МСА призводить до зниження продуктивності праці аудиторів, більш того враховуючи відсутність розроблених зразків документів, керівництв щодо впровадження відповідної системи внутрішнього контролю якості аудиторських послуг з боку АПУ. Повне документування всіх аудиторських процедур, іноді навіть тих, які не можливо або недоцільно застосовувати в певних умовах, беручи до уваги рівень ринкового розвитку економіки України, потреб користувачів фінансової звітності, призводить до негативних явищ у сфері аудиторських послуг: не виправданого підвищення трудомісткості аудиту, зниженню продуктивності праці та кваліфікації аудитора, відсутністю нововведень, погіршення якості наданих послуг. Окрім того, оцінка якості аудиторських послуг формально не пов'язана з процесами пошуку та виявлення у фінансовій звітності, отже регламентація вказаних процесів відсутня.

3. Недосконалість та нестабільність законодавчої бази України стосовно діяльності підприємств в цілому, що створює умови для навмисного або ненавмисного викривлення показників фінансової звітності. Кризові явища в економіці України, знецінення національної валюти, а головне: часті зміни законодавства, що регулюють діяльність вітчизняних підприємств, діюча система оподаткування призводить до приховування підприємствами власних доходів, до використання різноманітних схем маніпулювання показниками фінансової звітності з метою зниження розмірів прибутку для зменшення величини бази оподаткування.

Є підстави підтримати думку Н. Домініка [36] вищевказана ситуація склалася багато в чому завдяки порушенням та зловживанням правом з боку державних контролюючих органів, нерідко в процесі перевірок паралізуючих діяльність підприємств на декілька місяців. Нестабільність українського законодавства може призводити також і до ненавмисних у фінансовій звітності, коли помилки допускаються з причини елементарного незнання нових нормативних вимог.

4. Недостатність методологічних основ аудиту фінансової звітності щодо пошуку, виявлення у фінансовій звітності. Для розвитку системи аудиту в Україні, для підвищення ефективності аудиторської діяльності, для оптимізації процесів пошуку, виявлення у фінансовій звітності аудитор повинен бути забезпечений відповідним професійним інструментарієм. Не зважаючи на те, що аудиторську діяльність прийнято вважати «молодим» видом діяльності в Україні в порівнянні з іншими видами економічної діяльності, вітчизняні аудитори мають певний професійний досвід, що має бути ретельно вивчений та разом із зарубіжними досягненнями в сфері аудиту втілений в створенні докладних, науково обґрунтованих розробок методологічних основ аудиту у фінансовій звітності підприємств.

Про необхідність і своєчасність вирішення цієї актуальної проблеми свідчать недостатній обсяг і рівень теоретичних аспектів аудиторської діяльності, розбіжність поглядів, наявність аудиторських ризиків [69]

Можна погодитися з думкою Шевчука О.А. [78], що без науково-методичного забезпечення професійного незалежного аудиту сама професія не матиме перспектив подальшого розвитку, а перероджуватиметься в централізований фіскальний контроль.

Вирішення проблеми забезпечення аудитора необхідними правилами, принципами, нормами, процедурами пошуку та виявлення, порядком їх здійснення залежить від державних організацій, професійних об'єднань аудиторів, а також від досягнень вітчизняних вчених-економістів. Повне копіювання українським аудитом зарубіжної практики має свої недоліки, так як досвід та проблеми зарубіжних компаній свідчать про недосконалість їхньої системи аудиту, тому розробка вітчизняної науково-методологічної бази аудиту є актуальною.

5. Проблема утрудненого визначення достовірності фінансової звітності, пов'язана з незначним практичним досвідом вітчизняних аудиторів та недостатньою кількістю кваліфікованих аудиторських кадрів. В теперішній час підготовка вітчизняних спеціалістів в області аудиту не відповідає практичним

вимогам ринку аудиторських послуг. Деякі аудиторські фірми встановлюють певні кваліфікаційні вимоги для своїх співробітників, розробляють власні внутрішньо-фірмові методики аудиту у фінансовій звітності, робочу документацію, організують семінари та зустрічі з іноземними фахівцями, намагаючись тим самим підвищити професійний рівень власних спеціалістів. Проте професійні об'єднання аудиторів, Українська асоціація сертифікованих бухгалтерів та аудиторів, Українська спілка фінансових аналітиків та інші громадські організації, які діють на території України, на жаль не є масовими. І, як зауважують, Макєєва Е.В., Обнявко А.В., Самострол С.В. [69], реально не впливають ні на підготовку та сертифікацію бухгалтерів і аудиторів, ні на дотримання ними кодексу етики, їх роль зводиться до популяризації професії, виданню міжнародних стандартів обліку і аудиту і тому подібне, тобто обмежується проведенням суто формальних заходів.

6. Недостатнє врахування останніх розробок щодо психологічної сторони проблеми достовірності фінансової звітності під час аудиту. З розвитком ринкової економіки питання достовірності фінансової звітності стало актуальним, а з встановленням зовнішньоекономічних відносин між вітчизняними підприємствами та закордонними партнерами постало ще більш гостро. Для пошуку та виявлення у фінансовій звітності використовують різноманітні методи та прийоми, такі як читання звітності, горизонтальний та вертикальний аналіз показників звітності, документальне підтвердження, арифметична перевірка, тестування бухгалтерських записів зустрічна перевірка, інвентаризація, бухгалтерська експертиза та інші.

Підтримуючи думку Безверхого К.В. [23], який вважає, що проблема маніпулювання фінансовою звітністю вимагає комплексності у підході до її вирішення, і зазначає, що кращим способом зниження ризиків і маніпулювання фінансовими показниками – є розуміння мотивів порушень.

Підтверджуючи теорію думки Ковальова В.В. і Патрова В.В. [42, с. 672], можна вважати, що для пошуку у фінансовій звітності підприємства необхідно використовувати розроблені в співдружності з психологами тести, що дозволять

отримати психологічні портрети всіх осіб – працівників досліджуваного підприємства, які беруть участь як в зборі, реєстрації, збереженні, узагальненні облікової інформації, так і в управлінні. В процесі тестування можна враховувати як психофізіологічні показники, так і рівень професійної кваліфікації, культурний та духовний потенціал. Таким чином, дослідження психологічної сторони фінансово-облікової діяльності підприємства дозволить аудитору отримати додаткові відомості для здійснення процесу аудиту у фінансовій звітності підприємства.

7) Недостатній рівень комп'ютеризації аудиту фінансової звітності, що ускладнює пошук і контроль, а також зменшує ймовірність їх виявлення. Під час аудиту фінансової звітності аудитору доводиться проводити перевірку значної інформаційної бази підприємства, особливо це стосується великих підприємств. Чим більше інформації опрацює аудитор, тим правильнішим й достовірнішим буде його висновок. Враховуючи, відкритість українського ринку аудиторських послуг для міжнародних аудиторських компаній, в найближчому майбутньому вітчизняним аудиторам доведеться вступити в конкурентну боротьбу, отже питання ефективності аудиторської діяльності вийде на перший план. Лише впровадження новітніх інформаційних технологій дозволить знизити трудомісткість процесу аудиту, скоротити час, витрачений аудитором для здійснення необхідних процедур, і при цьому зберегти високий рівень якості аудиторських послуг. Сучасний рівень комп'ютеризації аудиту фінансової звітності в Україні не відповідає світовим тенденціям. В той час коли іноземні аудиторські компанії не тільки успішно використовують сучасні досягнення інформаційних технологій в сфері аудиту, а й розробляють спеціалізовані, проблемно орієнтовані комп'ютерні сервіси, в Україні до 2010 року не було програмного забезпечення власної розробки, а ті декілька програм, що вийшли пізніше, не набули достатнього поширення серед українських аудиторів [46, с.16] виділив причини, що можуть стримувати поширення автоматизованих технологій обробки інформації на аудиторську діяльність, а саме: низький рівень розвитку аудиторського ринку, викликаний початковим періодом його розвитку;

специфіка аудиторської діяльності, що полягає в неможливості повної формалізації процесу перевірки; низький рівень комп'ютерної освіченості користувачів; застосування підприємствами, що перевіряються, різного програмного забезпечення; виїзний характер роботи аудиторів; різна галузева спеціалізація клієнтів, що не дозволяє виконати деталізоване налаштування спеціалізованих систем «на всі випадки життя».

Можна погодитися з думкою Б.В. Кудрицького, [44, с. 320] який вважає однією з головних причин, що зумовлюють сьогодні недостатній рівень впровадження сучасних технологій у діяльність вітчизняних аудиторських фірм, є відсутність очевидного взаємозв'язку між ефективністю перевірок та успішністю діяльності компанії на ринку. Він також зазначає, що сучасний стан розвитку інформаційних технологій вже дозволяє використовувати їх на всіх етапах аудиту: під час планування, здійснення тестів і процедур, документування результатів, оформлення аудиторського звіту і висновку.

Незважаючи на існуючі проблеми в сфері комп'ютеризації вітчизняної аудиторської діяльності, вочевидь комп'ютеризовані системи аудиту і у фінансовій звітності будуть розвиватися й впроваджуватися в діяльність вітчизняних аудиторських компаній. Тому що це сучасно необхідний спосіб оптимізувати роботу аудитора, в тому числі автоматизувати процеси пошуку та виявлення, формалізувати основні аудиторські процедури, зменшити навантаження на аудитора, встановити автоматичний контроль за якістю аудиторських послуг та за дотриманням внутрішньо фірмових стандартів.

8) Недостатня незалежність аудитора, що призводить до ситуації, коли аудитор свідомо нехтує процесами аудиту, для надання позитивного аудиторського висновку. Економічна система України має низку проблем і сфера аудиторської діяльності не є виключенням. Проте визначення кола проблем аудиту у фінансовій звітності в Україні та ретельний аналіз їх суті й причин є базою для подальшого пошуку та розробки шляхів вирішення цих проблем. Очевидно, що перспективи розвитку національного аудиту значною мірою залежать від зростання попиту користувачів аудиторських послуг. Для

залучення перспективних клієнтів, наприклад великих кредиторів, таких як банки, лізингові підприємства, підприємства, що надають товарні кредити, система вітчизняного аудиту має продемонструвати свою ефективність, незалежність, прозорість та професійність.

Виходячи з вищенаведених проблем, аудит стикається з перешкодами у вигляді навмисних або ненавмисних викривлень у фінансовій звітності підприємств, що суттєво впливає на об'єктивність оцінки облікової та звітної інформації про фінансово-господарську діяльність цих юридичних осіб.

Отже, підвищення професійної підготовки фахівців з аудиту, покращення як теоретичних знань, так і практичних навичок, сприятиме збільшенню ступеня довіри до аудиторів з боку користувачів аудиторських послуг, а також зменшенню аудиторського ризику не виявлення у фінансовій звітності підприємств.

Таким чином, в ході дослідження сучасних умов функціонування системи аудиту в Україні встановлено, що поряд з безумовними досягненнями існує також ціла низка проблем в сфері аудиту у фінансовій звітності підприємств, які виступають суттєвим бар'єром в процесі подальшого розвитку національної системи аудиту [63].

1.2. Місце аналізу та аудиту в системі ефективного управління суб'єктом господарювання

У нових умовах формування ринкових відносин, функціонування підприємств із різними формами власності необхідно шукати нові способи підвищення ефективності суспільного виробництва, а також уміло використовувати економічні методи управління підприємством. Тому зростає роль економічного аналізу, що є функцією управління. Виникає потреба постійного вдосконалення управління на основі впровадження досягнень науки і

удосконалення відповідного рівня організації економічного аналізу як важливої функції управління [23].



Рис.1.4 Система управління суб'єкта господарювання

Джерело: удосконалено на підставі [55]

Від рівня організації аналізу діяльності залежить ефективність управління суб'єктом господарювання. Завдяки економічному аналізу здійснюється кількісна і якісна оцінки усіх змін, що відбуваються на керованому об'єкті. Він дозволяє виявити ті причинно-наслідкові зв'язки і взаємозалежності між окремими параметрами об'єкту, що носять прихований, глибинний характер. Економічний аналіз дозволяє встановити тенденції в розвитку тих або інших процесів і визначити кращі, найбільш ефективні, варіанти рішень. За результатами аналізу розкриваються недовикористані резерви і можливості, що

дозволяють поліпшити розвиток цієї керованої підсистеми. Тобто економічний аналіз виступає основою для вироблення і прийняття управлінських рішень [74].

Економічний аналіз дає можливість оцінити:

- майновий стан підприємства;
- ступінь підприємницького ризику, наприклад, можливість погашення зобов'язань перед третіми особами;
- достатність капіталу для поточної діяльності та довгострокових інвестицій;
- потребу в додаткових джерелах фінансування;
- здатність до нарощування капіталу;
- раціональність залучення займаних коштів;
- обґрунтованість політики розподілу і використання прибутку;
- обґрунтованість вибору інвестицій тощо [38, с. 302]

Інструментарієм економічного аналізу досягається швидка адаптація до змін ринкової кон'юнктури, передбачення можливих змін поведінки партнерів, уникнення невиправданого економічного ризику.

На думку проф. А.Д. Шеремет і В.І. Новодворською слід відзначити, що високий науковий рівень управління передбачає всебічний розвиток і розширення аналітичної роботи на підприємствах. Так, економічний аналіз як функція управління полягає у здійсненні діяльності, що базується на нагромадженні економічної інформації, перетворенні (інтерпретації) цієї інформації в аналітичну, і наступне її перетворення у властивій формі і відповідному часі для прийняття рішень. Завдання економічного аналізу в управлінні підприємством є різним в залежності від етапів управління. Перед прийняттям рішення інформація, отримана з економічного аналізу, повинна уможливлувати оцінку ступеня використання засобів і позицій підприємства на ринку й ефективності господарювання. Роль економічного аналізу на етапі реалізації прийняття рішень повинна полягати у наданні інформації про неправдивість і порушення в діяльності по відношенню до прийнятих за основу порівнянь (минулий період, стан, прийнятий за зразок, плановий стан, стан в

подібних підприємствах). Інформація, яка отримується шляхом економічного аналізу, повинна також дозволяти здійснювати дії, що коригують процес управління відповідно до прийнятих раніше положень (рис.1.5) [71].



Рис.1.5 Застосування видів економічного аналізу за часовою належністю в процесі прийняття рішень

Джерело: [71]

Наступні етапи прийняття рішень вимагають застосування різних видів аналізу. На етапі розпізнавання і формулювання проблеми повинні проводитися ретроспективний та поточний аналіз, надаючи нам інформацію про стан середовища, економічно-фінансовий стан підприємства, а також діяльності його підсистем.

Натомість етап опрацювання можливих варіантів рішень, їх оцінка і вибір оптимального повинен ґрунтуватися на перспективному довгостроковому аналізі, який спрямований на прогнозування і застосування критеріїв та методів оцінки опрацьованих варіантів. Контроль реалізації та оцінки ефектів від

прийнятих рішень слід проводити опираючись на аналіз досягнутого стану, але до поточної оцінки і контролю необхідним є також проведення перспективного короткострокового аналізу.

Після закінчення реалізації прийнятих раніше рішень використання аналізу полягає в оцінці покращання ефективності господарювання підприємства, його фінансового та майнового становища, зміцнення позиції на ринку і збільшення його вартості. На основі результатів аналізу розроблюються та обґрунтовуються управлінські рішення. Економічний аналіз передує рішенням і діям, обґрунтовує їх та є основою наукового управління виробництвом. Таким чином, економічний аналіз забезпечує науковість прийняття рішень.

Метою економічного аналізу в аудиті є визначення суті й змісту ділової активності клієнта, оцінка фінансово-господарських перспектив його функціонування в майбутньому. Сучасний економічний аналіз має певні відмінності від традиційного аналізу фінансово-господарської діяльності. Насамперед це пов'язано зі зростанням впливу зовнішнього середовища на роботу підприємства. Посилилась залежність фінансового стану господарського об'єкта від зовнішніх економічних процесів, надійності контрагентів (постачальників і покупців), ускладнення організаційно-правових форм функціонування. В результаті інструментарій сучасного економічного аналізу розширюється за рахунок нових прийомів і засобів, які дають змогу враховувати ці явища.

Незважаючи на значну невизначеність в роботі підприємств, останнім часом посилюється роль прогностичного аналізу, який дає змогу скласти бізнес-плани. Намагаючись вирішити конкретні питання й отримати кваліфіковану оцінку фінансового становища, керівники підприємств все частіше роблять це за допомогою економічного аналізу. При цьому, як правило, вже не задовольняються констатуванням значень показників звітності, а розраховують одержати конкретний висновок про достатність платіжних засобів, нормальні співвідношення власного і залученого капіталу, швидкість обігу капіталу і причини її зміни, типи фінансування тих чи інших видів діяльності. В цих

умовах змінюється роль бухгалтерії, у функції якої все частіше входить не лише ведення поточного обліку і складання звітності, а і економічний аналіз виключно в цілях управління підприємством [25].

Задовольнити нові вимоги адміністрації може лише бухгалтер-аналітик, який здатний розібратися в економіці підприємства, виявити всі її слабкі місця на основі фінансово-облікових даних, зрозуміло і чітко встановити заходи для впорядкування справ. Економічний аналіз – це процес, побудований на вивченні даних про фінансовий стан підприємства і результатах його діяльності в минулому з метою оцінки майбутніх умов і результатів діяльності. Головною метою економічного аналізу є зниження ризику, пов'язаного з прийняттям економічних рішень, орієнтованих на майбутнє [28, с.463].

Аудитор ознайомлює зі змістом діяльності клієнта і його відносинами з партнерами, аналізує застосування в аудиті облікових і звітних даних поточного року та перевіреної інформації минулих років. Оцінка фінансово-господарських перспектив замовника інколи виявляє деякі фінансові труднощі, які можуть виникнути під час проведення аудиту підприємства. Зокрема, якщо коефіцієнт відношення довгострокового боргу до власного капіталу вищий, ніж звичайний, а коефіцієнт прибутку на загальну суму активів нижчий від середнього, то це свідчить про високий ризик фінансової нестабільності в підприємства-замовника [25].

У зарубіжній практиці під час аудиту використовують такі методи аналізу: вивчення зовнішньої звітності; галузевий порівняльний аналіз; порівняльний аналіз облікових і звітних даних за кілька періодів; обчислення індексів; балансове пов'язування; порівняльний аналіз фактичних даних клієнта з розрахунками самого аудитора; коефіцієнтний аналіз тощо [25, с.440].

Отже, узагальнюючи досвід накопичений багатьма розвиненими країнами, можна дати ширше трактування змісту і завдань аудиту. На перше місце доцільно поставити консалтингову діяльність. У цьому випадку аудит буде виконувати функції консалтингових фірм, надаючи своїм клієнтам консультаційну допомогу щодо правильної організації бухгалтерського обліку,

відповідності його міжнародним стандартам, умовам ринкової економіки. Допомога з боку кваліфікованих спеціалістів помітно обмежує потребу в наступних перевірках правильності ведення бухгалтерського обліку. Дотримання вимог єдиного плану бухгалтерських рахунків, єдиного підходу до відображення господарських операцій на цих рахунках дасть змогу вийти на єдині за формою баланс і звіт про результати фінансової діяльності.

Таким чином, однотипність в обліку і звітності допоможе більше використовувати весь арсенал способів і прийомів аналізу господарсько-фінансової діяльності підприємства (будь-якої форми власності) з урахуванням внутрішнього і зовнішнього середовища [41, с. 240]. Аудитор має бути спеціалістом найвищого класу як з обліку, так і з економічного аналізу. Далі аудиторська служба перевіряє обґрунтованість складеного підприємством бізнес-плану, без якого неможлива господарсько-фінансова діяльність.

1.3. Оцінка чинного законодавства та наукових розробок з аудиту ефективності діяльності суб'єкта господарювання

З метою адаптації механізмів регулювання аудиторської діяльності в Україні до сучасних вимог, визначених законодавством Європейського Союзу, Аудиторська палата України упродовж 2017 року здійснювала свою діяльність відповідно до стратегічних напрямів, цілей та завдань, визначених Концепцією діяльності АПУ на 2016-2017 роки, затвердженою рішенням АПУ від 26.05.2016 р. № 325/8, а також відповідно до схвалених щодо її реалізації доручень, виконання яких мали на меті створити сприятливі умови для переходу від діючої системи регулювання аудиторської діяльності в Україні до нової системи регулювання, що відповідає вимогам європейського законодавства у сфері аудиторської діяльності [45].

До основних видів нормативно-правового забезпечення аудиту

ефективності підприємства, варто відносити: Закони України: «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» [11], «Про основні засади здійснення державного фінансового контролю в Україні» [15], «Про аудит фінансової звітності та аудиторську діяльність» [10], «Про державну фіскальну службу України» [13], Положення стандарти бухгалтерського обліку (далі- ПСБО), Міжнародні стандарти фінансової звітності, МСА, Директиви ЄС, Укази Президента України; постанови і рішення Кабінету Міністрів України; накази, постанови, розпорядження, листи, Податковий Кодекс України [3], Бюджетний Кодекс України [1], Господарський Кодекс України [2], Цивільний Кодекс України [5], Кодекс України про адміністративні правопорушення [4], вказівки, інструкції, положення, плани рахунків бухгалтерського обліку, Наказ про облікову політику підприємства тощо.

Прикладом розробки чотирирівневої моделі нормативно-правової бази з регулювання обліку, аналізу та аудиту ефективності є Н.І. Пилипів (табл. 1.2)

Таблиця 1.2

Основні рівні нормативного регулювання обліку і звітності

Рівень	Нормативна база регулювання
I рівень	Закони України, Укази Президента, Постанови КМУ,
II рівень	ПСБО, МСФЗ, Директиви ЄС
III рівень	Методичні рекомендації (вказівки), інструкції
IV рівень	Робочі документи з бухгалтерського обліку та аудиту самої організації

Джерело: авторська розробка

Після підписання у 2014 році Угоди про асоціацію між Україною та Європейським Союзом [9] особливу увагу було приділено питанням адаптації законодавства України про аудиторську діяльність до законодавства ЄС. Згідно з Угодою про Асоціацію з ЄС (а саме, положеннями глави 13 розділу V «Економічне і галузеве співробітництво» Угоди) Україна зобов'язується поступово наблизити своє законодавство до законодавства ЄС. Зокрема, вимоги Директиви 2006/43/ЄС Європейського Парламенту та Ради про обов'язковий аудит річної звітності та консолідованої звітності [6], зі змінами, внесеними

Директивою 2014/56/ЄС Європейського Парламенту та Ради (далі – Директива № 2006/43/ЄС (зі змінами)) [7], мають бути впроваджені протягом трьох років з дати набрання чинності цієї Угоди. Згідно з Угодою положення розділу V застосовуються з 01.11.2014 р., а отже норми Директиви 2006/43/ЄС (зі змінами) мають бути впроваджені до 01.11.2017 р.

Згідно з Рішенням [9] з метою адаптації механізмів регулювання аудиторської діяльності в Україні до сучасних вимог, визначених законодавством Європейського Союзу, АПУ прийняла та затвердила Концепцію діяльності Аудиторської палати України на 2016 – 2017 роки, а також ухвалила доручення щодо її реалізації, визначивши стратегічні напрями, цілі та конкретні завдання діяльності АПУ. Їх виконання дозволить створити сприятливі умови для переходу від діючої системи регулювання аудиторської діяльності в Україні до нової системи регулювання, що відповідає вимогам європейського законодавства у сфері аудиторської діяльності.

Реалізуючи визначені Концепцією цілі, Аудиторська палата України упродовж 2016 року здійснювала свою діяльність за такими напрямками, зокрема, щодо змін в сферах регулювання аудиторської діяльності (таких, як порядок сертифікації осіб, що мають намір стати аудиторами, порядок удосконалення професійних знань аудиторів, порядок організації контролю якості аудиторських послуг та здійснення дисциплінарних проваджень); щодо забезпечення прозорості діяльності АПУ, зокрема через відкритість АПУ перед суспільством та ін.

У Кодексі професійної етики аудиторів Міжнародної федерації бухгалтерів зазначено, що характерною рисою професії незалежного аудитора є прийняття відповідальності перед суспільством. Для аудиторів суспільство охоплює насамперед клієнтів, кредиторів, уряд, інвесторів, а також інших осіб, що покладаються на об'єктивність і чесність аудиторів з метою підтримки впорядкованого ведення підприємницької діяльності. Професія незалежного аудитора протягом багатьох років надання послуг своїм клієнтам, роботодавцям і суспільству в цілому набула позитивної репутації завдяки своїй чесності,

об'єктивності та компетентності. Будь-який незалежний аудитор, який не дотримується професійних стандартів і правових вимог, завдає шкоди високій репутації своєї професії.

Регулювання і нагляд над аудиторськими фірмами та аудиторами, які зареєстровані як фізичні особи – підприємці (далі – аудитори), в Україні здійснюється самовідданими спеціалістами, що уособлюють саму професію, а також представниками суспільства, серед яких представники уряду, клієнтів, роботодавців та інших осіб, які є користувачами аудиторських послуг [45].

Згідно з п. 1.3 Положення про порядок подання звітності, затвердженого рішенням АПУ 23.12.2010 р. № 224/12 (зі змінами) [16], аудиторські фірми (аудитори) подають до АПУ звітність за формою № 1-аудит (річна) «Звіт аудиторської фірми (аудитора) про надані послуги» (далі – Звітність) в обсягах, порядку і в терміни, визначені АПУ.

Дані інформують про стан подання звітності за 2017 рік у розрізі регіонів України (дод. А.1)

Разом із значним зменшенням кількості суб'єктів аудиторської діяльності в Україні (на 4,9%), обсяг наданих послуг суб'єктами аудиторської діяльності в цілому по країні збільшився порівняно з 2016 роком на 7,8% або на 153 766,4 тис. грн. Так, обсяг доходу від наданих послуг суб'єктами аудиторської діяльності у 2016 році становив 1 973 102,3 тис. грн, а у 2017 році – 2 126 868,7 тис. грн.

Таблиця 1.3

**Обсяг наданих послуг суб'єктами
аудиторської діяльності за 2013 – 2017 р.**

Рік	Обсяг наданих послуг, тис. грн	Надано звітів	Середній дохід на одного суб'єкта аудиторської діяльності без ПДВ, тис. грн	Відхилення в грош. еквів.	Відхилення у %
2013	1 314 596,3	1 452	905,4	-	-
2014	1 291 811,8	1 272	1 015,6	-22 784,5	-1,73
2015	1 761 202,6	1 071	1 644,5	469 390,8	36,34
2016	1 973 102,3	1 002	1 969,2	211 899,7	12,03
2017	2 126 868,7	944	2 253,0	153 766,4	7,8

Джерело: удосконалено автором [31]

Так, приріст середнього доходу на одного суб'єкта аудиторської діяльності у 2017 році порівняно з 2016 роком склав 14,4%, а порівняно з 2015 – 37%.

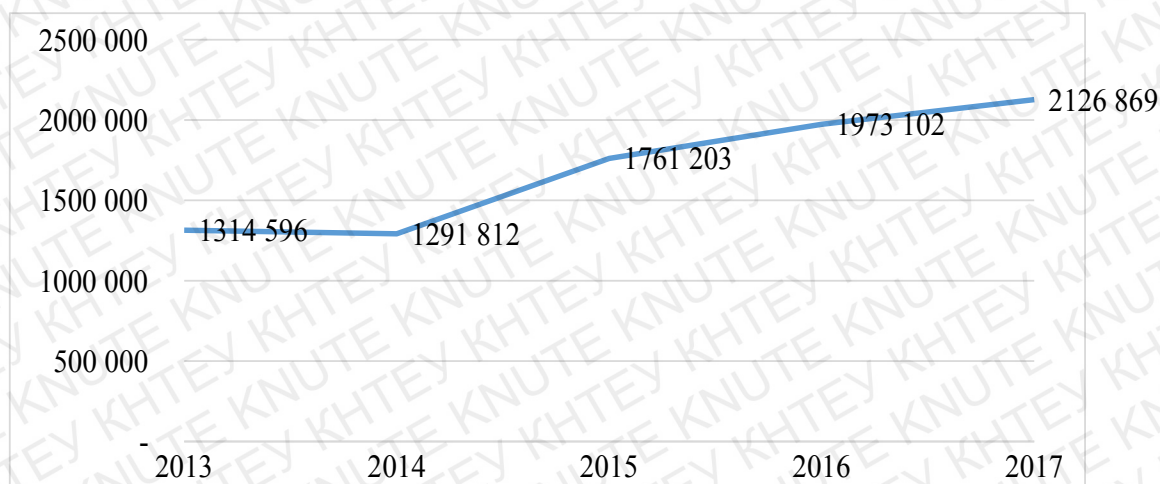


Рис 1.6 Обсяг послуг, наданих суб'єктами аудиторської діяльності у 2013 – 2017 роках без ПДВ, тис. грн

Джерело: удосконалено автором [31]

Упродовж 2013 – 2017 років з урахуванням зменшення кількості суб'єктів аудиторської діяльності, збільшився щорічний середній дохід на одного суб'єкта аудиторської діяльності.

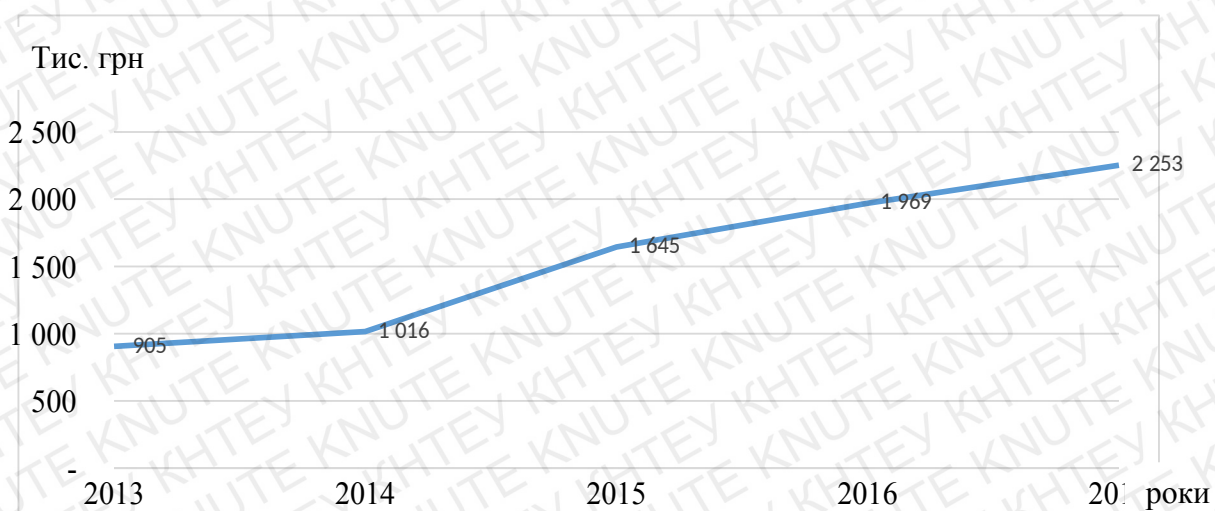


Рис. 1.7 Середній дохід на одного суб'єкта аудиторської діяльності у 2013 – 2017 роках без ПДВ, тис. грн

Джерело: удосконалено автором [31]

Таким чином, незважаючи на постійне зменшення кількості суб'єктів підприємницької діяльності, які мають право здійснювати аудиторську діяльність, упродовж останніх п'яти років спостерігається стійка тенденція до збільшення їхнього доходу.

Середня вартість одного замовлення по Україні коливається від 8,8 тис. грн (Івано-Франківська обл.) до 105,8 тис. грн (м. Києві та Київська обл.). Динаміка показників стану ринку аудиторських послуг у 2017 році порівняно з 2016 роком (у розрізі регіонів, %) (дод.А.2). Інформація свідчить, що на ринку аудиторських послуг постійно відбуваються зміни.

Порівняно із попередніми роками у 2017 році майже не змінився розподіл замовлень за видами аудиторських послуг, але у порівнянні із 2016 роком спостерігається незначне коливання показників – найбільш затребуваними являються інші професійні послуги (табл.1.4)

Таблиця 1.4

Розподіл обсягу за видами послуг у 2017 році порівняно з 2016 роком

Показник	Абсолютне значення, тис. грн		Відносне значення, %		Відхилення, %
	2016	2017	2016	2017	
Всього по Україні надано послуг	1 973 102,3	2 126 868,7	100,0	100,0	-
Завдання з надання впевненості – всього	847 171,1	990 292,5	42,9	46,6	3,7
Супутні послуги – всього	125 031,9	157 765,6	6,4	7,4	1,0
Інші професійні послуги – всього	998 564,4	976 076,9	50,6	45,9	-4,7
Організаційне та методичне забезпечення аудиту – всього	2 334, 9	2 733,7	0,1	0,1	-

Джерело: удосконалено автором [31].

Рис. 1.8 ілюструє відсоткове співвідношення зазначених в табл. 1.3 замовлень за видами аудиторських послуг у 2017 році.

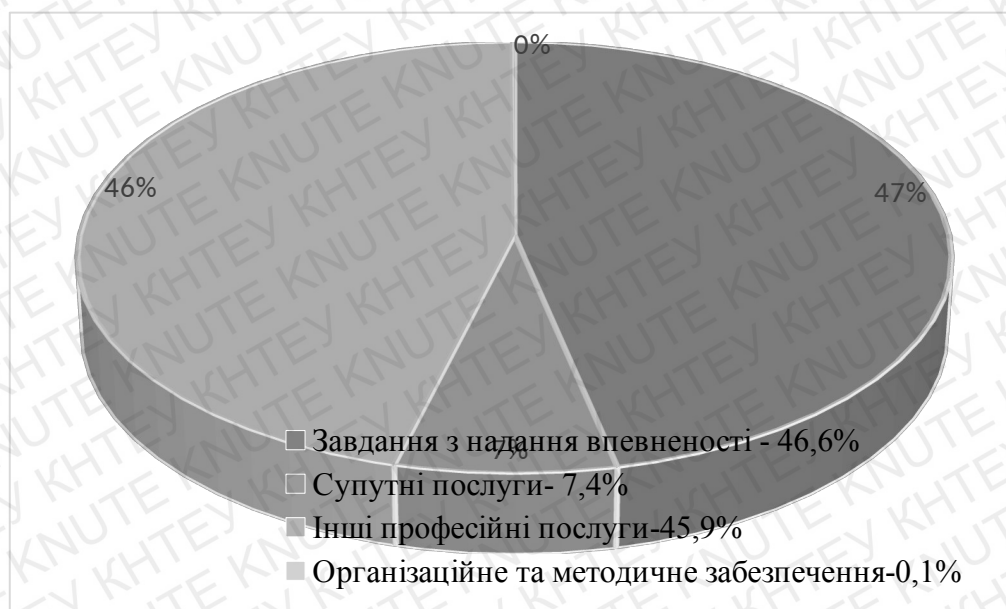


Рис. 1.8. Розподіл замовлень за видами послуг у 2017 році

(тис. грн, %)

Джерело: удосконалено автором [31.]

Розподіл замовлень за видами наданих послуг по регіонах України у 2017 році (дод. А.3) Як і у минулі роки у більшості регіонів значну частку складає обов'язковий аудит фінансової звітності. Розподіл видів замовлень у загальному обсязі завдань з надання впевненості по регіонах України у 2017 році (дод.А.4).

Частка видів замовлень (обов'язкового аудиту фінансової звітності, ініціативного аудиту фінансової звітності, огляду історичної фінансової інформації, завдань з надання впевненості, що не є аудитом чи оглядом історичної фінансової інформації) у загальному обсязі завдань з надання впевненості та середня вартість одного замовлення у 2017 році подані в (дод. А5).

Кількість замовлень на аудиторські послуги та їх вартість в основному залежать від платоспроможності суб'єктів господарювання в регіонах України. Як бачимо середня вартість замовлення в цілому по Україні становить 61,8 тис. грн (у 2016 р. – 55,5 тис. грн), а середня вартість замовлення в м. Києві та Київській обл. значно більша – 105,8 тис. грн (у 2016 р. – 90,8 тис. грн).

Проведений аналіз показав, що середня вартість замовлення в аудиторських компаніях, обсяг наданих послуг яких перевищує 30 млн грн, становить 504,1 тис. грн. Це зумовлено тим, що суб'єкти великого підприємництва, банки, холдинги, страхові компанії та інші за аудиторськими послугами звертаються до аудиторських фірм «Великої четвірки аудиторських компаній» та інших компаній-членів міжнародних аудиторських мереж, які працюють у м. Києві та найбільших адміністративних центрах України, де функціонують бізнес-структури і зосереджена основна кількість практикуючих аудиторів.

Наведений аналіз ринку аудиторських послуг наочно демонструє суттєве коливання кількості і вартості послуг у різних регіонах, яке залежить у більшості випадків від концентрації промислових підприємств, платоспроможності самих замовників аудиту та їхнього розуміння вартості та якості аудиторських послуг.

Супутні послуги, що надали аудитори в 2017 році, в загальному обсязі наданих послуг становлять всього 7,4% (у 2016 р. – 6,4%). Кількість суб'єктів, що надавали супутні послуги, протягом 2017 року зменшилась на 20, і становить 379 (у 2016 р. – 399), або 40,1% від загальної кількості суб'єктів, що подали звітність до АПУ. Розподіл супутніх послуг по регіонах на завдання з виконання узгоджених процедур та завдання з підготовки фінансової інформації за 2017 рік (дод.А.6).

Інформацію про обсяг інших професійних послуг, наданих суб'єктами аудиторської діяльності у 2017 році зменшився порівняно з 2016 роком та становить 45,9% від загального обсягу наданих послуг (у 2016 р. – 50,6%). (дод.А.7)

Сьогодні на ринку аудиторських послуг відбуваються об'єднавчі процеси, результатом яких стає укрупнення суб'єктів підприємництва для здійснення аудиторської діяльності.

Можна стверджувати, що подальше зростання ринку аудиторських послуг розпочнеться з поліпшенням загальних економічних умов і, як наслідок цього, зі збільшенням кількості і вартості операцій [31].

Таким чином, належне нормативно-правове забезпечення обліку і аудиту витрат та доходів є важливою умовою ефективної організації обліку та контролю в підприємствах. Без такого забезпечення підприємство приречене на значні штрафи, пені та, в кінцевому результаті, на банкрутство. В плані поліпшення нормативно-правових актів України щодо аудиту та обліку підприємств, вважаємо, необхідно зробити наступні кроки:

- провести повну інвентаризацію всіх нормативно-правових актів України, пов'язаних з обліком і аудитом витрат та доходів з метою виявлення дублювання й неузгодження положень цих актів та нерегульованих ситуацій;
- організувати та щомісячно (щоквартально) оновлювати довідково-інформаційну базу підприємств з питань обліку, оподаткування в тому числі щодо витрат і доходів;
- головним бухгалтерам, аудиторам, науковцям, що постійно

працюють з нормативно-правовими актами України, які стосуються обліку та аудиту проводити робочі нотатки виявлених ними суперечностей, неув'язок згаданих вище актів та висловлювати свої висновки і пропозиції у фахових бухгалтерських виданнях, а також під час проведення наукових і науково-практичних конференцій, семінарів, робочих нарад і т.д.

Висновки до розділу 1

В сучасних умовах господарювання ефективність діяльності аудиторських фірм залежить від багатьох факторів. Для побудови ефективної системи аудиторської діяльності необхідно враховувати зміни які відбулися в регуляторі професійної аудиторської діяльності та законодавчому рівні В ході дослідження було виявлено фактори, які стримують процес ефективного розвитку аудиту, зокрема встановлення цінової політики послуг аудиту, що в свою чергу впливає на зниження якості аудиту.

З метою адаптації механізмів регулювання аудиторської діяльності в Україні до вимог нормативно-правового забезпечення було впроваджено розробку стратегічних напрямків, цілей та завдань виконання яких створюють сприятливі умови для переходу діючої системи регулювання до нової системи регулювання, що відповідають вимогам європейського законодавства у сфері аудиторської діяльності. Тобто, належне нормативно-правове забезпечення обліку та аудиту є однією з головних умов ефективної роботи суб'єктів господарювання.

Виходячи з вищенаведеного, можна підсумувати що головною причиною впровадження та регулювання аудиту в Україні є потреба у якісній та достовірній інформації про фінансовий стан кожного підприємства, адже наявність ефективного контролю аудиторів на державному рівні лише позитивно відіграватиме на якості надання ними послуг.

РОЗДІЛ 2

ІНФОРМАЦІЙНЕ ЗАБЕЗПЕЧЕННЯ АУДИТУ ДІЯЛЬНОСТІ СУБ'ЄКТА ГОСПОДАРЮВАННЯ

2.1. Організаційно- економічна характеристика діяльності ТОВ «Кроу Хорват Ейсі Україна», м. Київ

Crowe Horwath AC Ukraine (ТОВ «Кроу Хорват Ейсі Україна»- далі, Суб'єкт господарювання), було створено шляхом реорганізації приватного підприємства «Аудиторська фірма «Доновей Аудит» зареєстрований 12.10.2005 року. Юридичною адресою Компанії вважають - 04070, Україна, м. Київ, вул. Спаська, 37. Засновниками компанії є фізичні особи, 70% корпоративних прав належать сертифікованим аудиторам. Генеральним директором, Компанії є Козленко Володимир Григорович. Компанія спеціалізується у наданні аудиторських, бухгалтерських, консультаційних, консалтингових та юридичних послуг.

Компанія є членом міжнародної мережі Crowe Global та посідає 8 місце серед найбільших світових мереж з надання професійних послуг (аудиторських, консалтингових, консультаційних та інших). Мережа представлена у 130 країнах світу 200 незалежними компаніями.

Мережа почала свою діяльність у 1915 році шляхом заснування угорськими іммігрантами Ернестом і Едмундом Хорват підприємства Horwath & Horwath в Нью-Йорку[84].Спочатку компанія була зосереджена на індустрії гостинності (надання послуг в готельному бізнесі), пізніше розширилася, включивши бухгалтерський облік, аудит і податкові пропозиції [86] У 1960 році була створена зонтична організація Horwath & Horwath International Associates (ННІА), [84]. А у 1989 році організація скоротила свою назву до Horwath International [85] В квітні 2009 року у Horwath International відбувся ребрендинг в як Crowe Horwath International. В червні 2018 року у Crowe Horwath International відбувся процес ребрендингу для його учасників і для самої мережі. Мережа

Crowe Horwath International стала Crowe Global, Процес ребрендингу відбувся у 200 незалежних членів компанії по всьому світу прийняти. Назва «Crowe» мережі відображає більшу інтеграцію, цілісний характер мережі, спільні цінності і основну мету [6]

Crowe Global комерційно організована асоціація у відповідності до законодавства Швейцарії, яка не є практикуючою юридичною особою та не надає професійні послуги самостійно. Crowe Global повністю належить її фірмам-членам. І працює через 100% дочірню компанію, зареєстровану у відповідності із законами Штату Нью Йорк у США, де знаходиться штаб-квартира. Crowe Global вважається «мережою» як це визначено Кодексом етики Ради з міжнародних стандартів етики бухгалтерського обліку (IE5BA) та на підставі членства у Форумі Фіrm. [87, с 8]

Комітет з управління діє відповідно до обов'язків та повноважень, які делегуються йому Радою і контролює щоденне управління діяльністю мережі. Він складається з головного виконавчого директора, головного операційного директора, регіональних керівників мережі, міжнародним директором з бухгалтерського обліку та аудиту та міжнародним директором з податків [87, с8].

Crowe Global є дійсним членом «forum of firms» (з англ.-«Форум Компаній») Forum of Firms є об'єднанням мережі «international networks of accounting firms that perform transnational audits.» (з англ. – «міжнародна мережа бухгалтерських фіrm, які здійснюють міждержавний аудит»). Метою форуму є просування високих стандартів якості фінансових практик звітності та міжнародного аудиту. Crowe Global як члену форуму потрібно впровадження та моніторинг і контролю якості стандартів аудиту, в якому щорічно готується звіт про те, чи дотримуються члени форуму стандартів аудиту [38].

Суб'єкт господарювання спеціалізується у наданні аудиторських, бухгалтерських, консультаційних, консалтингових та юридичних послуг. Суб'єкт господарювання є членом міжнародної мережі Crowe Global (укладено Amended and Restated By-Laws and Agreement of Association of Crowe Horwath International Association (a Verein formed pursuant to the laws of the Confederation

of Switzerland) 08.08.2016 року). Crowe Global – посідає 8 місце серед найбільших світових мереж з надання професійних послуг: аудиторських, консалтингових, консультаційних та інших (дод.Б). Мережа представлена у 130 країнах світу 200 незалежними компаніями. [60, с.4] До компаній-засновниць належать ведучі аудиторські, бухгалтерські та юридичні компанії, а саме:

1. АК ТОВ «УПК-Аудит Лтд»;
2. ПП «АФ «Доновей Аудит»;
3. ТОВ «О-ЕМ-ПЕ ЕККАУНТІНГ ЕНД АУДИТ СЕРВІС»;
4. ТОВ «О-ЕМ-ПЕ ТЕКС ЕНД ЛІГАЛ»;
5. ТОВ «АФ «Капітал Плюс»

Кожна з компаній-засновниць є відомою на українському та міжнародному ринках. Та зарекомендували себе як висококваліфіковані професіонали з величезним досвідом роботи. Кожен партнер Компанії відомий спеціаліст своєї сфери.

Аудиторська компанія Товариство з обмеженою відповідальністю «УПК - Аудит Лтд» є спеціалізованою компанією в сфері аудиту та бухгалтерського консультування, що здійснює професійну діяльність.

Якісний результат роботи Компанії забезпечують високопрофесійні спеціалісти, що мають вищу спеціальну освіту та багаторічний досвід роботи в сфері аудиту та консалтингу. Серед них 24 кваліфікованих аудиторів, які атестовані та мають сертифікат Аудиторської палати України, а також дипломи з Міжнародної Фінансової Звітності Асоціації Присяжних Дипломованих Бухгалтерів (ACCA). В Компанії постійно за штатом працюють понад 50 спеціалістів різних фахових напрямків, які можуть самостійно в повному обсязі задовольнити потреби Клієнта стосовно будь-яких масштабів роботи, а також спеціалісти з бухгалтерського обліку та звітності в Україні, фахівці з міжнародних стандартів бухгалтерського обліку (IAS/IFRS), фінансового аналізу та управлінського обліку, спеціалісти судово-бухгалтерської експертизи, господарського права тощо.

ПП «АФ «Доновей Аудит» входить до міжнародної мережі Crowe Global та групи компаній Donoway з офісами в Естонії, Латвії, Беларусі, Україні та Азербайджані., яка пропонує наступні послуги в Україні:

1. Податкове та юридичне право;
2. Аудит та бухгалтерське обслуговування;
3. Запуск бізнесу;
4. ІТ-консалтинг та розвиток;
5. Злиття та поглинання;
6. Консультування з ризиків;
7. Послуги з трансформації звітності по МСФО.

ТОВ «О-ЕМ-ПЕ ЕККАУНТИНГ ЕНД АУДИТ СЕРВІС» та ТОВ «О-ЕМ-ПЕ ТЕКС ЕНД ЛІГАЛ» це підприємства, що представляють різні галузі бізнесу, зокрема, кредитні та лізингові компанії, інституційні інвестори, інвестиційні фонди, будівельні компанії, підприємства металургійної, хімічної промисловості, машинобудування, фармацевтичного та медичного секторів, сільського господарства та харчової промисловості, підприємства, що спеціалізуються на ІТ-технологіях, і т.д.

Фахівці Компанії мають безпосередній досвід аудиторських перевірок і знання специфіки господарської діяльності, бухгалтерського обліку, оподаткування промисловості, торгівлі, послуг, транспортних та фармацевтичних підприємств, підприємств електроенергетичної та нафтогазової галузі, житлово-комунального господарства, установ, що фінансуються за рахунок бюджету, сільськогосподарських підприємств, страхових та туристичних компаній, тощо.

ТОВ «АФ «Капітал Плюс» надає аудиторські та консалтингові послуги, проводить роботи з Due Diligence, здійснює юридичне та бухгалтерське супроводження діяльності клієнтів, забезпечує інформаційно-консультаційну підтримку бізнесу. Багаторічна співпраця з клієнтами різноманітних галузей промисловості, торгівлі, ринку фінансових послуг, представництв іноземних компаній дозволило отримати багатогранні знання, великий досвід та грамотне

розуміння насущних проблем, питань та вимог бізнесу [39]. В намаганні не обмежуватись на рішенні внутрішніх проблем своїх клієнтів, керівництво Компанії розпочало провадити активну громадську діяльність. Це дозволяє приймати участь в розробці проектів законодавчих, нормативно-правових та регуляторних актів, безпосередньо впливати на процеси вдосконалення чинного законодавства та вирішення спірних питань. Crowe Global має організаційну структуру управління, яка дає змогу оцінити ефективність роботи і відповідність завданням підприємства. Організаційна структура Crowe Horwath AC Ukraine управління передбачає визначення організаційної структури, опис розподілу повноважень і відповідальності співробітників і підрозділів, дотримання політики підприємства, положень про підрозділи, посадових інструкцій, принципів планування, обліку, аналізу та прийняття рішень у всіх категоріях менеджменту (рис.2.1)

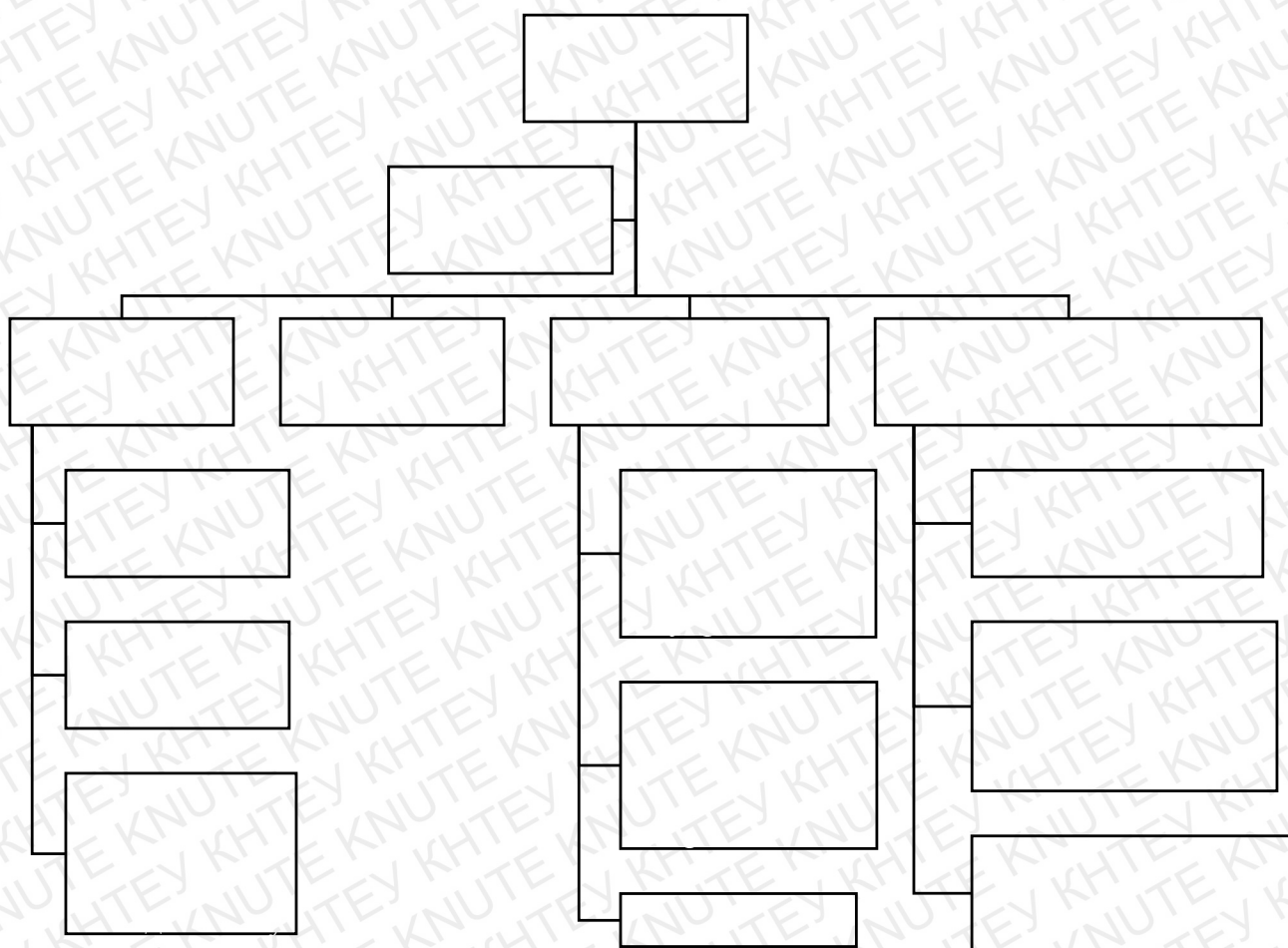


Рис.2.1 Організаційна структура ТОВ Кроу Хорват Ейсі Україна

Джерело: авторська розробка

Аналізуючи організаційно-економічну характеристику діяльності суб'єкта господарювання можна побачити синергічний ефект функціонування реорганізації компанії ПП «АФ «Донової Аудит». Єдиного загальноприйнятого економічного визначення даного явища немає, але після процесу реорганізації було налагоджено внутрішні процеси, відбулася взаємодія між менеджерами різних функціональних підрозділів, а також різних ланок управління.

Аналіз діяльності ТОВ «Кроу Хорват ЕйСі Україна» було зроблено за період 2013-2017 рр., в ході якого наочно проаналізовано основні показники діяльності звітності суб'єктів господарювання. За період 2016-2017рр. ТОВ «Кроу Хорват ЕйСі Україна» значно поліпшила показники своєї діяльності (дод.Г), стаття «Чистий дохід від реалізації продукції, (товарів,робіт, послуг) в абсолютному значенні збільшився на 8 283,1 тис. грн. або на 245% у відносному значенні; стаття звітності «Чистий прибуток» в абсолютному значенні збільшилась на 639,1 тис.грн. або на 149% у відносному значенні, що вперше вдалося досягти позитивного економічного результату. Порівнюючи показники звітності ПП «АФ «Донової аудит» за період 2013-2015 рр. спостерігалась стійка тенденція до збільшення позитивного результату діяльності окрім останнього 2015р., оскільки стаття звітності «Чистий прибуток» зменшилась на 197,49 тис.грн. що вплинуло на подальшу діяльність на ринку аудиторської діяльності і стало ключовим фактором реорганізації в міжнародну мережу Crowe Global шляхом утворення ТОВ «Кроу Хорват ЕйСі Україна» .

Важливою умовою успішного проведення реорганізації суб'єкта господарювання є вдосконалення корпоративного законодавства і нормативної бази щодо регламентації цих процесів. Подальші дослідження синергічного ефекту потребують часу і питань щодо виявлення позитивного ефекту синергії та факторів впливу на ефективність в операціях реорганізації. Реорганізовуючи компанію було досягнуто максимально позитивного (синергічного) ефекту який вплинув на конкурентоспроможність, надаючи стійку репутацію суб'єкту господарювання (табл. 2.1)

Таблиця 2.1

**Порівняння показників діяльності ТОВ «Кроу Хорват ЕйСі Україна» з ПП «АФ «Доновей аудит»
за період 2013-2017 рр.**

Стаття звітності	ТОВ «Кроу Хорват ЕйСі Україна»		ПП «АФ «Доновей аудит»			Абсолютне відхилення, тис грн				Відносне відхилення, %		
	2017 р.	2016 р.	2015 р.	2014р.	2013р.	2017 р.	2016 р.	2015р.	2014р.	2017р.	2016р.	2015р.
Чистий дохід від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг)	11655,5	3372,4	2697,92	5827,75	4079,425	8283,1	674,48	-3129,83	1748,33	245,61	25,00	-53,71
Інші операційні доходи	167	27	24,6	82	58,45	140	2,4	-57,4	23,55	518,52	9,76	-70,00
Інші доходи	918	0	114	413	321,3	918	-114	-299	91,7	100,00	-100,00	-72,40
Разом доходи	12740,5	3399,4	2836,52	6322,75	4459,175	9341,1	562,88	-3486,23	1863,58	274,79	19,84	-55,14
Собівартість реалізованої продукції (товарів, робіт, послуг)	10734,5	2864,6	2265,8	5340,9	3757,075	7869,9	598,8	-3075,1	1583,83	274,73	26,43	-57,58
Інші операційні витрати	1795,5	961,2	598,6	814	628,425	834,3	362,6	-215,4	185,56	86,80	60,57	-26,46
Інші витрати	-	2,2	1,76	-	-	-2,2	0,44	1,76	-	-100,00	25,00	100,00
Разом витрати	12530	3828	2866,16	6154,9	4385,5	8702	961,84	-3288,74	1769,4	227,32	33,56	-53,43
Фінансовий результат до оподаткування	210,5	-428,6	-29,64	167,85	73,675	639,1	-398,96	-197,49	94,175	-149,11	1346,02	-117,66
Чистий прибуток	210,5	-428,6	-29,64	167,85	73,675	639,1	-398,96	-197,49	94,175	-149,11	1346,02	-117,66

Джерело: авторська розробка

Фінансові результати займають центральне місце в системі управління підприємством. Це важлива й водночас дуже складна як економічна, так і обліково-аналітична категорія [41]. Фінансовий результат діяльності суб'єкта економіки дуже важливий для власників, для найманих працівників і для держави у цілому. Отримання підприємством позитивного фінансового результату створює для нього можливості оновлювати матеріально-технічну базу, фінансувати за рахунок власних коштів інвестиційні проекти, розширювати види економічної діяльності, реалізовувати соціальні програми для співробітників тощо. Позитивний фінансовий результат – запорука стабільності та фінансової незалежності підприємства. Фінансовий результат в 2017 році був ключовим в діяльності суб'єкта господарювання, оскільки вперше чистий дохід від реалізації продукції(робіт, послуг) був збільшений в 3,5 рази що позитивно відображається на його діяльності (рис.2.2)

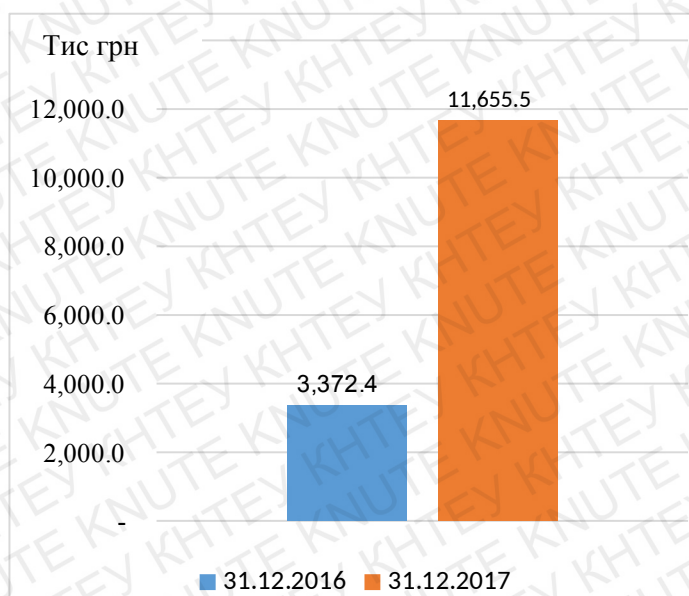


Рис.2.2. Фінансовий результат (нерозподілений прибуток) станом на 31.12.2017р. , тис грн

Джерело: авторська розробка

При проведенні аналізу звіту про фінансовий стан в порівнянні з даними 2016р. суб'єкт господарювання збільшив нерозподілений прибуток на 210,5 тис

грн., що на 341% більше ніж в минулому році.

Діяльність ТОВ Кроу Хорват Ейсі Україна полягає в інформаційно-консультаційному обслуговуванні підприємства, який охоплює широкий спектр аудиторських послуг, питань бухгалтерського обліку, оподаткування, чинного законодавства тощо (рис.2.3).

По відношенню до вимог законодавства ТОВ Кроу Хорват Ейсі Україна надає різні види послуг. Одним з ключових послуг є обов'язковий та ініціативний аудит, який поширюється на всі економічні суб'єкти, включаючи органи державної влади і управління, органи місцевого самоврядування. Будь-який економічний суб'єкт має право звернутися з приводу консультування, питань пов'язаних з податковим консалтингом чи порядку ведення бухгалтерського обліку. Найбільш поширеною послугою в аудиті є супутні послуги та завдання з виконання погоджених процедур, з відповідним наданням звіту про фактичні результати (рис.2.3)



Рис.2.3. Види наданих послуг станом на 31.12.2017 р.

Джерело: авторська розробка

Згідно даних Ф.2 «Звіт про фінансові результати» загальні витрати в 2017р. становили 12 530,5 що на 30,6% більше ніж в минулому періоді (рис.2.4)

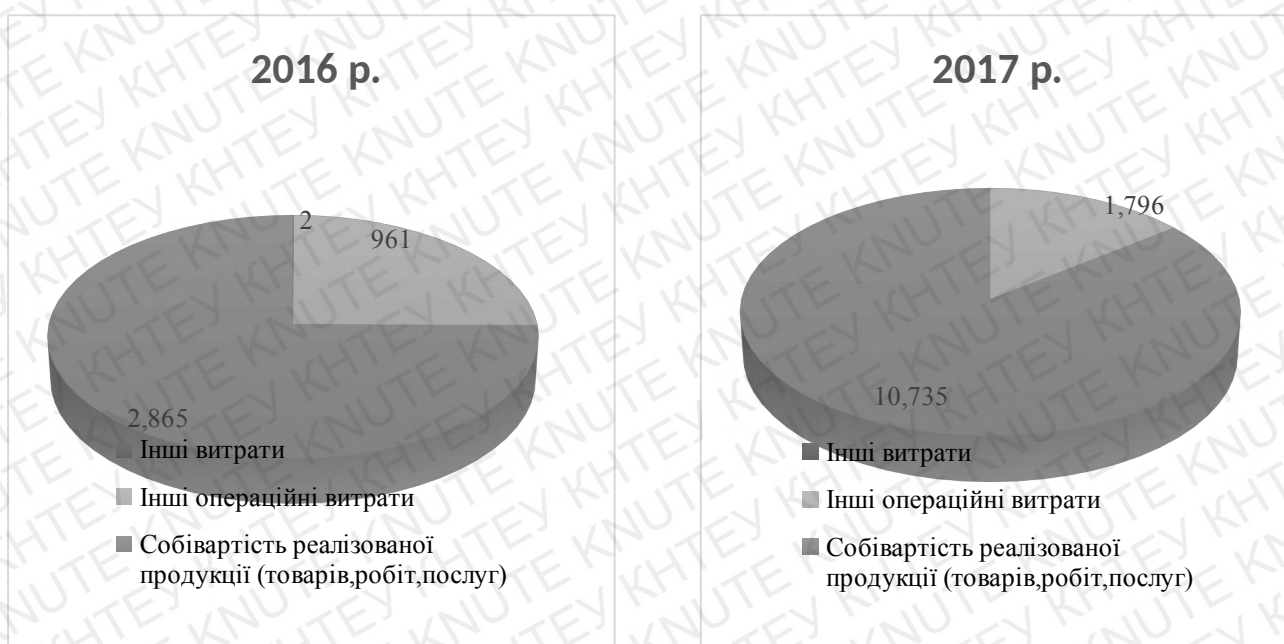


Рис.2.4. Порівняння витрат суб'єкта господарювання за період 2016-2017рр.

Джерело: авторська розробка

Окремі законодавчі чи нормативні акти державних регуляторних органів можуть вимагати від аудитора або дозволяти йому детально описувати питання, що надають додаткове пояснення стосовно відповідальності аудитора під час аудиторської перевірки фінансових звітів або стосовно аудиторського висновку. Аудитор може мати додаткові обов'язки щодо висловлення думки про фінансові звіти, або додаткові завдання щодо деяких питань та виконання додаткових процедур. [12]

Регулюючими органами для завдань з обов'язкового аудиту є : Національна комісія з цінних паперів та фондового ринку та Національна комісія фінансових послуг , які встановлюють спеціальні вимоги щодо обов'язків аудитора стосовно конкретних додаткових питань під час надання висновку (рис.2.5)

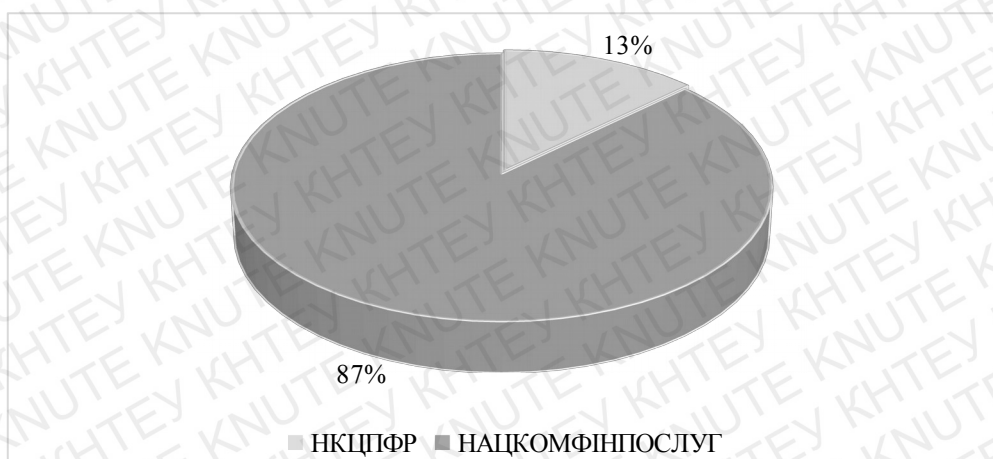


Рис.2.5. Структура аудиторських завдань з обов'язкового аудиту фінансової звітності за даними звітування регуляторних органів станом на 31.12.2017 р.

Джерело: авторська розробка

Основними етапом процесу аудиту фінансової звітності потрібно вважати етап оцінювання, на якому аудитор зобов'язаний одержати якомога більше інформації про об'єкт дослідження. Аудитору необхідно оцінити звітність, з точки зору досвіду проведення аудиту аналогічних суб'єктів господарювання (рис.2.6).

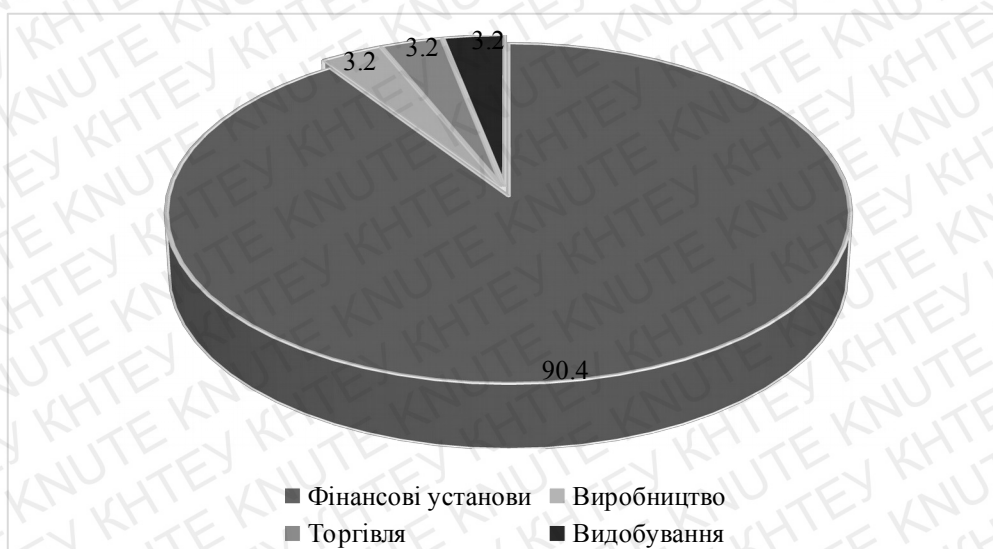


Рис.2.6. Структура аудиторських завдань з обов'язкового аудиту фінансової звітності за видами діяльності клієнтів станом на 31.12.2017 р.

Джерело: авторська розробка

За час свого існування Суб'єкта господарювання було акредитовано в:

- Реєстрі аудиторських компаній, які мають право на проведення аудиторських перевірок банків;
- Реєстрі аудиторських фірм, які можуть проводити аудиторські перевірки фінансових установ;
- Реєстрі аудиторських фірм, які можуть проводити аудиторські перевірки професійних учасників ринку цінних паперів;
- Реєстрі аудиторських фірм та аудиторів.

За результатами узагальненої оцінки в ТОВ «Кроу Хорват Ейсі Україна» працює близько 100 працівників і кожен день до нашої команди долучається все більше і більше талановитих спеціалістів.

Загальні Збори партнерів є вищим органом управління, які відповідають за фінансову, комерційну та репутаційну складову діяльності Компанії в Україні. Загальні збори здійснюють контроль за операційною та фінансовою діяльністю Компанії відповідно до українських та міжнародних стандартів професійної діяльності.

Підтримуючи цінності мережі Crowe великий акцент приділяється якості наданих послуг та впевненості у кваліфікації професійних працівників виконаних робіт. В Компанії працює біля 100 співробітників з них 8 партнерів, 15 керуючих менеджерів, 30 сертифікованих аудиторів, які кожен рік проходять підвищення кваліфікації, та отримують сертифікати міжнародного зразку.

Зважаючи на те, що Компанія надає професійні послуги, вона постійно спрямовує ресурси на залучення, навчання та контроль рівня знань свого персоналу. Працівники заохочуються до отримання нових компетенцій у сферах, пов'язаних з професійною діяльністю.

Безперервне навчання аудиторів та іншого персоналу, залученого до надання аудиторських послуг здійснюється через семінари і тренінги, які проводять досвідчені працівники Компанії та провідні фахівці і тренінгові центри, які працюють на договірних засадах. Компанія регулярно направляє

своїх працівників на семінари і курси, що проводяться професійними організаціями. Сфера навчання охоплює знання з питань:

- професійних стандартів,
- стандартів фінансової звітності,
- практики надання послуг,
- нормативного регулювання господарської діяльності,
- міжнародного права,
- автоматизації процесів обліку та аудиту.

Для виконання завдань в Компанії створена і постійно вдосконалюється система внутрішніх нормативів, які встановлюють порядок виконання різних видів аудиторських і супутніх завдань. Опрацьовуються нові методи роботи, в тому числі з використанням професійного програмного забезпечення, прийнятого за основу мережею аудиторських фірм Crowe та іншими міжнародними аудиторськими групами. Дотримання персоналом професійних стандартів та внутрішніх нормативів в ході виконання завдань перевіряє особа, на яку покладена відповідальність за функціонування системи контролю якості, або інша компетентна особа, яка не залучалася до виконання цих завдань.

Crowe підтримує найвищі стандарти аудиту якості для підвищення довіри клієнтів до глобальної фінансової звітності, де прийняли встановлену методологію аудиту, яка відповідає міжнародним стандартам аудиту (далі - МСА), опублікованим

Актуальність системи контролю якості забезпечується через регулярний моніторинг відповідності Компанії та виконаних нею аудиторських завдань вимогам законодавства, професійних стандартів, Кодексу етики та дієвості встановлених внутрішніх нормативів. Такий контроль здійснюється як керівництвом Компанії щодо осіб та служб, задіяних у процедурах внутрішнього контролю якості, так і у взаємному контролі партнерами у різних завданнях роботи.

Згідно з політикою компанії Crowe Global аудитори Crowe Horwath AC

Україне повинні оцінювати згідно прийнятих стандартів членства потенційно нові існуючі фірми (табл.2.2)

Таблиця 2.2

Особливості членства ТОВ «Кроу Хорват ЕйСі Україна»

№ пор	Назва стандартів	Основна характеристика
1	2	3
1	Professional registration and recognition (з англ. - «Професійна реєстрація та визнання на ринку»)	1) Фірма зареєстрована у визнаному регулюючому та / або професійному органі. 2) Партнери / директори, мають визнану кваліфікацію та реєстрацію, які очолюють фірму. 3) Персонал фірми володіє сучасними знаннями національних і міжнародних професійних стандартів
2	Commitment to growth (з англ. – «Прагнення до зростання»)	Відстежувати прогрес на місцевому ринку, демонструючи прихильність інвестиціям для зростання.
3	Market influence (з англ. – «Вплив на ринок»)	Фірма-член Crowe Global повинна бути включена в рейтинг 10 найкращих фірм, які надають професійні послуги на ринку
4	Financial Strength (з англ. – «Фінансова сила»)	Фірма здатна взяти на себе фінансові зобов'язання членства і належним чином капіталізуватися.
5	Commitment to a common brand (з англ. – «Прихильність до спільного бренду»)	Впровадження бренду Crowe Global і формувати усвідомлення світового бренду на ринку фірм юрисдикції.
6	Participation in Crowe Horwath International events (з англ. – «Участь у міжнародних заходах Crowe Global»)	Брати участь у міжнародному щорічному заході Crowe Global, регіональних нарадах і засіданнях комітету. Бути співучасником відповідних семінарів з технічної підготовки та розвитку Crowe Global.
7	Cross border business (з англ. – «Транскордонний бізнес»)	1) Сприяє формуванню міжнародних зобов'язань; 2) Досвід обслуговування міжнародних проектів; 3) Надає бездоганний сервіс всім клієнтам, представленим іншими мережевими фірмами.
8	Leadership and succession plan (з англ. – «План лідерства і спадкоємства»)	1) Створює програми для наставництва персоналу і пропонує програми навчання. 2) Фірма має план спадкоємства управління в дії.
9	Civic operation (з англ. – «Громадська діяльність»)	Активна участь спільноти, таких як громадських, благодійних і професійних заходах.

закінчення табл.2.2

1	2	3
10	Commitment to Crowe Global (з англ. – «Цілеспрямованість Crowe Global»)	1) Відданість цілям Crowe Global та її стратегічному плану; 2) Стратегічний план фірми узгоджений зі стратегією Crowe Global 3) Інвестування в навчання, якість і відповідність вимогам, розвиток персоналу і впізнаваність бренду.
11	Compliance with Crowe Global regulations and standards (з англ. – «Відповідність міжнародним нормам і стандартам Crowe Global»)	1) Забезпечення дотримання політик, процедур і стандартів мережі. 2) Отримання і заохочення полісу страхування професійної відповідальності.
12	Delivering professional services (з англ. – «Надання професійних послуг»)	1) Система управління якістю відповідає міжнародним стандартам, що застосовуються в юрисдикції України яка також відповідні національні стандарти. 2) Фірми-члени, що надають послуги з надання послуг, відповідають міжнародному стандарту IFAC з контролю якості ("ISQC 1"), або її національний еквівалент. 3) Періодичний моніторинг системи контролю якості та зобов'язання щодо постійного його вдосконалення.

Для розвитку професійних зв'язків та з метою залучення спільноти до загальних проблем бізнесу в Україні та за її межами, Crowe ініціює проведення спеціалізованих заходів у яких беруть участь професіонали Мережі зі всього світу.

Так за ініціативою нашої Компанії були проведені наступні заходи:

1. Міжнародний круглий стіл «Україна приєднується до плану боротьби з ухиленням від податків БЕПС: виклики і рішення для платника податків. Розвитку в Україні, ЄС та в світі»
2. Міжнародна конференція «Україна антиофшорна: візія держави та бізнесу»
3. Міжнародна конференція «Трансфертне ціноутворення в Україні. Гра на випередження»
4. Практичний семінар «Звіт з ТЦУ. Здати та забути»

Суб'єкт господарювання багато уваги приділяє розвитку професійним та командним навичкам спеціалістів. В рамках цього Компанія проводить щотижневі вебінари для працівників з актуальних питань у сфері податкового права, забезпечує постійну участь провідних спеціалістів у семінарах та тренінгах з питань аудиту, слідкує за постійним підвищенням кваліфікації аудиторів.

Ми вважаємо, що кожен працівник потребує уваги та комфортних умов праці. Саме тому керівництво постійно проводить заходи, спрямовані на розвиток як особистості так і командного духу колективу. Заходи, які були проведені у 2017 році:

1. Підкорення колективом Компанії найвищої точки України - гори Говерли
2. Участь у квесті, спрямованому на виховання лідерських якостей працівників «На захід від Місісіпі»
3. Проведення святкового заходу «Таємний Миколайчик».
4. Гала-корпоратив року «Оскар - Crowe Horwath AC Ukraine 2017»
5. Для кожної відповідальної компанії дуже важливо приймати участь у благодійності та своїм прикладом привертати увагу спільноти та держави до нагальних питань Crowe Horwath AC Ukraine у рамках корпоративної соціальної політики бере активну участь у різноманітних проектах:
6. Підтримка проекту організації ВБО «Даун Синдром».
7. Участь у благодійному турнірі з боулінгу «Кубок відкритих сердець» ВБО «Даун Синдром»
8. Участь у благодійному марафоні «Color run»
9. Участь у благодійному марафоні «Пробіг під каштанами», який спрямований на збір коштів для дітей з проблемами серцево-судинної системи.

2.2. Оцінка системи бухгалтерського обліку як інформаційної бази аналізу та аудиту суб'єкта господарювання

В умовах системно-орієнтованого аудиту (аудиту, що базується на ризику) основним об'єктом уваги аудитора стають система бухгалтерського обліку суб'єктів господарювання тому, що при ефективному її функціонуванні та надійності, вірогідність випадкових помилок або шахрайства незначна. Підвищення значущості оцінки зазначеного об'єкта викликає необхідність коригування методів аудиту в напрямку зосередження зусиль аудиторів саме на такій оцінці. Це дозволяє обґрунтувати актуальність розробки цілісної концепції оцінки якості системи бухгалтерського обліку в умовах системно-орієнтованого аудиту.

На основі аналізу існуючих визначень поняття “якість” визначено, що якість системи бухгалтерського обліку – це сукупність властивостей і характеристик основних елементів системи обліку, рівень яких формується посадовцями під час формування обліково-економічної інформації про операції та процеси з метою складання фінансової звітності як одного з найважливіших джерел прийняття управлінських рішень. На підставі цього пропонується розглядати оцінку якості системи бухгалтерського обліку як цілеспрямовану діяльність аудиторів по формуванню інформації про кількісні і якісні показники (характеристики і властивості), що характеризують стан кожного з елементів системи бухгалтерського обліку, а також здатність їх задовольняти потреби всіх фактичних і потенційних користувачів звітності.

Дослідження генезису наукової думки дозволило переконатися, що бухгалтерський облік є системою, яка характеризується низкою взаємопов'язаних елементів і функціонує та розвивається за суворо визначеними принципами. Розгляд обліку як цілісної системи можливий тільки за умови застосування системного підходу. Реалізація цього підходу дозволила виокремити основні елементи системи бухгалтерського обліку, до яких належать: об'єкт, суб'єкт,

процес і результат процесу обліку, а також сформуванати модель цієї системи (рис. 2.7).

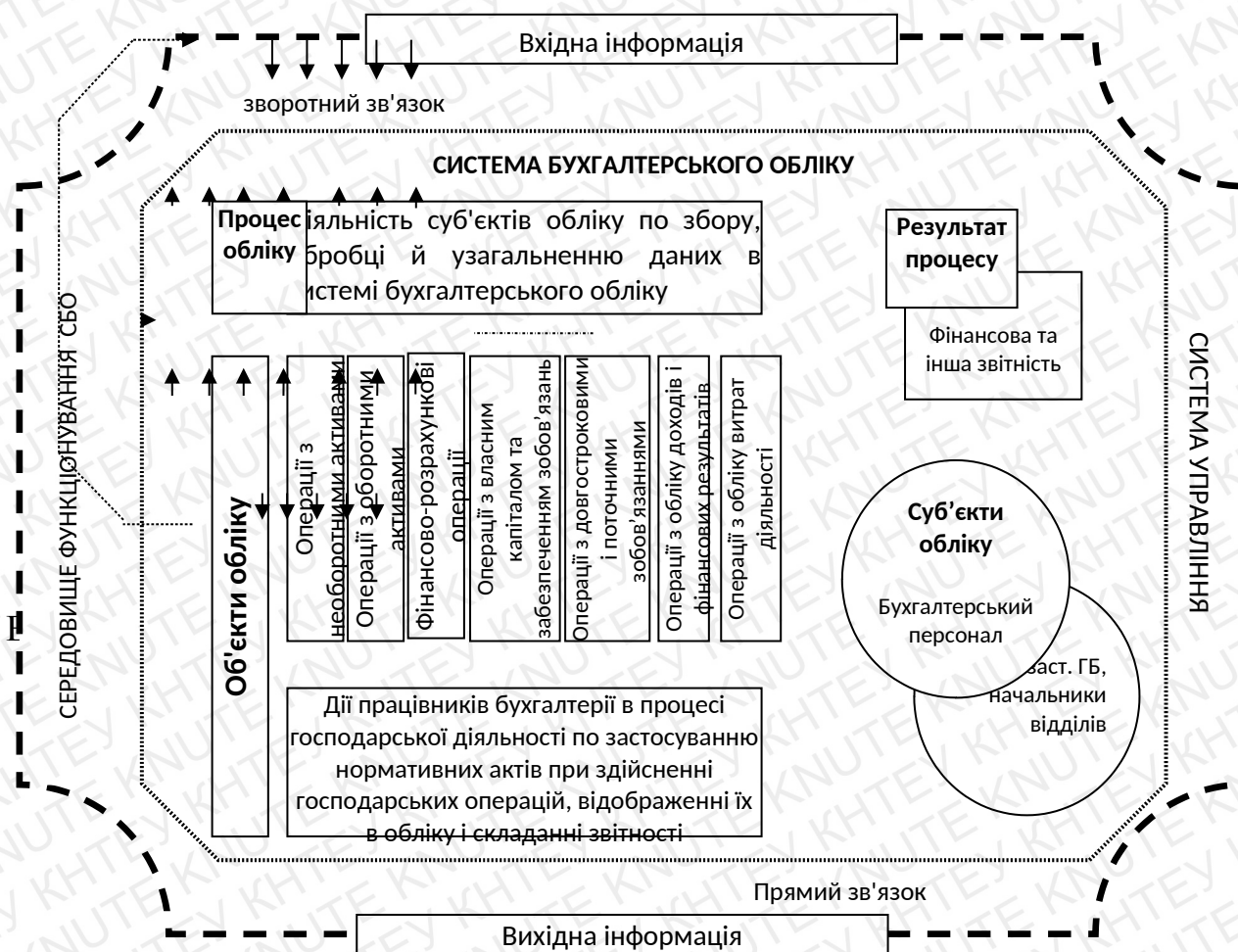


Рис. 2.7 Модель системи бухгалтерського обліку

Джерело: [75]

Реалізація системного підходу до дослідження об'єкта аудиторської оцінки – системи бухгалтерського обліку – дозволила виділити основні параметри якості кожного з елементів системи (дод. Г). Розроблена логічна структура параметрів якості системи бухгалтерського обліку створила основу для визначення критеріїв, які дозволяють оцінити якість як кожного елемента системи, так і всієї системи бухгалтерського обліку загалом.

Дослідження теоретичних основ якості системи бухгалтерського обліку стало підґрунтям розробки цілісної концепції оцінки якості системи бухгалтерського обліку за такими елементами: дефініція “оцінка якості системи бухгалтерського обліку”, мета оцінки, її завдання, суб'єкти і об'єкти оцінки,

основні процедури. Побудова концептуальних основ стала поштовхом для розробки напрямків реалізації системного підходу до оцінки якості системи бухгалтерського обліку, що націлені на удосконалення й раціоналізацію організаційного та методичного забезпечення процесу аудиту.

Формування політики аудиторської оцінки системи бухгалтерського обліку» акцентовано увагу на необхідності розробки внутрішньофірмових стандартів як основи організаційного забезпечення процесу оцінки якості системи бухгалтерського обліку з метою підвищення результативності аудиту.

У результаті логічного аналізу зарубіжного досвіду, що склався, і аналогічних досліджень теорії і практики внутрішньофірмової стандартизації аудиту в Україні встановлено, що ця проблема належить не тільки до ряду складних, але й таких, що нагально вимагають наукового вирішення.

На основі дослідження системи нормативного регулювання аудиторської діяльності в Україні було встановлено, що аудиторським стандартам, у тому числі й внутрішньофірмовим, відводиться домінуюча роль у даній системі. Без сумніву, система внутрішньофірмових стандартів аудиту повинна формуватися у розвиток діючих стандартів. Із цього випливає, що однією з передумов формування системи внутрішньофірмових стандартів є проведення сутнісного аналізу діючих стандартів аудиторської діяльності.

Мета цього аналізу полягає у визначенні місця стандартів у системі нормативно-правового регулювання аудиторської діяльності, їх значення, структури і класифікації, а також встановленні основних вимог до здійснення і оформлення аудиту, задекларованих у міжнародних стандартах. Результати такого аналізу дозволили визначити підходи до формування політики внутрішньофірмових стандартів аудиту в цілому і, зокрема, внутрішньофірмового стандарту «Оцінка якості системи бухгалтерського обліку». [14]

Оцінюючи надійність системи бухгалтерського обліку, необхідно перевірити, чи повністю вона виконує своє призначення, і, залежно від

результату, зробити висновок про ефективність її функціонування і ступінь довіри до неї. Надійна система бухгалтерського обліку є сукупністю конкретних форм і методів, що дають змогу підприємству вести облік майна, зобов'язань і господарських операцій у грошовому вимірі шляхом суцільного, неперервного, документального і взаємопов'язаного їхнього відображення в облікових реєстрах на підставі первинних документів. Якість і надійність функціонування системи обліку зумовлює цілеспрямований характер, обсяг і тривалість контрольних процедур. Оцінка надійності системи бухгалтерського обліку має здійснюватися в таких напрямках:

1. відповідність зовнішнім і внутрішнім законодавчим і нормативним документам, у тому числі: перевірка наявності і виконання організаційних регламентів персоналом облікової служби (Положення про бухгалтерію, Посадові інструкції бухгалтерів); обґрунтованість облікової політики;
2. перевірка забезпечення надійності засобів захисту інформації від несанкціонованого доступу;
3. визначення і оцінка слабких сторін обліку;
4. перевірка тотожності даних синтетичного і аналітичного обліку, повнота документального підтвердження облікових даних;
5. перевірка взаємозв'язку і зіставності інформації у формах фінансової звітності із даними синтетичного й аналітичного обліку;
6. перевірка відповідності фактичної наявності активів із документальним їхнім підтвердженням в обліку;
7. оцінка ризику контролю за всіма напрямками обліку на основі визначення його слабких сторін. [15]

Побудова та функціонування бухгалтерського обліку на кожному підприємстві здійснюється на підставі нормативно-правових документів, розроблених органами, на які покладається керівництво обліком. Це забезпечує порівнянність облікової та звітної інформації, її єдність не лише за формою, а й за змістом.

Ефективна та раціональна організація бухгалтерського обліку на підприємстві, як правило, починається з розробки його облікової політики, що передбачає вибір комплексу методичних прийомів, які використовуються ним для ведення поточного обліку, уточнює моменти визнання витрат і доходів, сприяє поданню достовірної інформації при складанні фінансової звітності.

Важливою складовою роботи внутрішнього аудитора є виявлення різного роду викривлень у фінансовій звітності, а також адекватна оцінка аудиторського ризику, що пов'язаний з цим, та прийняття необхідних заходів щодо попередження порушень і підвищення надійності фінансової звітності. У Міжнародних стандартах аудиту цим питанням присвячено стандарт МСА 240 “Відповідальність аудитора щодо шахрайства при проведенні аудиту фінансової звітності” [16, 699 с].

Оцінка системи бухгалтерського обліку за ознакою надійності дасть змогу внутрішньому аудитору підвищити ефективність і якість перевірки, оскільки він сконцентрує зусилля на групах рахунків з найбільшим ризиком виникнення помилок, а це відповідно дає можливість визначити час, необхідний для проведення аудиторських процедур, та обсяг аудиторської вибірки, виявити порушення, що тягнуть за собою фінансові санкції, та визначити величину аудиторського ризику.

Вивчення результатів перевірок фінансово-господарської діяльності підприємств [14] суб'єктами внутрішнього контролю дало змогу сформуванню думку про те, що надійність системи бухгалтерського обліку визначається об'єктивними та суб'єктивними факторами (табл. 2.3).

Таблиця 2.3

Фактори, які впливають на надійність системи бухгалтерського обліку

Фактори	Характеристика фактора (ознака надійності)	Оцінка ненадійності, %	Вплив на аудиторський ризик
1	2	3	4
Об'єктивні	Зміна законодавства	40	так
	Неузгодженість законодавчих актів між собою	15	так
	Нечітке визначення окремих положень у законодавстві	15	так
	Несвоечасність розробки і прийняття інструктивної та методологічної бази	30	так
Суб'єктивні	Відсутність розпорядчих документів	35	так
	Відсутність первинних документів	100	так
	Відсутність обов'язкових реквізитів у первинних документах	20	ні
	Неправомірність прийняття первинних документів до обліку	100	так
	Наявність неточностей (виправлень) у первинних документах	25	так
	Наявність не виправлених помилок у первинних документах	30	так
	Відсутність аналітичного обліку	80	так
	Невідповідність синтетичного та аналітичного обліку	40	так
	Неправильність бухгалтерських записів (кореспонденція рахунків)	55	так
	Неправильне застосування плану рахунків (відсутність групування однорідних операцій на рахунках)	55	так
	Неправильність віднесення до активів	80	так
	Невідображення фактів господарського життя (операцій) в обліку	100	так
	Вартісне відображення фактів господарського життя (операцій) без їхнього змістовного наповнення	100	так
	Неправильна оцінка статей звітності	100	так
	Віднесення витрат до невідповідних звітних періодів	100	так
	Невідповідність статей балансу залишкам синтетичних та аналітичних рахунків	100	так
Неузгодженість показників різних форм звітності	30	ні	
Неправильні облікові рішення	65	так	

Примітка: Значення коефіцієнтів подано за стобальною шкалою, побудованою за експертною оцінкою та питоною вагою показника сукупності
Джерело: [17с.132]

Серед об'єктивних факторів найбільш високий вплив (40%) на ризик появи помилки в обліку є зміна законодавства. Розробка і прийняття законодавчої і нормативної документації відображає зростаючу потребу до цього інструменту інформаційного забезпечення ефективного управління підприємством. Однак часті її зміни не лише не сприяють реформуванню бухгалтерського обліку на користь усіх користувачів обліково-економічної інформації, а й значно підвищують ризик виникнення суттєвих помилок в обліку і звітності підприємства.

Щодо суб'єктивних ознак надійності обліку слід зазначити, що всі вони взаємопов'язані, і тому контролюючий суб'єкт має встановити їхній вплив на величину аудиторського ризику як окремо, так і сукупно. Так, при сукупному розгляді таких суб'єктивних ознак надійності, як відсутність первинних документів, невідображення фактів господарського життя (операцій) в обліку або невідповідність статей балансу залишкам синтетичних та аналітичних рахунків, аудитор переконується в тому, що облік ненадійний, імовірність виявлення помилок має суттєвий характер, а відповідно і аудиторський ризик має тенденцію до зростання.

Проте розгляд окремо взятих ознак надійності може і не вплинути на надійність системи обліку (наприклад, відсутність хронологічного запису або посадових інструкцій), але при цьому існує імовірність появи помилок, тобто ризик того, що деяка інформація не буде зафіксована в обліку.

Таким чином, слід зазначити, що бухгалтерський облік є одним із важливих постачальників інформації про стан та напрямки розвитку підприємства, а тому формує основу інформаційного забезпечення внутрішнього контролю.

Серед об'єктивних факторів, що найбільше впливають на надійність системи бухгалтерського обліку можна зарахувати часті зміни законодавчої бази та неузгодженість окремих законодавчих та нормативних актів. Найбільш вагомими суб'єктивними факторами, що знижують надійність облікової інформації, є невідповідність даних синтетичного і аналітичного обліку

первинній і звітній інформації, а також низький кваліфікаційний рівень облікового апарату.

2.3.Оцінка системи внутрішнього контролю на ТОВ «Кроу Хорват ЕйСі Україна»

Якість передбачає дотримання Компанією в ході надання аудиторських послуг вимог законодавства, професійних стандартів, вимог Кодексу етики професійних бухгалтерів (Кодекс етики), що прийнятий Радою з Міжнародних стандартів етики для бухгалтерів. Зокрема, це поняття охоплює прагнення до чесності та вжиття заходів для уникнення обставин і поведінки, які можуть поставити під сумнів об'єктивність Компанії або її персоналу.

Належна якість аудиторських послуг забезпечується через функціонування запровадженої внутрішньої системи контролю якості, яка дозволила б Компанії досягти своєї мети – якісного надання професійних послуг та надала б їй достатню впевненість у тому, що: Сама Компанія та її персонал діють відповідно до професійних стандартів, законодавчих і нормативних вимог, внутрішніх інструкцій; Звіти, які видаються Компанією за результатами надання професійних послуг, відповідають обставинам.

Система контролю якості включає наступні елементи, передбачені Міжнародним стандартом контролю якості:

- відповідальність керівництва за якість в компанії;
- відповідні етичні вимоги;
- прийняття і продовження стосунків з клієнтами і конкретних завдань;
- людські ресурси;
- виконання завдання;
- моніторинг

Для наведених елементів внутрішніми нормативами Компанії встановлені відповідні політики і процедури, спрямовані на досягнення поставленої мети (дод.Д) Належність до глобальної мережі аудиторських фірм Crowe Global

покладає на нашу Компанію додаткову відповідальність та надає їй додаткові можливості для дотримання вимог до якості надання аудиторських послуг, встановлених як національним законодавством України, так і міжнародними стандартами. Це проявляється через методологічну підтримку, взаємне консультування та проведення моніторингових перевірок діяльності Компанії з боку мережі.

Відповідальність керівництва за якість в Компанії забезпечується через розподіл обов'язків та встановлення відповідальності за функціонування системи. Призначена особа, відповідальна за функціонування системи контролю якості, до повноважень якої належить, зокрема, огляд якості виконання аудиторських завдань. Такий огляд проводиться до видачі клієнтам аудиторських звітів. Дотримання відповідних етичних вимог передбачає підбір Компанією для виконання завдання відповідного персоналу, отримання від нього належних тверджень, контроль дій працівників в тому контексті, який забезпечує дотримання чесності, об'єктивності, професійної компетентності та належної ретельності, конфіденційності та професійної поведінки. Незалежність Компанії та її персоналу від клієнтів та їх посадових осіб є умовою прийняття і виконання завдань з надання впевненості. Дотримання цієї умови забезпечується:

1. Обмеженнями щодо частки одного клієнта в доходах Компанії.
2. Обмеженнями найму працівників клієнтів.
3. Ротацією та отриманням запевнень працівників щодо дотримання встановлених Компанією політик незалежності.

Внутрішні норми Компанії передбачають обов'язковість ротації партнера та інших працівників, які приймають ключові рішення або судження з важливих питань, в завданнях з обов'язкового аудиту фінансової звітності. Така заміна є обов'язковою у разі залучення особи до надання послуг відповідному клієнту протягом семи років поспіль. Перерва у виконанні завдання проводиться на строк не менший ніж три роки.

Прийняття нових клієнтів Компанією, крім оцінки своєї незалежності від клієнта та незалежності свого персоналу, супроводжується оцінкою чесності

нового або діючого клієнта та наявності ресурсів для виконання аудиторського завдання, в тому числі достатності компетенції та можливості отримання доступу до консультацій та експертиз, необхідних для якісного виконання завдання.

Зважаючи на те, що Компанія надає професійні послуги, вона постійно спрямовує ресурси на залучення, навчання та контроль рівня знань свого персоналу. Працівники заохочуються до отримання нових компетенцій у сферах, пов'язаних з професійною діяльністю. Безперервне навчання аудиторів та іншого персоналу, залученого до надання аудиторських послуг здійснюється через семінари і тренінги, які проводять досвідчені працівники Компанії та провідні фахівці і тренінгові центри, які працюють на договірних засадах. Компанія регулярно направляє своїх працівників на семінари і курси, що проводяться професійними організаціями. Сфера навчання охоплює знання з питань:

- професійних стандартів,
- стандартів фінансової звітності,
- практики надання послуг,
- нормативного регулювання господарської діяльності,
- міжнародного права,
- автоматизації процесів обліку та аудиту.

Для виконання завдань в Компанії створена і постійно вдосконалюється система внутрішніх нормативів, які встановлюють порядок виконання різних видів аудиторських і супутніх завдань. Опрацьовуються нові методи роботи, в тому числі з використанням професійного програмного забезпечення, прийнятого за основу мережею аудиторських фірм Crowe Global та іншими міжнародними аудиторськими групами. Дотримання персоналом професійних стандартів та внутрішніх нормативів в ході виконання завдань перевіряє особа, на яку покладена відповідальність за функціонування системи контролю якості, або інша компетентна особа, яка не залучалася до виконання цих завдань. Актуальність системи контролю якості забезпечується через регулярний

моніторинг відповідності Компанії та виконаних нею аудиторських завдань вимогам законодавства, професійних стандартів, Кодексу етики та дієвості встановлених внутрішніх нормативів (дод.Ж) Такий контроль здійснюється як керівництвом Компанії щодо осіб та служб, задіяних у процедурах внутрішнього контролю якості, так і у взаємному контролі партнерами у різних завданнях роботи своїх колег.

Керівництво Компанії вважає, що запроваджена ним система контролю якості аудиторських послуг є ефективною і забезпечує відповідність наданих клієнтам послуг вимогам законодавства України та професійних стандартів. Компанія у 2017 році пройшла зовнішню перевірку функціонування запровадженої нею системи контролю якості аудиторських послуг. За результатами перевірки АПУ видала Компанії чинне до 31.12.2022 р. Свідоцтво №0742, про відповідність системи контролю якості, яке підтверджує, що створена Компанією система відповідає стандартам аудиту, нормам професійної етики аудиторів та законодавчим і нормативним вимогам, що регулюють аудиторську діяльність.

Система внутрішнього контролю (далі - СВК) забезпечує достовірність інформації підприємства, збереження грошових та матеріальних цінностей, підвищення ефективності господарювання, відповідність системи внутрішнього аудиту вимогам законодавчих та нормативно правових актів і норм, зменшення витрат на проведення зовнішнього аудиту. Основними вимогами внутрішнього контролю є:

- формування переліку окремих об'єктів для кожного підрозділу контролю;
- розробка рекомендацій, норм, стандартів з метою виконання підприємством і його підрозділами встановлених завдань;
- здійснення оцінки одержаних результатів;
- забезпечення розробки рекомендацій щодо ліквідації на підприємстві негативних явищ. Організація системи внутрішнього контролю на підприємстві загалом і на його підрозділах вимагає від працівників

необхідної професійної підготовки, раціонального розподілу прав і обов'язків.

Об'єктами внутрішнього контролю Компанії є фінансова діяльність, яка перевіряється. Основним засобом перевірки є документи, які заносяться в акт перевірки, і висновки за результатами досліджень повинні бути обгрунтовані певними документами та іншими звітно-обліковими матеріалами (табл.2.4)

Таблиця 2.4

Основні об'єкти внутрішнього контролю, що перевіряються аудитором

№ по р	Комплекс об'єктів, що перевіряється	Об'єкти внутрішнього контролю
1	Додержання законів та нормативних актів	Ведення бухгалтерського обліку
2	Функції управління	Достовірність звітності
3	Діяльність економічних та технічних служб	Фінансова стійкість, платоспроможність
4	Система управління підприємством	Система управління підприємством
5	Засоби господарювання, капітал і зобов'язання	Якість роботи економічних і технічних служб
6	Управлінський та фінансовий облік	Система оподаткування, планування, нормування
7	Планування та процеси господарської діяльності	Процеси діяльності підприємства

Джерело: [71]

На середовище контролю впливають багато факторів. До них належать: загальний стан економіки, нестабільність законодавства, державне регулювання обліку та підпорядкованість підприємства. Нестабільність законодавчого регулювання стану економіки України негативно впливають на господарську діяльність підприємства і не стимулюють організацію ефективного внутрішнього контролю. Основними елементами системи внутрішнього контролю є: середовище контролю, системи бухгалтерського обліку і процедури контролю.

Елемент структури внутрішнього контролю – система бухгалтерського обліку. Вона включає: облікову політику, форму обліку та спосіб обробки

облікової інформації. Організація і регулювання бухгалтерського обліку обумовили основні вимоги до системи внутрішнього контролю. До них належить, насамперед:

- забезпечення контролю за виконанням зобов'язань, наявністю і рухом майна, використанням матеріальних і фінансових ресурсів відповідно до затверджених норм та нормативів;
- своєчасне виявлення негативних явищ діяльності підприємств;
- контроль за формуванням повної, реальної, достовірної інформації про господарські процеси і результати фінансово господарської діяльності, що подаються у податкову адміністрацію, статистичні органи та необхідні для прийняття управлінських рішень.

Ефективна система внутрішнього аудиту знижує аудиторський ризик і зменшує обсяг аудиторської перевірки. Одним із першочергових завдань аудитора є оцінка внутрішнього контролю. Перевіряючи систему внутрішнього аудиту, необхідно сформулювати свою попередню думку про його стан на підприємстві, ступінь дотримання законодавчих та нормативно методичних актів, положень, інструкцій та розпоряджень менеджера та облікової політики. Ефективність системи внутрішнього аудиту залежить переважно від розміру підприємства, масштабу його діяльності. Під час перевірки великих підприємств (акціонерних, спільних підприємств тощо) вивчення системи внутрішнього аудиту обов'язкове в зв'язку з тим, що можливості тестування операцій з боку аудитора обмежуються, по перше, значним їх обсягом; по друге, потребують багато часу.

У процесі перевірки системи внутрішнього аудиту слід встановити:

- реальність та достовірність господарських операцій;
- повноту відображення у бухгалтерських документах господарських операцій, що мали місце обліку на момент перевірки;
- правильність визначення вартісної оцінки основних та оборотних засобів та їх класифікації;
- дотримання періодичності проведення господарських операцій;

- правильність підрахунку підсумків за зведеними документами та перенесення їх у облікові реєстри.

Вивчаючи організацію системи внутрішнього аудиту підприємства, що перевіряється, аудитору необхідно накопичувати інформацію про недоліки з метою їх усунення та визначення методики і обсягу зовнішнього аудиту. Система внутрішнього аудиту вважатиметься ефективною, якщо вона зможе вчасно попередити виникнення недостовірної інформації і своєчасно виправити виявлену недостовірну інформацію. Для оцінки ефективності системи внутрішнього аудиту використовується так званий кумулятивний ефект позитивних і негативних його сторін. Проте при оцінці системи внутрішнього аудиту як ефективної аудитори можуть встановити можливість ризику зловживань на конкретній ділянці. Ця перевірка здійснюється за допомогою процедур аудиту.

У міжнародній практиці використовуються два рівні оцінки системи внутрішнього аудиту (контролю):

1. узагальнюючий рівень — за якого оцінка основних моментів внутрішнього аудиту проводиться без обстеження (оцінки операційного аудиту, опитувань, діагностики, тестів, порівнянь тощо);
2. розширений рівень оцінки, який досягається на основі детально го, поетапного вивчення доказовості системи внутрішнього аудиту.

Перший рівень оцінки визначає завдання вивчення внутрішнього аудиту за допомогою тестів, підтвердження їх через недовіру до системи внутрішнього аудиту (контролю).

Другий рівень оцінки проводиться за допомогою тестування ефективності процедур внутрішнього аудиту і обмежується застосування тестів підтвердження (рис.2.8)



Рис.2.8 Система внутрішнього контролю

Джерело: авторське узагальнення

Здебільшого оцінка СВК базується на основаних контрольних завданнях, що розробляються аудиторськими фірмами і входять до програми аудиту. Аудитор може внести зміни до цих програм залежно від умов діяльності клієнта. За результатами цих запитань із їх змінами аудитор оцінює систему внутрішнього контролю. Якщо керівництво підприємства серйозно ставиться до внутрішнього контролю, то аудитор його детально вивчає з метою підтвердження процедур у подальшому виконанні процедур.

Однією з найпростіших форм дослідження результатів системи внутрішнього аудиту є описи. Вони застосовуються для перевірки підприємств малого бізнесу, а за ними — анкети, які передбачають перелік традиційних основних питань про суб'єкти і прийоми аудиту з відповіддю «так» чи «ні». Прикладом ведення опису системи внутрішнього контролю для Компанії є:

- анкета вивчення середовища контролю (дод.З);
- анкета незалежності членів групи (дод.К);
- анкета огляду контролю якості виконання завдання (дод.Л);
- анкета планування вхідних залишків (дод.М);
- анкета планування залучення експерта (дод.Н);
- анкета планування розуміння середовища ІТ (дод.П);
- анкета планування розуміння пов'язаних осіб (дод.Р);
- анкета планування безперервність діяльності (дод. С);
- анкета вивчення ризиків і заходів контролю на рівні підприємства (дод.Т);
- анкета вивчення судових справ, претензій та недотримання законодавства (дод. У);
- анкета подій після звітної дати (дод. Ф);
- анкета операцій з пов'язаними особами (дод.Х).

Під час використання анкет аудиту необхідно дотримуватись їх повної послідовності. Оскільки при негативній відповіді на анкету вивчення середовища аудиту подальше дослідження нераціональне. При даній формі анкетування з'ясовується, як керівництво приділяє увагу внутрішньому контролю на підприємстві. Прикладом ведення анкет системи внутрішнього контролю є:

- Запит безперервність події після звітної дати (дод.Ц);
- Запит запевнень щодо відповідальності управлінського персоналу (дод.Ч);
- Запит пов'язані сторони (дод. Ш);
- Запит попередньому аудиту - вхідні залишки (дод.Щ);

Блок-схема внутрішнього контролю — це ілюстративне зображення системи внутрішнього контролю підприємства у формі діаграми. Блок-схема документообігу представляє собою символічне графічне зображення документів і їх послідовний рух у межах підприємства. Така схема показує проходження

інформації за основними класами господарських операцій, починаючи з її появи та введення в систему бухгалтерського обліку і закінчуючи фінансовою звітністю [48].

Можна зробити висновок, що система внутрішнього контролю забезпечить збереження активів, збільшення резервів, сприятиме підвищенню ефективності та якості роботи, посилить економію ресурсів. Поряд з цим система внутрішнього контролю забезпечить зворотній зв'язок між процесом та станом реалізації управлінських рішень.

Таким чином, в сучасних умовах ведення господарської діяльності, внутрішній контроль є центральним елементом управління. Розвиток внутрішнього контролю в умовах економічної кризи є його модифікація у складні системи управління підприємством. Система внутрішнього контролю – це елемент управління, що забезпечує конкурентноспроможне та безперебійне його функціонування й розвиток [19].

2.4. Організаційно - інформаційна модель аудиту діяльності суб'єкта господарювання

З огляду на роль інформаційного забезпечення на сучасному етапі основною вимогою є корисність, яка свідчить про його якість та ефективність. Тоді основними завданнями інформаційного забезпечення, які повинні бути вирішені ним, є:

- створення повного фонду інформації;
- створення умов для інформаційного забезпечення на різних рівнях;
- об'єднання інформаційних потоків різних рівнів;
- забезпечення єдності процесу отримання та передачі інформації;
- стандартизація процесу інформаційного забезпечення;
- доступність для користувачів з різним рівнем підготовки та з різними фінансовими можливостями [72, С. 61—63].

Для того, щоб ретельно дослідити виконання завдань інформаційного забезпечення, потрібно побудувати організаційно-інформаційну модель аналізу діяльності підприємства, яка є стислою характеристикою його суб'єктів та об'єктів, мети і завдань, системи показників, що визначають параметри об'єктів, інформаційної бази, методів і прийомів перетворення економічної інформації, узагальнення результатів аналізу. Ця модель поєднує дві основні складові аналізу фінансового потенціалу підприємства: організаційну та інформаційну.

Організаційна частина вирішує питання стосовно характеристики його суб'єктів, об'єктів, мети, завдань та методичного забезпечення. Інформаційна частина охоплює побудову інформаційної бази аналізу: визначення джерел інформації, характеристику інформаційного забезпечення та розробку системи показників, за допомогою яких передбачається досліджувати об'єкти аналізу [21, 301 с.].

Організаційно-інформаційна модель фінансового аналізу фінансового потенціалу підприємства складається з шести взаємопов'язаних складових:

1. Мета і завдання аналізу фінансового потенціалу — передбачає визначення мети аналітичної діяльності та системи знань, послідовне вирішення яких призведе до досягнення поставленої мети.
2. Об'єкти і суб'єкти фінансового потенціалу — характеризує об'єкти аналітичної діяльності та основні їх параметри, а також суб'єкти аналізу, які досягають поставленої мети аналізу.
3. Система економічних показників аналізу фінансового потенціалу — перелік показників, які досліджують об'єкти аналізу, з визначенням певних термінів тривалості аналітичного періоду.
4. Інформаційне забезпечення аналізу фінансового потенціалу — визначає джерела утворення та види економічної інформації, за допомогою яких досліджуються об'єкти аналізу.
5. Методика обробки первинної інформації — передбачає характеристику системи методів і прийомів обробки економічної інформації.

6. Узагальнення і реалізація результатів аналізу фінансового потенціалу — заключний етап фінансово-економічного аналізу, яка завершується прийняттям управлінських рішень щодо подальшого розвитку об'єктів аналізу [21. С. 301], в тому числі визначення головним напрямів підвищення ефективності використання фінансового потенціалу підприємства [22].

Таким чином, наскільки повно будуть розглянуті етапи побудови організаційно-інформаційної моделі аналізу фінансового потенціалу підприємства, настільки повно та якісно буде розкрита інформаційне забезпечення аналізу фінансового потенціалу[23].

Висновки до розділу 2

В умовах системно-орієнтованого аудиту основним об'єктом для аудитора є система бухгалтерського обліку, оскільки при ефективному її функціонуванні та надійності відбувається зниження випадкових помилок або вірогідність шахрайства є незначною. Виконавши оцінку якості системи бухгалтерського обліку, процес аудиту може бути вдосконалений за рахунок організаційного та методичного забезпечення, оскільки формування аудиторської оцінки необхідне за рахунок розробки внутрішньофірмових стандартів з метою підвищення результативності аудиту. Ефективна система бухгалтерського обліку за ознакою надійності може підвищити ефективність і якість перевірки внутрішньому аудитору, оскільки він сконцентрує зусилля на групах рахунків з найбільшим ризиком виникнення помилок, а це відповідно дає можливість визначити час, необхідний для проведення аудиторських процедур, та обсяг аудиторської вибірки, виявити порушення, що тягнуть за собою фінансові санкції, та визначити величину аудиторського ризику.

Для аналізу економічної діяльності було обрано ТОВ «Кроу Хорват ЕйСі Україна» було створено шляхом реорганізації приватного підприємства «Аудиторська фірма «Доновей Аудит» та входить до міжнародної мережі Crowe Global. Суб'єкт господарювання спеціалізується в наданні послуг пов'язаних з інформаційно-консультаційним обслуговуванням, який охоплює широкий

спектр аудиторських послуг, консультаційних, консалтингових, юридичних питань бухгалтерського обліку, оцінки, оподаткування тощо.

Реорганізації суб'єкта господарювання забезпечила позитивний синергічний ефект, оскільки відбулося вдосконалення корпоративного законодавства і нормативної бази що регламентують ці процеси. Подальші дослідження синергічного ефекту потребують часу і питань щодо виявлення позитивного ефекту синергії та фактори, які впливають на ефективність реорганізації. Реорганізовуючи компанію було досягнуто максимально позитивного ефекту з точки зору кінцевого результату діяльності, який вплинув на конкурентоспроможність, надав стійку репутацію суб'єкту господарювання.

Належна якість аудиторських послуг забезпечується через функціонування внутрішньої системи контролю якості та надає достатню впевненість, що Компанія та персонал діють відповідно до професійних стандартів, законодавчих та нормативних вимог, внутрішніх інструкцій тощо. Ефективна система внутрішнього контролю сприяє підвищенню ефективності та якості роботи, посилить економію ресурсів, забезпечить зворотній зв'язок між процесом та станом реалізації управлінських рішень.

РОЗДІЛ 3

СТАН ТА НАПРЯМИ УДОСКОНАЛЕННЯ ОРГАНІЗАЦІЇ ТА МЕТОДИКИ АУДИТУ ДІЯЛЬНОСТІ СУБ'ЄКТА ГОСПОДАРЮВАННЯ

3.1. Стан та напрями удосконалення організації аналізу та аудиту діяльності суб'єкта господарювання

Основною метою аудиту діяльності є визначення слабких місць в організації господарської діяльності об'єкта контролю, впливу цих недоліків на досягнення статутних цілей та надання обґрунтованих рекомендацій щодо вдосконалення його діяльності, підвищення ефективності управління, усунення наявних порушень, недоліків і проблем та запобігання їм у подальшому. Тому управління фінансово-господарською діяльністю суб'єкта господарювання під час аудиту оцінюється за критеріями економічності, продуктивності та результативності.

Саме аудит дає можливість виявити помилки й недоліки організаційного, нормативно-правового та фінансового характеру, які негативно впливають на результати фінансово-господарської діяльності суб'єкта господарювання, у тому числі внаслідок прийняття неправомірних управлінських рішень, укладання збиткових контрактів, реалізації товарів, робіт та послуг за заниженими цінами.

Тобто аудит досліджує такі фактори, які не є фінансовими порушеннями, проте негативно впливають на кінцевий результат діяльності підприємства.

Дослідити причини збитковості підприємств в повному обсязі можна тільки в ході проведення аудиту.

Процес проведення аудиту складається з чотирьох етапів [18]:

- 1) планування аудиту;
- 2) підготовка програми проведення аудиту;
- 3) перевірка ризикових операцій фінансово-господарської діяльності суб'єкта господарювання, за допомогою обраних методів (до складу яких

належать перевірка, аналіз, письмове пояснення, анкетування, звіряння, обстеження, тестування, експертиза);

4) звітування про результати аудиту, за результатами якого готуються висновки щодо оцінювання рівня управління фінансово-господарською діяльністю суб'єкта господарювання, виходячи з істотності їх впливу на фінансово-господарську діяльність.

Від роботи аудитора на етапі підготовки (планування) багато в чому залежить якість планування, а отже, й результати аудиту. На цьому етапі аудитор вивчає установчі документи об'єкта аудиту, його фінансову та статистичну звітність, фінансові плани та звіти про їх виконання, розпорядчі та інші документи, у разі потреби - інших суб'єктів господарювання, однотипних за певними характеристиками їх діяльності, а також чинне законодавство, яке регулює діяльність об'єкта аудиту.

Можна виділити цінну інформацію, яка містить матеріали попередніх контрольних заходів (аудитів), які проводилися. Аналіз цих матеріалів дасть змогу скласти уявлення про діяльність об'єкта та передбачити ймовірні порушення й недоліки та висвітлити їх у плані аудиту.

За результатами уточнення інформації, зібраної на етапі планування аудиту, а також проведеного аналізу фінансово-господарської діяльності та оцінювання стану внутрішнього контролю, здійснених на етапі підготовки програми проведення аудиту, конкретизуються та визначаються зовнішні і внутрішні фактори ризику.

Метою планування аудиту є концентрація уваги аудитора на найважливіших напрямках аудиту, виявлення проблем, які необхідно перевірити більш детально. Для цього етапу характерно чітко прогнозувати, контролювати й обліковувати процеси діяльності для того, щоб забезпечити на кожній стадії роботи найбільш ефективні процедури. Він є достатньо трудомістким (включає розробку стратегії, плану, проведення розрахунків суттєвості, ризиків, вибірки, тестів, складання програм перевірки тощо). Загалом, планування аудиту передбачає визначення стратегії й тактики проведення аудиторської перевірки.

Якість складання програми аудиту є найголовнішим чинником, який справляє найбільший вплив і на результати всього аудиторського дослідження. Саме від повного та всебічного визначення факторів ризику у програмі аудиту, які підтверджуються чи спростовуються в ході проведення аудиту, залежать результати та висновки фінансового аудиту.

Зовнішні фактори ризику є незалежними від об'єкта аудиту, але можуть безпосередньо впливати на його діяльність та фінансові результати. Внутрішні фактори ризику є прямим результатом діяльності об'єкта аудиту і можуть ним регулюватися. Одним із поширених внутрішніх факторів ризику є укладання договорів, умови яких заздалегідь є вкрай не вигідними для об'єкта аудиту, що призводить до погіршення його фінансового стану. Не менш важливим при складанні програми аудиту є визначення рівня суттєвості факторів ризику, який виявляється з метою забезпечення можливості зробити висновок щодо суттєвості впливу визначеного фактора ризику на результати діяльності об'єкта аудиту, а також на достовірність фінансової звітності.

Встановлення рівня суттєвості на сьогодні має суб'єктивний характер і визначається аудитором на власний розсуд. Тому при визначенні рівня суттєвості впливу того чи іншого фактора ризику необхідно виходити з обсягів діяльності об'єкта аудиту, ретельно проаналізувати, на які показники в першу чергу впливає той чи інший фактор ризику. Так, рівень суттєвості може визначатись у вартісній оцінці (сума заниженого чи недоотриманого доходу, обсяг завищених чи не обґрунтованих витрат, незаконного відчуження активів тощо) й у відсотковому відношенні до фактичних даних фінансової звітності, бухгалтерського обліку та показників фінансово-господарської діяльності об'єкта аудиту. Кожне питання (фактор ризику), що підлягає аудиту, має бути досліджене з урахуванням процедур, визначених програмою аудиту, та має бути досліджене щодо:

- відповідності господарських операцій вимогам законодавства;

- обґрунтованості (доцільності) проведених операцій для здійснення господарської діяльності об'єкта аудиту;
- порівняння фактично отриманого результату з очікуванням.

За результатами аудиту складається аудиторський звіт, обов'язковими розділами якого є висновки про дотримання законодавства і забезпечення ефективності фінансово-господарської діяльності об'єкта аудиту та обґрунтовані рекомендації щодо її вдосконалення. Проте при проведенні аудиту аудитори стикаються із недостатньою врегульованістю організації та проведення його законодавчо. Так, на законодавчому рівні не визначена відповідальність керівника підконтрольного об'єкта за недопущення аудиторів, за ненадання документів. Так, в аудиторів виникають труднощі щодо отримання відомостей про рівень відпускних цін заводів-виробників (офіційних дилерів), цін на продукцію, що виробляється конкурентами об'єкта контролю, що ускладнює дослідження ефективності проведення об'єктом аудиту господарських операцій з купівлі та реалізації товарно-матеріальних цінностей.

Однією з найважливіших проблем є відсутність закріплення на законодавчому рівні відповідальності керівників об'єктів аудиту за нехтування пропозиціями щодо покращення ефективності господарювання, наданими за результатами аудиту. Враховуючи той факт, що пропозиції мають рекомендаційний характер, аудитори можуть тільки повідомляти орган управління або орган державної влади та місцевого самоврядування про бездіяльність об'єкта аудиту щодо втілення пропозицій [53, с. 28]. Потребує вирішення й питання запровадження у країні єдиних стандартів (положень, правил) державного фінансового аудиту.

Однак, беручи до уваги певні обмеження у проведенні аудиту, не слід вважати його менш жорстким та поблажливим видом контролю. Аудитори мають можливість за результатами аудиту рекомендувати і реорганізацію підприємства (структурних підрозділів).

Крім того, відповідно до Методики проведення аудиту суб'єктів господарювання, одним з дієвих важелів впливу на керівників об'єктів контролю

є оприлюднення результатів контрольних заходів у ЗМІ, висвітлення проблем і недоліків, доведення їх до громадськості через публічні слухання. Така форма аудиту надзвичайно ефективна в зарубіжних країнах, де керівники підприємств державної та комунальної власності остерігаються громадського осуду не менше, ніж кримінальної відповідальності.

Таким чином, аудит суб'єктів господарювання вже став одним із пріоритетних напрямів діяльності в економіці. Саме аудит дає можливість оцінювати рівень менеджменту підприємства.

Якісне проведення аудиту можливе тільки у разі взаєморозуміння аудиторів і керівників суб'єктів господарювання, спільного бажання відшукати нові шляхи й невикористані резерви підвищення ефективності господарювання. Необхідно також довести до розуміння керівників об'єктів аудиту, що основним завданням аудиту є саме сприяння суб'єктам господарювання в забезпеченні правильності ведення бухгалтерського обліку, законності використання коштів, державного та комунального майна, складанні фінансової звітності та організації дієвого внутрішнього фінансового контролю.

Отже, враховуючи основні проблеми проведення аудиту, з якими стикаються аудитори на кожному етапі проведення аудитів, дають змогу повною мірою охопити економічні й соціальні процеси, що відбуваються на макро- і мікрорівнях управління фінансами, та розробити заходи щодо їх ефективного використання [42].

3.2. Стан та напрями удосконалення методики аудиту діяльності суб'єкта господарювання.

Правовою основою здійснення аудиторської діяльності в Україні виступає основний профільний Закон [10] стаття 1, містить означення категорії аудит: «аудит фінансової звітності – аудиторська послуга з перевірки даних бухгалтерського обліку і показників фінансової звітності та/або консолідованої фінансової звітності юридичної особи або представництва іноземного суб'єкта

господарювання, або іншого суб'єкта, який подає фінансову звітність та консолідовану фінансову звітність групи, з метою висловлення незалежної думки аудитора про її відповідність в усіх суттєвих аспектах вимогам національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку, міжнародних стандартів фінансової звітності або іншим вимогам».

Здійснивши логічне розмежування цього означення, можна прийти до висновку про наявність у ньому двох основних моментів. Перша його частина вказує на наявність об'єктивної основи (достовірність звітності та її відповідність вимогам чинного законодавства). Натомість друга частина, яка передбачає можливість використання інших правил (внутрішніх), або вимог користувачів, вносить певний суб'єктивізм в систему оцінки фінансової звітності.

Застосування вимог користувачів щодо оцінки достовірності показників звітності дозволяє значно розширити методика оцінки й сформулювати висновок згідно тих критеріїв, які важливі для замовника аудиту (керівництва, потенційних інвесторів, власників, працівників), проте не може виступати переконливим свідченням загальної її достовірності.

Наразі суттєвого значення набуває розвиток методології аудиту звітності та фінансових результатів, яка б не просто підтверджувала їхню достовірність, а надавала замовникам (користувачам) інформацію, скориговану на відповідні вагомні чинники. Слід звернути увагу на дещо ширше трактування мети. Вона в сучасних умовах передбачає висвітлення в аудиторському висновку реальної, відповідної ринковим умовам оцінки показників звітності [54] (рис.3.1).

$\left\{ \begin{array}{l} \text{DZD} \quad \text{max}; \\ \text{PZ} = \text{DBO}; \\ \text{PZ}_i = \text{PZ} * \text{K}_{\text{wag}} \\ 0 < \text{K}_{\text{wag}} < 2 \end{array} \right.$	<p>DBO – дані бухгалтерського обліку;</p> <p>PZ_i – інтерпретовані (перераховані у відповідності з порівняльними умовами) показники звітності, адаптовані до запитів користувачів;</p> <p>K_{wag} – поправочні коефіцієнти, що використовуються для переведення показників звітності у порівняльні величини.</p>	
	<p>DZD - достовірність даних звітності;</p> <p>PZ – показники звітності;</p>	

Рис.3.1 «Рівняння оцінки методики аудиту звітності»

Джерело: [4]

Поправочний коефіцієнт рекомендується використовувати з метою приведення вартісних оцінок, відображених у звітності у відповідність з ринковими цінами, або формування думки про доцільність чи вигідність інвестування у підприємство. Значення коефіцієнта слід встановлювати на основі експертної оцінки по обраних користувачем параметрах за бальною системою оцінки.

Результатні показники, розраховані відповідно до рекомендованої методики та узагальнені в аудиторському висновку, сприятимуть прийняттю правильних й науково обґрунтованих управлінських рішень. Особливість підходу полягає в тому, що застосовувати коефіцієнт пропонується до тих статей (показників звітності), які найбільш важливі для потенційного користувача. Наприклад, якщо користувач є потенційним інвестором і його цікавить продуктивність підприємства, то уточненню слід піддати статтю „Основні засоби” (залишкова вартість). Причому, якщо обладнання характеризується ефективністю, або відповідає сучасному стану технічного прогресу, коефіцієнт може дорівнювати або бути більшим за 1, якщо воно застаріле (залежно від рівня) коефіцієнт слід встановити нижчим від одиниці. Аналогічне уточнення може бути здійснене стосовно інших статей звітності (у розглядуваному випадку статей балансу) [34].

Досліджуючи питання методики аудиту, цілком справедливо зазначити, що перевіряючи фінансову звітність клієнта, аудитор повинен підтверджувати показники відображені у фінансовій звітності фактично наявністю, оскільки для складання аудиторського висновку потрібно подати достовірну, точну інформацію. Не має сенсу перевіряти фінансову звітність без перевірки фактичних даних, так само, як і не має сенсу аудиторський висновок, якщо він недостовірний. Одночасно, аудитор не може вважати аудит завершеним до тих пір, доки він не надав відповіді на поставлені питання. В іншому випадку його думка щодо достовірності фінансової звітності не буде повною та об'єктивною [35].

Дане твердження абсолютно не суперечить доцільності перерахунку показників звітності у відповідності з інтересами користувачів. При цьому мова йде не про потребу фальсифікації інформації, а власне про її обґрунтованість і відповідність реальному стану економіки та суб'єкта в ній. Лише така інтерпретація облікових даних дозволяє приймати обґрунтовані рішення, які базуються на критичній оцінці переваг і недоліків суб'єкта господарювання й встановленні перспектив його розвитку у майбутньому.

Нормативним підґрунтям застосування пропонованого підходу виступає той факт, МСА припускають можливість впливу на результатні показники звітності законодавчих актів і вимог регуляторів. Загалом концептуальною основою фінансової звітності згідно МСА 700 «Формулювання думки та надання звіту щодо фінансової звітності» [18] виступає її відповідність загальним потребам широкого кола користувачів.

Одним з головних напрямків удосконалення аудиту діяльності є впровадження програм автоматизованого формування звітності. Однією з програм є CaseWare Financials , яка надає послуги з автоматизації формування фінансової звітності за МСФЗ і ПСБО, а також управлінської звітності [59].

Компанія CaseWare – провідна міжнародна компанія з автоматизації процесів фінансового контролю, аудиту та формування звітності згідно Міжнародним стандартам фінансової звітності. CaseWare Financials - це

програмний продукт, розроблений компанією CaseWare International (CWI), і призначений для виконання розрахунків і складання фінансової або управлінської звітності. Рішення CWI успішно зарекомендували себе в різних країнах світу і зараз стають актуальними в Україні. Програмні рішення CaseWare забезпечують універсальні та надійні рішення для бухгалтерів, аудиторів, фінансових директорів; широко використовуються в корпоративному секторі, де часто доводиться працювати з великою кількістю інформації.

Всі програмні продукти дозволяють витратити мінімум часу на формування, а також регулярну перевірку звітності, як для маленьких, так і для великих підприємств, корпорацій, виводять аудиторські процеси на новий, більш якісний рівень, спрощують та зменшують паперову роботу, дозволяють бути впевненими у вірності кожної цифри у звітності після багатьох змін.[59]

Програмне рішення, яке спрощує та модернізує процес формування фінансової звітності, дозволяє повністю відійти від паперових носіїв, систематизувати процеси складання фінансової звітності, консолідації даних та підвищити рівень контролю. До основних переваг цієї програми необхідно віднести:

1. Завантаження даних, синхронізація з 1С, SAP;
2. Російськомовний інтерфейс;
3. Можливість віддаленої роботи;
4. Завжди актуальна нормативна база міжнародних стандартів;
5. Значно скорочує терміни проведення аудиторської перевірки;
6. Робота з цифровими даними мінімізує ризик механічної помилки;
7. Ефективне планування робочого часу.

Програмне рішення дасть можливість створювати свої фінансові звіти з безлічі ресурсів та робочих документів. Повна автоматизація виключає ризик викривлення даних та дає можливість миттєвого оновлення даних. Скорочення термінів підготовки фінансової звітності буде відчуватися починаючи з другого періоду використання програми, коли всі алгоритми будуть закладені і

налаштовані в CaseWare, а користувачі отримують перший досвід роботи з програмою.

Зниження ризику технічних помилок при складанні фінансових звітів стане можливим завдяки автоматизації основних етапів роботи і перевірки даних (на етапі завантаження даних, повторного використання меппінга, консолідації компаній, звірки математичних розрахунків, автоматичного округлення і ін.). Розподіл завантаження при підготовці фінансової звітності між фахівцями різних компаній і підрозділів стане можливим завдяки функції одночасної роботи в системі декількох користувачів. Спрощення проведення аудиту фінансової звітності з'явиться завдяки функції надання аудитору вивантажень, звітів з CaseWare або передачі файлів CaseWare безпосередньо аудитору. Підготовка управлінських звітів на основі МСФЗ або ПСБО даних стане можливою завдяки гнучкості системи: користувачі самостійно зможуть налаштовувати будь-які види оперативних звітів.

Таким чином, використання при формулюванні аудиторського висновку щодо достовірності фінансової звітності не лише традиційного, але й більш досконалого підходу, в основу якого покладається використання обґрунтованих регулюючих коректив (перерахунок окремих статей відповідно з використанням коефіцієнтів перерахунку, заснованих наукових позиціях), дозволить більш реально оцінити дійсний стан суб'єкта господарювання й врахувати перспективи його подальшого розвитку. Безумовно, основна вимога до результатів аудиту залишається незмінною – це достовірність даних [24].

Отже, відповідно до цього, перспективним напрямом досліджень, який логічно впливає з розглядуваного підходу, є формування науково обґрунтованих засад обчислення поправочних розрахункових коефіцієнтів, а також автоматизації процесу проведення аудиту за допомогою програмних рішень. Окрім того зменшиться ризик викривлення даних що дасть можливість миттєвого оновлення даних та його перегляд у випадку зміни фактичних документів в налаштуванні CaseWare [59]

3.3. Застосування сучасних інформаційних технологій в процесі аудиту діяльності суб'єкта господарювання

Сучасний етап розвитку цивілізації, характеризується поступовим переходом від індустріального до інформаційного суспільства. Так, можна погодитися з думкою О. В. Грицунова, що інформаційне суспільство це теоретична концепція постіндустріального суспільства; історична фаза можливого розвитку цивілізації, у якій основними продуктами виробництва є інформація й знання. Головні риси такого суспільства є:

- збільшення ролі інформації та знань;
- зростання числа людей, зайнятих інформаційними комунікаціями та виробництвом інформаційних продуктів і послуг;
- створення глобального інформаційного простору, що забезпечує ефективну інформаційну взаємодію людей, їхній доступ до світових інформаційних ресурсів і задоволення їхніх потреб в інформаційних продуктах і послугах [8, 222 с.].

Інформаційне суспільство – поняття філософії історії, що характеризує якісно новий стан розвитку цивілізації, який виник завдяки мікроелектронній революції і високого рівня розвитку інформаційних технологій. Головним чинником суспільних змін стає виробництво і використання інформації, формується четвертий (поряд з сільським господарством, промисловістю, сферою послуг) інформаційний сектор економіки, а теоретичне знання стає вищою суспільною цінністю, перетворюється в символічний капітал [19, с.31-36]

На думку Іовчева А. М., інформаційне суспільство – є поняттям всеохоплюючим та всезагальним. Таким, що інтегрує суспільство, консолідує владу, визначає стратегію розвитку та побудову нової соціальної формації [17, С. 108-111].

Слід відзначити, що незважаючи на те, що модель інформаційне суспільство розглядається як орієнтир до майбутнього, вже зараз можна назвати

цілий ряд викликаних інформаційною технологією змін, які підтверджують концепцію інформаційного суспільства[28, 222 с.] :

1. структурні зміни в економіці, особливо в сфері розподілу робочої сили;
– зросло усвідомлення важливості інформації;
2. зростаюче розуміння необхідності комп'ютерної грамотності;
3. широке поширення інформаційних технологій;
4. підтримка урядом розвитку комп'ютерної мікро- та наноелектронної технології й телекомунікацій;
5. розповсюдження мережі Інтернет та забезпечення загального доступу до цієї мережі;
6. зміни, пов'язані із зайнятістю населення, формування, становлення і розвиток новітніх суспільних відносин, створення нових суспільних конфігурацій, суспільних груп, суспільних відносин;
7. створення нових мережних субкультур, притаманних віртуальним відносинам [71, С. 127-133.]

Сучасні інформаційні технології уможливають створення єдиного інформаційного середовища, фізичною основою якого є інтегровані комп'ютерні мережі та системи зв'язку, що дає змогу супроводжувати та координувати і технологічні процеси, і ділову діяльність будь-якої організації. Такий підхід передбачає технічну, організаційну та методологічну інтеграцію таких базових напрямів управлінської діяльності, як виробничий, організаційний, маркетинговий, фінансовий, бухгалтерський, кадровий та проектно-конструкторський [72, С. 92-95].

Інформаційні технології і системи охоплюють весь суспільний простір та всі сфери економіки. Так, інформаційною технологією, можна назвати систему, яка виконує функції збір інформації, її зберігання, оброблення та передача користувачам для прийняття рішень, прогнозування, обліку, контролю, регулювання та ін. Жодне підприємство не може обійтись без сучасних комп'ютерних інформаційних технологій для обліку, аналізу та контролю своїх

господарських операцій. Проте, слід відзначити, що поряд з перевагами використання інформаційних систем і технологій на підприємствах різних галузей існують й недоліки (табл.3.1).

Таблиця 3.1

Переваги та недоліки використання інформаційних технологій в процесі аудиту діяльності суб'єкта господарювання

Переваги	Недоліки
Програмний продукт автоматизації обліку можливо швидко ввести в експлуатацію, а при зміні масштабів діяльності підприємства, підходів до управління чи організації облікових робіт	Безперервне зростання кібер-злочинності (95% фінансове шахрайство та крадіжки і 5% шпіонаж)
Переналаштувати з мінімальними затратами часу та фінансових ресурсів	Статичність, оновлення техніки, навчання персоналу, висока ціна
Усі облікові дані реєструються та зберігаються в єдиній інформаційній базі.	Залежність від всесвітньої мережі Інтернет
Швидкий доступ до інформації для прийняття управлінських рішень.	Постійна необхідність адаптації до сучасних вимог часу.
Широкі можливості для планування діяльності.	
Можливість постійного ведення оперативного контролю.	
Сучасний ергономічний інтерфейс автоматизованих програм обліку забезпечує доступність засвоєння інформації та високу швидкість роботи для фахівців.	
Можливість доступу до інформації через мережу Інтернет.	

Джерело: авторське узагальнення

Здійснення фінансового аудиту в середовищі інформаційних технологій є можливим і необхідним, це забезпечить: зниження трудомісткості процесів використання інформаційних ресурсів, підвищення надійності та оперативності інформаційних ресурсів, ефективну організацію діяльності людей, вирішення управлінських завдань економічного об'єкта, підвищення ефективності

фінансового аудиту підвідомчих установ і закладів, вирішення управлінських завдань суб'єктів державного фінансового аудиту, підвищення ефективності окремих процесів чи комплексу процесів фінансового аудиту.

Для реалізації різноманітних цілей управління використовується інформація з облікових і не облікових джерел. Однак провідна роль зберігається за обліковою інформацією. Даний пріоритет визначається тим, що бухгалтерський облік, функціонуючи і охоплюючи процеси виробництва, обігу та розподілу продукції, формує повну інформацію про кругообіг засобів. В обліку і контролі формуються інформаційні потоки зворотного зв'язку.

Призначення зазначених функцій полягає в організації інформації таким чином, щоб найбільш точно можна було оцінити реальний стан процесів, які регулюються у порівнянні з очікуваним і прийняти оптимальне рішення [43, С. 42-46.]. Ефективне застосування інформаційно-технічних систем управління, що дозволяють оптимально організувати внутрішні бізнес-процеси на підприємстві і отримувати оперативну інформацію для прийняття обґрунтованих управлінських рішень є автоматизація обліково-аналітичного процесу до якого прагнуть всі керівники. Вже ні у кого не викликає сумнівів, що бухгалтерський та податковий облік на сучасному підприємстві сьогодні неможливий без застосування інформаційних технологій. Ефективність управлінської діяльності залежить від багатьох чинників.

Одним з головних є вміння керівника організувати роботу з інформаційними ресурсами. Для того щоб приймати рішення, здійснювати контроль над їх виконанням, формувати імідж підприємства, відстежувати лояльність персоналу, необхідна різноманітна інформація. Інформаційні технології використовується як при плануванні, так і при безпосередньому управлінні підрозділами або ж співробітниками безпосередньо.

Інформаційними процесами досягається відразу кілька цілей: актуальність рішень; своєчасність дій; широту тактичних рішень; контроль на всіх етапах виробництва. Роль інформаційних процесів в управлінні підприємством

неоціненна. Завдяки аналізу інформаційних потоків підприємець отримує можливість аналізувати зовнішнє середовище, більш ефективно відповідати на її виклики, планувати діяльність відповідно до її ризиків, спостерігати за цільовими секторами зарубіжного ринку і багато іншого.

Ефективний управлінець – це в першу чергу новатор, який розуміє цінність інформаційних процесів. Для управління підприємством важливо не тільки вчасно аналізувати потенційні ризики зовнішнього середовища, але також забезпечити своєчасність відповідей на такі ситуації. Якщо підприємство масштабне або ж розкидане по різних територіальних зонах, інформаційні технології – це єдина можливість забезпечити своєчасність управління. Якщо підприємець навіть й робить правильні кроки до зменшення ризиків для підприємства, якщо вони не будуть вчасно доставлені до співробітників їх цінність серйозно знижується, а іноді і повністю нівелюється. Крім цих факторів, не можна не враховувати вплив інформаційних процесів безпосередньо на персонал, в тому числі на його найм.

Для управління персоналом важлива навіть така дрібниця, як психологічний портрет співробітника, особливості його поведінки в соціальних мережах, інтереси та інше. Вплив процесів з інформатизації суспільства не можна недооцінювати, і ефективний менеджер завжди знає, що навіть подібна дрібниця може бути дуже продуктивною. Використовувати сферу інформаційні технології для управління підприємством – це вже не новаторство, а необхідність.

Важливим сектором підприємницької діяльності є виробництво. Синергія всього циклу життєдіяльності товару та інформаційних процесів життєво необхідна підприємству. Найчастіше, виробничий цикл – це послідовна зміна діяльності різних елементів системи, які спираються на досвід попередніх. Такий тип виробництва один з найбільш ефективних, проте в той же час пред'являє чималі вимоги до організації діяльності та взаємозв'язку складових.

Втрата результатів діяльності навіть одного елемента або відсутність контролю за коректністю дій на вході в систему може привести до реальних

фінансових втрат. Виробництво – це в першу чергу тісний взаємозв'язок окремих складових системи, особливості управління якої полягають в необхідності як локального моніторингу, так і стратегічного напрямку. Без відповідного рівня поширення інформаційних процесів зробити це неможливо. Проте, з іншого боку, інтеграція інформаційних процесів безпосередньо у виробництво дає можливість підвищити якість продукції, що виготовляється, зменшити рівень браку, підвищити автоматизацію виробництва, налагодити диверсифікацію. Інформаційні системи зараз з успіхом використовуються для підвищення продуктивності виробництва, зменшення витрат, пов'язаних з людським фактором.

Сучасне економічний простір – це в першу чергу глобалізація, і для підприємця не продуктивно орієнтуватися виключно на локальний ринок, цілком можливо саме інформаційні системи – це той фактор, який дозволить підприємству впровадити світові стандарти і тим самим зацікавити зарубіжного покупця в своїй продукції. Для того, щоб зрозуміти наскільки ефективний бізнес, який спирається на досягнення інформаційних технологій, досить розглянути кілька найпростіших прикладів. Наприклад, інформаційні технології в готельному бізнесі надають власнику відразу кілька переваг. По-перше, бізнес отримує можливість зацікавити потенційного клієнта не тільки на локальному ринку, але і за кордоном. По-друге, впровадження інформаційних технологій підвищує якість сервісу, надійність взаємозв'язку між адміністрацією і клієнтом, показник привабливості готелю в очах прогресивних представників соціуму [44].

Другий приклад – це ресторанний бізнес. У цій сфері інформаційні технології мають особливе значення. Саме завдяки інформаційним технологіям в ресторанному бізнесі з'явилося безліч новинок у вигляді прогресивних і екстравагантних рішень в цій сфері: від ведення бухгалтерського, податкового та управлінського обліку до популяризації різних міжнародних видів кухонь.

Слід відзначити, що неможливо обійти вплив інформаційних технологій в електронному бізнесі. Інформаційні технології електронного бізнесу – це

найбільш інноваційне рішення в боротьбі за споживача. Сутність електронного бізнесу – це задоволення побажання споживача без витрати свого часу та без необхідності в подоланні простору. При цьому завдання електронного бізнесу бути якомога більш адаптивним до нововведень на ринку, це необхідно для того, щоб залишатися привабливим для користувачів, які й забезпечують такому підприємству дохід. Користувач хоче як можна більш свіжу інформацію, постійно вдосконалений сервіс, двосторонній зв'язок з адміністрацією [64].

Отже, роль інформаційних технологій в усіх сферах малого, середнього та великого бізнесу є забезпечення ефективності роботи, автоматизації обліково-аналітичного процесу, отримання доходу, виконання функції управління та задоволення потреб користувачів.

3.4. Узагальнення та реалізація результатів аудиту діяльності суб'єкта господарювання

Складання аудиторського звіту є одним із найвідповідальніших складових аудиторського процесу, оскільки формуються підсумки виконаних аудиторських процедур, узагальнюються виявлені помилки, визначається їх сукупний вплив на фінансову звітність і висловлюється думка аудитора щодо її достовірності, повноти відповідності чинному законодавству. Аудиторський звіт (висновок) — це «продукт» праці аудитора. Висловлюючи свою думку, аудитор забезпечує впевненість користувачів інформації у тому, що інформація наведена в звітності є достовірною.

Реалізація результату аудиту та деталізація її суттєвих елементів необхідно враховувати аналіз останніх змін як в міжнародному так і національному законодавстві для вирішення існуючих проблем, що виникають при формуванні незалежної думки аудитора у звітному документі. Оцінка інформації (табл.3.2) дозволяє дійти висновку, що зі зміною назви узагальнюючого документа

результатів аудиту не змінюється його структура та змістовне наповнення за виключенням окремих складових, щодо висловлення думки аудитора.

Таблиця 3.2

Систематизація підходів до інструментарію регулювання аудиторської діяльності та узагальнення результатів аудиту в Україні

Нормативний документ	Назва розділу	Назва та номер стандарту	Назва документу	Типи аудиторської думки
1	2	3	4	5
Національні Нормативи аудиту (затв. ріш АПУ № 73 від 18.12. 1999) [11]	ННА 26-27 Аудиторські висновки та звіти	ННА 26 Аудиторський висновок	Аудиторський висновок	Висновок може бути позитивним, умовно-позитивним, негативним, відмова від надання висновку
Міжнародні стандарти аудиту та положення з міжнародної практики аудиту (вид. 2003 р) [12]	700-799 Аудиторські думки звітність	700А Аудиторський висновок про фінансову звітність	Аудиторський висновок	Безумовно-позитивний висновок; модифіковані висновки (умовно-позитивна думка, відмова від висловлення думки, негативна думка)
Міжнародні стандарти аудиту, надання впевненості та етики (вид. 2006 р) [17]	700-799 Аудиторські висновки та звітність	700 Висновок незалежного аудитора щодо повного пакету фінансових звітів загального призначення	Висновок незалежного аудитора	Безумовно-позитивний висновок; модифіковані висновки (умовно-позитивна думка, відмова від висловлення думки, негативна думка)
Міжнародні стандарти контролю якості, аудиту, огляду, іншого надання впевненості та супутніх послуг (вид. 2012 р) [18]	700-799 Аудиторські висновки та звітність	МСА 700 «Формулювання думки та надання звіту щодо фінансової звітності»	Звіт незалежного аудитора	Немодифікована думка; модифіковані думки (умовно-позитивна думка, негативна думка, відмова від висловлення думки)

закінчення табл.3.2

Міжнародні стандарти контролю якості, аудиту, огляду, іншого надання впевненості та супутніх послуг [15]	700-799 Аудиторські висновки та звітність	МСА 700 «Формування думки та складання звіту щодо фінансової звітності»	Звіт аудитор а	Немодифікована думка; модифікована думка (думка іззастереженням, негативна думка, відмова від висловлення думки)
--	--	--	----------------	--

Джерело: авторське узагальнення

Оцінюючи погляд Долбнєва Д.В. можна виокремити періоди регулювання порядку проведення аудиту та узагальнення його результатів (табл. 3.3).

Таблиця 3.3

Основні етапи регулювання порядку проведення аудиту та формування його результатів

Етапи	Період	Нормативний акт
I етап	1998-2003 рр	Національні нормативи аудиту, затверджені Рішенням АПУ № 73 від 18.12.1998 р
II етап	2003-2006 рр	Про порядок застосування в Україні Міжнародних стандартів аудиту: рішення АПУ від 18.04.2003 р. № 122
III етап	2007-2011 рр	Про застосування Міжнародних стандартів аудиту видання 2006 року в якості Національних стандартів аудиту: рішення АПУ від 01.01.2007 р.
IV етап	2011-потеперішній час	Про застосування Міжнародних стандартів аудиту видання 2010 р. в якості Національних стандартів аудиту та введення в дію з 01.04.2011 р.

Джерело: [18]

Головною метою аудиту є вираження думки про достовірність фінансової звітності і відповідність порядку ведення бухгалтерського обліку законодавству

України. Саме аудит сприяє запобіганню фінансових порушень на підприємстві, підробок, випадкових помилок, недоліків в організації обліку [17, с. 411].

МСА 700 «Формування думки та складання звіту щодо фінансової звітності» передбачено, що за результатом аудиту фінансової звітності надається аудиторський звіт, а відповідно до ст. 7 основного профільного Закону [10], результат проведеного аудиту оформляється аудиторським висновком.

Рішенням Аудиторської палати України від 26.01.2012 р. №245/13 затверджено роз'яснення щодо оформлення офіційного документа, складеного за результатами аудиту фінансової звітності, та рекомендовано оформляти документ під назвою «аудиторський висновок (звіт незалежного аудитора)». Така суперечливість виникла у зв'язку з невідповідністю різних перекладів, адже в англomовному варіанті МСА 700 «Формування думки та складання звіту щодо фінансової звітності» по суті нічого не змінилося, за результатами аудиту фінансової звітності надається аудиторський звіт [46, с.119].

Є підстави погодитися з точкою зору Петрик О.А. яка вважає, що якщо синтезувати наявні в Міжнародних стандартах контролю якості, аудиту, огляду, іншого надання впевненості та супутніх послуг вимоги до аудиторського звіту, можна визначити такі критерії:

а) документарна форма — аудиторський звіт надається у письмовому вигляді (п. 20, МСА 700 «Формування думки та надання звіту щодо фінансової звітності»).

б) публічність — спрямованість до всіх зацікавлених членів суспільства. Публічність інформації, зокрема, визначається двома аспектами:

- анонімністю користувача інформацією;
- чіткою визначеністю зберігача (оголошувача) інформації.

в) незалежність думки аудитора — така спрямованість думки, яка дає можливість висловити висновок без будь-якого впливу, що може поставити під загрозу професійне судження, та діяти добросовісно, з об'єктивністю та

професійним скептицизмом (п. 291.5 Кодексу етики професійних бухгалтерів) [18, с. 280-281].

Узагальнюючи вищевикладене, необхідно відокремлювати поняття «аудиторський висновок» та «аудиторський звіт». За допомогою таблиці 3 систематизуємо погляди вчених, щодо виду підсумкової документації аудитора за результатами аудиту фінансової звітності.

Проаналізувавши дану таблицю, дійдемо висновку, що все ж таки переважна більшість вчених надають перевагу такому виду підсумкової документації аудитора як «аудиторський висновок», але при цьому значна кількість вчених підтримують нові вимоги Міжнародних стандартів контролю якості, аудиту, огляду, іншого надання впевненості та супутніх послуг і вказуючи на узагальнення аудиту фінансової звітності в аудиторському звіті та незначна кількість вчених коливається з визначенням аудиторського звіту чи висновку, або взагалі не виокремлюючи виду підсумкового документа аудитора.

Згідно зі ст. 7 [1], аудиторський висновок – це документ, що складений відповідно до стандартів аудиту та передбачає надання впевненості користувачам щодо відповідності фінансової звітності або іншої інформації концептуальним основам, які використовувалися при її складанні [19].

Не можна не погодитися з думкою Панібратова С.В. , який вважає що аудиторський висновок – це офіційний письмовий документ, який формується на завершальному етапі аудиту та містить чітко сформульовану думку аудитора щодо фінансової звітності підприємства [19, с. 251]. Вважають, що аудиторський висновок може бути складений у вільній формі, але обов'язково повинен містити основні елементи (рис 3.2).



Рис.3. 2. Обов'язкові елементи аудиторського висновку

Джерело: [19, с. 251]

Аналізуючи нові вимоги Міжнародних стандартів контролю якості, аудиту, огляду, іншого надання впевненості та супутніх послуг та оцінюючи їх вплив на аудиторський звіт можна стверджувати, що зміна структури, змісту та обсягу аудиторського звіту позитивно вплине на якість прозорості та інформаційної цінності аудиторського звіту.

Можна погодитися з думкою Утенкової К. О., яка стверджує, що аудиторський звіт - це документальне відображення аудитором виявлених порушень, помилок та відхилень при здійсненні господарської діяльності, веденні обліку та складанні звітності, а також проведена аудитором оцінка стану бухгалтерського обліку та достовірності звітності на певну дату (дод.Ю) Інформація, що наводиться в аудиторському звіті, має бути більш детальною, надійною і компетентною, а також незалежною, об'єктивною і правдивою [41].

Вплив на форму і зміст аудиторського звіту справляють два чинники — концептуальна основа фінансової звітності суб'єкта господарювання та тип завдання з надання впевненості (рис.3.3)

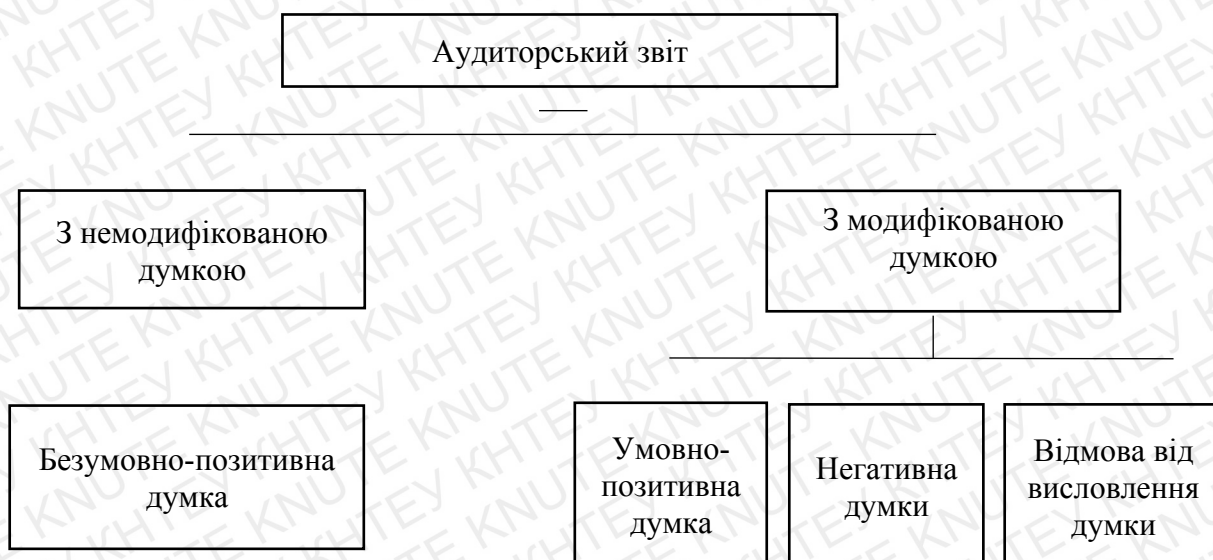


Рис.3.3. Загальні підходи до складання аудиторського звіту

Джерело:[20, с.286]

Відсутність чіткої форми аудиторського звіту вимагає від аудиторської фірми в ході своєї діяльності самостійно коригувати його форму, якою користуються під час проведення перевірки підприємств. Обов'язковим при складанні такої форми є використання професійних суджень та принципів відповідно до міжнародних стандартів аудиту [41, с. 252]. Аудиторський звіт може налічувати від 9 до 13 окремих елементів і від 4 до 8 параграфів залежно від аудиторського завдання й типу аудиторської думки (додаток X]

Отже, можна дійти висновку, що хоча і нова редакція Міжнародних стандартів контролю якості, аудиту, огляду, іншого надання впевненості та супутніх послуг змінила назву підсумкової документації аудитора з «аудиторського висновку» на «звіт аудитора», але це ніяк не впливає на майбутню роботу аудитора та безперечно висловлення його незалежної думки, адже змінилась лише назва документації, а її суть залишилась сталою.

Висновки до розділу 3

Аудит суб'єктів господарювання виявляє помилки та недоліки організаційного, нормативно-правового та фінансового характеру, які впливають на результати фінансово-господарської діяльності у т.ч. на прийняття неправомірних управлінських рішень, укладання збиткових контрактів, реалізації товарів, робіт та послуг за заниженими цінами.

Планування аудиту є одним з головних етапів проведення аудиту аудитор сконцентрований на найважливіших напрямках аудиту, виявлення проблем, які необхідно перевірити більш детально. Цей етап характеризується чітким прогнозом, контролем та обліковими процесами діяльності. Він є достатньо трудомістким (включає розробку стратегії, плану, проведення розрахунків суттєвості, ризиків, вибірки, тестів, складання програм перевірки тощо). Планування аудиту передбачає визначення стратегії й тактики проведення аудиторської перевірки.

Якість складання програми аудиту є найголовнішим чинником, який справляє найбільший вплив і на результати всього аудиторського дослідження. Від визначення факторів ризику у програмі аудиту, які підтверджуються чи спростовуються в ході проведення аудиту, залежать результати та висновки фінансового аудиту.

Встановлення рівня суттєвості має суб'єктивний характер і визначається аудитором на власний розсуд. Тому при визначенні рівня суттєвості впливу того чи іншого фактору ризику необхідно виходити з обсягів діяльності об'єкта аудиту, ретельно проаналізувати, на які показники в першу чергу впливає той чи інший фактор ризику. Так, рівень суттєвості може визначатись у вартісній оцінці й у відсотковому відношенні до фактичних даних фінансової звітності, бухгалтерського обліку та показників фінансово-господарської діяльності об'єкта аудиту.

Розвиток методології аудиту звітності та фінансових результатів може досягати запровадженням поправочних коефіцієнтів, які рекомендовані використовувати для приведення вартісних оцінок, відображених у звітності у відповідність з ринковими цінами, або формування думки про доцільність чи вигідність інвестування у підприємство. Значення коефіцієнта встановлюється на основі експертної оцінки по обраних користувачем параметрах за бальною системою оцінки.

Удосконалення аудиту діяльності може бути досягнуто за рахунок впровадження програм автоматизованого формування звітності. Однією з програм є CaseWare Financials - програма автоматизації процесів фінансового контролю, аудиту та формування звітності згідно МСФЗ, ПСБО, а також управлінської звітності. Програмний продукт дозволяє витратити мінімум часу на формування, а також регулярну перевірку звітності, як для маленьких, так і для великих підприємств, корпорацій, виводячи аудиторські процеси на новий, більш якісний рівень, спрощуючи та зменшуючи паперову роботу, дозволять бути впевненими у вірності кожної цифри у звітності після багатьох змін

ВИСНОВКИ ТА ПРОПОЗИЦІЇ

У випускній кваліфікаційній роботі здійснено дослідження теорії та практики аудиту діяльності суб'єкта господарювання. Результати мають теоретичний та прикладний характер, що надає можливість їх використання під час проведення аудиторської перевірки. На основі проведеного дослідження теоретичних та практичних питань аналізу та аудиту можна зробити наступні висновки:

1. Система ефективного управління суб'єкта господарювання неможлива без виявлених проблем під час проведення аудиту у вигляді навмисних або ненавмисних викривлень фінансової звітності підприємств. Це суттєво вплинуло на об'єктивність оцінки облікової та звітної інформації про фінансово-господарську діяльність юридичних осіб.

2. Належне нормативно-правове забезпечення обліку і аудиту є важливою умовою ефективної організації обліку та контролю в підприємствах, оскільки без такого забезпечення підприємство приречене на значні штрафи, пені та, в кінцевому результаті, на банкрутство. Для раціоналізації нормативно-правового забезпечення є необхідно дотримуватися повного проведення інвентаризації всіх нормативно-правових актів України, довідково-інформаційної бази підприємства з питань обліку та оподаткування.

3. Бухгалтерський облік є одним із важливих постачальників інформації про стан та напрямки розвитку підприємства, а тому може формувати основу інформаційного забезпечення внутрішнього контролю. Найбільш впливовими факторами виступають- надійність системи бухгалтерського обліку, за рахунок якого можна виокремити часті зміни законодавчої бази та неузгодженість окремих законодавчих та нормативних актів. Найбільш вагомими суб'єктивними факторами, що знижують надійність облікової інформації, є невідповідність даних синтетичного і аналітичного обліку первинній і звітній інформації, а також низький кваліфікаційний рівень облікового апарату.

Під час опрацювання спеціальної літератури було знайдено достатньо матеріалів для дослідження з обліку, контролю та аналізу використання основних засобів на підприємстві, але виникає об'єктивна необхідність подальшого поглиблення теоретичних досліджень і методологічних розробок, спрямованих на адаптацію вітчизняного обліку до міжнародних стандартів.

4. Для узагальнення інформації був проведено аналіз діяльності суб'єкта господарювання який передбачав якісне дотримання Компанією в ході надання аудиторських послуг вимог законодавства, професійних стандартів, вимог Кодексу етики професійних бухгалтерів (Кодекс етики), що прийнятий Радою з Міжнародних стандартів етики для бухгалтерів. Таким чином, було проаналізовано належну якість аудиторських послуг через функціонування запровадженої внутрішньої системи контролю якості, яка дозволяє Компанії досягти своєї мети – якісне надання професійних послуг та надання достатньої впевненості у тому, що Компанія та персонал діють відповідно до професійних стандартів, законодавчих і нормативних вимог, внутрішніх інструкцій; Звітів, які видаються Компанією за результатами надання професійних послуг.

В нестабільних економічних умовах оцінка системи внутрішнього контролю є важливим мірилом ефективності господарської діяльності підприємств, оскільки їх величина, структура та динаміка визначають перспективи функціонування суб'єктів господарювання. Оцінка системи внутрішнього контролю забезпечить збереження активів, збільшення резервів, сприятиме підвищенню ефективності та якості роботи, посилить економію ресурсів. Поряд з цим система внутрішнього контролю забезпечить зворотній зв'язок між процесом та станом реалізації управлінських рішень. Розвиток внутрішнього контролю в умовах економічної кризи є його модифікація у складні системи управління підприємством.

5. Одним з головних напрямків удосконалення аудиту діяльності ТОВ «Кроу Хорват Ейсі Україна» є впровадження програм автоматизованого формування звітності та удосконалення методики аудиту діяльності суб'єкта

господарювання. Роль інформаційних технологій в усіх сферах малого, середнього та великого бізнесу є забезпечення ефективності роботи, автоматизації обліково-аналітичного процесу, отримання доходу, виконання функції управління та задоволення потреб користувачів. При цьому завдання повинні бути якомога більш адаптивним до нововведень на ринку, це необхідно для того, щоб залишатися привабливим для користувачів й забезпечувати підприємству дохід.

Узагальнення та реалізація результатів аудиту вимагає від аудиторської фірми відсутність чіткої форми аудиторського звіту та дозволяє коригувати його форму, якою користуються під час проведення перевірки підприємств. Обов'язковим при складанні форми є використання професійних суджень та принципів відповідно до міжнародних стандартів аудиту.

СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

1. Бюджетний кодекс України від 11.10.2018, підстава - v007p710-18. [Електронний ресурс].- Режим доступу <http://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2456-17>
2. Господарський кодекс України, від 16 січня 2003 року № 436-IV, [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon.rada.gov.ua>
3. Податковий Кодекс України від 04.10.2018 №2530-VIII. [Електронний ресурс].- Режим доступу: <http://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2755-17>
4. Кодекс України про адміністративні правопорушення, від 16.11.2018 №2545-VIII [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon.rada.gov.ua/laws/show/80731-10>
5. Цивільний Кодекс України від 06.01.2003 № 435-IV [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon.rada.gov.ua/laws/show/435-15>
6. Директива 2006/43/ЄС Європейського Парламенту та Ради про обов'язковий аудит річної звітності та консолідованої звітності від 17.05.2006 № 994_844, [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://zakon.rada.gov.ua/laws/show/994_844
7. Директива 2014/56/ЄС Європейського Парламенту та Ради від 16 квітня 2014 р., [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <https://www.apu.net.ua/event/762-direktiva-2014-56-es-evropejskogo-parlamentu-ta-radi-vid-16-kvitnya-2014-r>
8. Концепція системи забезпечення якості аудиторських послуг в Україні: Рішення Аудиторської палати України від 28.09.2017 № 349/8.1 – [Електронний ресурс].- Режим доступу: <http://zakon.rada.gov.ua/rada/show/en/vr250230-12/sp:max20>
9. Про асоціацію між Україною, з однієї сторони, та Європейським Союзом, Європейським співтовариством з атомної енергії і їхніми державами-членами, з іншої сторони Угода від 30.11.2015 №72/14-612/1-2980 [Електронний ресурс].- Режим доступу: http://zakon.rada.gov.ua/laws/show/984_011

10. Про аудит фінансової звітності та аудиторську діяльність: Закон України від 21.12.2017 №2258-8 [Електронний ресурс].- Режим доступу: <http://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2258-19>
11. Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні: Закон України від 16.11.2018, підстава - 2545-VIII [Електронний ресурс].- Режим доступу: <http://zakon.rada.gov.ua/laws/show/996-14>
12. Про затвердження Національного положення (стандарту) бухгалтерського обліку 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності» 07.02.2013 № 73 [Електронний ресурс]. - Режим доступу: <http://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0336-13>
13. Про Державну фіскальну службу України: Закон України від від 21 травня 2014 р. № 236. [Електронний ресурс].- Режим доступу: <http://zakon.rada.gov.ua/laws/show/236-2014-%D0%BF>
14. Про Концепцію діяльності Аудиторської палати України на 2016 - 2017 роки: Рішення Аудиторської Палати України від 26.05.2016 р. [Електронний ресурс].- Режим доступу: № 325/8 <http://zakon.rada.gov.ua/rada/main/o44?lan>
15. Про основні засади здійснення державного фінансового контролю в Україні від 27.01.2018 №2265-VIII. [Електронний ресурс]. - Режим доступу: <http://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2939-12>
16. Положення про порядок подання звітності, затвердженого рішенням АПУ 23.12.2010 р. № 224/12 [Електронний ресурс]. - Режим доступу: http://zakon.rada.gov.ua/rada/show/v5_36230-15
17. Міжнародні стандарти контролю, якості, аудиту , огляду іншого надання впевненості та супутніх послуг: в 2ч. - К.:ІАМЦ АУ«СТАТУС»,2015 -1152с.
18. Міжнародні стандарти контролю, якості, аудиту , огляду іншого надання впевненості та супутніх послуг. Видання 2015р. : в 2 ч.-К.:Міжнародна федерація бухгалтерів – Аудиторська палата України.-К.,2015 -1384с.

19. Міжнародні стандарти аудиту, надання впевненості та етики / пер. з англ. О.В.Селезньов, О.Л. Ольхівська та ін. -К.: ІАМЦ АУ «СТАТУС», 2015 - 1028с.
20. Аналіз господарської діяльності: Методичні рекомендації до лабораторних занять / Каф. фін. аналізу і контролю; уклад. Т.А. Кумченко, О.А. Романенко – Київ : КНТЕУ, 2008. – 42 с. – 6,58.
21. Андрейцева І. А. Аудиторський висновок: методичні аспекти / І. А. Андрейцева // Вісник Кам'янець-Подільського національного університету імені Івана Огієнка. Економічні науки. – 2014. – Вип. 9. – С. 119-123
22. Аудит: Підручник / Колектив провідних науковців та аудиторів-практиків України (за загальною редакцією д.е.н., професора Петрик О.А) – К.КНЕУ, 2015. – 504 с.
23. Безверхий К.В. Удосконалення методики виявлення ознак викривлень і помилок у фінансовій звітності підприємства на основі аналітичних процедур: навч. посіб. / К.В. Безверхий - Облік і фінанси 2014, № 4 (66). с. 8 – 16
24. Богданів І. Успіхи і невдачі державного фінансового аудиту суб'єктів господарювання / І. Богданів // Фінансовий контроль. - 2009. - № 4 (51). - С. 25-32.
25. Вейкрута Л.С. Роль і значення аналізу та аудиту в системі управління підприємств / Вейкрута Л.С., Бандура З.Л. // 722. – 2012. – С. 56.
26. Грицунов О. В. Інформаційні системи та технології: навч. посіб. для студентів за напрямом підготовки «Транспортні технології» / О. В. Грицунов. – Х.: ХНАМГ – 2010. – №3. – С. 67–74.
27. Гуцаленко Л.В. Контроль якості аудиту у вітчизняній та зарубіжній практиках / Л.В. Гуцаленко, Н.В. Пришляк // Стан та перспективи розвитку обліково-інформаційної системи України: матеріали міжнар. наук. – практ. конф. – Тернопіль: Крок. – 2010. – С. 411-413.

28. Гуцаленко Л.В. Реалії аудиту у вітчизняній та зарубіжній практиці / Гуцаленко Л.В. / Вісн. Вінн. нац. аграрн. ун-ту. -2016, № 6 с. 5-7.
29. Закалінська К. О. Methodика аудиторської оцінки системи бухгалтерського обліку: дис. канд. ек. наук : 08.06.04 / Закалінська Катерина Олександрівна – Київ, 2016. – 110 с.
30. Звіт Аудиторської Палати України / Узагальнена інформація про стан діяльності в Україні у 2016 р. [Електронний ресурс].- Режим доступу: <https://www.apu.com.ua/attachments/article>
31. Звіт Аудиторської Палати України / Узагальнена інформація про стан діяльності в Україні у 2017 р. [Електронний ресурс].- Режим доступу: <https://www.apu.com.ua/attachments/article>
32. Аудит в Україні: розвиток, проблеми та перспективи. – 2015 [Електронний ресурс.] Режим доступу: <http://www.accountingukraine.kiev.ua/poslugi/auditorukraine>.
33. Бутко А.Д. Методи і моделі прийняття управлінських рішень в аналізі та аудиті : Навч. посібник / А.Д. Бутко, О.О. Заремба. – К.: Київ. нац. торг.-екон. ун-т, 2008. – 323 с.
34. Гнип Н. О. Інформаційне забезпечення фінансового потенціалу суб'єктів господарвання [Електронний ресурс] / Гнип Н. О. // 4. – 2010. – Режим доступу : <https://vak.in.ua/do.php>.
35. Долбнєва Д. В. Ключові питання формування аудиторського висновку: національний та міжнародний аспект [Електронний ресурс] / Д.В. Долбнєва // Економіка. Управління. Інновації. Випуск № 1(11). – 2014. – Режим доступу: <http://www.irbisnbuv.gov.ua/>
36. Домінік Н.О. Проблема якості аудиту фінансової звітності складено за МСФЗ - [Електронний ресурс]. – Режим доступу: www.auditfin.com/fin/2007/4/Ndegeya/Ndegeya%20.pdf
37. Іванова В. Щодо формування системи інформаційного забезпечення розвитку економіки України / В. Іванова // Економіст.-2008. №4. -С.61—63

38. Івахненко В. М. Курс економічного аналізу / Івахненко В. М., Горбатюк М. І. // К.:КНЕУ. – С. 302.
39. Іовчева А. М. Інформаційне суспільство в умовах глобалізаційного розвитку / А. М. Іовчева // Наукові праці [Чорноморського державного університету імені Петра Могили комплексу «Києво-Могилянська академія». Сер. : Політологія – 2014. – Т. 236, Вип. 224.–С. 43-51
40. Історичні аспекти становлення і розвитку аудиту. [Електронний ресурс]. – Режим доступу:<http://library.if.ua> .
41. Кіндрацька Г. І., Білик М. С., Загородній А. Г. Економічний аналіз: Теорія і практика: підручн. / за ред. проф. А. Г. Загороднього. — Вид. 2-е, перероб. і доп. — Львів: Магнолія 2006, 2007. — 440 с.
42. Ковалев В.В. Как читать баланс: В.В. Ковалев, В.В. Патров, В.А. Быков, 5-е изд., – М.: Финансы и статистика, 2016. – 672 с.
43. Комплексный экономический анализ хозяйственной деятельности: учеб. пособ. / Под ред. д.э.н., проф. М. А. Вахрушиной. — М.: Вузовский учебник , 2008. — 463 с.
44. Кудрицький Б.В. Компютеризація аудиторської діяльності в Україні: проблеми та шляхи подолання / Б.В. Кудрицький // Фінанси, облік і аудит. – 2011. – № 18. – С. 320 - 327.
45. Кужельний М.В., Калюга Є.В., Калюга О.В. Контроль фінансової звітності та правильності її складання / за ред. д. е. н. М.В. Кужельного. – К.: Ельга, Ніка-Центр , 2001. – 240 с.
46. Кушнар'ов А.О. Проблеми автоматизації аудиту / А.О. Кушнар'ев / Аудит сегодня. – 2007, № 4– с. 16 -21
47. Людвенко Д.В. Особливості функціонування обліково-інформаційних систем на сучасних підприємствах / Д. В. Людвенко // Науковий вісник Львівського національного університету ветеринарної медицини та біотехнологій ім. Ґжицького. – 2011. – Т. 13, № 1(2). – С. 42-46.

- 48.Мазаракі А.А. Економіка торговельного підприємства / А.А. Мазаракі ; за ред. Н.М. Ушакової. – К.: Хрещатик, 1999. – 800 с.
- 49.Мазаракі А.А. Регуляторна політика у сфері зовнішньої торгівлі : монографія / А. А. Мазаракі, Т. М. Мельник. – К.: Київ. нац. торг.-екон. ун-т, 2010. – 469 с.
- 50.Мазаракі А.А. Сучасні проблеми регіонального розвитку торгівлі : навч. посіб. для студ. екон. спец. вищ. навч. закладів / А. А. Мазаракі. – К., 1994. – 118 с.
- 51.Мазаракі А.А. Торговельне підприємство: стратегія, політика, конкурентоспроможність : монографія / А. А. Мазаракі, Д. М. Пшеслінський, І. В. Смолін ; Київ. нац. торг.-екон. ун-т. – К.: Київ. нац. торг.-екон. ун-т, 2010. – 384 с.
52. Макеева Е.В. Аудит в Украине: достижения, проблемы и перспективы развития: Вісн. Одес. держ.ун-ту,2017, №5 23с.
- 53.Методи документування системи внутрішнього контролю [Електронний ресурс] – Режим доступу до ресурсу: <https://pidruchniki.com/>
54. Митрофанов Г. В. Фінансовий аналіз / Г. В. Митрофанов, Г. О. Кравченко , Н. С. Барабаш. – Київ: КНТЕУ, 2002.
- 55.Назарова К. О., Кумченко Т. А. Аналіз діяльності бюджетних установ: Навч.посібник / К. О. Назарова, Т. А. Кумченко ; За заг.ред.Г.О.Кравченко. – К. : КНТЕУ, 2006. – 208с. – Бібліогр.: С.198-199. – 18.64; 20.00
- 56.Особливості системи внутрішнього контролю підприємства та роботи внутрішнього аудитора [Електронний ресурс] // Аудитор України. – 2017. – Режим доступу до ресурсу: <https://www.pspaudit.com.ua/files/stankevic.pdf>
- 57.Офійний сайт Аудиторської фірми «Капітал Плюс» [Електронний ресурс] – Режим доступу до ресурсу: <http://www.capital-plus.com.ua/ua/activity>.
- 58.Офійний сайт Аудиторської Палати України [Електронний ресурс] – Режим доступу: <https://www.apu.com.ua/>.

59. Офіційний сайт CaseWare Ukraine [Електронний ресурс] – Режим доступу до ресурсу: <http://caseware.com.ua/>.
60. Очеретько Т. І. Основні проблеми та перспективи розвитку аудиторської діяльності в Україні / Т. І. Очеретько, В. О. Євсєєнко // Економічні науки. Сер. : Облік і фінанси. – 2013. – Вип. 10(4). – С. 100-105.
61. Павликівська О.І. Облік і аудит виробничих витрат в цукровій промисловості: монографія / О.І. Павликівська, Л.І. Марущак. – Тернопіль: Астон, 2011. – 253 с.
62. Панібратова С.В. Головні відмінності у підготовці аудиторського звіту та висновки при проведенні обов'язкового аудиту публічних акціонерних товариств / С.В. Панібратова // Проблеми теорії та методології бухгалтерського обліку, контролю і аналізу. – 2010. – Випуск 3 (18). – С.247-253
63. Пашкевич М.С. Облік, аналіз та аудит в контексті європейської інтеграції України: монографія М.С.Пашкевич-К. Нац.гірн.ун-т, 2015-312 с.
64. Петренко С. Оцінка надійності системи бухгалтерського обліку як складова інформаційного забезпечення внутрішнього контролю / Світлана Петренко. // Вісник ТНЕУ. – 2011. – №4. – С. 128–134.
65. Петренко Н.І. Методика аудиту фінансової звітності та шляхи її удосконалення [Електронний ресурс] / Н.І. Петренко // Вісник ЖДТУ. – 2012. – №1(51). –Режим доступу: <http://eztuir.ztu.edu.ua/1582/1/21.pdf>.]
66. Петрухно Ю. Є. Інформаційне суспільство: поняття, основні складові, характеристика / Ю. Є. Петрухно // Вісник Одеського національного університету. Сер. : Бібліотекознавство . Бібліографознавство. Книгознавство. – 2014. – Т. 19, Вип. 1. – С. 127-133.
67. Покропивний С.Ф. Економіка підприємства: Підручник / За заг. ред. С.Ф. Покропивного. 2-ге вид., перероб та доп. – К.: КНЕУ, 2002. – 528с.

- 68.Прокопенко І.Ф., Ганін В.І., Петряєва З.Ф. Курс економічного аналізу: Підручник для студентів ВНЗ/ за ред. Прокопенка І.Ф. – Харків: Легас. – 2004.
- 69.Проскуріна Н.М. Методологічні основи системного дослідження процедурного забезпечення аудиту / Н.М. Проскуріна / Вісн. Дон. нац.ун-ту екон. і торг.ім.М. Туган-Барановського. – 2011 . № 4 С. 347 - 353.
- 70.Савицкая Г.В. Анализ хозяйственной деятельности: Учебное пособие. – М.: ИНФРА-М, 2003.
- 71.Райковська І.Т. Проблема розвитку аудиторської діяльності/ Райковська І.Т./ Вісн. ЖДТУ № 2 (44) с.5-7
- 72.Рижко Л. В. Інформаційне суспільство: особливості наукового простору / Л. В. Рижко // Вісник Національного авіаційного університету. Сер. : Філософія. Культурологія . – 2010. – № 2. – С. 31-36.
- 73.Розвиток соціально-економічних систем в геоekonomічному просторі: теорія, методологія, організація обліку та оподаткування: навч.посіб. /Булкот В. Г.,2017 11-12 с.
- 74.Урсуляк М.М. Організація економічного аналізу за даними управлінського обліку [Електронний ресурс] / Урсуляк М. М.. – 2010. – Режим доступу:http://sophus.at.ua/publ/2016_12_14_kampodilsk/sekcija_section_3_2016_12_14/rol_ekonomichnogo_analizu_v_upravlinni_pidpriemstvov/136-1-0-2191
- 75.Усач Б.Ф. Проблеми розвитку аудиту в Україні :навч. посіб. Б.Ф. Усач - Київ, 2017, 222 с.
- 76.Фінансовий словник-довідник/ Дем'яненко М.Я., Лузан Ю.Я. та ін.: за редакцією Дем'яненка М.Я. – К.: ІАЕУААН, 2003.
- 77.Хендриксен Э.С., Ван Бреда М.Ф. Теория бухгалтерского учета: Пер. с англ. / Под ред. проф. Я.В. Соколова. / Э.С. Хендриксен, М.Ф. Ван Бреда – М.: Финансы и статистика, 2000. – 576 с.

78. Шевчук О.А. Аудит в Україні – проблеми та перспективи розвитку: навч. посіб. / О.А. Шевчук – Т. Джура, нац. екон. ун-т, 2011, №6 с.530 – 531
79. Шеремет А.Д., Сайфулин Р.С., Негашев Е.В. Методика финансового анализа. – 3-е изд., перераб. И доп. – М.: ИНФРА-М, 2002. – 208 с.
80. Шквір В. Д. Інформаційні системи і технології в обліку: навч. посіб. / В. Д. Шквір, А. Г. Загородній. – К.: Знання, 2017. – 439 с]
81. Яцюк С. Особливості методики викладання інформаційних систем і технологій для студентів менеджерів / С. Яцюк // Науковий вісник Східноєвропейського національного університету імені Лесі Українки. Педагогічні науки. – 2013. – № 7. – С. 92-95
82. Янчева Л.Н. Аудит в умовах застосування інформаційно-комунікаційних технологій: монографія / Л.М. Янчева та ін.; Харк. держ. ун-т харчування та торгівлі. – Х.: ХДУХТ, 2011. – 292 с.
83. Информатизация предприятия: преимущества и недостатки [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://economyz.ru/>
84. PTL's Accounting Firm To File For Bankruptcy. News & Record Greensboro. November 19, 1990. Retrieved January 1, 2017. [Електронний ресурс] — Режим доступу: <https://www.greensboro.com/funeral-home-seeks-debt-protection/article1141122d-df5d-5d3a-bde7-3243a3643008.html>
85. "A Proposal to the Hotel Industry". The Alarm Clock. December 1, 1925 — [Електронний ресурс] Режим доступу: <http://hotelanalyst.co.uk/wp-content/uploads/sites/2/ghp%20sample%20.pdf>
86. Crowe Horwath International History". Crowe Horwath. Retrieved January 1, 2017. [Електронний ресурс] Режим доступу: <https://www.crowe.com/news/crowe-history>
87. Crowe Horwath International". "Financial Adviser and Placing Agent" (PDF). "Aseana Properties Limited. Retrieved January 1, 2017. [Електронний ресурс] Режим доступу: http://www.aseanaproperties.com/annual_reports.htm

88. "Crowe Horwath International". Trademarks on Call. Retrieved January 1, 2017. [Электронный ресурс] Режим доступа: http://www.aseanaproperties.com/annual_reports.htm
89. Crowe Horwath AC Ukraine. Transparency report 2017 [Электронный ресурс] / Crowe Horwath AC Ukraine [Электронный ресурс] – Режим доступа до ресурсу: <https://www.crowe.com/global//media/Crowe/International/Files/About-Us/2017-Crowe-Horwath-International-Transparency-Report.ashx>.
90. Rogova E. Dupont Analysis of the Efficiency and Investment Appeal of Russian Oil-Extracting Companies / E. Rogova // Business and Management 2014: 8th International Scientific Conference, May 15–16, 2014, Vilnius, Lithuania.
91. Soliman M. The Use of DuPont Analysis by Market Participants / Mark Soliman. // The Accounting Review. – 2008. – №3.

ДОДАТКИ