

*Ю.Д. МАЛЯРЕВСЬКИЙ*, к. е. н., доц., ХНЕУ, Харків;  
*Т.В. МУЛТАНІВСЬКА*, к. е. н., доц., ХНЕУ, Харків ;  
*М.С. ГОРЯЄВА*, ст. викл., ХНЕУ, Харків

## **МОЖЛИВОСТІ РОЗШИРЕННЯ ВИКОРИСТАННЯ ІНШИХ АУДИТОРСЬКИХ ПОСЛУГ**

Розглядаються аудиторська діяльність, уточнюється поняття інших послуг, пов'язаних з професійною діяльністю аудиторів, та можливості розширення сфери їх застосування. Пропонується порядок виконання робіт при наданні послуг дії.

The auditing activity is considered and the conception of other services connected with auditor's professional activity and the opportunities of the field of their application are specified. The order of execution of a work is ordered.

**Ключові слова:** супутні послуги, послуги дії, додатковий договір.

**Вступ.** В умовах світової фінансової кризи сфера аудиторської діяльності значно звужується. Порівнюючи її структуру в міжнародній та вітчизняній практиці, можна зробити висновок: світові тенденції розвитку аудиту свідчать про скорочення аудиторськими фірмами обсягів інших аудиторських послуг або виведення їх на ринок окремих суб'єктів, що надають тільки послуги, а в Україні, навпаки, є цілі регіони, де аудиторські перевірки у загальному обсязі аудиторських послуг займають менше третини, а пріоритет надається аудиторським послугам.

Обов'язкові аудиторські перевірки мають сезонний характер. Але аудиторам необхідно мати роботу не один раз на рік, а щоденно, щоб мати дохід (прибуток) від даного виду професійної діяльності. Виконання обов'язкового аудита залишається практично єдиним гарантованим джерелом доходів українських аудиторських фірм. До того ж у зв'язку із припиненням господарської діяльності й наступним банкрутством кількість суб'єктів підприємницької діяльності, для яких аудит є обов'язковим, різко зменшується.

Великі підприємства, що здійснюють діяльність на території України, як національні, так і іноземні, всі частіше звертаються до послуг транснаціональних аудиторсько-консалтингових компаній, що використовують у своїй практиці міжнародні норми аудиторських послуг, за якими багаторічний досвід роботи на ринку, довіра іноземних інвесторів. На кінець 2006 року по Україні, за даними статистики, було зареєстровано наданих аудиторських послуг на загальну суму 630872,3 тис. грн., з яких 32% припадає на групу «великої четвірки»: KPMG, Deloitte & Touche, Ernst & Young,

Pricewaterhouse Coopers. Ці фірми отримують вільний вхід на вітчизняний ринок і поступово витісняють національні аудиторські фірми [1].

У такій ситуації національні аудиторські фірми, щоб залишитися на ринку, крім основного виду діяльності, – аудиторських перевірок, – змушені розширювати спектр своєї діяльності й направляти зусилля на надання різного роду супутніх аудиту послуг, що пов'язані з професійною діяльністю аудиторів та визначені Законом України «Про аудиторську діяльність».

Цим зумовлюється актуальність обраної авторами теми статті.

В економічній літературі досить широко досліджуються питання надання аудиторських послуг, при цьому особлива увага приділяється контрольним, консультативним й інформаційним послугам, а послуги дії тільки згадуються.

Вивчення та аналіз публікацій з проблем аудита показує, що питанням аудиторських послуг дії приділяється недостатня увага. Такими авторами, як Ф.Бутинець [2], Є.Гутцайт [3], Н. Дорош [4], В.Андреев [5], О.Редько [1,6], А.Шеремет [7], Суйц В.П. [8], Алборов Р.А. [9], трактуються поняття й види аудиторських послуг, а порядок їх організації, можливості та порядок проведення не знайшли свого відображення.

**Постановка завдання.** Основним завданням статті є розгляд сутності послуг дії та вивчення порядку їх проведення на конкретному прикладі, а також розробка рекомендацій з їх впровадження в практиці аудиторської діяльності.

Метою написання статті є уточнення поняття «аудиторських послуг», вивчення можливостей та надання рекомендацій щодо впровадження послуг дії в умовах фінансової кризи й розширення сфери використання інших видів аудиторських послуг у практичній діяльності аудиторських фірм.

**Методологія.** Методологічною основою дослідження є діалектичний метод, який дозволив дослідити генезис аудиторських послуг. У роботі використовується системний підхід, за допомогою якого здійснено аналіз аудиторських послуг, їх складових і розроблений підхід до концепції послуг дії.

**Результати дослідження.** Існують різні визначення аудиторської діяльності: одне закріплено в законодавчій базі України, інші – в різних нормативних документах.

Згідно з новою редакцією Закону України «Про аудиторську діяльність» від 14.09.2006 р. №140-V, що вступив в дію із 19.01.2007р., аудиторська діяльність є підприємницька діяльність, яка включає в себе організаційне та методичне забезпечення аудита, практичне виконання аудиторських перевірок (аудит) і надання інших аудиторських послуг [10].

Міжнародні стандарт аудиту (МСА), що розроблені автономним комітетом з міжнародних стандартів аудиту при Міжнародній федерації бухгалтерів, визначають аудиторську діяльність як послуги з виконання завдань з надання впевненості (аудит історичної фінансової інформації, огляд історичної фінансової інформації, інші завдання з надання впевненості) і супутні послуги [11]. В стандартах наводиться концептуальний підхід до тлумачення сутності аудиторських послуг, які надаються зовнішніми аудиторами та які потребують спеціального регулювання. Співставлення поняття «аудиторська діяльність» в обох документах можна надати схематично (рис. 1):



Рис. 1. Порівняння трактувань поняття аудиторської діяльності

Як видно з порівняння, підхід до тлумачення «аудиторських послуг» в них неоднозначний. Виходячи з Закону [10], аудиторські послуги – це аудит та послуги, пов’язані з професійною діяльністю аудиторів, – ведення та встановлення бухгалтерського обліку, консультації з питань бухгалтерського обліку та фінансової звітності, експертизи та оцінки стану фінансово-господарської діяльності та інших видів економіко-правового забезпечення підприємств. МСА взагалі визначають аудиторські послуги як супутні аудиту послуги.

Європейські спеціалісти, згідно Восьмої Директиви ради ЄС [12], по іншому підходять до класифікації послуг аудитора з точки зору вимог до незалежності при їх здійсненні (рис.2). Вони поділяють аудиторські послуги на сам аудит та послуги, що не мають відношення до аудиту.

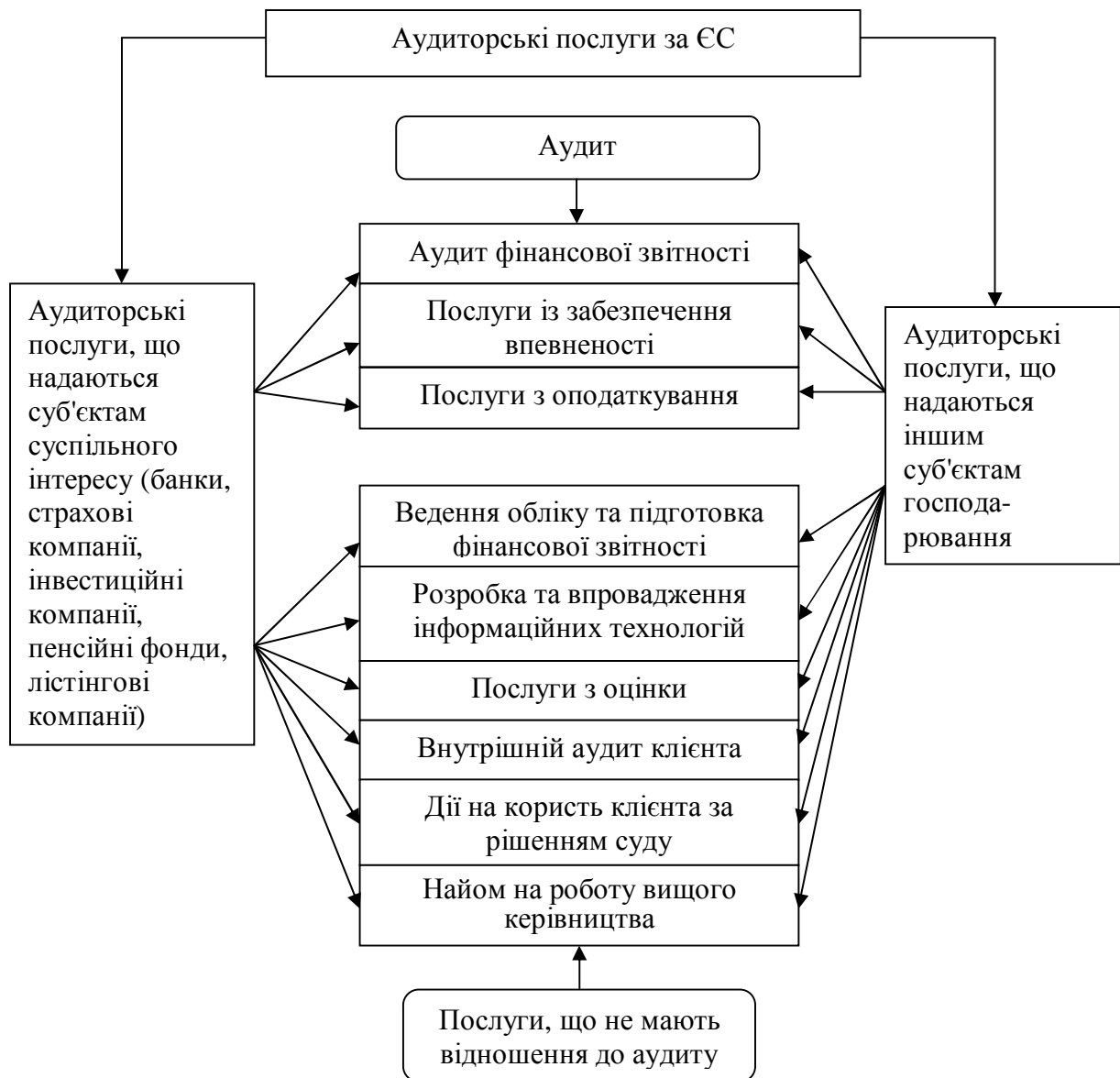


Рис. 2. Аудиторські послуги згідно документам ЄС

АПУ затвердила Перелік послуг, що можуть надавати аудитори (аудиторські фірми) України, з якого виходить, що аудиторські послуги включають в себе завдання з надання впевненості (тобто сам аудит) та інші послуги (рис.3) [13].

Всі перелічені законодавчо-нормативні документи не дають однозначного тлумачення поняття аудиторських послуг.

В економічній літературі визначення аудиторських послуг не так різноманітно.

Проф. Суйц В.П. визначає аудиторські послуги як послуги, які дозволяється надавати аудиторам, крім проведення аудиторських перевірок [8].

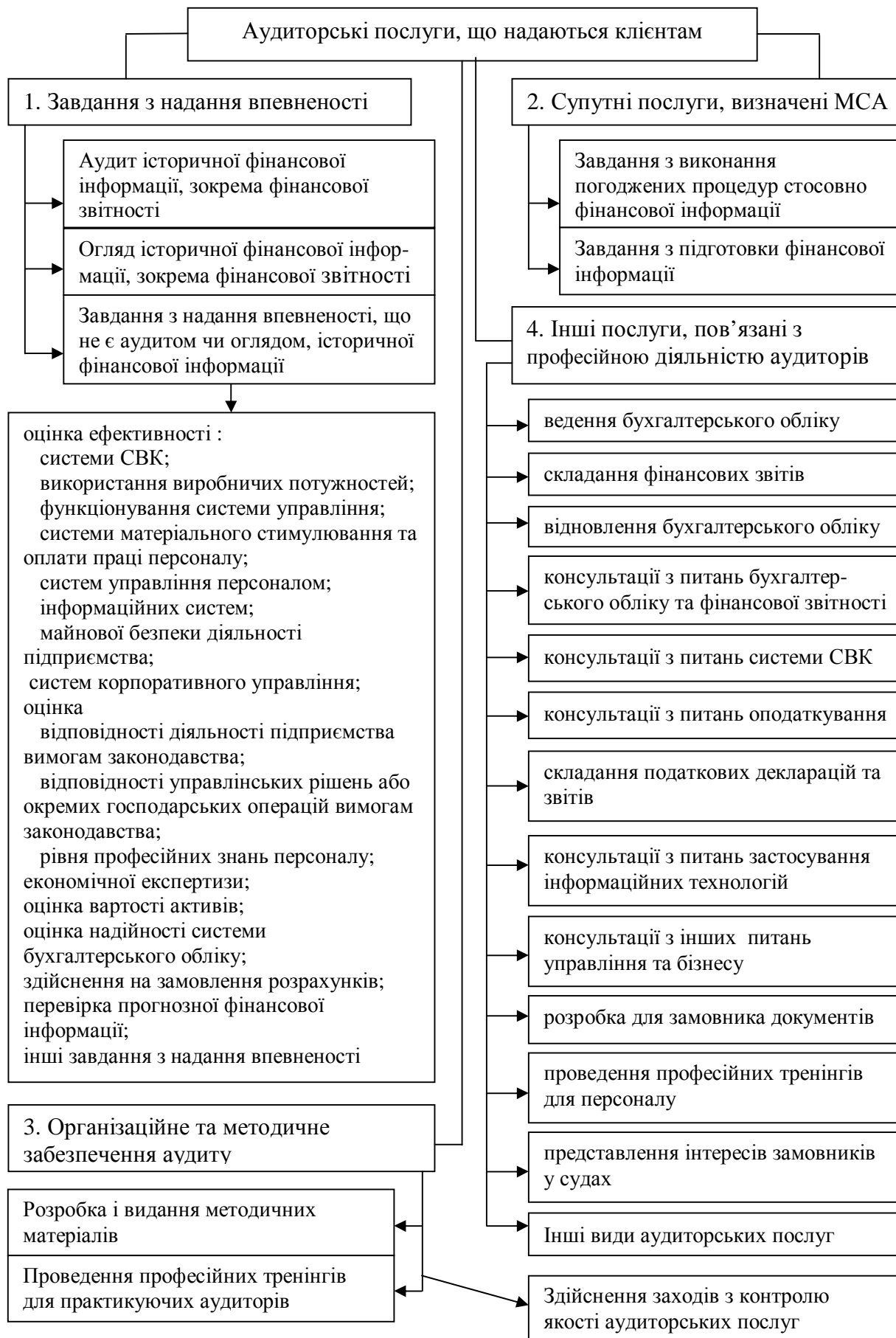


Рис. 3. Перелік послуг, які можуть проводити аудитори

На думку Андреева В.Д., крім аудиту, аудитори (аудиторські фірми) прагнуть надавати клієнтам широкий спектр послуг та не обмежуватися перевіркою фінансової звітності [5].

Алборов Р.А. вважає, що для успішної роботи аудиторів коло видів їх діяльності повинно бути розширено, тобто аудитори, крім основного виду діяльності (перевірок), можуть займатися супутніми аудиту послугами [9].

Налетова І.А. та Слободчикова Т.Є. визначають аудиторські послуги як супутні аудиту послуги, до складу яких вони відносять податкове консультування, аналіз фінансово-господарської діяльності, прогнозування [14].

Автори статті вважають, що під аудиторськими послугами слід розуміти послуги з надання користувачам, крім проведення безпосередньо аудиторської перевірки, додаткової інформації, яка може впливати на повноту та вірогідність фінансової звітності. Адже відомо, що на макроекономічному рівні аудиторська діяльність є елементом ринкової інфраструктури, необхідність функціонування якої визначається тим, що фінансова звітність використовується для прийняття рішень зацікавленими в ній користувачами, а складання фінансової звітності підпадає викривленням в силу низки різних факторів. Достовірність фінансової звітності не може забезпечуватися автоматично через упередженість її укладачів. Тому для повноцінного здійснення аудиту необхідні додаткові професійні аудиторські послуги, дозволені законодавством.

Автори дотримуються думки, сформульованої в МСА, що усі аудиторські послуги є супутніми послугами. Надання супутніх послуг потребує від виконавця дотримання незалежності, а також професійної компетентності в галузях бухгалтерського обліку, оподаткування, економічного аналізу, господарського права, аудита та інших розділів економіки.

Супутні послуги в класифікації за змістом в економічній літературі розподіляються на послуги дії, послуги контролю й інформаційні послуги.

До послуг дії відносяться послуги з розробки документів, перелік яких установлюється у договорі з підприємством, що раніше їм не створювалися.

До послуг контролю відносяться послуги з перевірки документів на предмет їх відповідності критеріям, погодженим аудитором із клієнтом. До них можна віднести контроль ведення обліку й складання звітності, контроль нарахування та сплати податків і обов'язкових платежів, тестування персоналу бухгалтерії.

До інформаційних послуг відносяться послуги з підготовки усних і письмових консультацій з різних питань, проведення навчання, семінарів, «круглих столів», інформаційне обслуговування, розробка й видання методичних рекомендацій з організації аудиторського процесу.

Супутні послуги, надання яких клієнт покладає на аудиторську фірму, обов'язково оформлюються договором, до якого додається завдання на виконання робіт, що повинне містити: перелік питань, відповіді на які клієнт бажає одержати від аудитора; перелік джерел даних (первинних документів), що надають аудитору для обробки; перелік документів, що повинні бути створені аудитором в результаті обробки джерел даних з посиланням на їх носії.

Надання супутніх послуг потребує від аудиторської фірми виконання наступних підходів: а) діяти відповідно до завдання, виконання якого чекає від нього замовник; б) планувати порядок надання послуг; в) документувати хід виконання робіт з надання послуг; г) розмежувати відповідальність і функції виконавців; д) підготувати типові форми звітності за здійсненими аудиторськими послугами; е) розробити систему контролю якості супутніх аудиту послуг; є) підготувати документацію за підсумками наданих послуг, що відображає завдання й висновки аудиторської фірми.

До інших послуг, пов'язаних з професійною діяльністю аудиторів, включені послуги дії.

На практиці при проведенні аудиту виникають ситуації, коли при виконанні основного завдання перед аудиторами постають питання, що вимагають обов'язкового розв'язання, але в той же час вони не передбачені договором. У більшості випадків клієнт, розуміючи важливість вирішення такої проблеми, погоджується на розширення договору шляхом включення до нього додаткових пунктів з надання послуг дії, як одного з видів супутніх послуг, або укладання додаткового договору.

При виконанні договору з надання супутніх послуг дії відповідальність за дотримання чинного законодавства, за повноту і юридичне оформлення наданих документів, точність та вірогідність інформації й відомостей, а також за будь-які обмеження можливостей здійснення аудиторською фірмою своїх зобов'язань несе економічний суб'єкт-замовник послуг. Аудиторська фірма відповідає за якість і строки надання супутніх послуг відповідно до діючого законодавства та відповідно до умов договору.

З метою визначення обсягів і строків виконання робіт, які необхідно виконувати в рамках супутніх послуг дії, аудитори проводять попередню експертизу, визначають коло питань і проблем, за якими необхідна підготовка документів, що раніше не використовувались підприємством, але на думку аудиторів є обов'язковими.

Авторами – сертифікованими аудиторами при проведенні аудита на приватному промисловому підприємстві в процедурі аудиторського процесу була проведена оцінка стану внутрішнього контролю та системи бухгалтерського обліку, що дозволило зробити висновок про необхідність надання супутніх послуг дії. Були виявлені випадки відсутності цілої низки первинних документів з обліку активів, які

повинні створюватися самим підприємством. Відомо, що відповідно до Закону України «Про бухгалтерський облік і фінансову звітність в Україні» від 16.07.1999 р. №996-XIV підставою для бухгалтерського обліку господарських операцій служать первинні документи, що фіксують факти цих операцій [15].

Аудиторською фірмою був укладений додатковий договір на надання супутніх послуг дії, предметом якого на підставі попередньої експертизи визначено створення первинних документів з обліку запасів, розробка їх документообігу та порядку внутрішнього контролю за рухом запасів на об'єкті.

Відсутність первинних документів на підприємстві пов'язана з різними причинами (економія часу бухгалтером, недбайливість, неповне розуміння сутності господарських операцій й ін.).

На підприємстві не була організована складська служба як місце збереження запасів, тому їх частина, що призначена для продажу, «зависала в повітрі» на тривалий час. Був відсутній інститут матеріальної відповідальності.

Бухгалтерська служба для оприбуткування отриманих активів використовувала первинні документи контрагентів (видаткові накладні), при цьому не створювала власних.

Також не здійснювалося документальне оформлення наявності й руху активів на підприємстві, а саме:

- не велися картки складського обліку матеріалів;

- отримані активи бухгалтерія відразу направляла в бригади, які розташовані на окремій території, не створюючи для цього первинних документів з їхнього переміщення, а використовуючи видаткові документи постачальників;

- бригадир, не будучи матеріально відповідальною особою (МВО), приймав запаси та начебто ніс «усну матеріальну відповідальність», але не звітував;

- не оформлювалися документи з витрат запасів на виробництво та передачу їх з однієї ділянки на інші;

- витрати матеріалів відображалися в обліку відповідно до планових калькуляцій, а не за фактичними даними, без урахування застосування методів оцінки запасів при вибутті;

- при списанні паливно-мастильних матеріалів не застосовувалися норми витрат;

- не вівся облік залишків запасів на кінець місяця, за місяцями збереження, не складалися матеріальні оборотні відомості;

- відсутній контроль бухгалтерії за наявністю та рухом запасів на підприємстві.

У ході виконання договору з надання супутніх послуг дії аудиторами розроблені елементи облікової політики з обліку запасів (класифікація запасів за групами, вибір методів оцінки й обліку, методи списання транспортно-заготівельних витрат),



впроваджені форми первинних документів, схема документообігу й технології обробки облікової інформації.

Відповідно до Методичних рекомендацій з бухгалтерському обліку запасів від 10.01.2007 р. №2 необхідно створювати власні прибуткові документи (прибуткові ордери, акти про приймання матеріалів й ін.), які повинні служити підставою для зарахування таких активів на баланс підприємства [16].

Первинні документи складаються під час здійсненні господарської операції або відразу ж після її завершення. До того ж, первинні документи повинні бути представлені на паперових носіях із заповненням усіх обов'язкових реквізитів, а зведені облікові документи, що складені з використанням засобів автоматизації, необхідно надавати в паперовому варіанті у випадках необхідності. [15].

В результаті виконання договору запропоновані до застосування на підприємстві два види первинних документів для обліку наявності й руху запасів: типові форми, а також документи, що розроблені для даного замовника з урахуванням особливостей його господарської діяльності.

Аудиторами розроблена й впроваджена система матеріальної відповідальності: визначене коло МВО, здійснено сприяння підприємству в складанні договорів про повну та колективну матеріальну відповідальність, впроваджені форми звітності МВО та установлені періодичність і строки їх звітності. Впроваджені первинні документи з обліку паливно-мастильних матеріалів та порядок розрахунку списання їх витрат за нормами та понад норми. Запропоновано за допомогою логістики організувати складське господарство, розроблені для замовника картки складського обліку, прибуткові й видаткові документи з урахуванням польових умов роботи.

Аудиторами розроблені заходи внутрішнього контролю й бухгалтерського обліку запасів. Визначено коло осіб, що беруть участь у системі внутрішнього контролю; строки перевірки з боку бухгалтерії повноти й своєчасності оприбуткування запасів; методи контролю за обґрунтованістю норм витрат; методи виявлення осіб, причетних до перевитрати запасів, строки інвентаризації для різних груп активів.

Згідно з вимогами МСА всі проведені роботи відображені у аудиторській робочій документації.

За результатами роботи складений меморандум, в якому відображені зауваження стосовно системи обліку на підприємстві, перераховані помилки та недоліки, встановлені строки їх виправлення. Також аудиторами вказано про створення документів, що не використовувались раніше, та заходи з налагодження системи внутрішнього контролю на підприємстві.

Висновок. Таким чином, на думку авторів, договір супутніх послуг дії можна розглядати значно ширше, ніж просто надання послуг із створення раніш не

використовуваних підприємством первинних документів. Самі документи неможливо розглядати без урахування облікової політики, у відриві від особливостей господарських операцій та господарських процесів, від порядку руху цих документів на підприємстві.

Такий висновок можна зробити у зв'язку з уточненням самого поняття інших аудиторських послуг та розгляданням їх як супутніх процесу аудиту. Застосування супутніх послуг дії дозволить діючим аудиторам направити свої зусилля на надання конкретних послуг, що є необхідним в умовах фінансово-економічної кризи.

**Список літератури:** 1. *Редько О.* Аудиторські послуги в Україні: перші кроки до ринку. // Бухгалтерський облік і аудит. – 2008. – №11. – С. 48-55. 2. Аудит: сучасні тенденції розвитку в Україні та світі: Монографія / за ред. проф. *Ф.Ф.Бутинця*. – Житомир: ЖДТУ, 2004. – 564 с. 3. *Гутцайт Е.М.* Аудит: концепция, проблемы, стандарты. – М.: Современная экономика и право, 2006. – 80 с. 4. *Дорош Н.І.* Аудит: методологія і організація. – К.: Т-во «Знання», КОО, 2001. – 402 с. 5. *Андреев В.Д.* Практический аудит (справочное пособие). – М.: Экономика, 1994. – 366 с. 6. *Редько А.* Как нам обустроить правовое поле аудиторской практики. // Бухгалтерский учет и аудит. – 2005. – №6. – С.53-64. 7. *Шеремет А.Д., Суйц В.П.* Аудит. Практическое пособие для аудиторов. – М.: ИНФРА, 2007. – 448 с. 8. *Суйц В.П., Смирнов Н.Б.* Основы российского аудита. Руководителю предприятия, финансовому директору, главному бухгалтеру. – М.: ИЦ «АНКИЛ», ИКЦ «ДИС», 1997. – 256 с. 9. *Алборов Р.А.* Аудит в организациях промышленности, торговли и АПК– М.: Издательство «Дело и Сервис», 1998. – 464 с. 10. Закон України «Про аудиторську діяльність» в ред. від 14 вересня 2006р. №140-V // «Бухгалтерський облік і аудит». – 2006. – №11 – С. 39-43. 11. Міжнародні стандарти аудиту, надання впевненості та етики: видання 2006 року. – Перекл. з англ. – К.: ТОВ «ІАМЦ» АУ «СТАТУС», 2006. – 1152 с. 12. 8th Council Directive 84/253/EEC of 10 April 1984 on the approval of persons responsible for carrying out the statutory audits of accounting documents. 13. Перелік послуг, які можуть надавати аудиторі (аудиторські фірми) України, затверджений рішенням АПУ від 27.09.2007 р. №182/52 // «Аудитор України». – 2007. – №18 – С. 3-4. 14. *Налетова І.А., Слободчикова Т.Е.* Аудит – М.: ФОРУМ: ИНФРА-М, 2005. – 176 с. 15. Закон України «Про бухгалтерський облік і фінансову звітність в Україні» від 16 липня 1999 р. №996-XIV // «Все про бухгалтерський облік». – 2007. – №6 – С.2-4. 16. Методичні рекомендації з бухгалтерського обліку запасів, затверджені наказом Міністерства фінансів України від 10 січня 2007 р. №2 // «Бухгалтерський облік і аудит». – 2007. – №3 – С. 49-58.

Подано до редакції 25.05.2009

**УДК 330.353**

*Н.Г. СІКЕТІНА*, асистент, НТУ «ХП»

### **ОБҐРУНТУВАННЯ ВИБОРУ ВАРІАНТІВ РОЗРОБКИ ПРОГРАМИ ЩОДО ПІДВИЩЕННЯ ЕКОНОМІЧНОЇ ЕФЕКТИВНОСТІ ДІЯЛЬНОСТІ ПІДПРИЄМСТВА**

Данная статья посвящена вопросу оценки экономической эффективности деятельности машиностроительных предприятий. Представленный в статье метод количественной оценки экономической эффективности с учетом неценовых факторов конкурентоспособности продукции позволит повысить степень объективности оценки экономической эффективности деятельности предприятий, а также планировать стратегические результаты их деятельности.

The article is dedicated to question of the estimation to cost-performance of activity machine-building enterprise. Presented in article method quantitative estimation to cost-performance with