

*А.Олейник*

**Аграрные предприятия как специфический объект регулирования: исторический и зарубежный аспекты**

В статье рассмотрено исторический и зарубежный аспекты регулирования аграрных предприятий, проведен анализ формирования взглядов школы физиократов и их влияние на современность. Доказана специфичность аграрных предприятий, что в свою очередь приводит к необходимости использования специфического механизма их регулирования.

*A.Oliyik*

**Agrarian enterprises as specific object of the regulation: history and foreign aspects**

In article is considered history and foreign aspects of the regulation agrarian enterprise, is organized analysis of the shaping glance fisiocrat's school and their influence upon contemporaneity. Proved specificity agrarian enterprise that in turn brings the specific mechanism of their regulation about need of the use.

Одержано 15.11.10

**УДК 657.451**

**М.М. Орищенко, доц., канд. екон. наук**

*Полтавський університет економіки і торгівлі*

## **Організаційний аспект аудиторської перевірки резервів капіталу торговельного підприємства**

У статті розглядаються пропозиції щодо удосконалення організаційних підходів під час проведення аудиторської перевірки резервів капіталу, які базуються на обґрунтуванні доцільності та необхідності її проведення, систематизації інформаційного забезпечення для її проведення.  
**аудит, аудиторська перевірка, резерви капіталу, робочий документ**

**Постановка проблеми.** Посилення конкурентної боротьби торговельних підприємств за можливість функціонування на ринку товарів та послуг, послаблення можливості відомчого державного контролю в задоволенні потреб користувачів фінансових звітів, удосконалення чинного законодавства з питань обліку, звітності та оподаткування призводить до появи нової форми законодавчо регламентованого незалежного фінансового контролю – аудиту, основною метою якого є підтвердження достовірності фінансової звітності.

**Аналіз останніх досліджень.** Вивчення нормативної бази, наукових праць вітчизняних та зарубіжних вчених дозволило зробити висновок, що проблема організації та методики проведення аудиту різних об'єктів бухгалтерського обліку знайшла своє відображення у деяких працях вітчизняних та зарубіжних вчених, але водночас залишається малодослідженою і недостатньо розкритою в економічній літературі. Теоретичні основи організації як зовнішнього так і внутрішнього аудиту висвітлені у роботах Н.І.Дорош, О.А.Петрик, В.С.Рудницького, Сиротенко Е.А., Соколова Б.М., але істотні розробки з питань організації та методики проведення аудиту резервів капіталу поки що відсутні.

**Цілі статті.** Метою статті є визначення основних проблем інформаційного забезпечення аудиту резервів капіталу на етапі її планування.

**Виклад основного матеріалу.** Проведення зовнішнього незалежного аудиту резервів капіталу торговельних підприємств носить ініціативний характер, оскільки згідно зі ст.8 Закону України “Про аудиторську діяльність” [7] звітність торговельних підприємств не підлягає обов’язковому аудиту. У зв’язку із реформуванням вітчизняної системи бухгалтерського обліку та її гармонізації до вимог Міжнародних стандартів фінансової звітності облік резервів капіталу підприємства зазнав кардинальних змін, що безпосередньо впливає на процес проведення аудиту досліджуваної категорії. Використання науково обґрунтованої організації та методики проведення аудиту є безумовно необхідним, оскільки сприяє достовірності відображення резервів капіталу в обліку та фінансовій звітності.

Відносно внутрішнього аудиту слід відмітити, що він виступає у вигляді однієї з форм організації системи внутрішнього контролю і передбачає формування окремого підрозділу – служби внутрішнього аудиту, завдання якої “полягає у наданні допомоги членам організації ефективно виконувати свої професійні обов’язки – відділ внутрішнього аудиту є складовою частиною організації і функціонує в рамках політики, визначеної керівництвом і правлінням (радою) директорів” [2, с.40]. Вивчення організаційної структури торговельних підприємств Полтавської області дозволило констатувати, що з 80 досліджуваних суб’єктів господарювання лише на 12 (15%) підприємствах прогнозується функціонування служби внутрішнього аудиту. Така ситуація пояснюється перш за все тим, що функціонування служби внутрішнього аудиту призводить до виникнення додаткових витрат на її утримання, оскільки її ефективність залежить від того, наскільки в її складі працює висококваліфікований персонал, аудитори, контролери та наявність відповідного технічного та програмного забезпечення.

Варто підкреслити, що в економічно розвинутих країнах як внутрішньому так і зовнішньому аудиту приділяється пильна увага, а саме: в США та Європі створено спеціальний Інститут внутрішнього аудиту. В Україні становлення зовнішнього аудиту відбулось на законодавчому рівні, а внутрішній аудит ще знаходиться в початковому стані розвитку хоча розвивається паралельно із зовнішнім, але законодавчо регламентований лише для банківських установ..

Враховуючи вищенаведене, важливим та необхідним є дослідження та удосконалення як зовнішнього, так і внутрішнього аудиту резервів капіталу. Професор О.А.Петрик [6, с.359] зазначає, що здійснення зовнішнього і внутрішнього аудиту на підприємствах є взаємодоповнювальним, хоча вони спрямовані на різні цілі.

На нашу думку, загальна структурна модель аудиту резервів капіталу торговельних підприємств повинна включати елементи зовнішнього та внутрішнього аудиту. При цьому необхідним є визначення основних елементів, що визначають сутність аудиту резервів капіталу. До них належать предмет, об’єкт, джерела інформації для проведення аудиту резервів капіталу, які дозволять побудувати модель аудиту резервів капіталу, яка крім основних елементів повинна містити мету та завдання аудиту.

Визначаючи мету аудиту резервів капіталу, ми вважаємо, що за основу необхідно використовувати загальну мету аудиту як науки про господарський контроль. Таким чином, мету зовнішнього аудиту резервів капіталу пропонуємо розподілити на два напрями:

- по-перше, встановлення відповідності облікової інформації щодо формування та використання резервів капіталу вимогам чинного законодавства; повноти та своєчасності відображення резервів капіталу в обліку; правильності ведення

обліку резервів капіталу відповідно до вимог облікової політики;

- по-друге, отримання повної, достовірної, неупередженої інформації про відображення резервів капіталу в регістрах бухгалтерського обліку та фінансовій звітності.

Основною метою внутрішнього аудиту резервів капіталу є забезпечення дотримання працівниками підприємства, які беруть участь у формуванні та використанні резервів капіталу, своїх посадових обов'язків відповідно до цілей підприємства, дотримання відповідності встановленим планам, отримання керівництвом надійної та повної інформації про стан резервів капіталу для прийняття ефективних управлінських рішень.

Визначивши мету аудиту, необхідно дослідити наступний елемент аудиту резервів капіталу – об'єкт аудиту, який представляє собою взаємопов'язані складові функціонуючої господарської системи і конкретизує предмет аудиту. В основу визначення предмета й об'єкта покладено визначення, дані професором О.А. Петриком [6]: “Предметом аудиту є річна фінансова звітність підприємства, а об'єктами - окремі форми бухгалтерської звітності, поточні облікові регістри, первинні документи, дані аналітичного та синтетичного обліку, Головна книга, матеріали інвентаризації, установчі документи, інші фінансові не бухгалтерські звіти”. Ми не погоджуємось з таким визначенням, тому що предметом аудиту є господарські процеси і явища діяльності підприємства, а об'єктом – конкретні форми прояву аудиту, якими є господарські факти і операції, що формують господарські процеси.

Отже, предметом аудиту резервів капіталу є господарські процеси та операції, пов'язані з формуванням, використанням резервів капіталу, а також відносини, що виникають при цьому всередині підприємства і за його межами. На підставі цілей, які необхідно досягнути аудитору при проведенні дослідження операцій з резервами капіталу, формуються об'єкти аудиту (рис. 1).



Рисунок 1 - Об'єкти аудиту операцій з резервами капіталу

Виходячи з обумовленої мети аудиту резервів, визначених предмету та об'єкту аудиту резервів, виділено завдання аудиту у вигляді деталізованих етапів. Таким чином до основних завдань аудиту резервів капіталу належать:

- дотримання вимог чинного законодавства щодо формування резервів капіталу з метою визначення галузевих особливостей та основних видів регламентованих резервів;
- дотримання вимог внутрішніх розпоряджень підприємства, зміст яких не суперечить вимогам законодавства, з метою визначення необхідності та доцільності формування конкретних видів резервів капіталу
- дотримання вимог установчих документів для здійснення контролю щодо законності формування статутних резервів капіталу ;
- дотримання вимог обраної облікової політики з метою дотримання критерію відповідності показників фінансової звітності;
- підтвердження реальності існування резервів капіталу з метою дотримання принципів обачності та відповідності доходів і витрат;
- перевірка правильності визнання і оцінки резервів капіталу;
- перевірка правильності розрахунку сум резервів капіталу, повноти і своєчасності їх документального оформлення;
- перевірка достовірності аналітичного та синтетичного обліку резервів капіталу;
- перевірка цільового використання резервів капіталу;
- перевірка правильності та достовірності подання інформації про резерви капіталу у фінансовій звітності.

Цілком зрозуміло, що досягнення поставленої мети і виконання поставлених завдань неможливе без визначення інформаційного забезпечення аудиту резервів капіталу. Основою формування системи інформаційного забезпечення для будь-якої аудиторської перевірки є взаємозв'язок його елементів, які представлені у вигляді джерел інформації, аудиторських номенклатур та аудиторських доказів.

Процес аудиторської перевірки має здійснюватись у певній послідовності, оскільки аудит розглядається як технологічний процес, у якому необхідні аудиторські процедури здійснюються в установленому порядку і реалізуються за допомогою сукупності організаційних, методичних і технічних методів, способів та прийомів [6, с.35]. Слід відмітити, що для кожного етапу аудиторської перевірки характерне різне, але взаємодоповнюване інформаційне забезпечення, тому наступним кроком дослідження є визначення основних етапів аудиту резервів капіталу.

Кожна аудиторська перевірка складається з низки послідовних аудиторських процедур. Зарубіжні й вітчизняні автори по-різному висвітлюють послідовність здійснення аудиторського процесу. В англійських країнах, де дотримуються традицій загального права, таких як США й Австралія, основну увагу приділяють стандартам, розробленим компетентними органами. Багато країн (наприклад, Великобританія) мають декілька таких органів, які об'єднують бухгалтерів і аудиторів. У країнах континентальної Європи та в країнах із системами, заснованими на Європейських принципах бухгалтерського обліку (Японія, деякі франкомовні країни Африки) з традиціями Цивільного права, основна увага приділяється законодавству та фіскальним вимогам [5, с.24]. В Україні при здійсненні аудиторської діяльності дотримуються вимог МСА.

Одним із найважливіших питань організації аудиторської перевірки є визначення основних складових етапів її проведення. Вивчення нормативної бази України з цього питання дозволило зробити висновок про те, що порядок проведення аудиторської перевірки не обґрунтовано на законодавчому рівні, тому аудитору чи аудиторській фірмі доводиться здійснювати власні розробки схем організації аудиторської перевірки, її етапи, враховуючи вимоги Міжнародних стандартів аудиту (МСА), власні професійні судження та напрацювання. Слід зауважити, що в МСА також відсутній чіткий порядок проведення аудиторської перевірки, але цій проблемі

присвячені деякі стандарти, котрі регулюють організаційні особливості аудиту.

Проблема організації аудиторського процесу знайшла своє відображення в працях як вітчизняних так і зарубіжних вчених. Існують досить різні підходи до вирішення цієї проблеми, різні точки зору на послідовність аудиторської перевірки, кількість та назву етапів аудиту. Р.Адамс вважає, що процес проведення аудиту здійснюється у шість стадій: планування, реєстрація і контроль; вивчення і оцінка систем контролю; перевірка систем і інформації на виході; отримання аудиторських доказів; аналіз фінансової звітності; повідомлення думки аудитора акціонерам [1, с.22]. Гуцайлюк З.В., Мех Я.В., Щирба М.Т. виділяють три етапи аудиторського процесу: планування, збір аудиторських доказів та завершення аудиту [3, с.72]. Петрик О.А. [6, с.183-187] у своїй монографії з методології та організації аудиту систематизувала думки науковців щодо назви складових процесу аудиту та базуючись на практичному досвіді, пропонує процес аудиторської перевірки поділити на п'ять етапів: підготовчий, проміжний, фізична перевірка, аудит статей звітності, заключний.

Базуючись на висновках Яцишин Н.З. [8] стосовно проблеми організації аудиторського процесу вважаємо, що:

- складовими процесу аудиту вважаються або етапи, або стадії, або фази;
- кількість етапів (стадій, фаз) аудиторського процесу коливається від трьох до шести;
- в кожному варіанті присутній такий етап (стадія, фаза), де складається загальний план і програма аудиту, етап (стадія, фаза), де проводиться безпосередньо перевірка фінансової звітності з метою отримання доказів та етап (стадія, фаза), де проводиться узагальнення результатів аудиту, хоча автори їх по-різному називають;
- поодинокі зустрічаються такі складові аудиторського процесу, як фізична перевірка, перевірка систем і інформації на виході, тестування засобів контролю, які, на нашу думку, не є настільки суттєвими, щоб бути окремим етапом, а контроль за якістю перевірки – це не окремий етап, а ціла система, яка має вплив на організацію аудиторської роботи на кожному з її етапів.

Перш ніж висловити власне бачення щодо проблеми організації аудиторського процесу резервів капіталу, вважаємо за необхідність визначити перелік МСА, які регулюють організаційні процеси аудиту, та послідовність робіт при проведенні аудиту резервів капіталу.

Так, при організації аудиторської перевірки резервів капіталу необхідно керуватись наступними стандартами, а саме: МСА 210 “Умови завдань з аудиторської перевірки”, 220 “Контроль якості під час аудиту історичної фінансової інформації”, 230 “Документація з аудиторської перевірки”, 300 “Планування аудиту фінансових звітів”, 315 “Розуміння суб’єкта господарювання та його середовища та оцінка ризиків суттєвих викривлень”, 330 “Аудиторські процедури відповідно до оцінених ризиків”, 500 “Аудиторські докази”, 520 “Аналітичні процедури”, 800 “Аудиторський висновок при виконанні завдань з аудиту спеціального призначення”[4].

На нашу думку, процес проведення аудиту резервів капіталу доцільно розподілити на такі етапи, які дозволять отримати комплексне уявлення про суть та зміст дій аудитора:

- підготовчий;
- основний;
- заключний.

На підготовчому етапі аудиту резервів капіталу основними завданнями аудитора є ознайомлення з діяльністю суб’єкта господарювання, системами бухгалтерського обліку та внутрішнього контролю, проведенні попередньої оцінки аудиторських ризиків.

Особливістю основного етапу аудиту резервів капіталу є його поєднання з процесами планування та збору аудиторських доказів. На цьому етапі основними завданнями аудитора є: визначення розмірів аудиторських ризиків та рівня суттєвості; розробка плану і програми аудиторської перевірки; узгодження організаційних питань та строків подання аудиторського висновку; тестування засобів контролю та проведення аудиторських процедур по суті; збір, реєстрація і оцінка аудиторських доказів з точки зору їх достовірності, доречності, суттєвості та достатності за допомогою застосування аудиторських процедур.

На заключному етапі аудиту резервів капіталу основним обов'язком аудитора є узагальнення отриманих результатів в робочих документах, підготовка аудиторського звіту та висновку.

Повертаючись до наведеної вище думки, що кожний етап аудиторської носить різний інформативний, але взаємодоповнюючий характер, ми пропонуємо джерела інформації для вибору аудиторських процедур при проведенні аудиту резервів капіталу поділити на такі складові:

- **інформація загального характеру**, яка забезпечує виконання завдань аудиту на попередньому етапі аудиторської перевірки, до якої відносяться: статут підприємства; внутрішні накази і розпорядження щодо видів та порядку формування резервів капіталу; чинна нормативно-законодавча база України, яка регламентує діяльність торговельних підприємств; наказ про облікову політику. Так, у статуті підприємства зазначається інформація відносно використання нерозподіленого прибутку звітного періоду для поповнення або формування резервного капіталу. У внутрішніх наказах та розпорядженнях фіксується інформація щодо переліку створюваних резервів, їх функціонального призначення та цільове використання. В наказі про облікову політику зазначаються методи нарахування резервів капіталу та їх документальне оформлення;

- **інформація контрольно-облікового характеру**, яка забезпечує виконання завдань на основному етапі аудиторської перевірки, до якої відносяться: посадові інструкції, в яких відображаються обов'язки відповідальних осіб за формування та використання резервів капіталу; положення про службу внутрішнього аудиту, розробка якого передбачає проведення оцінки системи внутрішнього контролю; дані аналітичного та синтетичного обліку резервів капіталу; первинна документація операцій з обліку резервів капіталу; внутрішні методичні рекомендації в частині формування тих резервів капіталу щодо яких відсутні методичні розробки на законодавчому рівні; облікові реєстри, що використовуються для відображення операцій формування та використання резервів капіталу; фінансова та внутрішня звітність підприємства;

- **інформація результативного характеру**, яка забезпечує виконання завдань на заключному етапі аудиторської перевірки, до якої належать: тести оцінки системи внутрішнього контролю резервів капіталу; матеріали попередніх перевірок, здійснених аудиторськими фірмами, Державною податковою інспекцією, органами статистики, фондами соціального страхування; робочі документи аудитора; перелік здійснених порушень щодо обліку резервів капіталу; план та програма аудиту резервів капіталу; аудиторський висновок спеціального призначення щодо резервів капіталу.

Наступним важливим елементом інформаційного забезпечення аудиту є визначення аудиторських номенклатур, що представлені у вигляді інформації, яка міститься у законах, нормативних актах, кошторисах, квотах, планах та фактично зафіксованих характеристиках господарських фактів і процесів, що використовуються під час аудиту для підготовки управлінських рішень, висловлення незалежної, об'єктивної думки про об'єкт перевірки. У кожній аудиторській фірмі або у кожного

аудитора персонально мають бути розроблені типові номенклатури незалежного аудиту, які уточнюються і доповнюються виходячи з конкретних умов окремої аудиторської перевірки. Основоположним є визначення напрямів розроблення аудиторських номенклатур, до яких слід віднести такі: етапи аудиту, ознаки і критерії оцінювання фінансової звітності, топологічні ознаки та об'єкти аудиту, завдання аудиторської перевірки, виконавці аудиту. За кожним із зазначених напрямів аудитори здійснюють відповідну їх деталізацію.

Останньою складовою інформаційного забезпечення аудиту є аудиторські докази, які представлені у вигляді інформації, отриманої аудитором для висловлення думок, на яких ґрунтується підготовка аудиторського висновку і звіту. Аудитор одержує аудиторські докази шляхом застосування одного або декількох типів процедур, які використовуються безпосередньо під час аудиту підприємства і які є обов'язковими для цілей додержання вимог міжнародних стандартів. До них належать: перевірка, спостереження, запит, підтвердження, перерахунок, повторне виконання, аналітичні процедури. Відповідно до МСА 500 "Аудиторські докази" [4] до аудиторських доказів відносяться дані первинного обліку; облікові реєстри; Головна книга; фінансова, податкова, статистична звітність; інвентаризаційні відомості; матеріали попередніх перевірок; матеріали внутрішньогосподарського контролю (внутрішнього аудиту); засновницькі документи, статут, накази, розпорядження.

**Висновки.** Підсумовуючи викладене вище, ми вважаємо, що для ефективної організації аудиторської перевірки резервів капіталу, необхідно чітко визначитись із завданнями перевірки, інформаційним забезпеченням, етапами перевірки, переліком аудиторських процедур та аудиторських доказів. При цьому, особливу увагу необхідно приділяти основному етапу, оскільки ми пропонуємо розглядати його в поєднанні процесів планування та збору аудиторських доказів, що дозволить отримати повну, достовірну та доречну інформацію для прийняття управлінських рішень та узагальнення результатів аудиту.

## Список літератури

1. Адамс Р. Основы аудита / Р.Адамс ; [ пер. с англ. Ю.А.Ариненко и др.]. – М : Аудит: Изд. об-ние "ЮНИТИ", 1995. – 398 с.
2. Аудит Монтгомери / [ Ф.Л.Дефлиз, Г.Р. Дженик, В.М. О'Рейлли, М.Б.Хирья; пер. с англ. // под ред. Я.В. Соколова ]. – М. : Аудит, ЮНИТИ, 1997. – 542 с.
3. Гуцайлюк З. В. Аудит (теорія, методика, збірник завдань) / Гуцайлюк З. В., Мех Я. В., Щирба М. Т. – Тернопіль : Економічна думка, 2002. – 308 с.
4. Міжнародні стандарти аудиту, надання впевненості та етики: Видання 2006 року. / [пер. з англ. мови О.В. Селезньов, О.Л. Ольховікова, О.В. Гик, Т.Ц. Шарамидзе, Л.Й. Юрківська, С.О. Куликов]. – К. : ТОВ "ІАМЦ АЦ "Статус", 2006. – 1152 с.
5. Основы аудита: АССА: Учебник. – К., 2001. – 401с.
6. Петрик О. А. Аудит: методологія і організація: [монографія] / О. А. Петрик. – К. : КНЕУ, 2003. – 260 с.
7. Про аудиторську діяльність: Закон України зі змінами і доповненнями // Відомості Верховної Ради України. – 1993. - № 23. – С.224
8. Яцишин Н. З. Етапи аудиторської роботи / Н. З. Яцишин // Науковий вісник Ужгородського університету. Серія "Економіка". Спецвипуск 22. Ч. II – 2007. - С. 266 - 273.

*М.Орищенко*

### **Организационный аспект аудиторской проверки резервов капитала торгового предприятия**

В статье рассматриваются предложения относительно усовершенствования организационных подходов во время проведения аудиторской проверки резервов капитала, которые базируются на обосновании целесообразности и необходимости ее проведения, систематизации информационного обеспечения, для ее проведения.

*M.Orischenko*

### **Organizing aspect of the auditor check reserve capital of the trade enterprise**

The article deals with proposals for improving organizational approaches during the audit of capital reserves, which are based on the substantiation of the expediency and necessity of the event, the systematization of information support for its holding

Одержано 13.11.10

**УДК 338.515**

**Л.М. Петренко, асп.**

*Кіровоградський національний технічний університет*

## **Теоретичні основи дослідження поняття «ділова активність»**

В статті розкриті підходи до визначення сутності ділової активності підприємства, розглянуто її трактування у широкому та вузькому розумінні. Охарактеризовано сутність ділової активності з точки зору фінансового аналізу та фінансового менеджменту.

**ділова активність, економічний потенціал, ефективність, оборотність**

В сучасних умовах господарювання ділова активність відіграє одну з головних управлінських ролей в соціально-економічному розвитку підприємства. Виникнення поняття ділової активності діалектично зумовлене та практично виправдане, оскільки в цілому відображає суть змін в економіці, що стосуються потреби зіставлення розмірів вкладених ресурсів з проміжними та кінцевими результатами їх використання.

Проблеми визначення сутності ділової активності розглянуті в працях зарубіжних вчених-економістів, зокрема таких, як: Д.А. Дакер, Е.Дж. Долан, Р.Дж.Кемпбел, Ф.Котлер, Л.А. Беренстайн, А.Д. Шеремет, В.В. Ковальов, Г.В. Савицька, Р.С. Сайфулін, Н.М. Деєва, О.І. Дедіков, К.В. Измайлова та ін. Розробці окремих аспектів даної проблеми присвячені наукові праці і вітчизняних економістів: Т.А. Лахтіонової, Р.О. Костирко, М.Д. Білик, О.В. Павловської, Н.Ю. Невмержицької, Є.В. Мниха, Н.М. Притуляк, В.О. Подольської, О.В. Яріш, Ю.С. Цал-Цалко та ін. Однак сьогодні залишаються ще невирішеними питання чіткого обґрунтування теоретичних основ ділової активності суб'єктів господарювання.

Основна мета даної статті полягає в розгляді та конкретизації визначення ділової активності підприємства.

Термін "ділова активність" почав використовуватися у вітчизняній аналітичній літературі порівняно недавно, однак уже набув широкого розповсюдження. Але в його трактуванні різними вченими-економістами спостерігаються певні відмінності.

Розглядати ділову активність можна з двох позицій – у широкому та вузькому розумінні. У широкому розумінні ділова активність означає весь спектр зусиль, спрямованих на просування фірми на ринках продукції, праці, капіталу. У контексті аналізу фінансово-господарської діяльності цей термін розуміють вужче - як поточну виробничу й комерційну діяльність підприємства.

© Л.М. Петренко. 2010