



ШЕСТЕРНЯК М.М.

кандидат економічних наук, доцент

МАКАР В.О.

студент

Західноукраїнський національний університету,

м. Тернопіль, Україна

ПОСЛІДОВНІСТЬ ЕТАПІВ ПРОЦЕСУ ВИКОНАННЯ АУДИТОРСЬКИХ ПОСЛУГ

Ринок аудиторських послуг в Україні змінюється в залежності від інтересів та потреб користувачів, що відкриває нові можливості як перед аудиторами, так і аудиторськими фірмами. Надання та постійне вдосконалення професійних аудиторських послуг залежить від ряду питань, що стосуються методики та організації виконання таких послуг, а також забезпечення контролю якості. При цьому, однією із умов забезпечення якісного виконання аудиторських послуг є дотримання послідовних етапів процесу виконання послуги та їх процедурного забезпечення.

Ринок аудиторських послуг є відкритою системою, яка враховуючи євроінтеграційні процеси постійно розвивається. Відповідно розширюється спектр аудиторських послуг. Це сприяє тому, що суб'єкти аудиторської діяльності надають не лише якісні аудиторські послуги, а й супутні та неаудиторські послуги. В умовах посилення вимог до аудиторів, саме професійність та якість наданих видів послуг суб'єктів аудиторської діяльності гарантує конкурентоспроможність на ринку аудиторських послуг та відповідно, включення до Реєстру аудиторів та суб'єктів аудиторської діяльності [1, с.269-270].

Закон України «Про аудит фінансової звітності та аудиторську діяльність» від 21 грудня 2017 року № 2258 VIII, ст.1 п.7 [1], трактує, що «аудиторські послуги - аудит, огляд фінансової звітності, консолідованої фінансової звітності, виконання завдань з іншого надання впевненості та інші професійні послуги, що надаються відповідно до міжнародних стандартів аудиту».

Варто зазначити, що дії аудитора за допомогою певних методичних прийомів на об'єкт перевірки характеризують аудиторські процедури. Саме через них і здійснюють аудиторський процес. Водночас, термін «процес» означає послідовну зміну предметів і явищ, що відбуваються закономірним порядком; сукупність ряду послідовних дій, спрямованих на досягнення певного результату. Процедура аудиту складається з набору методичних прийомів та, безпосередньо, дій самого аудитора. При цьому, важливе значення має методологія здійснення аудиту.

Як відомо, «методологія» – (від «метод» і «...логія») вчення про структуру, логічну організацію, методи і засоби діяльності. У сучасній літературі під методологією зазвичай розуміють перш за все методологію наукового пізнання, тобто вчення про принципи побудови, форми і способи науково-пізнавальної діяльності. Іншими словами, методологія – вчення про принципи, структуру, логічну організацію, форми і способи, методи і засоби науково-пізнавальної діяльності, а отже і аудиторської діяльності.

Потрібно врахувати, що з метою ефективної організації аудиторського дослідження, аудитору потрібно структурувати аудиторський процес, тобто виділити основні стадії, етапи перевірки.

Звернемо увагу, що процес аудиту – це відповідна система послідовних змін стадій аудиту, що відбуваються в певному порядку. Стадії процесу аудиту – це певний момент, період процесу здійснення аудиту, що має свої якісні особливості. Як відомо, стадії аудиту можуть включати ряд етапів.



Дослідження спеціальної літератури дають змогу стверджувати, що існують різні підходи до формування стадій аудиторського процесу. Як правило, виділяють три основні стадії аудиту: організаційну (підготовчу), технологічну та результативну. Разом з тим, практика свідчить, що виникає необхідність виокремлення процедури з оцінювання системи внутрішнього контролю та доцільності представлення аудиторського процесу такими стадіями як: розробка стратегії та планування аудиторської перевірки; тестування засобів контролю; перевірка господарських операцій по суті (перевірка оборотів і сальдо за рахунками та аналітичними процедурами); завершення процесу аудиту.

Так, перша стадія проведення аудиторської перевірки – «Розробка стратегії та планування аудиторської перевірки», тобто «планування». Для результативного проведення аудиту необхідна розробка загальної стратегії подальшої роботи та детального підходу для майбутнього аудиту, часу здійснення та обсягу аудиторських процедур. Планування аудиту полягає у визначенні його стратегії і тактики, складанні загального плану аудиторської перевірки, розробці аудиторської програми і аудиторських процедур, оцінці та визначенні обсягу аудиторської перевірки. Потрібно врахувати, що обсяг планування може змінюватись залежно від величини економічного суб'єкта (клієнта), складності аудиту, аудиторського ризику, попереднього досвіду аудиторської роботи з клієнтом і знань особливостей його діяльності.

Згідно з аудиторськими стандартами необхідно, щоб аудитор досягнув належного розуміння системи внутрішнього контролю для відповідного планування і збору аудиторських свідчень. Як відомо, на практиці аудитор щорічно не проводить повторного аналізу чи документування даних щодо структури внутрішнього контролю клієнта. Більшість аудиторських перевірок є періодичними. При їх проведенні аудитор використовує знання і документи, що складені в минулому році, та вносить корективи, керуючись змінами, які виникли з часу минулорічної аудиторської перевірки.

Висновки аудитора щодо оцінки внутрішнього ризику та ризику контролю визначають характер, обсяг і масштаб процедур аудиту кожного рахунку чи групи рахунків. Вивчення засобів контролю спочатку проводяться, щоб дістати уявлення про систему внутрішнього контролю, з тим, щоб аудитор міг оцінити рівень ризику як «ризик нижче максимального». Після цього аудитор визначає, чи потрібні додаткові докази ефективності контрольних заходів, процедур системи контролю та чи дозволять ці докази провести подальше зменшення обсягу перевірки для виконання поставлених завдань аудиту.

Друга стадія – «Тести контрольних моментів». При цьому, основним у стратегії аудиторської перевірки є питання, чи доцільно проводити додаткові перевірки засобів контролю, і цим самим, зменшити кількість аудиторських процедур. Проведення додаткових перевірок на відповідність засобів контролю ефективно тільки у разі, якщо час та зусилля, зекономлені при проведенні перевірок по суті, перевищують час і зусилля, затрачені на проведення перевірок на відповідність засобів контролю. Перевірку, як правило, проводять тільки стосовно таких заходів і процедур, котрі, за оцінкою аудитора, здатні до мінімуму знизити ризик контролю. На кожному етапі перевірки аудитор вибирає певну стратегію дій.

Звернемо увагу, що перевірка думки аудитора стосовно того, що ризик контролю незначний здійснюється шляхом виконання певних процедур, які називаються тестами контрольних моментів (тестами засобів контролю). Більшість тестів контрольних моментів передбачають перевірку первинних документів, якими підтверджуються господарські операції. Крім цього, значна частина накопичених аудиторських свідчень – це і є документи, що стосуються господарських операцій.

Третя стадія – «Перевірка господарських операцій по суті». Ціллю цієї стадії аудиторської перевірки є одержання достатнього обсягу свідчень для визначення того, чи відображені об'єктивно кінцеві сальдо в бухгалтерському балансі та інші дані у фінансовій звітності. Характер і обсяг цієї роботи значною мірою залежить від результатів двох



попередніх стадій. При цьому, якщо аудитор впевнений, що фінансова звітність представлена достатньо об'єктивно і якщо ця впевненість базується на його розумінні системи внутрішнього контролю, оцінці ризику контролю, тестів контрольних моментів, то можна суттєво скоротити перевірку господарських операцій по суті.

Існує дві категорії процедур, які використовуються на третій стадії аудиту: аналітичні процедури та перевірки оборотів й сальдо за рахунками. Аналітичні процедури є незалежними тестами фінансової інформації, які виконуються шляхом вивчення та порівняння взаємозалежностей між даними. Їх застосовують на стадії планування аудиту, перед проведенням основної частини незалежних процедур. Вони використовуються також як процедури перевірки по суті та при завершенні поля аудиторських робіт. Щодо перевірки оборотів та сальдо за рахунками, то вони виконуються, як правило, після дати складання балансу. Проте, вони можуть проводитись і в певні проміжні періоди перед кінцем року. Саме тоді виникає потреба в додатковій роботі для того, щоб обґрунтувати аудит за проміжні періоди до аудиту балансу на кінець року.

Четверта стадія – «Завершення аудиту». На завершальній стадії аудиторської перевірки сертифікований аудитор повинен перевірити роботу складу групи аудиторів і вирішити чи достатньо зібрано свідчень та оцінити результати аудиту. Перевірка особою, яка має широкий досвід чи є більш кваліфікованою, здійснюється для виявлення (запобігання) помилок і оцінки суджень та висновків. Відповідна перевірка робочих документів – це найважливіший спосіб забезпечення високої якості проведення аудиту, а також незалежності суджень всієї групи аудиторів, яка виконує замовлення на аудит. Завершується аудит складанням відповідного аудиторського висновку (звіту) та листа-повідомлення управлінської ланки та аудиторського комітету щодо недоліків системи внутрішнього контролю, виявлених у ході перевірки.

Аудит, як незалежний професійний контроль за діяльністю господарюючого суб'єкта та його результатами, задовольняє потреби власників. Особливістю аудиту є формування особистого професійного судження аудитора як фізичної особи, не обмеженої відомчими інструкціями. Якість аудиторських послуг залежить від максимальної обґрунтованості професійного судження. Важливим є вибір інструментів аудиторського дослідження та застосування методів і процедур перевірки, зокрема - вибір моделі процедурного забезпечення етапів аудиту.

З вищезазначеного випливає, що професійне судження аудитора щодо об'єкту аудиту на різних стадіях та етапах аудиту є системоутворюючим елементом методології аудиту, що дозволяє отримувати результативну інформацію і вирішувати поставлені завдання. При цьому, вагоме значення має правильна організація аудиторського дослідження (структуризація аудиторського процесу), тобто виокремлення основних стадій (етапів) перевірки.

Список використаних джерел

1. Шестерняк М. М. Оцінка стану та тенденцій розвитку надання аудиторських послуг. *Облік, оподаткування і контроль: теорія та методологія*: матеріали міжн. наук.-практ. інтернет-конф. (Тернопіль, 27 грудня 2019 р.). Тернопіль: ТНЕУ, 2019. С. 269-272. URL: <http://dspace.tneu.edu.ua/bitstream/316497/37172/1/збірник.pdf#page=269>
2. Закон України № 2258-VIII «Про аудит фінансової звітності та аудиторську діяльність» від 21.12.2017 № 2258-VIII, (із змінами і доповненнями), поточна редакція від 01.07.2020 р. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2258-19>
3. Про затвердження Положення з національної практики аудиту 1 «Особливості узгодження умов завдання з обов'язкового аудиту та укладання договору про проведення обов'язкового аудиту з врахуванням вимог національного законодавства». URL: <https://zakon.rada.gov.ua/rada/show/vrm28230-13>
4. Жидеева Л. І., Колісник О. П., Саямон-Міхеева К. Д. Аудит: навч. посіб. Ірпінь, 2019. 312 с.



5. Лучко М.Р. Контроль якості внутрішнього аудиту підприємств в умовах євроінтеграційних процесів. Бізнес Інформ. – 2015. – №7. – С. 229–234.

ШЕСТЕРНЯК М.М.

кандидат економічних наук, доцент

ІВАХІВ А.М.

студентка

Західноукраїнський національний університету,

м. Тернопіль, Україна

АНАЛІЗ СТАНУ РИНКУ КУКУРУДЗИ В УКРАЇНІ ТА СВІТІ

В сучасний період одним із першорядних завдань розвитку сільського господарства України є вирощування обсягів виробництва зерна, зокрема кукурудзи, яке використовують як для продовольчих, так і технічних потреб. Практика свідчить, що останні кілька років збільшується загальне виробництво зерна кукурудзита зростає попит на нього на світовому ринку. Саме збільшення посівних площ під даною культурою та зростання її експорту за межі держави дає відчуття впевненості вітчизняним виробникам. Сьогодні, перед сільгоспвиробником кукурудзи постає широкий ринок збуту. Разом з тим, зернове господарство є базовим у сільськогосподарському виробництві України та має важливе народногосподарське значення. Розвиток конкуренції на вітчизняному ринку, злагоджена діяльність сільгоспідприємств, пов'язаних із зерновиробництвом, функціонування внутрішнього та зовнішнього ринків зерна кукурудзи, аналіз сучасного стану розвитку ринку кукурудзи потребують постійного регулювання конкурентоспроможності виробництва зерна кукурудзи з боку держави.

Розбіжності між системами обліку й статистики, що використовуються в окремих країнах світу, створюють труднощі для розвитку зовнішньоекономічних зв'язків країн та їх співпраці з міжнародними організаціями, інтеграції в міжнародне співробітництво. Україна поступово впроваджує у повсякденну практику програми удосконалення вітчизняної статистики, щоб посилити необхідність апроксимації діючої статистичної методології до міжнародних стандартів. Тому так важливо дотримуватись міжнародних стандартів при публікації даних у статистичних щорічниках, довідниках, бюлетенях, аналітичних доповідях та ін. Як показує практика, розвиток національної статистики характеризується докорінною її перебудовою. Україна поступово впроваджує європейські стандарти життя, прагне максимально вдосконалити обробки інформації, впроваджує сучасні статистичні методи аналізу, створює автоматизовані банки даних, щоб досягнути поставленої мети та вийти на провідні позиції світу [1, с. 155]. Відповідно, це дає змогу більш ретельно проводити аналіз зміни статистичних показників у різних галузях та порівнювати між собою окремі країни.

Кукурудза – одна з високопродуктивних злакових культур універсального призначення, яка за рівнем врожайності при достатній вологозабезпеченості переважає багато культур і займає третє місце у світі після пшениці та рису. Сільськогосподарська галузь завжди була, є і буде вагомим складовою економіки кожної держави. Обсяги посівних площ зернових, доводять те, що Україна – зернова країна. У 2000 році питома вага площі зернових культур становила 50%, а у 2012 близько 56% [2]. Разом з тим, найбільшу частину в структурі зернових посівів у 2018-2019 займає пшениця – 6809 тис. га або це складає 45% усіх зернових посівів. На другому місці кукурудза – 4913,3 тис. га або 32% (рис. 1).

Вирощують кукурудзу як сільськогосподарські підприємства, так і господарства населення. За даними Державної служби статистики України, станом на 2018 рік, було