

працівниками; 4) дотримання норм витрат матеріалів на виробництво – в процесі експертного дослідження перевіряється обґрунтованість затверджених норм витрат матеріальних цінностей на виробництво продукції й аналізується рівень їх дотримання; 5) псування матеріальних цінностей – досліджуються об'єктивні та суб'єктивні причини, що зумовили дане негативне явище, встановлюються особи, відповідальні за завдані збитки; 6) первинна документація з обліку матеріальних цінностей – досліджується достовірність та повнота відображення господарських операцій, пов'язаних із придбанням, внутрішнім переміщенням та використанням товарно-матеріальних цінностей; 7) реєстри аналітичного і синтетичного обліку матеріальних цінностей – досліджуються питання повноти, об'єктивності відображення та взаємозв'язку здійснених господарських операцій; 8) нестачі матеріальних цінностей та збитки, виявлені ревізією, їх обґрунтованість і відповідальність конкретних посадових осіб – експертизою узагальнюються всі об'єкти експертного дослідження, в межах яких ревізією виявлені зловживання, нестачі та збитки, уточнюються розміри цих збитків, їх відповідність даним бухгалтерського обліку, матеріалам правоохоронних органів, обґрунтовується достовірність встановлення матеріальної відповідальності конкретних працівників і посадових осіб підприємства, уточнюється розмір відшкодування завданих збитків в розрізі винних осіб.

Для забезпечення достовірності результатів дослідження ми провели моніторинг найбільш реальних фактів порушень операцій з матеріальними цінностями: 1) розкрадання насінневого зерна шляхом приписки посівних площ; 2) неповне оприбуткування зерна нового урожаю; 3) перевищення нормативів витрат пального, насіння і кормів; 4) реалізація продукції за цінами, нижчими договірних; 5) фальсифікація обсягів реалізації при готівкових розрахунках.

Література

1. Бруханський Р. Ф. Нормування і контроль за затратами на виробництво в сільському господарстві / Р. Ф. Бруханський // Природничі та гуманітарні науки. Актуальні питання. Тези доповіді наукової конференції. – Тернопіль, 1995. – С. 203-204.
2. Бруханський Р. Ф. Модернізація Державної податкової служби України: проблеми та перспективи / Р. Ф. Бруханський // Наука молода. – Тернопіль, 2006. – № 5. – С. 93-99.
3. Гарасим П. М. Первинний та аналітичний облік на підприємстві : навч. посіб. / П. М. Гарасим, Г. П. Журавель, Р. Ф. Бруханський, П. Я. Хомин. – Тернопіль, 2005. – 464 с.
4. Судово-бухгалтерська експертиза економічних правопорушень / В. С. Рудницький, Р. Ф. Бруханський, П. Я. Хомин. – Київ: ВД «Професіонал», 2004. – 304 с.

О. Ковальчук

Тернопільський національний економічний університет

АНАЛІТИЧНІ ПРОЦЕДУРИ ТА ПРИЙНЯТТЯ РІШЕНЬ В АУДИТІ

В умовах успішного проведення економічних реформ в Україні відбувається динамічний розвиток аудиторської діяльності, що потребує належного організаційного і методичного забезпечення. Одним із важливих шляхів удосконалення методики аудиту є використання в процесі аудиторської перевірки аналітичних процедур та моделювання аудиторського процесу.

До останнього часу проблемам аналітичних процедур, моделювання та прийняття рішень в аудиті не надавалось належної уваги. Застосування аналітичних процедур і моделювання в процесі здійснення аудиторського контролю здебільшого зводилось до їх використання тільки на завершальній стадії аудиторської перевірки і, інколи, зазначалась можливість використання аналітичних процедур на стадії планування та дослідження аудиту. Характеристика процесу прийняття рішень в аудиті лише частково розглядалась при наданні аудиторського висновку у разі висловлення аудитором іншої думки, ніж безумовно-позитивна.

Вказані питання набули актуальності у зв'язку з тим, що формування цілісної системи аудиту в Україні не завершено, і тому виникла необхідність у вдосконаленні методичних і організаційних засад вітчизняного аудиту.

Неоднозначне визначення в економічній літературі поняття «аудиторські процедури» призводить до того, що майже кожен вчений-економіст ініціював власний підхід до розуміння і розкриття сутності аудиторських процедур. За результатами проведеного дослідження ми пропонуємо уточнене визначення аудиторської процедури – це виконання необхідних і передбачених дій аудитором з метою отримання суттєвих доказів та їх оцінки для вирішення визначених задач в процесі здійснення аудиторського контролю. Тобто аудиторські процедури необхідно розглядати, як сукупність дій, що здійснюються аудитором у запланованій послідовності для досягнення визначеної та бажаної цілі.

Дослідивши думки як зарубіжних, так і вітчизняних вчених щодо класифікації аудиторських процедур, ми пропонуємо розглядати аудиторські процедури у двох аспектах: організаційному і методичному. В свою чергу процедури організаційного аспекту аудиту ми пропонуємо поділяти на: організаційно-інформаційні, організаційно-документальні; а процедури методичного аспекту аудиту розглядати як: процедури планування, контрольньо-методичні та аналітичні процедури.

На нашу думку, аналітичні процедури повинні застосовуватися на всіх стадіях аудиту: початковій, дослідній і завершальній. Якщо на початковій стадії аудиту з допомогою аналітичних процедур аудитор формує попередній аналітичний огляд бізнесу клієнта, то на дослідній стадії – виявляє проблемні ситуації, помилки, неточності, зловживання, що уточнює його загальне судження щодо бізнесу замовника. На завершальній стадії аудиту аудитор найчастіше використовує аналітичні процедури для кінцевого формування судження про бізнес клієнта. Іноді на основі аналітичного огляду бізнесу клієнта аудитор може відмовитися від надання позитивного висновку.

На нашу думку, аналітичні процедури є просто унікальними і найвигіднішими з позиції “затрати-результати” поміж усіх інших аудиторських процедур. Основною умовою виникнення високого рівня ефективності аналітичних процедур в аудиті є високий рівень точності, надійності і достовірності інформації, що використовувалася при їх застосуванні.

В залежності від впливу прийняття рішень на аудит ми пропонуємо такі види моделей: ситуаційні, організаційні, комбіновані. Елементами ситуаційних

моделей є дії, що відображають процес прийняття рішень в аудиті “по горизонталі”, починаючи від події, сигналу про наявність проблеми і закінчуючи оцінкою ефективності реалізованих рішень. Елементами організаційних моделей є дії, що відображають процес прийняття рішень в аудиті “по вертикалі”: визначення стадій даного процесу, розподіл загальних задач на завдання кожної стадії, синтез комплексного рішення на основі рішення часткових проблем. Елементами комбінованих моделей можуть бути як елементи ситуаційних так і елементи організаційних моделей в аудиті.

Досліджуючи облікову систему і систему внутрішнього контролю ми встановили прямопропорційну між ними залежність. Нами визначено такі рівні оцінки очікуваної ефективності систем обліку і внутрішнього контролю: незадовільний – (0 – 0,2); задовільний – (0,2 – 0,4); помірний – (0,4 – 0,6); найкращий – (0,6 – 1,0).

Моделювання організації застосування аналітичних процедур в аудиті доцільно формувати у таких аспектах: визначення моделі рішень при застосуванні аналітичних процедур; розробка робочих документів аудитора щодо аналітичних процедур. Пропонуємо загальну схему основних чотирьох рішень, що приймає аудитор при застосуванні аналітичних процедур в аудиті: рішення про необхідність застосування аналітичних процедур; рішення щодо вагомості виявлених даних у системі обліку клієнта; рішення щодо оцінки важливості й достовірності пояснень про незвичні коливання; рішення про застосування додаткових аналітичних або інших аудиторських процедур.

Ми уточнили основні переваги і недоліки застосування аналітичних процедур внутрішнім аудитором протягом аудиторської перевірки. Основними перевагами внутрішнього аудитора є: формування детального уявлення про діяльність підприємства, досконале знання виробничо-технологічних процесів, можливість застосування методик типу «дейтамайнінг» чи імітаційного моделювання. Основними недоліками застосування аналітичних процедур внутрішнім аудитором є: недостатня поінформованість щодо діяльності аналогічних підприємств, використання з специфічних методик аналізу.

Для удосконалення методики і організації аудиторського процесу пропонуємо методику оцінки системи внутрішнього контролю, що відіграє важливу роль при оцінці ризику внутрішнього контролю. Таким чином, аудитор, використовуючи аналітичні процедури в процесі перевірки, зможе визначити ймовірні обсяги їх застосування і розраховувати їх економічну вигоду, а також отримувати оперативну інформацію про діяльність суб'єкта господарювання. Чітко розроблена класифікація рішень в аудиті дозволить аудиторіві глибше розкрити інструментарій аудиту.

Література

1. Бруханський Р. Ф. Особливості нарахування і виплати дивідендів у сільськогосподарських підприємствах / Р. Ф. Бруханський // Вісник Тернопільської академії народного господарства. – Тернопіль, 2002. – Вип. 6. – С. 21-23.
2. Гарасим П.М. Наскрізні блоки кореспонденції рахунків бухгалтерського обліку / Гарасим П.М., Бруханський Р.Ф., Хомин П.Я. – Тернопіль: Астон. – 2003. – 368 с.
3. Підвищення ефективності адміністрування ПДВ : навч. посіб. / К. В. Зінкевич, Р. Ф. Бруханський. – Тернопіль : ДПА в Тернопільській області, 2004. – 75 с.

4. Первинний та аналітичний облік на підприємстві : навч. посіб. / П. М. Гарасим, Г. П. Журавель, Р. Ф. Бруханський, П. Я. Хомин. – Тернопіль : Астон, 2005. – 464 с.

Ю. Колеснік

Тернопільський національний економічний університет

ПРОБЛЕМИ ОБЛІКУ БІОЛОГІЧНИХ АКТИВІВ

Незважаючи на п'ятирічну практику запровадження Положення (стандарту) бухгалтерського обліку 30 „Біологічні активи”, в діяльності сільськогосподарських підприємств організація обліку біологічних активів до цих пір залишається проблематичною. Серед основних причин такого стану є недосконалість методології обліку поточних біологічних активів рослинництва за справедливою вартістю та, відповідно, проблемність застосування на практиці відповідних методик такого обліку.

На нашу думку, оцінка поточних біологічних активів рослинництва за справедливою вартістю, а, отже, і їх відповідне балансове узагальнення доцільне лише в окремих випадках. До таких випадків ми відносимо: залучення до статутного капіталу інвестицій; реорганізацію підприємства; вихід з підприємства учасника; оцінка застави під кредитування, підведення підсумків роботи на збори засновників та ряд інших подій, котрі вимагають оцінки активів за ринковою ціною. У цих випадках користувачі фінансової звітності зорієнтовані на оцінку активів за справедливою вартістю та як правило вимагають аудиторських підтверджень її достовірності. За П(С)БО 30 облік поточних біологічних активів рослинництва за справедливою вартістю впливає на фінансові результати діяльності підприємства без врахування суттєвої сукупності ризиків щодо отримання таких доходів чи збитків в майбутньому.

Проблема є в тому, що ніякого доходу чи збитків при застосуванні справедливої вартості до оцінки поточних біологічних активів рослинництва не виникає. Переоцінюється (дооцінюється чи уцінюється) лише вартість таких активів для певних потреб. Останні (потреби, запити) виходять від обмеженого кола користувачів, що є значно меншим від користувачів фінансової звітності. У зв'язку з цим, доцільніше було б результат переоцінки поточних біологічних активів рослинництва включати до додаткового капіталу, а саме, збільшення вартості біологічних активів буде збільшувати суму додаткового капіталу, відповідно зменшення – призведе до його зменшення.

Відображення зміни вартості активів у складі додаткового капіталу дає можливість відобразити реальну ситуацію з вартістю поточних біологічних активів у рослинництві. Додатковий капітал відображає власне джерело формування активів підприємства. Такий порядок відображення активів в обліку буде, з однієї сторони, сприяти задоволенню інтересів різних господарських суб'єктів, а також посилить достовірність фінансової звітності підприємств. На сьогоднішній день останнє є важливим і при розподілі прибутку за річним результатом роботи, коли поточні біологічні активи рослинництва (озимі посіви) важко визнати доходами. Разом з тим, кожен засновник сільськогосподарських підприємств вправі в будь-який час реалізувати своє право на вихід з підприємства. Виникає інша проблема, на яку