

УДК 657.6

## ПРОБЛЕМЫ РЕАЛИЗАЦИИ РЕЗУЛЬТАТОВ АУДИТА НА ПРЕДПРИЯТИИ

**МУЛТАНОВСКАЯ Т. В.**

*кандидат экономических наук*

**ВОИНОВА Т. С.**

*кандидат экономических наук*

**ГОРЯЕВА М. С.**

**Харьков**

**В** условиях рыночной экономики значительное число пользователей при принятии управленческих решений опирается на финансовую отчетность как основной источник информации о финансовом состоянии и финансовых результатах деятельности определенного субъекта хозяйствования. Кризисные явления в экономике усилили существующую неудовлетворенность пользователей качеством этой информации: очень часто финансовые отчеты настолько искажены, что на их основе невозможно принимать обоснованные решения, адекватные реальной хозяйственной ситуации на предприятии. Поэтому проблема повышения доверия к финансовой отчетности на сегодняшний день в Украине является одной из важнейших.

Решению этой проблемы, как показывает мировой опыт, в значительной мере способствует внедрение

и развитие аудита как современной формы независимого финансово-хозяйственного контроля. В процессе аудита исторической финансовой информации, прежде всего финансовой отчетности, аудиторы зачастую выявляют ошибки, которые влияют на доходы и расходы и, в целом, на финансовое состояние предприятия. Аудиторы, выдавая клиенту аудиторское заключение о полноте и достоверности финансовой отчетности, основываются на том, что выявленные в ходе аудита существенные ошибки прошлых периодов, свидетельствующие о недостоверности составленной финансовой отчетности, будут исправлены до ее публикации.

В этой связи исследование проблем реализации результатов аудита занимает заметное место в теории и практике аудита. Так, различные аспекты данной проблемы исследовали такие ведущие украинские и российские ученые, как В. Андреев, Ф. Бутынец, Я. Гончарук, В. Подольский, В. Поникаров, В. Рудницкий, В. Савченко, Б. Усач, А. Шерemet и др.

Однако, следует заметить, что названные авторы не акцентируют внимание на необходимости реализации результатов аудита клиентами и последующего контроля со стороны аудиторов. Ввиду этого проблема реализации результатов аудита финансовой отчетности является весьма актуальной, особенно в условиях кризиса, когда потенциальные инвесторы, опираясь на аудиторские отчеты, принимают важные управленческие решения.

Целью данного исследования является обоснование необходимости обеспечения реализации результатов аудита на предприятии и разработка рекомендаций по организации устранения клиентом искажений, выявленных в процессе аудита. Для достижения поставленной цели решены следующие задачи: обобщены теоретические подходы к понятию реализации результатов аудита; дана оценка проблем на заключительной стадии аудита в контексте устранения клиентом существенных искажений в финансовой отчетности; разработаны рекомендации относительно внесения дополнений в нормативно-правовые документы по учету и аудиту. Научная новизна исследования состоит в уточнении понятия «реализация результатов аудита» и разработке подхода к созданию предпосылок гарантированного устранения существенных искажений по результатам аудита.

Завершающей стадией аудиторского процесса является обобщение и реализация его результатов. Анализ специальной литературы показал, что в настоящее время существуют различные подходы как к трактовке стадий аудита, так и содержания каждой из них. Особое внимание привлекает понимание содержания его заключительной стадии.

Так, В. Савченко отмечает, что заключительная стадия – «это обобщение и реализация результатов аудита» [1, с. 131]. При этом к процедурам обобщения результатов он относит группировку и синтезирование выявленных ошибок, обобщение и изложение результатов аудита в аудиторском заключении и отчете, а к процедурам реализации результатов аудита относит обсуждение результатов аудита с руководством клиента, разработку проекта профилактических мероприятий, принятие решений по результатам аудита и контроль выполнения принятых решений. В то же время суть данных процедур не раскрывается.

Ф. Бутынец считает, что результативная стадия включает в себя подготовку и предоставление письменной информации заказчику по результатам проведения аудита, согласование результатов аудита с заказчиком, составление и подписание аудиторского отчета и заключения. Он отмечает, что «методическая и результативная стадия – это деятельность профессионалов» [2, с. 164 – 165].

Я. Гончарук обращает внимание на отличие аудиторского процесса в странах с развитой инфраструктурой рыночных отношений от украинских реалий: в первом случае аудиторский процесс понимается как непрерывная деятельность, аудит проводится до момента составления баланса в течение года и после составления годовой финансовой отчетности; во втором случае аудит практически осуществляется только после составления годовой отчетности в течение короткого периода времени [3, с. 159].

Обобщение подходов к содержанию заключительной стадии аудита показало, что в литературе главным образом рассматриваются вопросы, связанные с событиями, происшедшими после отчетной даты, но до и после предоставления финансовой отчетности пользователям, в то же время игнорируются вопросы коррек-

тировки финансовых отчетов после завершения аудита в контексте устранения существенных искажений, выявленных в процедуре аудита, что является, по мнению авторов, необходимым условием обеспечения достоверности финансовых отчетов.

В Толковом словаре В. Даля понятие «результат» определено как следствие чего-либо, последствие, конечный вывод, итог, развязка, исход, конец дела [4]. В Современном толковом словаре русского языка под редакцией Т. Ефремовой дано несколько определенных данного понятия: результат – это конечный итог, следствие, завершающее собою какое-либо действие, явление, развитие чего-либо, то, что вытекает из какого-либо действия, явления, следствие; результат – это показатель соревнования, спортивного достижения [5]. В. Андреев результативность контроля определяет как главный критерий его эффективности, проявляющийся через способность вызвать положительные практические последствия и оказать максимум реальной помощи объекту ревизии [6, с. 290].

По мнению авторов, целесообразно считать, что реализация результатов аудита – это завершающая стадия аудита, заключающаяся в оформлении и обсуждении решений по исправлению существенных искажений финансовой отчетности и установлении контроля за процессом их устранения.

После проведения всех необходимых аудиторских процедур аудитор рассматривает адекватность раскрытия информации в финансовой отчетности клиентом. На этой стадии, по мнению авторов, аудитор должен составлять меморандум исправления ошибок, содержащий перечень вопросов по возникшим существенным искажениям и признание ответственности менеджмента клиента за правильное представление информации, включенной в отчетность. Если руководство клиента отказывается принять документ к исполнению, аудитор рассматривает вопрос о выдаче заключения, отличного от безусловно-положительного. Меморандум может использоваться как самостоятельный документ переписки между аудитором и клиентом или как приложение к личному или вербальному общению. Этот вид официального документа ничем, в сущности, не отличается от аудиторского отчета, за исключением того, что меморандум не начинается и не завершается формулой вежливости и не должен иметь подписи. Он содержит указания на ключевые проблемы и зоны риска клиента, носит информационный характер и составляется исключительно для того чтобы привлечь внимание клиента к имеющимся недостаткам, указать способы их устранения. Иногда меморандум уместно сопровождать короткой пояснительной запиской. Форма меморандума имеет то преимущество, которое дает возможность в субъективной форме изложить объективную точку зрения по тому или иному важному вопросу и описать ошибки и возможность их исправления.

Из меморандума клиент узнает, какие санкции ему грозят за допущенные искажения, знакомит с предложениями по эффективному использованию имеющихся ресурсов, снижению налоговых и инвестиционных рисков.

На согласование замечаний между аудитором и клиентом можно отвести 1-2 дня после окончания проверки. Замечания, которые были приняты клиентом и исправлены во время их согласования, в письменную информацию (отчет) аудитора не включаются, однако остаются в рабочих документах аудитора и в согласованном перечне замечаний. Информация о согласованных, но неисправленных по разным причинам замечаниях и нарушениях включается в письменную аудиторскую информацию (отчет).

**А**вторы считают, что составление меморандума оказывает содействие повышению эффективности и действенности обзорной проверки и инспектированию аудиторской документации, особенно в отношении масштабных и сложных аудиторских проверок. Значение меморандума состоит в сокращении разного рода конфликтов, которые могут возникать между клиентом и независимым аудитором в связи с несогласием клиента с замечаниями аудитора.

Действия аудитора относительно контроля за выполнением клиентом рекомендаций по результатам аудиторской проверки, представленных в меморандуме, могут носить различный характер. Субъекты государственного финансового контроля в сфере хозяйственной деятельности уже осознали необходимость контроля реализации результатов проверок, что проявилось во введении определенной нормы, согласно которой они обязаны выдавать субъекту хозяйствования предписание об устранении выявленных нарушений, подготовленное на основании акта о проведении проверки [7].

Авторы, исходя из своего практического опыта, предлагают внести дополнения в содержание договора на выполнение аудиторской проверки:

- ✦ включить в пункт «Права аудитора» подпункт: «Аудитор имеет право требовать от руководящих и других должностных лиц клиента устранения нарушений законодательства, ошибок и искажений, допущенных клиентом в бухгалтерском учете и финансовой отчетности, выявленных в процедуре аудита»;
- ✦ включить в пункт «Обязанности клиента» подпункт: «Клиент обязан исправить существенные ошибки и искажения, допущенные в бухгалтерском учете и финансовой отчетности, выявленные в процедуре аудита».

Введение данных подпунктов согласуется с правами, обязанностями и ответственностью аудиторов при проведении аудита, которые регламентируются Законом Украины «Об аудиторской деятельности» и Международными стандартами аудита, предоставления уверенности и этики [8, 9].

Также предлагаем внести дополнение в П(С)БУ 6 «Исправление ошибок и изменения финансовых отчетов»: в разделе «Раскрытие информации в примечаниях к финансовым отчетам» добавить подпункт «Содержание и сумму ошибки, исправленной по результатам аудиторской проверки».

Таким образом, теоретическое значение исследования заключается в обобщении и уточнении содер-

жания заключительной стадии аудиторского процесса, практическая значимость состоит в создании предпосылок повышения достоверности финансовой отчетности за счет обязательного устранения существенных искажений, выявленных в процессе аудита. ■

## ЛИТЕРАТУРА

1. Савченко В. Я. Аудит: навч. посібник / В. Я. Савченко. – К.: КНЕУ, 2005. – 322 с.
2. Бутинець Ф. Ф. Аудит: Підручник для студентів спеціальності «Облік і аудит» вищих навчальних закладів / Ф. Ф. Бутинець. – 3-тє вид., доп. і перероб. – Житомир: ПП «Рута», 2006. – 512 с.
3. Гончарук Я. А. Аудит: навч. посіб. / Я. А. Гончарук, В. С Рудницький. – 3-тє вид., перер. та доп. – К.: Знання, 2007. – 443 с.
4. Толковый словарь В. Даля [Электронный ресурс]. – Режим доступа: <http://enc-dic.com/dal/JEfekt-43431.html>.
5. Современный толковый словарь русского языка под редакцией Т.Ф.Ефремовой [Электронный ресурс]. – Режим доступа: <http://enc-dic.com/efremova/R/30.html>.
6. Андреев В. Д. Практический аудит (справочное пособие) / В. Д. Андреев. – М.: Экономика, 1994. – 366 с.
7. Постановление КМУ от 21.05.2009 г. № 502 «О временных ограничениях по осуществлению мероприятий государственного надзора (контроля) в сфере хозяйственной деятельности на период до 31 декабря 2010 года» [Электронный ресурс]. – Режим доступа: <http://www.ua-tenders.com/legislation/decisions/p502>.
8. Закон України «Про аудиторську діяльність» від 14.09.2006 №140-V (зі змінами) [Электронный ресурс]. – Режим доступа: <http://www.rada.kiev.ua>.
9. Міжнародні стандарти аудиту, надання впевненості та етики: Видання 2007 року / Пер. з англ. мови О. В. Селезньов, О. Л. Ольховікова, О. В. Гик, Т. Ц. Шарашидзе, Л. Й. Юрківська, С. О. Куликов. – К.: ТОВ «ІАМЦ» АУ «СТАТУС», 2007. – 1152 с.