

УДК 336.225.674:334.7(083)

АУДИТОРСЬКА ОЦІНКА ДОТРИМАННЯ СУБ'ЄКТАМИ ГОСПОДАРЮВАННЯ ВИМОГ НОРМАТИВНО-ПРАВОВИХ ДОКУМЕНТІВ

Шерстюк О.Л., к.е.н., доцент

Київський національний торговельно-економічний університет

В статье охарактеризованы методические аспекты аудиторской оценки соблюдения субъектами хозяйствования требований законодательства и других нормативных документов.

Ключевые слова: законодательство, нормативные документы, аудиторские процедуры.

In the article methodological aspects of audit estimation of the compliance of statutory requirements and other regulations by business entities are characterized.

Key words: legislation, regulations, audit procedures.

Постановка проблеми. Одним з чинників, що впливає на достовірність інформації, яка оцінюється аудитором, є дотримання суб'єктом господарювання вимог чинного законодавства та інших нормативних документів. Відповідно до вимог чинних в Україні міжнародних стандартів контролю якості, аудиту, оглядів інших завдань, пов'язаних з наданням упевненості, плануючи і виконуючи аудиторські процедури, оцінюючи та надаючи висновок про результати аудиторської перевірки, аудитор повинен усвідомлювати, що невідповідність суб'єкта господарювання законам і нормативним документам може суттєво вплинути на фінансові звіти [1].

У зв'язку з цим наукове обґрунтування організаційних та методичних підходів до аудиторської оцінки дотримання суб'єктами господарювання чинного законодавства сприятиме підвищенню рівня об'єктивності професійної думки аудитора, що, у свою чергу, забезпечить відповідну якість його роботи.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Різноманітні аспекти аудиту фінансової інформації розглядалися в наукових працях вітчизняних та зарубіжних вчених, зокрема М.Т. Білухи, Ф.Ф. Бутинця, С.Ф. Голова, Н.І. Дорош, С.Я. Зубілевич, М.Д. Корінько, Є.В. Мниха, О.А. Петрик, О.Ю. Редька, В.Д. Андрєєва, Р. Адамса, А. Аренса, М. Деніса, Дж. Лоббека і ряду інших науковців і практиків.

Зокрема, особливості методики аудиту фінансової звітності розкриті у публікаціях [2; 3] та ін.

Водночас, на наш погляд, недостатньо розкриті методичні аспекти аудиту дотримання вимог законодавства та інших нормативних документів.

Зважаючи на це, **основні цілі** дослідження, результати якого викладені у статті, є такими:

1) формалізація критеріїв ідентифікації процесу оцінювання відповідності функціонування суб'єкта господарювання вимогам нормативних документів;

2) визначення обставин, що впливають на відповідність діяльності суб'єкта господарювання вимогам нормативно-правових документів;

3) ідентифікація аспектів впливу нормативно-правового регулювання на діяльність суб'єктів господарювання;

4) визначення наслідків виявлення невідповідності функціонування суб'єкта господарювання вимогам законодавства та інших нормативних документів.

Виклад основного матеріалу дослідження. Термін «невідповідність» визначається як «бездіяльність або такі дії (навмисні чи ненавмисні) з боку суб'єкта господарювання, що його перевіряють, які суперечать чинному законодавству або нормативним актам» [1].

До таких дій належать операції, здійснені самим суб'єктом господарювання (а також від його імені чи за його дорученням), управлінським персоналом чи працівниками суб'єкта господарювання.

Зазначене дає можливість ідентифікувати процес оцінювання відповідності функціонування суб'єкта господарювання вимогам нормативних документів за низкою ознак, серед яких варто відзначити такі:

1) наявність критеріїв (норм) контролю, відносно дотримання яких оцінюється діяльність підприємства;

2) наявність суб'єктів, які виконують певні дії в межах або поза межами, визначених законодавством та іншими нормативними документами;

3) наявність дій суб'єктів, які можуть відповідати або не відповідати критеріям, визначеним законодавством або іншими нормативними документами.

Розглянемо кожен із зазначених аспектів окремо.

Критеріями (нормами) контролю, які визначаються законодавством та іншими нормативними документами, можна вважати певні оцінні значення подій, які відбуваються у процесі фінансово-господарської діяльності підприємства. Зміст таких значень залежить від характеру нормативних документів, в яких визначаються критерії, особливостей їх застосування, сфери (елементу) фінансово-господарської діяльності, а також – методу формалізації.

Залежно від характеру нормативно-правових документів, в яких визначаються критерії, їх зміст умовно може бути ідентифікований як універсальний, тобто такий, що розповсюджується на діяльність суб'єктів підприємництва незалежно від галузей діяльності, її масштабів, регіонального розташування, організаційно-правових форм діяльності, форм власності тощо, або спеціалізований, що є властивим для регулювання діяльності суб'єктів, виходячи з їх специфічних ознак. Так, до універсальних критеріїв можуть бути віднесені вимоги щодо обов'язкової державної реєстрації суб'єктів підприємництва, забезпечення належних умов праці для персоналу, дотримання умов захисту прав споживачів, ведення обліку діяльності тощо. Водночас, від окремих характеристик суб'єктів підприємництва, стосовно яких визначені спеціалізовані критерії, залежать особливості входження на ринки (наприклад шляхом отримання ліцензій), оподаткування (залежно від галузей), вимог щодо формування статутного капіталу (визначаються організаційно-правовими формами) тощо.

Особливості застосування критеріїв, визначених нормативно-правовими документами, дають змогу ідентифікувати їх як обов'язкові та факультативні. Обов'язкові критерії мають бути застосовані аудитором незалежно від параметрів функціонування суб'єкта, оскільки їх дотримання є обов'язковим для всіх підприємств (наприклад, дотримання вимог чинного законодавства, порушення яких спричиняє виникнення умов адміністративної, кримінальної чи фінансової відповідальності). Натомість, застосування факультативних критеріїв залежить лише від судження аудитора стосовно суттєвості їх впливу на інформацію, що перевіряється (зокрема, це стосується доцільності оцінки дотримання вимог внутрішніх нормативів, які певною мірою суперечать вимогам чинного законодавства).

Особливості застосування критеріїв можуть визначитися також сферою або окремими елементами діяльності суб'єкта підприємництва. Типовим прикладом таких особливостей є критерії організації та функціонування системи бухгалтерського обліку суб'єкта. В даному випадку, законодавство визначає необхідність ведення бухгалтерського обліку, визначає сфери відповідальності бухгалтерської служби та керівництва підприємства. З іншого боку, наказ керівника про облікову політику визначає критерії, які характеризують систему визнання та відображення операцій суб'єкта фінансово-господарської діяльності та їх результатів в облікових регістрах та у фінансовій звітності.

Ще одним чинником, від якого залежить ідентифікація критеріїв дотримання вимог законодавства та інших нормативних документів, є метод їх формалізації. Зазначені критерії можуть бути формалізовані у законодавчих та нормативних документах органів державної влади (кодекси, закони, укази, постанови), місцевого самоврядування (рішення рад, державних адміністрацій), та у нормативних документах органів управління самого суб'єкта фінансово-господарської діяльності (рішення зборів акціонерів, власників, накази керівників тощо).

Іншою ознакою, за якою ідентифікують процес оцінювання відповідності функціонування суб'єкта господарювання вимогам нормативних документів, є наявність суб'єктів, які виконують певні дії в межах або поза межами, визначених законодавством та іншими нормативними документами.

Суб'єктами, відповідальними за дотримання вимог нормативних документів, є власники суб'єкта господарювання, управлінський персонал всіх рівнів, інші працівники.

Критеріями ідентифікації відповідальних суб'єктів можуть бути визнані такі обставини, як наявність трудових відносин з суб'єктом господарювання, а також визначені цими відносинами повноваження стосовно виконання процесів фінансово-господарської діяльності.

Наявність повноважень персоналу передбачає формалізацію його прав, обов'язків та відповідальності, що можуть встановлюватися контрактами, наказами, іншими формами трудових угод. Саме зазначені аспекти дозволяють ідентифікувати обставини, що можуть бути використані для оцінювання дотримання вимог чинного законодавства та інших нормативних документів.

У межах визначених повноважень персонал суб'єкта фінансово-господарської діяльності вчиняє дії, які, зрештою, і оцінюються з точки зору відповідності критеріям.

Вся сукупність дій персоналу суб'єкта підприємництва становить три елементи його діяльності, а саме – операційну, фінансову та інвестиційну. Тому, під час оцінювання відповідності функціонування суб'єкта господарювання вимогам законодавства та інших нормативних документів аудитор має правильно класифікувати господарські окремі операції та визначити їх відповідність визначеним критеріям як складових окремих видів діяльності.

Відповідність діяльності суб'єкта підприємництва критеріям, що визначаються законодавством та іншими нормативними документами, визначається шляхом порівняння процедур виконання персоналом окремих процесів та їх результатів з формалізованими критеріями.

Для цього аудитор має оцінити наявність та зміст низки обставин, від впливу яких залежатиме можливість суб'єкта господарювання відповідати встановленим критеріям. Такі обставини та критерії їх оцінювання наведені у табл. 1.

Для того щоб надати адекватну оцінку стану відповідності діяльності господарюючого суб'єкта вимогам законодавства та інших нормативних документів, аудитору необхідно самому отримати розуміння нормативно-правового середовища функціонування клієнта, що може бути забезпечене на етапі ознайомлення з бізнесом.

Таблиця 1

Обставини, що впливають на відповідність діяльності суб'єкта господарювання вимогам нормативно-правових документів

Обставини	Критерії оцінювання
здійснення моніторингу змін законодавчих вимог і забезпечення відповідності операційних процедур цим вимогам	наявність ознак ефективного функціонування системи моніторингу
запровадження і функціонування відповідних систем внутрішнього контролю	система внутрішнього контролю попереджає, виявляє та усуває відхилення у фінансово-господарській діяльності та системі бухгалтерського обліку
розробка, публікування і дотримання Кодексу поведінки	наявність розробленого та оприлюдненого Кодексу поведінки, а також формальних і неформальних ознак його дотримання
забезпечення наявності у працівників належної кваліфікації	наявність документального підтвердження наявності у працівників належного рівня освіти
забезпечення розуміння працівниками Кодексу поведінки	наявність документів про ознайомлення персоналу з Кодексом поведінки та результатів опитувань за наслідками ознайомлення
моніторинг дотримання Кодексу поведінки	наявність документальних підтверджень проведення процедур моніторингу та застосування санкцій до працівників, що не дотримуються вимог Кодексу
ведення реєстру основних законів та нормативних документів, які стосуються діяльності суб'єктів господарювання галузі	наявність реєстру та ознак його опрацювання

Зокрема, аудитору необхідно звернути увагу на низку аспектів, які визначаються нормативними документами, серед яких можуть бути виділені такі:

- гарантувальний, що визначає основні елементи середовища функціонування суб'єктів господарювання;
- дозвільний, який містить перелік мінімально необхідних для створення і функціонування суб'єктів господарювання заходів;
- обмежувальний, в якому визначаються додаткові критерії, яким має відповідати діяльність суб'єкта господарювання;
- регулятивний, для якого характерні ознаки зовнішнього впливу державних, незалежних та громадських (в тому числі – професійних) об'єднань на фінансово-господарську діяльність.

Визначивши аспекти нормативно-правового регулювання діяльності суб'єкта господарювання, аудитор має оцінити зміст і можливі наслідки їх впливу на інформацію, що перевіряється, та на професійну думку самого аудитора. Це дасть змогу визначити суттєвість такого впливу, а також – визначити потенційні чинники збільшення аудиторського ризику, пов'язаного з недостатнім розумінням змісту і спрямування нормативно-правового регулювання діяльності клієнта.

Одержавши загальне розуміння впливу законодавства та інших нормативних документів на фінансово-господарську діяльність клієнта, аудитор має обрати та застосувати низку процедур, пов'язаних з безпосереднім оцінюванням відповідності параметрів діяльності встановленим критеріям.

Зміст і характер таких процедур, на нашу думку, має залежати від змісту критеріїв, за якими встановлюється відповідність чи невідповідність, від аспектів нормативно-правового регулювання діяльності, визначених вище, а також – від професійного судження самого аудитора щодо обсягів і змісту потрібних йому аудиторських доказів.

Наявність невідповідностей у функціонуванні суб'єкта господарювання є підставою для застосування аудитором низки додаткових процедур, за допомогою яких мають бути вирішені такі завдання:

- оцінка характеру та суттєвості впливу виявлених невідповідностей на інформацію, викладену у фінансовій звітності;
- повідомлення про наявність невідповідностей управлінському персоналу, а у випадках, передбачених чинним законодавством, – правоохоронним органам;
- модифікація аудиторського висновку шляхом його зміни на умовно-позитивний або негативний з детальним викладенням у пояснювальному параграфі обставин виникнення і змісту невідповідності діяльності клієнта вимогам законодавства та інших нормативних документів, впливу таких невідповідностей на фінансову звітність.

Таким чином, за результатами проведеного дослідження, можна зробити висновок про те, що оцінка відповідності діяльності суб'єкта господарювання вимогам законодавства та інших нормативних документів являє собою важливу складову аудиту фінансової звітності, оскільки недотримання зазначених вимог може негативно позначитися на змісті фінансової інформації. Адекватна оцінка причин, змісту і характеру впливу можливих невідповідностей сприятиме підвищенню якості виконання аудитором завдання з надання упевненості користувачам фінансової звітності.

Зважаючи на викладене, актуалізуються такі напрямки подальших досліджень, як визначення впливу оцінювання відповідності діяльності суб'єктів господарювання вимогам законодавства та інших нормативних документів на такі аспекти аудиту, як рівень суттєвості інформації та величину аудиторського ризику, обсяг і надійність отриманих аудиторських доказів.

ЛІТЕРАТУРА

1. Handbook of International Quality Control, Auditing, Review, Other Assurance and Related Services Pronouncements. 2010 Edition [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://web.ifac.org/publications/international-auditing-and-assurance-standards-board/handbooks>.
2. Никонович М.О. Організація і методика аудиту: навч. посіб. / М.О. Никонович, К.О. Редько, О.А. Юр'єва; за ред. Є.В. Мниха. – К.: Київ. нац. торг.-екон. ун-т, 2006. – 472 с.
3. Редько О.Ю. Аудит в Україні. Морфологія: [монографія] / О.Ю. Редько. – К.: ДП Інформаційно-аналітичне агентство, 2008. – 493 с.

УДК 657.2.016.1:640.4: 339.972

ВПЛИВ ДЕФІНІЦІЙ ТА КЛАСИФІКАЦІЙ НА ОРГАНІЗАЦІЮ ОБЛІКУ І КОНТРОЛЮ НА ПІДПРИЄМСТВАХ РЕСТОРАННОГО ГОСПОДАРСТВА

Корягін М.В., к.е.н., доцент,
Черній М.Я., аспірант
Львівська комерційна академія

Исследована суть ресторанного хозяйства, его основных составляющих в системе национальных и международных классификаций как основа для правильного построения учета и контроля на предприятиях этого вида деятельности. Установлена необходимость совершенствования терминологии, разработаны соответствующие рекомендации.

Ключевые слова: организация учета и контроля, дефиниции, классификации, ресторанное хозяйство, общественное питание, рестораны.

The essence of restaurant industry, its main components in the system of national and international classifications as the basis for proper construction of accounting and control at enterprises of this kind of activity is investigated. The need to improve the terminology is determined, appropriate recommendations are developed.

Key words: accounting and control organization, definitions, classifications, restaurant industry, public catering, restaurants.

Ресторанний бізнес в Україні є однією з найважливіших складових індустрії харчування, відпочинку і гостинності. Успішність його ведення, як і будь-якого іншого виду діяльності, залежить від досконалості й ефективності законодавчого забезпечення, стабільності політичного, економічного середовища в країні, визначення її місця в системі міжнародних відносин.