

І. І. Гончар, канд. екон. наук, доцент кафедри обліку, аналізу та аудиту в АПК, ДВНЗ «Київський національний економічний університет імені Вадима Гетьмана»

МЕТОДИЧНІ ПРИЙОМИ І ПРОЦЕДУРИ В АУДИТІ

Анотація. У статті розглянуто сутність понять «метод» та «процедура». Наведено взаємозв'язок між методами аудиту, аудиторськими процедурами, аудиторськими доказами та аудиторським висновком.
Ключові слова: метод, метод аудиту, процедура, аудиторська процедура, прийом, аудиторський доказ.

Аннотация. В статье рассматривается сущность понятий «метод» и «процедура». Приведена взаимосвязь между методами аудита, аудиторскими процедурами, аудиторскими доказательствами и аудиторскими выводами.
Ключевые слова: метод, метод аудита, процедура, аудиторская процедура, прием, аудиторское доказательство.

Anotation. The article deals with the essence of the terms «method» and «procedure». Given the relationship between methods of audit, audit procedures, audit evidence and the audit report.
Key words: method, auditing procedures, auditing procedures, reception, audit evidence.

Постановка проблеми. Аудит сьогодні набуває все більшого значення особливо на тих підприємствах, де власники і управлінський персонал є окремими особами. Відповідно до однієї з теорій виникнення аудиту (теорія агентів) завжди буде існувати недовіра на професійній ниві між власником та управляючим. При цьому досить важливо, щоб керівник умів оцінювати варіанти управлінських рішень та приймати правильні рішення. Вибір того чи іншого рішення залежить від обставин, що склалися в той момент, а для незалежної оцінки та аналізу прийнятих рішень, на сьогодні, досить ефективно використовують послуги аудиторів. Водночас сутність аудиту не зміниться. Відмінність від звичайних перевірок діяльності підприємства буде лише набір інших методів і процедур, за допомогою яких аудитор буде досліджувати ефективність управління.

Аналіз дослідницьких публікацій. Проблемам вивчення сутності прийомів та процедур аудиту присвячені праці науковців А.Е. Аренса, М.Т. Білухи, Ф.Ф. Бутинця, Н.І. Дорош, Дж. К. Лоббека, О.А. Петрик, Б. Ф. Усача та ін. Проте, відсутність єдиного

підходу до визначення сутності прийомів і процедур потребує подальшого розвитку у зв'язку з постійним удосконаленням стандартів аудиту, які прийняті до обов'язкового виконання і в Україні, а тому дане дослідження є актуальним.

Метою даної статті є обґрунтування сутності та значення понять «методи (прийоми) аудиту» та «аудиторські процедури» для ефективних аудиторських перевірок.

Основний матеріал. Аудиторські перевірки без належної організації не можуть бути ефективними. В будь-який час, за будь-якої ситуації аудитор використовує різний набір методів перевірки. Даний набір не є сталим і визначеним в аудиторських документах (договорі на проведення аудиту, робочих документах аудитора, аудиторському висновку тощо), проте використання методів і процедур аудиту є необхідним процесом для ефективної перевірки.

Аналіз дослідження, на нашу думку, варто почати з визначення сутності категорій «метод» та «процедура».

Так, *метод* (від гр. Methodos — дослідження) — це *прийом дослідження*, що визначає підхід до об'єктів, що вивчаються, тобто шляхом наукового пізнання та встановлення істини [11].

На думку багатьох дослідників аудиту, в практичній роботі більшість аудиторів і до сих пір користуються лише незначною частиною існуючих методів [7]. Саме тому виникає об'єктивна необхідність у всесторонньому вивченні та науковій класифікації можливих до використання методів проведення аудиту.

Так, Дж. Бернал [8] пише про те, що вивчення наукового метода йде набагато повільніше, ніж розвиток самої науки. Підтримуючи таку позицію, інший науковець А.А. Ситнов [13] стверджує, що незважаючи на розвиток науки про аудит і до сьогодні нема єдиного розуміння основоположного метода цієї науки як системи, що допоможе зрозуміти її предмет. У той же час він стверджує, що *аудит не має самостійного метода*.

А.Д. Шеремет та В.П. Суйц [16, с. 218] у своїх працях вказують на те, що методологія аудита складається з *метода як загального підходу до досліджень* та конкретної методики як сукупності спеціальних прийомів (методів), що застосовуються при аудиторських перевірках. Підтримуючи А.Д. Шеремета Р.А. Альборов [3, с. 21] доводить, що *метод аудита — сукупність способів та прийомів пізнання його предмета*.

Існує також точка зору, яку висловлюють О.А. Міронова та М.А. Азарська [10, с. 9], що *методами аудиту є дії, направлені на збір та накопичення аудиторських доказів та аналіз інформації, отриманої в ході аудиту*.

Існує також думка практикуючих аудиторів, зокрема Н.М. Заварихіна [8], про те, що методи організації аудита та методи збору аудиторських доказів, що наводяться в МСА (зокрема, «Аудиторська вибірка», «Використання роботи експерта аудитора» тощо), відносяться до методів аудиту. Сутність *методу аудиту* він *ототожнює з методом фінансового контролю*. Подібний підхід до визначення сутності *методу аудиту* можна знайти в працях Ю.Ю. Кочинева [9], в яких він зазначає, що загальний *метод аудита* прирівнюється до *вірогідності очікуваної похибки бухгалтерської звітності* й порівнянні її з допустимою похибкою бухгалтерської звітності.

Не заперечуючи все зазначене підтримуємо точку зору Голова КРУ, визначену в Наказі «Про затвердження Методики проведення органами державної контрольно-ревізійної служби державного фінансового аудиту діяльності суб'єктів господарювання» [2], що *метод аудиту* — «сукупність прийомів, за допомогою яких оцінюється стан об'єктів, що підлягають аудиту».

Різномайття сутності терміну «метод аудиту» також породжує різномайття класифікацій методів аудиту.

Найпоширенішою класифікацією методів аудиту [3, 6, 10] є поділ методів на загальнонаукові: аналіз, синтез, абстрагування, аналогія, групування тощо та спеціальні (або власні методи аудиту): інвентаризація, експертиза, аналіз, розслідування, документальна (арифметична) перевірка тощо. В той же час у роботах О.А. Міронова зустрічається поділ спеціальних методів аудиту на методи формування доказової бази, методи проведення аналітичних розрахунків та методи, які використовуються при наданні супутніх аудиту послуг. На наш погляд, дана класифікація мала б місце, якби не було б можливості застосувати в кожному конкретному випадку один і той самий прийом.

Іншої думки тримається Н.М. Заварихін [8], який поділяє методи аудиту на загальнонаукові, власні методи аудиту (до яких відносить суттєвість), спеціалізовані методи аудиту (за допомогою складається аудиторських висновок. Фактично ототожнюючи з загальнонауковим методом узагальнення), нормативні (поділяючи їх на адміністративно-правові та цивільно-правові) та емпіричні (експертиза, інвентаризація, опитування, тестування тощо).

Незважаючи на різномайття класифікацій методів аудиту більшість науковців [2, 16] вважають за доцільне виділяти наступні групи методів аудиту: прийоми для визначення кількісного і якісного стану об'єктів у натуральній формі (експертиза, контрольні

заміри, інвентаризація тощо), прийоми порівняння, прийоми оцінювання та загальнонаукові методи. На наш погляд, такий поділ є найдоцільнішим, оскільки чітко окреслює коло методів, які мають спільний набір прийомів з іншими науками

В той же час у наукових колах відсутня загальна термінологія щодо сутності категорій «метод аудиту» та «прийом аудиту», тому в подальшому, підтримуючи дослідження Н.І. Дорош, вважаємо за доцільне поєднувати у наступний взаємозв'язок: Прийом ⇔ Метод ⇔ Процедура.

Разом з методами (прийомами) аудиту використовують поняття «аудиторські процедури». Так, *процедура* (від лат. *procedo* — проходжу, відбуваюсь) — поняття, яке встановлює виконання певних дій засобами праці над предметами праці з метою пізнання, перетворення або удосконалення їх для досягнення оптимального [14]. Варто зазначити, що в економічній літературі відсутній загальний підхід до визначення сутності даної категорії. Так, найбільшої популярності в західній літературі набуває визначення сутності *аудиторських процедур*, дане Е.А. Аренсом та Дж.К. Лоббеком [4, с. 169], під якими вони розуміють «*групи конкретних детальних інструкцій про особливості збирання доказів того чи іншого типу на кожному етапі аудиту*». Проте конкретний перелік таких інструкцій (або приклади інструкцій) вчені не називають.

Також існує думка про те, що *аудиторська процедура* є сукупністю дій аудитора «з перевірки фінансової (бухгалтерської) звітності» [15, с. 69]. Проте, погоджуючись з думкою В.С. Рудницького [12, с. 28] вважаємо, що не варто обмежуватись аудиторськими процедурами виключно при перевірці звітності.

Найпоширенішим визначення аудиторських процедур є визначення, дане М.Т. Білухою [6, с. 28], який характеризував *аудиторські процедури* як «*систему методичних дій на суб'єкти і об'єкти розширеного відтворення суспільно необхідного продукту*».

Офіційною позицією є визначення, дане в Наказі Головкиру «Про затвердження Методики проведення органами державної контрольно-ревізійної служби державного фінансового аудиту діяльності суб'єктів господарювання», в якому зазначено, що *аудиторськими процедурами* є «*вірогідний порядок і послідовність дій аудитора для одержання необхідних аудиторських доказів на конкретній ділянці аудиту*» [2].

Так, у МСА 530 «Аудиторська вибірка» [1] аудиторські процедури ототожнюються з конкретним переліком процедур контролю. Аргументом цього Міжнародна федерація бухгалтерів висуває те,

що саме контроль зменшить невизначеність та надасть деяку впевненість користувачам контрольної інформації [5, с. 64].

Таким чином, аудиторські докази одержуються шляхом виконання наступних аудиторських процедур:

- 1) процедури оцінки ризиків;
- 2) подальших аудиторських процедур:
 - 2.1) тестів заходів контролю;
 - 2.2) процедур по суті:
 - 2.2.1) детальних тестів;
 - 2.2.2) аналітичних процедур по суті.

Також МСА 500 «Аудиторські докази» визначено, що наступні аудиторські процедури можуть використовуватись як процедури оцінки ризиків, тестів заходів внутрішнього контролю або процедур по суті залежно від контексту, в якому вони застосовуються аудитором [1]:

- перевірка;
- спостереження;
- зовнішнє підтвердження;
- повторне обчислення;
- повторне виконання;
- аналітичні процедури;
- запити.

У той же час наведений перелік оминає при цьому більшість спеціальних методів контролю та ігноруючи загальнонаукові. Однак Міжнародні стандарти аудиту [1] допускають можливість використання аудитором загальнонаукових методів при проведенні вибіркового дослідження. Таким чином, Міжнародна федерація бухгалтерів у МСА 530 «Аудиторська вибірка та інші процедури тестування» [1] негласно погодилася з поділом методів аудиту на 2 групи:

1) методи організації аудиту — суцільний, вибірковий, статистичний, нестатистичний;

2) методи проведення аудиту, які ототожнюються з аудиторськими процедурами.

На основі викладеного можна зробити висновок, що більшість науковців ототожнюють методи аудиту з процедурами контролю, які допомагають аудиторів (групі аудиторів) у зібранні аудиторських доказів, на основі яких буде ґрунтуватися аудиторський висновок. Враховуючи, що обґрунтований висновок неможливо скласти без ознайомлення зі специфікою суб'єкта господарювання, МСА 330 «Дії аудитора у відповідь на оцінені ризики» передбачено виконання комплексу наступних процедур:

- ✓ процедури по суті:
- аналітичні процедури по суті;
- тести деталей;
- ✓ тести заходів контролю.

Узагальнюючи викладене, можна вивести наступний зв'язок аудиторських процедур (методів) з аудиторським висновком (рис. 1).

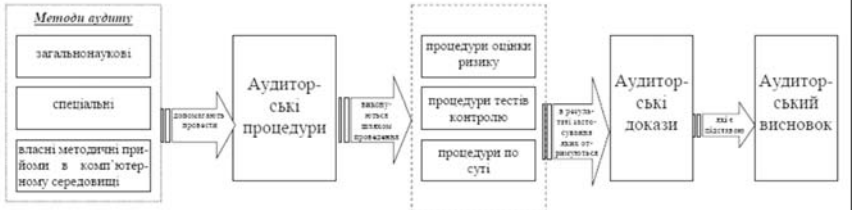


Рис. 1. Зв'язок аудиторських процедур і аудиторського висновку

Таким чином, можна стверджувати, що методи і процедури аудиту є різними поняттями і між ними є зв'язок, за допомогою дії якого аудитори збирають докази для формування аудиторського висновку.

Висновки та пропозиції. Проведене дослідження дає змогу сформулювати наступні висновки та пропозиції:

1. Метод аудиту полягає у сукупності прийомів, за допомогою можна оцінити стан об'єктів.
2. Методи аудиту можна поділити на загальнонаукові, спеціальні та комп'ютерні.
3. Процедурами аудиту є дії, пов'язані з отриманням аудиторських доказів.
4. Окремі методи аудиту можуть ототожнюватись з аудиторськими процедурами в окремий проміжок часу.
5. Вважаємо за доцільне в практичній діяльності використовувати економічну термінологію, визначену нормативно-правовими актами (наприклад, Міжнародними стандартами аудиту, наказами Головкиру тощо).

Література

1. Міжнародні стандарти контролю якості, аудиту, огляду, іншого надання впевненості та супутніх послуг: видання 2010 року, частина I / Пер. з англ.: Ольховікова О.Л., Селєзньов О.В., зєніна О.О., Гик О.В., Біндер С.Г.
2. Наказ «Про затвердження Методики проведення органами державної контрольно-ревізійної служби державного фінансового аудиту діяльності суб'єктів господарювання» від 04.08.2008 р. № 300.

3. Альборов Р.А., Хоружий Л.И., Концевая С.М. Основы аудита: Учебное пособие. — М.: Изд-во «Дело и Сервис», 2001. — 224 с.
4. Аренс А., Лоббек Дж. Аудит: Пер. с англ. гл. редактор серии проф. Я.В.Соколов. — М.: Финансы и статистика, 2003. — 560 с.
5. Аудит в Україні. Морфологія: моногр. / О.Ю. Редько; Держ. акад. статистики, обліку та аудиту Держкомстату України, Нац. Центр обліку та аудиту. — К.: Інформ.-аналіт. агенство, 2008. — 493 с.
6. Бідуха М.Т. Курс аудиту: підручник: 2-ге вид., перероб. — К.:Вища школа, Т-во «Знання», КОО, 1999. — 574 с.
7. Гизатуллина. Роль выборочных методов в системе аудита бухгалтерской отчетности // Вестник ТИСБИ. — 2008. — № 1.
8. Заварихин Н.М., Потехина Ю.В. Методы аудита // Аудитор. — 2005. — № 7/СПС «Консультант Плюс».
9. Кочинев Ю.Ю. Аудит: теория, организация, документация. — СПб., 2004. — 304 с.
10. Миронова О.А., Азарская М.А. Развитие концепции аудита // Аудиторские ведомости. — 2005. — №11. — С. 3—14.
11. Предмет, объект и метод аудита <http://allgreats.info>.
12. Рудницький В.С. Методологія і організація аудиту. — Т.: Економічна думка, 1998. — 191 с.
13. Ситнов А.А. Метод операционного аудита // Аудиторские ведомости. — 2007. — № 3.
14. Словник іншомовних слів. / Укл. Л.О. Пустовіт та ін.. — К.: Довіра, 2000. — 1018 с.
15. Труш В.Е. Організація і методика аудиту підприємницької діяльності. — К.: Кондор, 2009. — 124 с.
16. Шеремет А.Д., Суйц В.П. Аудит: Учебник. — 5-е изд., перераб. и доп. — М.: ИНФРА-М, 2007. — 448 с.

Стаття надійшла до редакції 02.04.2011 р.

УДК:657.6:81'373.6(091)

У. О. Гуцаленко, аспірантка,
ДВНЗ «Київський національний
економічний університет імені Вадима Гетьмана»

ІСТОРИЧНИЙ РОЗВИТОК ПОНЯТТЯ «КОНТРОЛЬ» ТА ЙОГО ЕТИМОЛОГІЧНЕ ЗНАЧЕННЯ

Анотація. У статті розглянуто історію виникнення контролю, його етимологію та сутність, проаналізовано трактування різних авторів щодо поняття «контроль» згідно даних наукових досліджень.

Ключові слова: історія виникнення контролю, трактування контролю, етимологія контролю, внутрішньогосподарський контроль, сутність контролю.