

УДК 657.1

*І. І. Гончар,*

*к. е. н., доцент кафедри обліку, аналізу та аудиту в АПК,*

*ДВНЗ "Київський національний економічний університет ім. Вадима Гетьмана"*

## МЕТОДИЧНІ ПРИЙОМИ І ПРОЦЕДУРИ В АУДИТІ РІЗНИХ ФОРМ ГОСПОДАРЮВАННЯ

*У статті розглядаються сутність понять "метод" та "процедура". Наведено взаємозв'язок між методами аудиту, аудиторськими процедурами, аудиторськими доказами та аудиторським висновком.*

*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.*

*Ключові слова: метод, метод аудиту, процедура, аудиторська процедура, прийом, аудиторський доказ.*

*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 управлінцем. 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. Усаца 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, в наукових працях Дж. Бернал [8] пише про те, що вивчення наукового метода іде набагато повільніше, ніж розвиток самої науки. Підтримуючи таку позицію, 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 аудиту 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 аудиту — 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, 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 аудиту та методи збору аудиторських доказів, що наводяться в МСА (зокрема, "Аудиторська вибірка", "Використання роботи експерта" тощо), відносяться до методів аудиту. Сутність методів 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 аудиту прирівнюється до вірогідності очікуваної похибки бухгалтерської звітності й порівнянні її з допустимою похибкою бухгалтерської звітності.

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

Різноманіття сутності терміна "метод аудиту" також породжує різноманіття класифікацій методів аудиту.

Найпоширенішою класифікацією методів аудиту [3; 6; 10] є поділ методів на загальнона-

укові: аналіз, синтез, абстрагування, аналогія, групування тощо та спеціальні (або власні методи аудиту): інвентаризація, експертиза, аналіз, розслідування, документальна (арифметична) перевірка тощо. В той же час в роботах Міронової О.А. 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 Заварихін Н.М. [8], який поділяє методи аудиту на загальнонаукові, власні методи аудиту (до яких відносить суттєвість), спеціалізовані методи аудиту (за допомогою нього складається аудиторських висновок; фактично ототожнює з загальнонауковим методом узагальнення), нормативні (поділяє їх на адміністративно-правові та цивільно-правові) та емпіричні (експертиза, інвентаризація, опитування, тестування тощо).

Незважаючи на різноманіття 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 найбільш доцільним, оскільки чітко окреслює коло методів, які мають спільний набір прийомів з іншими науками

У 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 оптимуму [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 Головки КРУ "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, в МСА 530 "Аудиторська вибірка та інші процедури тестування" [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].

У МСА 315 "Розуміння суб'єкта господарювання та його середовища та оцінка ризиків суттєвих викривлень" [1] визначено базовий перелік процедур перевірки:

— 1 група — запити: запити на адресу управлінського персоналу, працівників внутрішнього аудиту, працівників, зайнятих в ініціюванні, обробці та відображенні в обліку складних операцій, внутрішнім радникам, персоналу з маркетингу та продажу;

— 2 група — аналітичні процедури: передбачається використання порівнянь від простих до комплексного аналізу;

— 3 група — спостереження та перевірка: спостереження за діяльністю суб'єкта господарювання, перевірка документів, відвідання приміщень, простеження операцій в інформаційній системі.

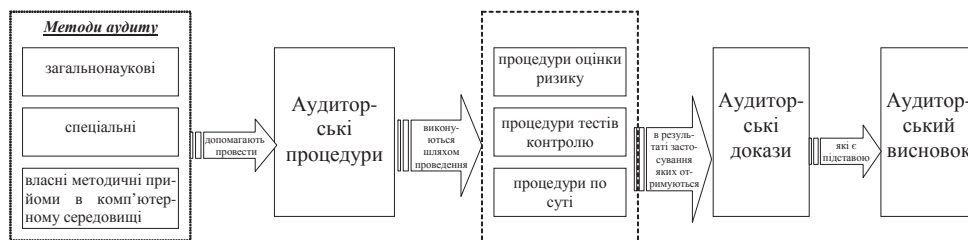


Рис. 1. Зв'язок аудиторських процедур і аудиторського висновку

Враховуючи стрімкий розвиток автоматизації процесів ведення бізнесу Міжнародними стандартами аудиту також передбачено використання аудиторських процедур (методів) у комп'ютерному середовищі, до яких відносять [1]:

- перевірка записів або документів;
- перевірка матеріальних активів;
- спостереження;
- запити;
- підтвердження;
- перерахунок;
- повторне виконання;
- аналітичні процедури.

У той же час наведений перелік оминає при цьому більшість спеціальних методів контролю, ігноруючи загальнонаукові. В той же час Міжнародними стандартами аудиту [1] допускають можливість використання аудиторами загальнонаукових методів при проведенні вибіркового дослідження. Таким чином, Міжнародна федерація бухгалтерів в МСА 530 "Аудиторська вибірка та інші процедури тестування" [1] негласно погодилася з поділом методів аудиту на 2 групи:

- 1) методи організації аудиту — суцільний, вибіркового, статистичний, нестатистичний;
- 2) методи проведення аудиту, які ототожнюються з аудиторськими процедурами.

На основі вищевикладеного 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, міжнародними стандартами передбачено виконання комплексу наступних процедур:

- процедури оцінки ризиків;
- тести контролю;
- процедури по суті;
- аналітичні процедури;
- перевірка детальної інформації про операції та залишки.



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

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

### ВИСНОВКИ ТА ПРОПОЗИЦІЇ

Проведене дослідження дає змогу сформувавши наступні висновки та пропозиції.

1. Метод аудиту полягає у сукупності прийомів, за допомогою яких можна оцінити стан об'єктів.

2. Методи аудиту можна поділити на загальнонаукові, спеціальні та комп'ютерні.

3. Процедурами аудиту — це дії, пов'язані з отриманням аудиторських доказів.

4. Окремі методи аудиту (особливо спеціальні та комп'ютерні) можуть ототожнюватися 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 аудиту, надання впевненості та етики / Пер. з англ. мови О.В. Селезньов, О.Л. Ольховікова, О.В. Гик, Т.Ц. Шарашидзе, Л.Й. Юрківська, С.О. Куліков. — К.: ТОВ "ІАМЦ АУ "СТАТУС", 2006. — 1152 с.

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. Білуха М.Т. Курс аудиту: підручник. — 2-ге видання, перероблене. — 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.

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 29.11.2010 р.

НАУКОВО-ПРАКТИЧНИЙ ЖУРНАЛ

# ІНВЕСТИЦІЇ.

## ПРАКТИКА ТА ДОСВІД

ЖУРНАЛ ВИХОДИТЬ 24 РАЗИ НА РІК

Через редакцію передплата проводиться з будь-якого місяця!

Передплатний індекс: 23892

Свідоцтво КВ № 12178-1062 ПР від 11. 01. 2007 року

[www.investplan.com.ua](http://www.investplan.com.ua)

Журнал включено до переліку наукових фахових видань України, в яких можуть публікуватися результати дисертаційних робіт на здобуття наукових ступенів доктора і кандидата наук з

### ЕКОНОМІКИ

ЗАСНОВНИКИ:

- Рада по вивченню продуктивних сил України Національної академії наук України,
- ТОВ "ДКС Центр"

вул. Дорогожицька, 18, к. 29  
(044) 458 10 73, 537 14 33, 223 26 28  
e-mail: [dks@kiev.relc.com](mailto:dks@kiev.relc.com)  
[economy\\_2008@ukr.net](mailto:economy_2008@ukr.net)