

УДК 657.01

Гевлич Л. Л., кандидат економічних наук, доцент, доцент кафедри обліку, аналізу та аудиту, Донецький національний університет імені Василя Стуса, м. Вінниця, Україна

Гевлич І. Г., кандидат технічних наук, доцент, доцент кафедри бізнес-статистики та економічної кібернетики, Донецький національний університет імені Василя Стуса, м. Вінниця, Україна

МЕТОДИ АУДИТУ: МІЖНАРОДНЕ ТА НАЦІОНАЛЬНЕ ТРАКТУВАННЯ

Розуміння сутності методів аудиту дозволяє якісно надавати аудиторські послуги, оптимізувати комунікацію аудитора та підприємства-клієнта, підвищити якість управлінських рішень, прийнятих на основі аудиторського висновку. Порівняння методів аудиту у вітчизняній і міжнародній практиці є цікавим з точки зору удосконалення вітчизняної облікової системи та таким, що має практичну значущість. У роботі наданий порівняльний аналіз переліку та суті методів перевірки за міжнародними стандартами контролю якості, аудиту, огляду, іншого надання впевненості та супутніх послуг, у вітчизняній практиці бухгалтерської експертизи, державного фінансового аудиту, вітчизняних дослідженнях. Зроблені висновки, визначені напрями подальших досліджень.

Ключові слова: аудиторські процедури, методи, міжнародні стандарти аудиту, бухгалтерська експертиза, державний фінансовий аудит.

Гевлич Л. Л., кандидат экономических наук, доцент, доцент кафедры учета, анализа и аудита, Донецкий национальный университет имени Василя Стуса, г. Винница, Украина

Гевлич И. Г., кандидат технических наук, доцент, доцент кафедры бизнес-статистики и экономической кибернетики, Донецкий национальный университет имени Василя Стуса, г. Винница, Украина

МЕТОДЫ АУДИТА: МЕЖДУНАРОДНАЯ И НАЦИОНАЛЬНАЯ ТРАКТОВКА

Понимание сущности методов аудита позволяет качественно оказывать аудиторские услуги, оптимизировать коммуникацию аудитора и предприятия-клиента, повысить качество управленческих решений, принятых на основе аудиторского заключения. Сравнение методов аудита в отечественной и международной практике является интересным с точки зрения совершенствования отечественной учетной системы и имеет практическую значимость. В работе представлен сравнительный анализ перечня и сути методов проверки по международным стандартам аудита, в отечественной практике бухгалтерской экспертизы, государственного финансового аудита, отечественных исследованиях. Сделаны выводы, определены направления дальнейших исследований.

Ключевые слова: аудиторские процедуры, методы, международные стандарты аудита, бухгалтерская экспертиза, государственный финансовый аудит.

Gevlych L., Candidate of Economic Sciences, Associate Professor of the Department of Accounting, Analysis and Audit, Vasyly' Stus Donetsk National University, Vinnytsia, Ukraine

Gevlych I., Candidate of Technical Sciences, Associate Professor of the Department of Business Statistics and Economic Cybernetics, Vasyl' Stus Donetsk National University, Vinnytsia, Ukraine

AUDIT METHODS: INTERNATIONAL AND NATIONAL INTERPRETATION

Introduction. *Understanding the essence of audit methods allows qualitative provision of audit services, optimizing communication between the auditor and the client enterprise, and improving the quality of managerial decisions taken on the basis of the auditor's report. Comparison of audit methods in local and international practice is interesting in terms of improving the local accounting system and the one that has practical significance.*

Purpose. *The purpose of the article is to study local and international methods of auditing in terms of their unification.*

Results. *The methodology of international audit includes (after the risk assessment procedures) tests of control measures and substantive procedures (including tests of details and analytical procedures in substance), in particular, inspection, observation, external confirmation, repeated calculation, re-execution, analytical procedures, request. At the same time, the national traditions of accounting expertise usually includes methods of organoleptic, analytical and documentary control, in particular, formal, arithmetic, chronological, regulatory and legal review, counter-checking, mutual, analytical and logical verification, the restoration of quantitative-sum accounting, benchmarking of residues, investigation of facts in the final operation. The Methodology of carrying out the state financial audit are considered as a set of documentary and factual verification. Researcher of the methodology of the modern independent audit of the IT environment of the organization R. L. Us offers the following methods: questionnaires, interviews, physical examination, audit tests, sampling, expert engagement.*

Therefore, in practice of local accounting expertise, state financial audit, scientific research uses a conceptual apparatus that differs from the practice of independent audit. Today, auditors and users of their findings face the need for an understanding of the international treatment that, given the globalization of the economy and the strategic objectives of Ukraine, is an urgent and promising task. Therefore, bringing the regulations of the local control activity in line with international audit requirements can solve this problem and is a direction for further optimization of the national accounting and control systems.

Conclusions. *Within the framework of the audit, definitions of "audit methods" and "audit procedures" may be considered synonymous. The use of names of audit methods, different from international ones, makes it difficult to understand the essence of the control procedures of compilers and users of reporting both nationally and internationally. The review of local regulations of the state financial audit and accounting expertise in accordance with the terminology of international standards of audit is a direction of improvement of local accounting and control systems.*

The direction of further research will be to consider the audit methodology within the framework of the tasks of a specific audit.

Keywords: *audit procedures, methods, international standards of audit, accounting expertise, state financial audit.*

JEL Classification: B 41; C 42; M 41.

Постановка проблеми. Аудит як особам підґрунтя для прийняття виважених незалежна експертиза фінансової інформації управлінських рішень. Розуміння сутності суб'єкта господарювання надає зацікавленим методів аудиту дозволяє незалежному

аудиторів дотримуватися вимог якісної організації та здійснення дослідження при забезпеченні самостійності у виборі аудиторських процедур конкретної перевірки. Усвідомлення сутності цих процедур управлінським персоналом та користувачами аудиторського висновку дозволяє оптимізувати комунікацію аудитора та менеджерів підприємства-клієнта та підвищити якість управлінських рішень, прийнятих на основі аудиторського висновку, через розуміння причинно-наслідкового зв'язку застосованих методів та отриманих висновків.

Аналіз останніх досліджень і публікацій.

Методологія аудиторських перевірок була та залишається предметом національної та світової регламентації та пильної уваги науковців та аудиторів-практиків в усьому світі. Вітчизняні дослідники Ф. Ф. Бутинець, Г. М. Давидов, Н. І. Дорош, А. Г. Загородній, Л. П. Кулаковська, К. О. Назарова, О. А. Петрик, О. Ю. Редько, В. С. Рудницький, Б. Ф. Усач та інші розглядали сутність методів перевірки в рамках аудиту на протязі останніх десятиріч від моменту становлення незалежного аудиту в Україні [1-7]. Але розвиток бізнесового середовища, експорт інформаційних технологій та методів формування й інтерпретації фінансових показників призводять до необхідності оновлення здійснених досліджень. З одного боку, фінансова звітність базується на облікових даних, технологія формування яких почасти має національні особливості, з іншого, сформовані міжнародні вимоги до складу показників фінансової звітності призвели до можливості та необхідності уніфікації й аудиторських процедур з її перевірки. Тож порівняння методів аудиту у вітчизняній практиці і міжнародній регламентації є цікавим з точки зору удосконалення вітчизняної облікової системи та таким, що має практичну значущість.

Мета статті. Метою статті є дослідження вітчизняних та міжнародних методів аудиторської перевірки з точки зору їх уніфікації.

Основні результати дослідження. Для задоволення інформаційних потреб зацікавлених сторін суб'єкт господарювання надає про себе інформацію щодо величини активів, зобов'язань, капіталу, доходів, витрат, руху грошових коштів тощо у вигляді фінансової звітності. Саме вона слугує основою прийняття управлінських рішень щодо продовження співробітництва, залучення інвестицій, вилучення капіталу.

Безумовно, що ефективні управлінські рішення стосовно суб'єкта господарювання можуть бути прийняті, тільки якщо базуються на достовірній інформації його фінансової звітності. Засобом зниження ризику невідповідності до прийнятного рівня і слугує аудит як перевірка даних бухгалтерського обліку і показників фінансової звітності суб'єкта господарювання з метою висловлення незалежної думки аудитора про її достовірність в усіх суттєвих аспектах та відповідність вимогам законів України, положень (стандартів) бухгалтерського обліку або інших правил (внутрішніх положень суб'єктів господарювання) згідно із вимогами користувачів [8]. Закон України «Про аудиторську діяльність» від 22.04.1993 р. № 3125-XII визначає організаційно-правові засади провадження аудиторської діяльності, яка включає в себе організаційне, методичне забезпечення аудиту, а також практичне виконання аудиторських перевірок та надання аудиторських послуг.

З 1973 р., – моменту утворення професійними організаціями Австралії, Канади, Франції, Німеччини, Японії, Мексики, Нідерландів, Сполученого Королівства та США Комітету з міжнародних стандартів бухгалтерського обліку (International Accounting Standard Committee, IASC) перелік показників фінансової звітності, алгоритми їх формування та підходи до надання цієї інформації зацікавленим користувачам значно уніфіковані [9]. В свою чергу, широке застосування міжнародних стандартів бухгалтерського обліку та фінансової звітності продемонструвало можливість та ефективність уніфікації контрольних

процедур в рамках незалежного аудиту. Міжнародна рада з аудиту та забезпечення стандартів (The International Auditing and Assurance Standards Board, IAASB) Міжнародної федерації бухгалтерів розробляє міжнародні стандарти контролю якості, аудиту, огляду, іншого надання впевненості та супутніх послуг [10].

Згідно із рішенням Аудиторської палати України № 122/2 від 18.04.2003 р. в Україні стандарти аудиту та етики Міжнародної федерації бухгалтерів підлягають обов'язковому застосуванню суб'єктами аудиторської діяльності в якості Національних стандартів аудиту. Тому розуміння

викладеної у міжнародних стандартах методики аудиту є не тільки цікавим, а й необхідним як суб'єктам аудиторської діяльності, так і користувачам їх висновку та укладачам фінансової звітності.

На наш погляд, у практиці аудиту терміни «метод аудиторської перевірки» та «аудиторська процедура» можуть виступати синонімами, бо обидва є джерелами аудиторських доказів як основи думки аудитора щодо інформації, що підлягає перевірці. Методика міжнародного аудиту найбільш системно викладена у Міжнародному стандарті аудиту 500 «Аудиторські докази» - див. рис. 1.

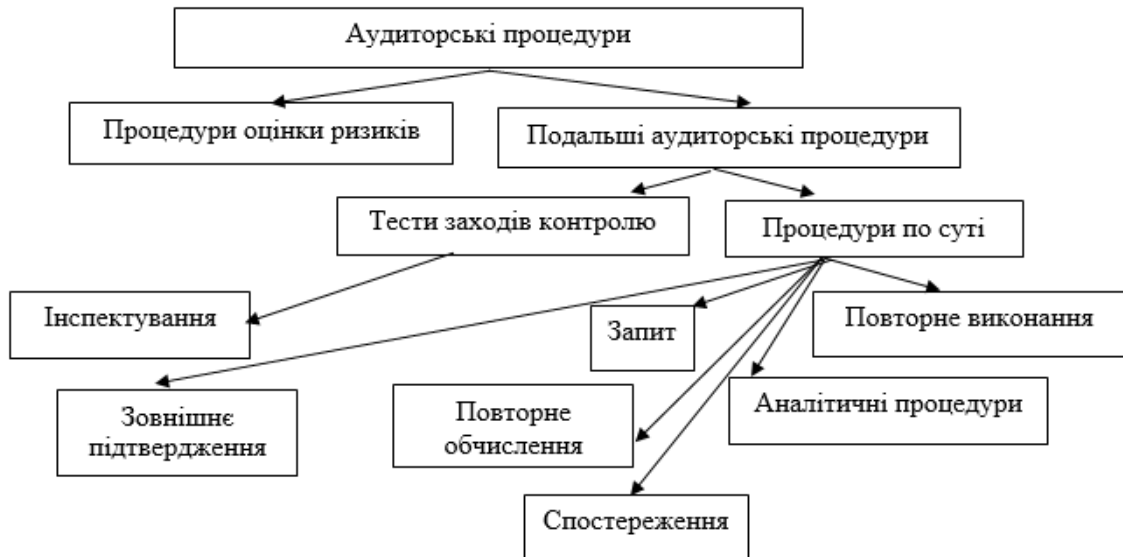


Рисунок 1 – Аудиторські процедури згідно із міжнародними стандартами контролю якості, аудиту, огляду, іншого надання впевненості та супутніх послуг

Джерело: побудовано автором за [11];

Вона включає (після процедур оцінки ризиків) тести заходів контролю та процедури по суті (включно з тестами деталей та аналітичними процедурами по суті), зокрема:

- інспектування як вивчення записів, внутрішніх чи зовнішніх документів (у паперовій, електронній або іншій формі) або фізичний огляд активу;
- спостереження як нагляд за процесом або процедурою, які виконують інші особи;
- зовнішнє підтвердження – аудиторські докази, отримані аудитором у вигляді прямої

письмової відповіді від третьої сторони у паперовій, електронній або іншій формі;

- повторне обчислення – перевірка математичної правильності документів чи записів;

- повторне виконання як незалежне виконання аудитором процедур або заходів внутрішнього контролю, які вже виконувались як частина заходів внутрішнього контролю суб'єкта господарювання;

- аналітичні процедури – оцінка фінансової інформації через аналіз правдоподібних

взаємозв'язків між фінансовими та нефінансовими даними, а також дослідження ідентифікованих коливань чи взаємозв'язків;
 - запит як пошук фінансової та нефінансової інформації від обізнаних осіб у суб'єкта господарювання чи за його межами [11].

У той же час у національних традиціях бухгалтерської експертизи більш звичним є розподіл методів контролю на прийоми органолептичного, аналітичного та документального контролю – див. рис. 2. При цьому дослідження окремого документа

(облікового реєстру, форми звітності) включає його формальну, арифметичну, хронологічну, нормативно-правову перевірку; зіставлення документів (реєстрів, форм звітності) може проводитися шляхом зустрічної чи взаємної перевірки, аналітичної й логічної перевірки; дослідження даних, що відображають рух однорідних цінностей, передбачає відновлення кількісно-сумового обліку, контрольне порівняння залишків, дослідження фактів за кінцевою операцією [12].



Рисунок 2 – Методи бухгалтерської експертизи, прийняті у вітчизняній практиці

Джерело: [12]

При порівнянні міжнародних та вітчизняних контрольних процедур спостерігається більша деталізація українських методів за напрямками дослідження (зокрема, виділення прийомів економічного аналізу, статистичних розрахунків, економіко-математичних методів проти аналітичних процедур, розгалужений розгляд методів документального контролю). Крім того, є чітке розділення на методи документального та фактичного контролю на протиположності міжнародному узагальненню цих прийомів у рамках інспектування. При цьому у вітчизняному документальному контролі безумовно використовуються, але мають

іншу назву інструменти запиту та зовнішнього підтвердження, повторного обчислення та повторного виконання. Повне співпадіння спостерігається за такою процедурою, як спостереження. У міжнародній градації також відсутні методи узагальнення результатів як очевидні і такі, що за великим рахунком, не відносяться до стадії дослідження у рамках аудиту.

Цікавою для розгляду даного питання є також Методика проведення державного фінансового аудиту діяльності суб'єктів господарювання [13]. Не зважаючи на назву документа, перелік конкретних прийомів та методів перевірки дається лише у визначенні термінів. При цьому аудиторські процедури

розглядаються як сукупність методичних прийомів контролю та дій державного аудитора, за допомогою яких оцінюється рівень управління фінансово-господарською діяльністю, а до складу таких прийомів відносять їх два різновиди:

- документальна перевірка – дослідження установчих, фінансових, бухгалтерських (первинних і зведених) документів, статистичної та фінансової звітності, господарських договорів, розпорядчих та інших документів об'єкта аудиту, пов'язаних з плануванням і провадженням фінансово-господарської діяльності, веденням бухгалтерського обліку, складенням фінансової звітності;

- фактична перевірка – перевірка наявності грошових сум, цінних паперів, бланків суворой звітності, оборотних і необоротних активів, інших матеріальних і нематеріальних цінностей шляхом проведення інвентаризації, огляду, обмірювання, перерахунку, зважування та контрольного обміру виконаних робіт, правильності застосування норм витрат сировини і матеріалів, виходу готової продукції і природних втрат шляхом організації контрольних запусків у виробництво, контрольних аналізів готової продукції та інших аналогічних дій за участю відповідних спеціалістів [13].

Як бачимо, набір та дефініції процедур вітчизняного державного фінансового аудиту та бухгалтерської експертизи є доволі схожими і вирізняються деталізацією та чітким розмежуванням документального та фактичного контролю.

Але й дослідники методів незалежного аудиту не завжди використовують міжнародну термінологію. Так, при розгляді методики сучасного аудиту ІТ-середовища організації Р.Л. Ус пропонує використовувати наступні методи:

- анкетування як отримання аудиторських доказів шляхом письмового опитування;

- інтерв'ю, при якому докази отримують шляхом усного опитування виконавців бізнес-функцій в організації;

- фізичної перевірки як візуального спостереження наявності, місця розташування, стану та використання матеріальних активів, зокрема, інвентаризацію;

- аудиторських тестів, у тому числі тестів на відповідність та деталізованих тестів;

- аудиторської вибірки – статистичної, за властивими чи невластивими характеристиками;

- залучення експертів [14].

Тут слід знову відзначити намагання розділити методи роботи з документами та фізичну перевірку та зауважити, що залучення експертів та аудиторська вибірка не можуть розглядатися в якості окремих методів, а тільки як способи проведення аудиторських процедур, зокрема, їх застосування до менш ніж 100% об'єктів верифікації чи передоручення отримання думки щодо конкретного специфічного питання обізнаному незалежному фахівцю.

Тож, у практиці вітчизняної бухгалтерської експертизи, державного фінансового аудиту, наукових дослідженнях використовується понятійний апарат, що відрізняється від практики незалежного аудиту, для якої, як вже вказувалося, обов'язковим є застосування міжнародних стандартів контролю якості, аудиту, огляду, іншого надання впевненості та супутніх послуг. Використання схожої ідентифікації послуг – аудит чи фінансова (бухгалтерська) експертиза незалежними сертифікованими аудиторами та іншими суб'єктами контрольної діяльності в Україні заплутує користувача щодо того, яким чином отримані докази, що лежать в основі експертної думки. Таке непорозуміння здатне впливати на прийняття управлінських рішень, збільшуючи ступінь недовіри до аудиторської думки. Безумовно, що важливою є сутність застосованого методу, а не його назва, і що класифікація міжнародних стандартів аудиту теж не є досконалою. Так, наприклад, повторне обчислення, на наш погляд, є приватним випадком повторного виконання, а запит та зовнішнє підтвердження слід

об'єднати як нерозривно пов'язані процедури. Але на сьогодні аудитори та користувачі їх висновків стоять перед необхідністю розуміння міжнародної трактовки, що, зважаючи на глобалізацію економіки та стратегічні завдання України, є нагальною та перспективною задачею. Тому приведення регламентів вітчизняної контрольної діяльності у відповідність із міжнародними вимогами незалежного аудиту може вирішити вказану проблему та є напрямом подальшої оптимізації національної облікової та контрольної систем.

Висновки. За результатами дослідження можна зробити наступні висновки:

1. В рамках аудиторської діяльності дефініції «методи аудиту» та «аудиторські

процедури» можуть розглядатися як синоніми.

2. Використання назв методів аудиту, відмінних від міжнародних, утруднює розуміння сутності контрольних процедур укладачами та користувачами звітності як в національних, так і міжнародних межах.

3. Перегляд вітчизняних регламентів державного фінансового аудиту та бухгалтерської експертизи відповідно до термінології міжнародних стандартів незалежного аудиту є напрямом удосконалення вітчизняної облікової та контрольної систем.

Напрямом подальших досліджень буде розгляд методики аудиту в рамках завдань конкретної аудиторської перевірки.

Література:

1. Аудит : підручник / [О. А. Петрик та ін.] ; за заг. ред. проф. О. А. Петрик ; Держ. ВНЗ "Київ. нац. екон. ун-т ім. Вадима Гетьмана". – Київ : КНЕУ, 2015. – 498 с.
2. Аудит : підручник / Г. М. Давидов [та ін.] ; за ред. д-ра екон. наук, проф. Г. М. Давидова, д-ра екон. наук, проф. М. В. Кужельного. - 2-ге вид., переробл. і допов. – К. : Знання, 2009. – 495 с.
3. Бутинець Ф. Ф. Аудит : стан і тенденції розвитку в Україні та світі / Ф. Ф. Бутинець [и др.] ; ред. Ф. Ф. Бутинець; Житомирський держ. технологічний ун-т. – Житомир : ЖДТУ, 2004. – 563 с.
4. Дорош Н. І. Аудит: теорія і практика / Н. І. Дорош. – К. : Знання, 2006. – 495 с.
5. Назарова К. О. Аудит: еволюція, потенціал, ефективність : монографія / К. О. Назарова ; Київ. нац. торг.-екон. ун-т. – Київ : Київ. нац. торг.-екон. ун-т, 2015. – 463 с.
6. Редько О. Ю. Аудит в Україні. Морфологія : монографія / О. Ю. Редько ; Державна академія статистики, обліку та аудиту Держкомстату України, Національний Центр обліку та аудиту. – К. : Інформаційно-аналітичне агенство, 2008. – 493 с.
7. Усач Б. Ф. Аудит : навч. посіб. / Б. Ф. Усач. – 4. вид., випр. і доп. – К. : Знання, 2007. – 232 с.
8. Про аудиторську діяльність : закон України від 22.04.1993 р. № 3125-XII за станом на 20.08.2017 р. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/3125-12>.
9. IFRS Foundation [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://www.ifrs.org>.
10. The International Auditing and Assurance Standards Board [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <https://www.iaasb.org>.
11. Міжнародні стандарти контролю якості, аудиту, огляду, іншого надання впевненості та супутніх послуг : Видання 2015 року. – [Електронний ресурс]. – Режим доступу : http://www.apu.com.ua/attachments/article/1038/Part_1_2015.pdf.
12. Бешуля І. В. Судово-бухгалтерська експертиза : навч. посіб. / І. В. Бешуля, Л. Л. Гевлич; за заг. ред. Є. Є. Іоніна / Донецький національний університет. – Донецьк: ДонНУ, 2013. – 144 с.
13. Про затвердження Методики проведення Державною фінансовою інспекцією України, її територіальними органами державного фінансового аудиту діяльності суб'єктів господарювання : наказ Міністерства фінансів України № 728 від 26.06.2014 р. [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/z0826-14>.
14. Ус Р. Л. Інспекційні методи аудиту інформаційних технологій / Р. Л. Ус // Формування ринкових відносин в Україні. – 2014. – № 11 (162). – С. 130-134.

References:

1. Petryk, O. A. (2015), *Audyt [Audit]*, KNEU, Kyiv, Ukraine.
2. Davydov, H. M. (2009), *Audyt [Audit]*, Znannia, Kyiv, Ukraine.
3. Butynets, F. F. (2004), *Audyt: stan i tendentsii rozvytku v Ukraini ta sviti [Audit: the state and development trends in Ukraine and the world]*, ZhDTU, Zhytomyr, Ukraine.
4. Dorosh, N. I. (2006), *Audyt: teoriia i praktyka [Audit: theory and practice]*, Znannia, Kyiv, Ukraine.
5. Nazarova, K. O. (2015), *Audyt: evoliutsiia, potentsial, efektyvnist [Audit: Evolution, Potential, Efficiency]*, Kyiv. nats. torh.-ekon. un-t, Kyiv, Ukraine.
6. Redko, O. Yu. (2008), *Audyt v Ukraini. Morfolohiia [Audit in Ukraine. Morphology]*, Informatsiino-analitychne ahenstvo, Kyiv, Ukraine.
7. Usach, B. F. (2007), *Audyt [Audit]*, Znannia, Kyiv, Ukraine.
8. The Verkhovna Rada of Ukraine (1993), The Law of Ukraine "About audit activity", available at: <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/3125-12> (Accessed 20 August 2017).
9. IFRS Foundation, available at: <http://www.ifrs.org> (Accessed 20 August 2017).
10. The International Auditing and Assurance Standards Board, available at: <https://www.iaasb.org> (Accessed 20 August 2017).
11. Mizhnarodni standarty kontroliu yakosti, audytu, ohliadu, inshoho nadannia vpevnenosti ta suputnykh posluh [International standards of quality control, auditing, review, other assurance and related services], available at: http://www.apu.com.ua/attachments/article/1038/Part_1_2015.pdf.
12. Beshulia, I. V. and Gevlych, L. L. (2013), *Sudovo-bukhhalterska ekspertyza [Forensic accounting expertise]*, DonNU, Donetsk, Ukraine.
13. Ministry of Finance of Ukraine (2014), "On Approval of the Methodology of the State Financial Inspection of Ukraine, its territorial bodies of the state financial audit of the activities of business entities", available at: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/z0826-14>.
14. Us, R. L. (2014), "Inspection methods of information technology audit", *Formuvannia rynkovykh vidnosyn v Ukraini*, vol. 11, pp. 130-134.