

УДК 657

DOI: <https://doi.org/10.32840/1814-1161/2022-1-24>

Шаповал О.А.

кандидат педагогічних наук, доцент,
доцент кафедри менеджменту та військового господарства
Національної академії Національної гвардії України

Крамаренко К.М.

кандидат економічних наук, доцент,
доцент кафедри менеджменту та військового господарства
Національної академії Національної гвардії України

Shapoval Olena

Candidate of Pedagogical Sciences, Associate Professor,
Senior Lecturer at the Department of Management and Military Management,
The National Academy of the National Guard of Ukraine

Kramarenko Katerina

Candidate of Economic Sciences, Associate Professor,
Senior Lecturer at the Department of Management and Military Management,
The National Academy of the National Guard of Ukraine

ТЕОРЕТИЧНІ ОСОБЛИВОСТІ АУДИТУ ЯК РЕГЛАМЕНТОВАНОГО ЗАСОБУ ФІНАНСОВО-ГОСПОДАРСЬКОЇ ДІЯЛЬНОСТІ

THEORETICAL FEATURES OF AUDIT AS A REGULATED MEANS OF FINANCIAL AND ECONOMIC ACTIVITY

У статті розглянуто теоретичні особливості аудиту як регламентованого засобу фінансово-господарської діяльності. Проаналізовано чинники, що забезпечують достовірність інформації про фінансовий стан та результати діяльності суб'єктів господарювання, а саме обґрунтованість формування та послідовність застосування положень облікової політики, що визначає значимість реалізації контрольних та аналітичних можливостей бухгалтерського обліку, економічного аналізу та аудиту. Визначено поняття «аудиторська перевірка» та чотири основні підходи до розроблення методики аудиту. Детально розглянуто конкретні методи та прийоми, що застосовуються у процесі аудиторської перевірки. Надано та досконало охарактеризовано методи проведення аудиту, такі як суцільна, вибіркова, комбінована, документальна та фактична перевірки. Надано пропозиції щодо детальної перевірки відображення у бухгалтерському обліку оборотів та сальдо за рахунками.

Ключові слова: аудит, контроль, бухгалтерський облік, облікова політика, звітність.

В статье рассмотрены теоретические особенности аудита как регламентированного средства финансово-хозяйственной деятельности. Проанализированы факторы, обеспечивающие достоверность информации о финансовом состоянии и результатах деятельности хозяйствующих субъектов, а именно обоснованность формирования и последовательность применения положений учетной политики, что определяет значимость реализации контрольных и аналитических возможностей бухгалтерского учета, экономического анализа и аудита. Определены понятие «аудиторская проверка» и четыре основных подхода к разработке методики аудита. Подробно рассмотрены конкретные методы и приемы, применяемые в процессе аудиторской проверки. Представлены и досконально охарактеризованы методы проведения аудита, такие как сплошная, выборочная, комбинированная, документальная и фактическая проверки. Даны предложения по детальной проверке отражения в бухгалтерском учете оборотов и сальдо по счетам.

Ключевые слова: аудит, контроль, бухгалтерский учет, учетная политика, отчетность.

This article considers the theoretical features of audit as a regulated means of financial and economic activities. The factors that ensure the reliability of information about the financial condition and performance of economic entities, namely the validity of the formation and sequence of application of accounting policies, which determines the importance of implementing control and analytical capabilities of accounting, economic analysis and audit.

The concepts of "audit" and four main approaches to the development of audit methodology are defined. Specific methods and techniques used in the audit process are discussed in detail. The methods of conducting the audit, such as continuous, selective, combined, documentary and factual inspections, are provided and thoroughly described. Suggestions for a detailed verification of the reflection in the accounting of turnover and account balance are provided. Currently, in the theory and practice of audit, the most pressing issues are to ensure the quality of audit services. Despite numerous developments in the main provisions of the audit, it should be noted that the relationship between the information presented in the financial (accounting) statements and accounting policies, which meet the requirements of timely formation of economic information, its reliability, accessibility and usefulness to users. In addition, due attention is not paid to the sectoral specifics of the activities of audited persons. The method of audit allows you to organize a quality audit at the optimal cost and time to conduct it. This technique is a trade secret of the audit organization, so this issue is not disclosed in foreign literature. The methodology of a particular audit is also influenced by the qualifications of the auditor, work experience, the degree of detail of internal standards, and so on. The scientific principles of preparation of financial statements in accordance with international standards of financial reporting and its audit are constantly evolving, as the regulatory framework for accounting and auditing changes. The current dynamic stage of improving accounting, financial reporting and auditing in our country requires a fuller adaptation of international standards of financial reporting and auditing to the specifics of various domestic economic entities.

Keywords: *audit, control, accounting, accounting policy, reporting.*

Постановка проблеми у загальному вигляді та її зв'язок з важливими науковими чи практичними завданнями. Найважливішими чинниками, що забезпечують достовірність інформації про фінансовий стан та результати діяльності суб'єктів господарювання, виступають обґрунтованість формування та послідовність застосування положень облікової політики, що визначає значимість реалізації контрольних та аналітичних можливостей бухгалтерського обліку, економічного аналізу та аудиту. Процедура формування, повнота та якість даних визначаються ефективністю застосовуваної облікової політики, яка є значним об'єктом аудиту фінансової (бухгалтерської) звітності.

Сьогодні у теорії та практиці аудиту найбільш актуальними є проблеми забезпечення якості аудиторських послуг. Незважаючи на численні розробки основних положень аудиту, слід констатувати, що не враховано взаємозв'язок між інформацією, представленою у фінансовій (бухгалтерській) звітності, та обліковою політикою, у якій реалізуються вимоги своєчасного формування економічної інформації, її достовірності, доступності та корисності для користувачів. Окрім того, не приділяється належної уваги галузевій специфіці діяльності аудованих осіб.

У зв'язку із цим важливість розроблення методичного забезпечення аудиту облікової політики, необхідність обґрунтування та впровадження його у практику зовнішнього та внутрішнього контролю очевидні [1].

Аналіз останніх досліджень і публікацій, в яких започатковано розв'язання даної проблеми і на які спираються автори. Питанням організації і методики проведення аудиту приділено увагу в багатьох дослідженнях провідних науковців України, але, незважаючи на це, існує ціла низка наукових проблем, які залишилися малодослідженими або взагалі поза сферою наукових розробок. Вагомий внесок у розвиток вітчизняної системи бухгалтерської звітності та її аудиту зробили вітчизняні автори Ф.Ф. Бутинець, Л.П. Кулаковська, Ю.В. Піча, Н.М. Ткаченко. Із зарубіжних фахівців найбільш відомі Д. Александер, М. Беніс, А. Бриттон, Ф. Дефліз, Г. Дженик, Р. Монтомері, Д. Стоун. Але, незважаючи на такий значний обсяг робіт, питання теоретичних аспектів аудиту постійно потребує роз'яснень і уточнень.

Виділення невирішених раніше частин загальної проблеми, котрим присвячується означена стаття. В умовах сьогодення наукові основи складання фінансової звітності відповідно до міжнародних стандартів фінансової звітності та її аудиторської перевірки знаходяться у безперервному розвитку під впливом регулярних змін нормативно-правової бази регулювання обліку й аудиту. Нинішній динамічний період реформування бухгалтерського обліку, фінансової звітності та її аудита в нашій країні потребує більш ретельної адаптації міжнародних стандартів фінансової звітності та її аудита до специфічних умов діяльності різноманітних вітчизняних господарюючих суб'єктів. Це в сукупності визначає актуальність формування цілісної концепції розвитку обліку, фінансової звітності та її аудита на нинішньому етапі розвитку української економіки.

Формулювання цілей статті (**постановка завдання**). Метою роботи є дослідження теоретичних особливостей аудиту як регламентованого засобу фінансово-господарської діяльності.

Виклад основного матеріалу дослідження з повним обґрунтуванням отриманих наукових результатів. Методика аудиторської перевірки (англ. auditing procedure) – послідовність та основні етапи проведення аудиторської перевірки, визначення джерел отримання інформації, необхідної для підготовки аудиторського висновку, відбір та послідовність застосування аналітичних процедур із метою вибору аудиторських доказів та їх відображення в аудиторських документах.

Методика аудиторської перевірки дає змогу організувати якісну перевірку за оптимальних витрат і часу на її проведення. Ця методика є комерційною таємницею аудиторської організації, тому це питання не розкривається у зарубіжній літературі. На методику конкретної аудиторської перевірки також впливають кваліфікація аудитора, досвід роботи, ступінь деталізації внутрішньофірмових стандартів тощо [2].

Першим кроком проведення аудиту є саме вибір аудитора. Економічні суб'єкти, фінансова звітність яких підлягає обов'язковому аудиту, перш ніж звертатися з офіційною пропозицією проведення аудиту, здійснюють вибір аудиторської організації.

Виділяють чотири основні підходи до розроблення методики аудиту:

1) Бухгалтерський підхід полягає у розробленні елементів перевірки за різними розділами бухгалтерського обліку, наприклад аудиторська перевірка обліку касових операцій, обліку розрахунків із персоналом з оплати праці, обліку розрахунків із підзвітними особами тощо.

Положення, що застосовуються під час аудиторської перевірки за рахунками бухгалтерського обліку у тому чи іншому наборі, виступають складовими частинами загальної методики проведення обов'язкового аудиту. У стандартах аудиторської діяльності вони мають назву методик перевірки оборотів та сальдо за рахунками бухгалтерського обліку.

2) Юридичний підхід передбачає розроблення положень щодо перевірки різних аспектів складених документів та виконаних операцій організації з юридичного погляду. У деяких випадках такі положення перетинаються з бухгалтерськими, але мають на увазі глибше вивчення правового боку відображення господарської діяльності економічного суб'єкта в обліку. Юридичний підхід можна використовувати під час проведення аудиторської перевірки статутного капіталу, він включає експертизу правильності і повноти формування статутного капіталу, а також порядок перевірки правильності відображення в обліку розрахунків із засновниками.

Експертиза укладених економічним суб'єктом господарських договорів на відповідність чинному законодавству та експертиза дотримання економічним суб'єктом трудового законодавства також належать до цього типу методик аудиту. У правилах (стандартах) аудиторської діяльності такі методики називають методиками перевірки засобів контролю.

3) Галузевий підхід передбачає розроблення методики проведення аудиту економічних суб'єктів залежно від виду їхньої діяльності та галузевої належності. За приклади таких методик можна взяти методики аудиту будівельних організацій, сільськогосподарських підприємств, підприємств торгівлі, банків, страхових організацій, інвестиційних компаній. У них ураховуються особливості перевірки складу витрат на виробництво продукції (виконання робіт, надання послуг), організації управлінського обліку та ін.

4) Спеціальний підхід передбачає розроблення методики перевірки груп економічних суб'єктів, які мають загальні спеціальні ознаки (структуру управління, структуру капіталу, чисельність працівників, організаційно-правову форму, податковий режим тощо) [4].

Із використанням перелічених підходів доцільно приймати сучасні інструментальні засоби: тести, таблиці, анкети, опитувальні листи, що полегшують роботу аудиторів і помічників.

Під час розгляду понять «методи» і «прийоми» маються на увазі способи або система дій, що застосовуються для виконання аудиторської перевірки. Аудиторські фірми (індивідуальні аудитори) самостійно вибирають прийоми та методи своєї роботи. Таке право міститься у Законі про аудиторську діяльність. Найбільш широко під час аудиторської перевірки застосовуються вибіркові методи та тесту-

вання. Конкретні методи та прийоми, що застосовуються у процесі аудиторської перевірки, мають бути відображені у робочих документах аудитора.

За методом проведення аудиторська перевірка може бути суцільною, вибірковою, комбінованою, документальною, фактичною [5].

Суцільна перевірка передбачає детальне вивчення всієї сукупності первинної бухгалтерської документації, реєстрів аналітичного та синтетичного обліку, змісту бухгалтерської звітності.

У результаті аудиторської перевірки суцільним шляхом дані первинних документів зіставляються зі змістом реєстрів аналітичного обліку (особових рахунків). Потім встановлюється відповідність даних аналітичного обліку оборотам та залишкам за рахунками синтетичного обліку. Перевіряється правильність відображення залишків за синтетичними рахунками на звітні дати у відповідних статтях балансу.

Вибіркова перевірка дає змогу отримати досить точні дані про сукупність, що перевіряється, за її відносно малою частиною. Під час вибіркової перевірки аудитор перевіряє документацію бухгалтерського обліку організації не суцільним порядком, а вибірково, дотримуючись вимог відповідного правила (стандарту) аудиторської діяльності.

Вибірка має бути репрезентативною, тобто представницькою. Для цього можна використовувати один із таких методів:

– випадковий відбір – проводиться за таблицею випадкових чисел;

– систематичний відбір – елементи відбираються через постійний інтервал, починаючи з випадково вибраного числа. Інтервал будується на певному числі елементів сукупності (наприклад, вивчення кожного 20-го документа з усіх документів цієї категорії) або на вартісній їх оцінці (наприклад, відбирається той елемент, що становить сальдо або оборот, на який припадає кожен наступний мільйон гривень у сукупній вартості елемента);

– комбінований відбір – являє собою комбінацію різних методів випадкового та систематичного відбору [6].

Аудиторській організації необхідно щодо обсягу вибірки встановити допустимий ризик вибірки, прорахувати допустимі й очікувані помилки, відбити у робочій документації всі стадії проведення вибірки та аналіз її результатів.

Комбінована перевірка передбачає поєднання методів суцільної та вибіркової перевірок.

Методом суцільної перевірки проводиться аудит нечисленних операцій, пов'язаних із високим ризиком. За приклад таких операцій можна взяти валютні операції, операції з фондовими цінностями, інші.

Методом вибіркової перевірки проводиться аудит операцій, обсяг яких є досить великим. До таких операцій належать, наприклад, касові, розрахункові, господарські та ін.

Документальна (камеральна) перевірка – перевірка, обмежена вивченням документів бухгалтерського обліку (первинних та зведених) та бухгалтерської або податкової звітності економічного суб'єкта. Подібна перевірка не передбачає проведення інвентаризації, усного опитування персоналу керівництва

організації, що перевіряється, вона здійснюється, як правило, без виходу на об'єкт, що перевіряється.

Фактична перевірка здійснюється з виходом на об'єкт, що перевіряється, або в організацію, що аудидується.

Документальна та фактична перевірки можуть бути як суцільними, так і вибірковыми чи комбінованими [7].

Методика детальної перевірки відображення у бухгалтерському обліку оборотів та сальдо за рахунками повинна розроблятися за єдиною (типовою) схемою, що включає: 1) перелік нормативних документів, що регулюють порядок відображення господарських операцій за конкретним бухгалтерським рахунком; 2) опис альтернативних облікових рішень, вибір яких надано економічному суб'єкту нормативними документами; 3) склад первинних документів за рахунком (розділом обліку); 4) реєстри аналітичного обліку за рахунком; 5) реєстри синтетичного обліку за рахунком; 6) бухгалтерську звітність, у якій відображено розділ (ділянка, бухгалтерський рахунок); 7) класифікатор можливих порушень у розділі (дільниці, бухгалтерському рахунку); 8) перелік типових порушень у розділі (дільниці, бухгалтерському рахунку); 9) перелік питань щодо типових опитувань на етапі планування аудиторської перевірки; 10) перелік аудиторських процедур, що застосовуються під час перевірки оборотів та залишків за рахунком; 11) послідовність виконання аудиторських процедур; 12) особливості проведення аудиту за умов використання персональних комп'ютерів (ПК); 13) застосування методів економічного аналізу.

Висновки з цього дослідження і перспективи подальших розвідок. Отже, запропонована структура методики детальної перевірки правильності відображення у бухгалтерському обліку обіг та сальдо за рахунками може використовуватися для розроблення внутрішніх стандартів аудиторських організацій та індивідуальних аудиторів за розділами та рахунками бухгалтерського обліку. Наявність таких стандартів полегшує роботу аудиторів, забезпечує високу якість наданих аудиторських послуг, дає змогу здійснювати перевірку якості діяльності аудиторської організації і навіть захищати інтереси окремих аудиторів.

Збираючи аудиторські докази, аудитор може застосувати одну чи кілька процедур незалежно від того, скільки господарських операцій перевіряється.

Бібліографічний список:

1. Артюх О.В. Принципи контролю: проблематика визначення. *Науковий вісник Ужгородського національного університету. Серія «Міжнародні економічні відносини та світове господарство»*. 2016. Вип. 6(1). С. 20–25.
2. Бутинець Ф.Ф. Теорія бухгалтерського обліку : підручник. Житомир : ЖТІ, 2000. 344 с.
3. Лядова Ю.О. Класифікація державного аудиту як складової державного фінансового контролю. *Економіка: реалії часу*. 2015. № 4(20). С. 27–32.
4. Кулаковська Л.П., Піча Ю.В. Організація і методика аудиту : навчальний посібник. Київ : Каравела, 2004. 568 с.
5. Ткаченко Н.М. Бухгалтерський фінансовий облік, оподаткування і звітність : підручник. Київ : Алерта, 2011. 976 с.
6. Коцера Н.В. Організація і планування аудиту фінансової стійкості та платоспроможності підприємства. *Причорноморські економічні студії*. 2018. Вип. 29(2). С. 108–112.
7. Аудит : підручник / за заг. ред. проф. О.А. Петрик. Київ : КНЕУ, 2015. 498 с.

References:

1. Artyukh O.V. (2016) Pryntsypy kontrolyu: problematyka vyznachennya [Principles of Control: Problems of Definition] *Naukovyy visnyk Uzhhorods'koho natsional'noho universytetu. Seriya: Mizhnarodni ekonomichni vidnosyny ta svitove hospodarstvo* [Scientific Bulletin of Uzhgorod National University. Series: International Economic Relations and the World Economy]. Vol. 6(1), pp. 20–25. (in Ukrainian)
2. Butynecj F.F. (2000). *Teorija bukhghalters'kogo obliku* [Accounting theory]. Zhytomyr: ZhTI. (in Ukrainian)
3. Ljadova Ju.O. (2015) Klasyfikacija derzhavnogho audytu jak skladovoji derzhavnogho finansovogho kontrolju [Classification of public audit as a component of public financial control]. *Ekonomika: realiji chasu*, no. 4(20), pp. 27–32. (in Ukrainian)
4. Kulakovska L.P., Picha Yu.V. (2004). *Orhanizatsiya i metodyka audytu* [Organization and methodology of audit]. Kyiv: Karavela. (in Ukrainian)
5. Tkachenko H.M. (2011) *Bukhghalters'kyj finansovyj oblik, opodatkuvannja i zvitnistj: pidruchnyk* [Financial accounting, taxation and reporting: textbook]. Alerta. (in Ukrainian)
6. Kotseruba N.V. (2018) Orhanizatsiia i planuvannia audytu finansovoi stiiikosti ta platospromozhnosti pidpriemstva [Organization and planning of audit of financial sustainability and planned capacity of the enterprise]. *Prychornomorski ekonomichni studii* [Black Sea Economic Studies], no. 29(2), pp. 108–112. (in Ukrainian)
7. Petryk O.A., Zotov V.O., Kudrytskiy B.V. et al. (2015) *Audyt* [Audit]. O.A. Petryk (Ed.). Kyiv: KNEU. (in Ukrainian)