

## ПРОБЛЕМНІ ПИТАННЯ В МЕТОДИЦІ АУДИТУ

*Узагальнено основні підходи до трактування терміну “методика” на підставі огляду літературних джерел та уточнено сутність даного поняття; визначено проблемні питання, сформульовано необхідність розробки методики аудиту.*

**Постановка проблеми.** Одним з найважливіших питань в теорії і практики аудиту є питання методики його проведення. Адже фахівець, який досконало володіє методикою дослідження фактів господарського життя є справжнім спеціалістом в галузі аудиту. На жаль, сьогодні не велика кількість теоретиків в галузі аудиту, які у своїх наукових працях розкривали б питання методики аудиту. У кращому випадку можемо знайти лише визначення суті поняття “методика аудиту” та методику проведення аудиту окремих об’єктів обліку. А про розробку власної методики проведення аудиту фінансової звітності, де б чітко зазначались рекомендовані методи, способи, прийоми, процедури, послідовність їх застосування при перевірці господарської діяльності, які необхідно контролювати, про рекомендації для ефективного та швидкого, якісного проведення аудиту говорять лише окремі науковці. Наводячи методику аудиту, науковці ведуть мову про об’єкти, що необхідно перевірити, але більшість авторів не зазначає, як необхідно проводити аудит, в якій послідовності, до яких даних необхідно звернутися і де їх отримати.

Процес аудиторської перевірки є тривалим і складним. Саме тому аудитори та ті, хто намагається ними стати, постійно працюють над тим, зменшити затрати часу на проведення перевірки, але не знижуючи при цьому якість аудиту і не збільшуючи аудиторських підприємницький ризик. Цього можна досягти лише за умови формування чіткої та ефективної методики аудиту.

“Розробка чіткої, ефективної, всеохоплюючої методики проведення аудиту є найголовнішим завданням аудиту в цілому, від якого залежить, результат якого прагне

досягти будь-який аудитор – висловлення неупередженої думки щодо достовірності звітності підприємства-клієнта, тобто надання оцінки правильності складання звітності за встановленими формами і відповідності чинному законодавству України” [7, с. 3].

**Аналіз досліджень і публікацій.** Визначення сутності поняття “методика” було предметом дослідження таких вчених, як Ф.Ф. Бутинець [2, 3], Н.І. Петренко [8], Л.П. Кулаківська [6], Є. Калюга [2], Г.М. Давидов [2]. Крім того, розглядалися питання значення методики аудиту, необхідності її розробки.

**Мета дослідження.** Розглянути дефініції поняття “методика”, необхідності в організації ефективного та якісного аудиту; проаналізувати проблеми методики аудиту, які на сьогодні існують в Україні та запропонувати шляхи їх подолання.

### **Виклад основного матеріалу.**

Сьогодні ні для кого не є секретом, що науково розроблена методика аудиту дозволяє підвищити якість, забезпечити результативність, оптимальність і повноту перевірки. Сформована методика аудиту дозволить найповніше дослідити об’єкти аудиту з найменшими затратами зусиль і часу, тобто оптимізувати процес аудиту.

Отже, методика аудиту дає можливість: визначити реальний, якісний і кількісний стан об’єктів, що відображаються в фінансовій звітності та вивчаються аудитором в ході її перевірки; виявити відхилення від базового або нормативного стану й оцінити ці відхилення за критеріями доцільності та законності.

Потребує дослідження питання щодо тлумачення поняття “методики аудиту”. Необхідність дослідження його суті пов’язане

з невірним тлумаченням даного поняття у зв'язку з неправильним перекладом та із застосуванням даного поняття (при його запозиченні із праць закордонних авторів) у вітчизняну практику аудиту. Крім того дослідження методики аудиту, формування мети та необхідності проведення неможливе без чіткого формулювання понятійного апарату (до цього часу немає єдиної точки зору щодо визначення таких понять як “метод”, “прийом”, “спосіб”, які є основоположними у розумінні суті методики). Погляди різних вчених на дане питання згруповані в таблиці 1.

Таблиця 1. Визначення поняття “МЕТОДИКА” в різних літературних джерелах

№ з/п	Автор, джерело	Визначення
1	2	3
1	Айсберг Б.А., Лозовський Л.Ш., Стародубцева Е.Б. [1, с. 190]	<i>Методика</i> – конкретизація методу, доведення його до інструкції, алгоритму, чіткого опису способу існування.
2	Бутинець Ф.Ф. [53 с.208]	<i>Методика</i> – застосування в певному порядку різноманітних конкретних способів і прийомів, за допомогою яких здійснюється більш глибоке пізнання господарських явищ і процесів. <i>Методика аудиту</i> – це застосування сукупності способів і прийомів, які дають можливість провести аудит системно, в найбільш доцільній послідовності. Інакше кажучи, це система способів, прийомів і правил, що застосовуються при вивченні господарсько-фінансової діяльності підприємств, що складається з трьох рівнів, які включають: об'єкти дослідження; джерела отримання інформації; прийоми і способи вивчення об'єктів.
3	Бутинець Ф.Ф., Малюга Н.М., Петренко Н.І. [2, с. 278]	<i>Методика</i> – застосування спеціальних способів і прийомів для дослідження об'єктів аудиту, передбачених для вивчення.
4	Бутинець Ф.Ф., Малюга Н.М., Петренко Н.І. [2, с. 279]	<i>Методика</i> – сукупність способів і прийомів, за допомогою яких виконуються завдання, поставлені для вирішення на кожному конкретному етапі технології.
5	Бутинець Ф.Ф., Малюга Н.М., Петренко Н.І. [2, с. 291]	<i>Методика</i> – характеризується сукупністю способів вивчення законності, вірогідності, доцільності й документальної обґрунтованості здійснених операцій, виявлення негативних явищ у господарській діяльності підприємства, визначення матеріального збитку (Калюга Є.).
6	Бутинець Ф.Ф., Малюга Н.М., Петренко Н.І. [2, с. 278]	<i>Методика</i> – визначає, у якому порядку, якими способами та прийомами здійснюється аудит.
7	Бутинець Ф.Ф., Малюга Н.М., Петренко Н.І. [2, с. 292]	<i>Методика</i> – сукупність способів і прийомів, що дають можливість провести аудит чи ревізію системно та в найбільш доцільній послідовності, тобто це система способів, прийомів і правил, призначена для вивчення господарської діяльності підприємств (Давидов Г.М.).
8	Бутинець Ф.Ф., Малюга Н.М., Петренко Н.І. [2, с. 292]	<i>Методика</i> – сукупність взаємопов'язаних способів та прийомів доцільного проведення будь-якої роботи (Новий тлумачний словник української мови, Т.2).
9	Бутинець Ф.Ф., Малюга Н.М., Петренко Н.І. [2, с. 293]	<i>Методика</i> – застосування сукупності способів і прийомів, які дають можливість провести аудит системно, у найбільш доцільній послідовності та безпомилково висловити свою думку.
10	Бухгалтерський словник / За ред. проф. Ф.Ф. Бутиця. [5, с. 110]	<i>Методика</i> – конкретизація методу, доведення його до положення, алгоритму, чіткого опису способів проведення.
11	Кулаківська Л.П., Піча Ю.В [6, с. 45]	<i>Методика аудиту</i> – послідовність та порядок застосування окремих методів аудиторської перевірки та її організації з метою встановлення об'єктивної істини щодо аудованої інформації і доведення цієї істини через аудиторський висновок до користувачів фінансової звітності та аудиту

1	2	3
12	Петренко Н.І. [8, с.68]	<i>Методика аудиту</i> – застосування при вивченні фінансової звітності підприємства системи способів, прийомів і правил, які дають можливість провести аудит системно та у найбільш доцільній послідовності.
13	Сліпушко О. [9, с. 151]	<i>Методика</i> – 1) сукупність взаємопов'язаних способів і прийомів доцільного й ефективного проведення певної роботи; 2) вчення про методи викладення певної науки, предмета.

Проаналізувавши дані таблиці можна виділити два підходи до визначення поняття “методика”: 1) методика конкретизує метод та 2) методика – це послідовність застосування окремих методів. На перший погляд це два взаємо виключаючи підходи. Але, на нашу думку, ці два підходи мають право на існування і мають раціональне зерно. Необхідно лише вказати на аналітичність дослідження. У першому випадку дослідження проводиться у рамках одного, єдиного методу і вивчається питання щодо найефективнішого його застосування (набір окремих способів та прийомів, які застосовуються у певній послідовності). У другому випадку вказується на те, що при дослідженні окремого об'єкту аудиту може використовуватись сукупність методів. У цьому випадку необхідно у першу чергу акцентувати увагу на послідовність застосування самих методів, а не способі і прийомів, що застосовуються у межах окремого методу.

Розглянувши всі підходи до визначення методики аудиту, можна запропонувати наступне визначення: *методика* – це застосування сукупності методів (способів і прийомів), які дозволяють провести аудит системно, у найбільш доцільній послідовності, допомагають аудитору безпомилково висловити свою думку, дозволяють довести процес аудиту до алгоритму з метою досягнення поставлених завдань (мети).

Одним з проблемних питань розробки методики аудиту є те, що вона потребує *кваліфікованих спеціалістів* у галузі аудиту. “Аналіз діяльності аудиторської системи, перевірки стану організації діяльності окремих аудиторів, узагальнення аудиторської практики та дані статистики свідчать, що аудиторська система України не ідеальна, оскільки недоліки в її функціонуванні є. Багатьом аудиторам бракує

знань, досвіду, вихованості, об'єктивності при складанні висновків. Не кожен аудитор має організаторські здібності та високе почуття відповідальності” [2, с.5]. Виникає замкнене коло, коли розробка методики потребує фахівців, а їх не має. Якщо не має методики, то не існує схеми, за якою можна було б навчитися, яку можна удосконалити. Крім того, відповідно до Закону України “Про аудиторську діяльність” аудиторами мають право бути особи, які мають вищу освіту, причому у цьому нормативному акті не зазначено обов'язковості економічної освіти. І, як наслідок, – аудит проводять люди, які можуть не мати економічної освіти та не розуміються в бухгалтерському обліку.

Користувачами аудиторських звітів і висновків також є громадяни. У деякій мірі методика аудиту направлена на задоволення їх інформаційних потреб, які приймають рішення про вкладення вільних грошових коштів в цінні папери акціонерних товариств. Але приклади закордонних фірм свідчать про те, що *проведений аудит не може бути гарантом успішної діяльності підприємств* (такі фірми, як “Enron”, “Parmalat”, “WorldCom”, “Merck”, “Xerox” та інші збанкрутували після проведення аудиту). Банкрутство банку “Україна” після проведення аудиту призвело до того, що багато громадян України залишились ошуканими. Але нам, як пересічним громадянам не важливо, хто буде проводити аудит. Як вкладники капіталу, ми хочемо бути впевнені, що вкладаючи кошти в підприємство чи фінансову установу, повернемо вкладені кошти та отримаємо доходи.

Але з огляду на банкрутства великих підприємств, звітність яких була підтверджена як достовірна розробка методики аудиту, яка не дозволяла б маніпулювати даними та висновками, стала б

гарантом того, що перевірка проведена ефективно і підприємство не збанкрутує на наступний день, не призвівши до масового незадоволення діяльністю підприємства, а, відповідно, і діяльністю аудиторських фірм, недовірою до наданих ними висновків.

*Методика аудиту, яка б розкривала прийоми та способи та, а також послідовність їх застосування при дослідженні фінансової звітності підприємств залишаються не розробленими.* Цей факт негативно позначається на якості та ефективності аудиту, призводить до висловлення помилкової думки аудитора про достовірність фінансової звітності, що, в свою чергу, свідчить про недовіру суспільства до результатів аудиторської діяльності.

На жаль, у сучасних дослідників існує тенденція відкидати всі ті здобутки, які були набуті вітчизняними науковцями у галузі контролю за довгі роки теоретичних досліджень та їх практичного втілення. “Більшість аудиторських перевірок відзначається досить серйозними недоліками. Привертають увагу недбалість фахівців під час проведення аудиту, примітивність аудиторських звітів і висновків, недотримання елементарних норм методики здійснення контролю, однобічність, невміння та неповнота вивчення фінансової звітності. У найбільшій мірі це стосується перевірки фінансового стану підприємств, дослідження документів і матеріалів проведених у замовника інвентаризацій, правова та бухгалтерська малограмотність аудиторів. У багатьох аудиторських висновках взагалі помітна відверта фальсифікація інформації” [2, с.6] Майже всі вище наведені недоліки пов’язані з відсутністю або недосконалістю методики аудиту, що використовувалась при проведенні перевірки.

Іншим проблемним питанням методики аудиту є *запозичення західної практики*. “Принизливий характер аудиту виявляється ... в другу чергу – в ненауковій західній методиці проведення аудиту, його мети і засобів, завданнями та можливостями” [4, с.13]. Не можна забувати про те, що важливу роль у проведенні аудиту відіграє менталітет

країни. Так, основною рекомендованою західною методикою є застосування анкетування та опитування співробітників підприємства, посилення на результати внутрішнього аудиту. По-перше, в Україні на підприємствах дуже рідко створюється служба внутрішнього аудиту, а брати за основу аудиту опитування апарату управління по меншій мірі є не досить надійним (особливості менталітету).

Крім суто практичних проблем методики аудиту, досить гостро на сьогоднішній день стоїть *теоретична проблема* (частково ми вже її торкнулися на початку статті). Сьогодні не можна назвати жодного спеціалізованого літературного видання, яке цілком було присвячене розкриттю методики аудиту. У кращому випадку можемо знайти загальні фрази про суть поняття та про його застосування. Причому описується методика дослідження не фінансової звітності, а різних об’єктів бухгалтерського обліку. Причиною цього є те, що до цього часу не існує єдиного погляду на сутність аудиту. Ототожнення з ревізією призводить до перенесення на аудит методики проведення ревізії.

Оскільки аудит і ревізія є методами контролю, то сьогодні існує *проблема щодо виокремлення методики аудиту, уникнення дублювання окремих положень методики ревізії в методиці аудиту*. Методика аудиту повинна повністю відповідати сутності та особливостям аудиту. Крім того, існуючу розроблену в ревізії методику проведення перевірки досить складно застосувати в аудиті, оскільки аудит і ревізія відмінні між собою за сутністю, за об’єктами та завданнями. Так, об’єктом аудиту є показники фінансової звітності, об’єктом ревізії – здійснені господарські операції. У зв’язку з цим і методики їх вивчення є різними.

Наприклад, при отриманні пояснень аудитор може звертатися до замовника за роз’ясненнями. Але це суттєво відрізняється від дій ревізора, який має право вимагати пояснень. Аудитор не може отримувати пояснень від клієнта – це неетично. Аудитора найняли керівники підприємства, яким він повинен надати допомогу, а також висловити свою

думку щодо достовірності складеної звітності. Він може звертатися до посадових осіб з проханням дати роз'яснення, а не вимагати пояснень, які надаються у письмовій формі.

Деякі вчені переносять у вітчизняні дослідження “західні розробки” щодо методики аудиту, не враховують те, що прийнятне на Заході, може не знайти свого застосування на національному рівні.

Але не можна говорити про те, що аудит повністю відокремлений від інших методів господарського контролю. Методика господарського контролю, тобто застосування способів і прийомів в аудиті, ревізії, перевірки, аналізі, в ряді випадків може співпадати, але не можна стверджувати, що вони однакові. Наука про господарський контроль розробляє методи, способи та прийоми дослідження, які з успіхом можуть застосовувати аудиторі, ревізори, експерти-бухгалтери.

Аналіз розкриття методики аудиту в науково-практичній літературі свідчить, що більшість дослідників звертають увагу на методику визначення ризику, методику вивчення стану внутрішнього контролю та розрахунків з різними дебіторами і кредитором, збору доказів під час аудиту, побудові аудиторської вибірки, методиці вивчення операцій з руху основних засобів, визначенню суттєвості [4, с. 297]. Крім того сьогодні методика не містить основоположних етапів проведення аудиту, а наведені методики аудиту побудовані в різній послідовності.

Наявність інформаційно-методичних *суперечностей у формуванні даних бухгалтерського, податкового та інших видів обліку* призводить до значних затрат часу і коштів, відволікаючи бухгалтерів та аудиторів на їх усунення, замість зосередження фахових зусиль на вирішенні пріоритетних економіко-правових завдань. Тому для аудиторів досить важливою умовою ефективного проведення аудиту є стандартизація бухгалтерського та податкового обліку, доведення його ведення до алгоритму для мінімізації витрат на його дослідження, виявлення відхилень у відображенні даних.

На сьогодні в Україні не розроблені стандарти, за якими можна було б оцінити якість проведеного аудиту, визначали перелік необхідних до проведення процедур, тим самим зобов'язували кожного аудитора і аудиторську фірму до розробки методики аудиту. Як дань ринковій економіці, у національному аудиті запроваджуються принципи саморегулювання щодо питань методики аудиту, тобто “як вважаєш за потрібне, так і роби”. Але, як засвідчила історія, повне саморегулювання призводить до хаосу. Тому необхідно знайти оптимальну пропорцію між державним і індивідуальним (громадським) контролем

**Висновки та перспективи подальших досліджень.** На основі проведених досліджень, можна зробити висновок, що визначення поняття “методики аудиту”, яке можна було рекомендувати до застосування трактується наступним чином: *методика аудиту* – це застосування сукупності методів (способів і прийомів), які дозволяють провести аудит системно, у найбільш доцільній послідовності, допомагають аудитору безпомилково висловити свою думку, дозволяють довести процес аудиту до алгоритму з метою досягнення поставлених завдань (мети).

Вирішення існуючих проблем методики аудиту закладені у трактування самої проблеми. Так, брак спеціалістів у галузі аудиту, а відповідно проблеми визначення якості проведеного аудиту та відповідальності аудитора за проведений аудит, вирішується шляхом якісної підготовки таких спеціалістів, тобто створення законодавчого регулювання щодо освіти аудиторів, сертифікації та ін. З іншого боку досконала нормативна база буде основою для вивчення самого аудиту.

Крім того необхідно внести зміни до Закону України “Про аудиторську діяльність”, в якому зазначити обов'язковість вищої економічної освіти за спеціальністю „Облік і аудит”, необхідність мати для отримання сертифікату аудитора теоретичні розробки в галузі аудиту, практичний досвід роботи в галузі господарського контролю (ревізор, асистент аудитора тощо), ускладнення завдань іспиту для отримання

сертифікату аудитора (ввести додаткову кількість питань з облікових дисциплін, таких як „Облік в галузях” та „Облік в зовнішньоекономічній діяльності”. Це пов’язано з тим, що облік в кожній галузі містить свої особливості, так само, як і операції на зовнішньому ринку (купівля - продаж валюти, імпорт, експорт тощо).

На сьогоднішній день не існує єдиного погляду на визначення понять, що лежать в основі розуміння методики аудиту (метод, спосіб, прийом, процедури та ін.). Тому при систематизації знань з даного питання та формулювання більш чіткого понятійного апарату автоматично вирішується питання з формулюванням визначення поняття “методика аудиту”. Також необхідно більш детально теоретично обґрунтувати методики аудиту фінансової звітності (як в цілому по звітності, так і по кожній формі звітності окремо), тобто розробити конкретні кроки дій, які можуть використовуватись за основу у процесі кожної аудиторської перевірки.

Не зважаючи на те, що розробка технології проведення аудиту на кожній фірмі є індивідуальною, на теоретичному рівні необхідно розробити загальні, прийнятні на кожній фірмі етапи проведення аудиту, що значно спростить завдання щодо розробки методики аудиту.

На жаль, науковці відкидають здобутки вітчизняних вчених у галузі господарського контролю та запозичують практику західних аудиторських фірм. У цьому випадку необхідно досягти “золотої середини”. Тобто, використовувати у розробці сучасної методики аудиту ці найкращі здобутки вітчизняного та зарубіжного аудиту, які будуть прийнятні для сучасного стану економіки та для національного аудиту загалом. На основі даного поєднання необхідно видавати спеціалізовану літературу, яка була б присвячена методиці аудиту.

Вище наведений перелік проблем, які виникають при розробці методики аудиту не є вичерпним. На основі вже існуючих кожного дня з’являються нові, які ще більше поглиблюють ці проблемні питання.

#### ЛІТЕРАТУРА:

1. *Айсберг Б.А., Лозовський Л.Ш., Стародубцева Е.Б.* Современный экономический словарь. – М.: ИНФРА – М, 1996. – 496[с. 190]
2. *Бутинець Ф.Ф.* Аудит або бізнес без ризику і втрат //Вісник ЖДТУ. –2004. – №4(30). – с.3-14
3. *Бутинець Ф.Ф.* Аудит: Підручник для студентів спеціальності "Облік і аудит" вищих навчальних закладів. – 2-ге видання, перероблене і доповнене – Житомир: ПП "Рута", 2002. – 672 с. [с.208]
4. *Бутинець Ф.Ф., Малюга Н.М., Петренко Н.І.* Аудит: стан і тенденції розвитку в Україні і світі: Монографія / За ред. проф. Ф.Ф. Бутинця. – Житомир: ЖДТУ, 2004. – 564 с.[с. 278]
5. *Бухгалтерський словник / За ред. проф. Ф.Ф. Бутинця.* – Житомир: ПП"Рута", 2001. – 224 с. [с. 110]
6. *Кулаківська Л.П., Піча Ю.В.* Основи аудиту: навчальний посібник для студентів вищих навчальних закладів освіти. – Львів: Піча Ю.В.; “Каравела”, Львів: “Новий світ – 2000”, 2002. – 504с.
7. Міжнародна науково-практична конференція (10 років аудиту в Україні). Теорія і практика незалежного аудиту в Україні. Київ 2002 рік. Пилипенко І.І., Шевчук В.О. Система національного аудиту в Україні: підсумки, проблеми та перспективи розвитку, С. 3-10
8. *Петренко Н.І.* Організація і методика аудиту в Україні: дисертація на здобуття наукового ступеня кандидата економічних наук. – Житомир, 2004 [с.68]
9. *Сліпушко О.* Політичний і фінансово-економічний словник. – К.: В-во "Криниця", 1999. – 458 с.

Ковбич Тетяна Миколаївна – аспірант Державної академії статистики, обліку і аудиту.

Наукові інтереси:

- теорія бухгалтерського обліку;
- теорія та практика аудиту.