

6. Каменська, Т. О. Внутрішній аудит. Сучасний погляд [Текст] : монографія / Т. О. Каменська ; Нац. акад. статистики, обліку та аудиту. – К. : Інформ.-аналіт. агентство, 2010. – 499 с.

7. Пантелєєв, В. П. Аудит [Текст] : навч. посіб. / В. П. Пантелєєв. — К. : Професіонал, 2008. – 400 с.

8. Петренко, Н. І. Проблеми визначення аудиту в економічній літературі [Текст] / Н. І. Петренко // Держава та регіони. – 2002. – №4. – С. 153–158.

9. Про аудиторську діяльність в Україні [Електронний ресурс] : закон України від 22.04.1993 р. № 3125-ХІІ : [зі змінами та доповненнями]. – Режим доступу : <<http://zakon.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=3125-12>>.

10. Шеремет, А. Д. Аудит [Текст] : учебник / А. Д. Шеремет, В. П. Суйц. – 2-е изд., доп. и перераб. – М. : ИНФРА-М, 2001. — 352 с.

Отримано 30.03.2011. ХДУХТ, Харків.

© О.О. Безпалова, 2011.

УДК 657.6:339.18

Н.С. Акімова, канд. екон. наук

Т.А. Наумова, канд. екон. наук

ЗМІСТ І РОЛЬ АУДИТОРСЬКИХ ПРОЦЕДУР В АУДИТІ ТОВАРНИХ ОПЕРАЦІЙ

Досліджено підходи до трактування поняття «аудиторські процедури», виділено етапи аудиторської перевірки операцій з продажу товарів на торговельному підприємстві та визначено основні напрямки удосконалення аудиторських процедур.

Исследованы подходы к определению понятия «аудиторские процедуры», выделены этапы аудиторской проверки операций по продаже товаров на торговом предприятии и определены основные направления совершенствования аудиторских процедур.

Investigated approaches to the definition of "audit procedures", the stages of audit operations for the sale of goods on the retailer and the main directions for improving the audit procedures.

Постановка проблеми у загальному вигляді. З розвитком аудиторської діяльності в Україні постійно підвищуються вимоги до якості аудиту, що, безсумнівно, залежить від якості аудиторських процедур, які здійснюються в процесі аудиторської перевірки. Актуальність дослідження питань здійснення аудиторських процедур в аудиті із продажу товарів торговельного підприємства обумовлюється й тим, що останнім часом аудит все інтенсивніше виконує функції, пов'язані

з виявленням впливу зовнішніх і внутрішніх чинників на діяльність підприємства, прогнозуванням тощо.

Різні підходи в дослідженнях учених-економістів до розуміння і розкриття суті поняття «аудиторська процедура», виникнення великої кількості теоретичних розробок і практичних методик аудиту вимагає їх систематизації та поглибленого дослідження в напрямку удосконалення.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Питання термінології, що визначає аудиторські процедури, розглядаються в наукових роботах Р. Адамса, В.В. Скобари, В.Д. Андрєєва, Р.А. Алборова, Е.А. Аренса, Дж.К. Лоббека, М.Т. Білухи, В.С. Рудницького, С.Я. Зубілевича, Р. Доджа, П.І. Камишанова, А.Д. Шеремета, В.П. Суйца, О.В. Ковальова, Ю.П. Константинова, В.І. Подольського, Ф.Л. Дефліза, Г.Р. Дженіка, В.О'Рейлі, М.Б. Хірша, А.А. Терехова, Дж.К. Робертсона. Аналіз економічної літератури засвідчує, що у зарубіжних і українських авторів немає єдиного підходу до визначення термінів, якими називають аудиторські процедури.

Так, М.Т. Білуха визначає аудиторські процедури як «систему методичних дій на суб'єкти і об'єкти процесу розширеного відтворення суспільно необхідного продукту, які здійснюються аудитором при проведенні контрольних функцій» [4]. У сучасних умовах перебігу господарських процесів до контрольної функції можна додати низку функцій, які виконують аудитори на практиці, зокрема консультативну, аналітичну та ін.

Рудницький В.С. зазначає, що аудиторські процедури – це система методичних дій аудитора, спрямованих на отримання достатніх і надійних доказів щодо об'єктів аудиту [9]. Такої ж думки дотримується В.І. Подольський, характеризуючи аудиторську процедуру як «визначний метод отримання доказів аудитором». Тобто, основною метою здійснення аудиторських процедур є отримання доказів для підтвердження гіпотез аудитора щодо діяльності об'єктів аудиту. Але до аудиторських процедур відносять також процедури вибору і попереднього ознайомлення з клієнтом, розробки плану і програми аудиту та інші процедури, що суперечать обмеженню аудиторських процедур лише отриманням аудиторських доказів.

Чернелєвський Л.М. і Беренда Н.І. визначають аудиторські процедури як дії аудитора щодо перевірки фінансової звітності [10]. Це твердження вимагає уточнення, оскільки в процесі здійснення аудиту, крім перевірки фінансової звітності, виконують і супутні послуги, які можуть здійснюватися аудитором як відокремлено, так і в складі певної аудиторської перевірки. З цього приводу Радченко К.І. зазначає,

що стратегічний аудит може бути як «самостійним видом послуг», так і інтегрованим видом послуг.

Робертсон Дж.К. вважає, що аудиторські процедури – це «конкретні дії аудиторів з метою отримання даних під час аудиторської перевірки» і вказує що вони «можуть бути різними залежно від складності системи обліку», виду підприємства, що перевіряється, та інших конкретних умов». Але ж метою аудитора є не лише отримання даних під час аудиторської перевірки, але і їх аналітична оцінка, без якої аудитор не зможе підтвердити свої гіпотези і сформулювати правильні висновки щодо діяльності об'єкта аудиту.

Аренс Е.А. і Лоббек Дж.К. окреслюють аудиторські процедури, як «групи конкретних детальних інструкцій про особливості збирання свідочств того чи іншого типу на кожному етапі аудиту» [3]. Автори отожднюють поняття процедури і інструкції, що, на нашу думку, є не зовсім правильним, оскільки конкретні детальні інструкції – це практичні розробки, методичні вказівки для проведення аудиторської перевірки. Основними інструкціями про особливості збирання свідочств того чи іншого типу на кожному етапі аудиту є стандарти аудиту.

Актуальність указаних проблем, їх практичне значення і недостатнє теоретичне й методичне опрацювання обумовили вибір теми, мету, завдання та основні напрями дослідження.

Мета та завдання статті. Метою даного дослідження є визначення складових частин загального аудиторського ризику на підставі вивчення термінології, що визначає елементи аудиторського ризику, у різних наукових джерелах. Для досягнення мети були поставлені такі завдання:

- дослідити суть аудиторського ризику та визначити його основні елементи;
- обґрунтувати пропозиції різних авторів щодо термінології, що визначає елементи аудиторського ризику;
- зробити власні рекомендації стосовно визначення національної моделі розрахунку аудиторського ризику.

Виклад основного матеріалу дослідження. Для того щоб розкрити зміст аудиторської процедури в аудиті операцій з продажу товарів, з'ясуємо суть поняття «процедура». Так, в «Енциклопедії бізнесмена, економіста, менеджера» за редакцією Р.С. Дяківа зазначено, що «процедура» (від лат. *Procedo* – «просуваюсь») – офіційно встановлений або визначений порядок для здійснення певних справ; складова операцій, послідовність дій [6].

Вивчення та аналіз усіх вищевказаних трактувань поняття «аудиторська процедура» дозволили стверджувати, що аудиторська про-

цедура в аудиті операцій з продажу товарів – це сукупність дій, які здійснюють у процесі аудиторської перевірки у запланованій послідовності для досягнення бажаної мети шляхом отримання суттєвих доказів та їх аналітичної оцінки у розв’язанні поставлених завдань.

Аудиторська перевірка розглядається як установлений порядок дій аудитора зі збору, оцінки та аналізу аудиторських доказів, які стосуються фінансового стану, результатів діяльності та інформації щодо достовірності звітності [1; 2]. Саме тому послідовність етапів аудиторської перевірки має важливе значення для результативності здійснення аудиту операцій з продажу товарів торговельного підприємства, де етап – це окрема стадія процесу проведення аудиторської перевірки, яка включає комплекс послідовних взаємопов’язаних аудиторських процедур, розрахованих на певний проміжок часу.

В економічній літературі тривають дискусії з приводу виділення етапів аудиторської перевірки за їх кількістю, назвами, ознаками виділення.

Так, Н.І. Дорош називає такі етапи аудиту [5]:

1. Планування та визначення аудиторського підходу.
2. Тестування засобів контролю.
3. Перевірка господарських операцій по суті (перевірка оборотів і сальдо за рахунками та аналітичні процедури).
4. Завершення аудиту.

Петрик О.А. визначає п’ять основних етапів аудиторського процесу [7]:

1. Підготовчий – згода на перевірку, визначення основних напрямів перевірки і планування.
2. Проміжний – спеціальні перевірки системи внутрішнього контролю.
3. Фізична перевірка – спеціальні перевірки достовірності й результатів інвентаризації.
4. Аудит статей звітності – спеціальні перевірки бухгалтерських рахунків і форм звітності.
5. Заключний – завершення роботи, складання звіту і висновку аудиту.

Заслуговує на увагу визначення аудиторських процедур у розрізі кожної стадії аудиту В.С. Рудницьким [9].

Процедури початкової стадії аудиту:

- вибір суб’єкта аудиту, ознайомлення з його бізнесом і станом обліку;
- ознайомлення зі статутом, установчими документами та правовими зобов’язаннями клієнта;

- процедури оцінки системи обліку і внутрішнього контролю;
- оцінка аудиторського ризику;
- визначення обсягу робіт, узгодження суми оплати та складання угоди;

- процедури розробки плану та програми аудиту.

Процедури дослідної стадії аудиту:

- процедури тестування контрольних моментів;
- процедури господарських операцій за змістом;
- процедури тестування окремих сальдо рахунків;
- аналітичні процедури.

Процедури завершальної стадії аудиту:

- оцінка й аналіз результатів перевірки;
- процедури написання звіту і підготовки пропозицій до керівництва;

- процедури зі складання аудиторського висновку і оформлення акта виконаних робіт.

На нашу думку, це одна з найдетальніших класифікацій аудиторських процедур у розрізі стадій аудиту. Але з позиції застосування методів системно - орієнтованого аудиту товарних операцій і розробки перспектив стратегічного розвитку торговельного підприємства доцільним є розширення розглянутого розподілу такими етапами аудиторської перевірки:

1. Підготовка до планування аудиту:

- попередній аналітичний огляд операцій із продажу товарів і діагностика управлінських систем торговельного підприємства;
- розроблення загальної стратегії перевірки, складання загального плану і програми аудиту за виділеними операціями;
- оцінка ризику неефективності аудиту і встановлення границь суттєвості.

2. Перевірка системи обліку і внутрішнього контролю:

- вивчення елементів системи внутрішнього аудиту товарних операцій торговельного підприємства, середовища управління продажами товарів, інформаційних систем, моніторингу засобів контролю;
- оцінка ризиків контролю в управлінні продажами товарів і визначення «точок контролю»;
- тестування «точок контролю»;
- складання скорегованих програм аудиту за товарними операціями.

3. Збирання аудиторських доказів і документування аудиту:

- визначення способів вибіркової перевірки;

- тестування і перевірка господарських операцій на відповідність по суті;
- проведення аналітичних процедур;
- тестування і перевірка окремих сальдо рахунків;
- використання роботи експертів і третіх осіб;
- складання робочих документів.

4. Заключний етап аудиторської перевірки товарних запасів:

- систематизація, узагальнення й аналітична оцінка результатів аудиторської перевірки;
- оцінка безперервності діяльності організації та значимості допущень;
- підготовка звіту за результатами аудиту та подання пропозицій керівництву торговельного підприємства;
- складання аудиторського висновку.

Звичайно, такий поділ аудиторської перевірки на етапи є дещо умовним, оскільки кожна аудиторська фірма розробляє власне бачення стадій аудиту.

Оскільки одним із основних напрямків розвитку аудиту є збільшення питомої ваги аналітичних процедур у складі тестів, по суті, варто детальніше розглянути їх застосування в аудиті товарних операцій на торговельному підприємстві.

П.7 МСА 520 «Аналітичні процедури» визначає, що аналітичні процедури використовуються [11]:

- щоб допомогти аудиторіві спланувати характер, час і обсяг інших аудиторських процедур;
- як процедури по суті, коли їх застосування результативніше та ефективніше для зменшення ризику невиявлення конкретних тверджень у фінансових звітах, ніж докладні перевірки;
- для загального огляду фінансових звітів на заключному етапі аудиторської перевірки.

Янчева Л.М., Грінько А.П. та Макеева З.О. визначають аналітичні аудиторські процедури як аналіз і оцінку отриманої аудитором інформації, дослідження найважливіших фінансових та економічних показників економічного суб'єкта, що перевіряється, з метою виявлення незвичайних та неправильно відображених у бухгалтерському обліку фактів господарської діяльності, а також з'ясування причин таких помилок та викривлень [11]. Автори зазначають, що під аналітичними процедурами в аудиті мають на увазі:

- аналіз співвідношення різних фінансових даних або фінансових та нефінансових;

- співвідношення фактичних даних із прогнозами інших аналізів;
- співвідношення показників фінансової звітності за декілька років;
- дослідження несподіваних коливань у динаміці показників фінансової звітності;
- аналіз дій непередбачених чинників;
- оцінка результатів аналізу інформації, отриманої від адміністрації підприємства та третіх осіб.

Необхідно зазначити, що застосування аналітичних процедур є доцільним не лише в зовнішньому аудиті, але й у внутрішньому. Оскільки у внутрішнього аудитора значно більше можливостей застосовувати повною мірою аналітичні процедури в аудиті, ніж у зовнішнього, що пояснюється детальною обізнаністю внутрішнього аудитора із системою обліку, особливостями здійснюваних операцій із продажу товарів, постійним контролем за його діяльністю торговельного підприємства.

Важливим напрямком використання аналітичних процедур, особливо на заключному етапі, є оцінка дотримання торговельним підприємством курсу досягнення стратегічної мети. На жаль, нормативні акти не містять жодних рекомендацій щодо системи критеріїв, якими мусить керуватися аудитор. На нашу думку, залежно від стратегічних цілей компанії, службою внутрішнього аудиту має розроблятися система фінансових і нефінансових показників для оцінки досягнення проміжних завдань. Зовнішній аудитор повинен перевірити доцільність застосування розроблених показників, визначити тенденції шляхом порівняння результатів відсоткових значень і абсолютних величин з цими ж показниками за попередній період та із середнім значенням за декілька років.

Позитивний вплив на розширення можливостей аналітичних процедур під час проведення аудиту забезпечує також динамічний розвиток сучасних комп'ютерних технологій обробки даних [8].

На ринку аналітичних продуктів країн СНД і Балтії для розв'язання завдань аналізу фінансового стану, стратегічного планування розвитку торгового підприємства та багатьох інших цілей добре себе зарекомендували системи компанії «Expert Systems», такі, як: Audit Expert, Progest Expert, Forecast Expert, Quick Sales та Sales Expert.

Висновки. Виділення аудиторських процедур в аудиті товарних операцій торговельного підприємства як предмет наукового дослідження дозволяє одночасно розв'язати низку важливих питань:

– застосування аналітичних процедур на кожній стадії аудиторської перевірки товарних операцій дозволяє аудиторіві більш повноцінно і всебічно дослідити процес продажу товарів як об'єкт аудиту, що, у свою чергу, сприяє формуванню детального аудиторського судження про систему управління продажами товарів і суб'єкт господарювання в цілому;

– необхідність розширення методів застосування аналізу в аудиті може бути задоволена шляхом розробки та використання методичних підходів статистичних методів;

– розроблення системи фінансових і нефінансових показників для здійснення оцінки в процесі аудиторської перевірки, дотримання торговельним підприємством визначеної стратегічної мети сприятимуть посиленню значущості консультативної функції аудиту в превентивних заходах менеджерів управління продажами товарів і торговельного підприємства в цілому.

Список літератури

1. Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні [Електронний ресурс] : закон України : [затв. наказом Міністерства фінансів України від 16.07.1999 р. № 996]. – Режим доступу: <www.commerciallaw.com.ua>.

2. Про аудиторську діяльність [Електронний ресурс] : закон України : [затв. наказом Міністерства фінансів України від 14.09.2006 р. № 140-V]. – Режим доступу : <www.commerciallaw.com.ua>.

3. Аренс, А. Аудит [Текст]: [пер. с англ.] / А. Аренс, Дж. К. Лоббек. – М. : Фінанси і статистика, 2001. – 552 с.

4. Білуха, М. Т. Курс аудиту [Текст] / М. Т. Білуха. – К. : Вища школа, 2007. – 357 с.

5. Дорош, Н. І. Аудит: методологія і організація [Текст] / Н. І. Дорош. – К. : Знання, 2001. – 224 с.

6. Дяків, Р. С. Енциклопедія бізнесмена, економіста, менеджера [Текст] / Р. С. Дяків. – К. : Міжнародна економічна фундація, 2000. – 336 с.

7. Петрик, О. А. Аудит: методологія і організація [Текст] / О. А. Петрик. – К. : КНЕУ, 2003. – 237 с.

8. Редченко, К. І. Аудит стратегічних управлінських рішень, прогнозів та проектів [Текст] / К. І. Редченко. – Львів : ЛКА, 2001. – 328 с.

9. Рудницький, В. С. Аудит [Текст] / В. С. Рудницький. – Львів : СВІТ, 2002. – 295 с.

10. Чернелевський, Л. М. Аудит [Текст] / Л. М. Чернелевський, Н. І. Беренда. – К. : Міленіум, 2002. – 315 с.

11. Янчева, Л. Н. Аудит [Текст] / Л. Н. Янчева, А. П. Гринько, З. А. Макеева. – К. : КНЕУ, 2005. – 132 с.

Отримано 30.03.2011. ХДУХТ, Харків.

© Н.С. Акімова, Т.А. Наумова, 2011.