

розширити, відкрити філії, взяти кредит у банку, зробити підприємство відомим, завоювати своє місце на ринку, формувати бренд. Контрагенти обмежені у розширенні бізнесу. Однак, якщо учасники передбачають вагомні перспективи розвитку свого бізнесу, то вказані недоліки можна виправити, створивши юридичну особу.

Таким чином, на основі проведених досліджень, можна зробити висновки, що на практиці спільну діяльність без створення юридичної особи доцільно застосовувати у таких видах діяльності: у будівництві; у торгівлі; добуванні корисних копалин; управлінні майном; машинобудуванні; охороні здоров'я; культурі; освіті; туризмі; сільському господарстві (підсобному сільському господарстві) та ін.

Ірина ЩИРБА

Тернопільський національний економічний університет

ЕКОНОМІЧНИЙ ЗМІСТ АУДИТОРСЬКИХ ПРОЦЕДУР

В зарубіжній та вітчизняній економічній літературі наводяться різні визначення поняття «аудиторські процедури». Так, Е. А. Аренс і Дж. К. Лобек під аудиторськими процедурами розуміють «групи конкретних детальних інструкцій про особливості збирання свідчень того чи іншого типу на кожному етапі аудиту». Ці автори ототожнюють поняття процедури та інструкції (стандарти аудиту). Дж. К. Робертсон застерігає, що не слід плутати аудиторські стандарти з аудиторськими процедурами – конкретними діями аудиторів з метою оприлюднення даних під час аудиторської перевірки.

Вітчизняні вчені-економісти О. А. Петрик, К. І. Редченко, В. С. Рудницький та ін. вважають, що аудиторські процедури – це дії аудитора, які здійснюються з метою збирання аудиторських доказів. Наведене визначення є більш вдалим, але все ж таки потребує доповнення, оскільки аудиторські процедури застосовують на всіх стадіях та етапах аудиту. Тому з врахуванням зауважень, аудиторські процедури – це система організаційно-методичних дій аудитора, спрямованих на отримання достатніх доказів на всіх стадіях та етапах аудиту.

Одним з найбільш поширених категорій аудиторських процедур, що використовуються відповідно до оцінених ризиків є процедури тестування і процедури по суті.

Зміст тестування полягає в тому, що аудитор формує перелік питань для оцінки відповідного об'єкта дослідження і послідовно відповідає на них, використовуючи необхідні аудиторські процедури та отримуючи аудиторські докази.

Існує декілька загальних правил складання і заповнення аудиторських тестів: аудиторські тести складаються за принципом «від загального до конкретного», а відповіді на питання тестів даються навпаки – від конкретних до загальних; аудитори самі складають тести і самі на них відповідають. Якщо на сформульовані у письмовому вигляді питання відповідають інші особи, цей методичний прийом має назву аудиторського анкетування; відповіді на питання тестів можуть бути оформлені: у стверджувальній чи заперечній формі («так – ні»), у вигляді спеціальних позначень або цифр, у вигляді посилань на інші аудиторські робочі документи. За потреби відповідь деталізується.

У практичній діяльності аудиторів США, Великобританії та інших країн застосовується багато видів аудиторських тестів. В Україні питання систематизації аудиторських тестів у наукових джерелах майже не розглядалися. Спостерігаються значні розбіжності між поглядами вчених-економістів на види аудиторських тестів і методику їх застосування.

Наприклад, британський вчений Р. Додж у своїй монографії називає такі різновиди аудиторських тестів: незалежні тести (перевірки господарських операцій і залишків на рахунках, а також інші процедури, наприклад, аналітична перевірка, завдяки яким аудитор отримує докази стосовно повноти, правильності і законності інформації, що міститься у

облікових записах та фінансовій звітності); тести на відповідність (перевірка відповідності процедур внутрішнього контролю встановленим нормам); ротаційні тести (об'єкти аудиту вибираються по чергово, з допомогою принципів ротації, тобто перестановки); глибинні тести (можуть бути як незалежними тестами, так і тестами на відповідність; спрямовуються на певну господарську операцію, яка перевіряється на всіх стадіях облікового циклу); тести слабких місць (перевіряються конкретні аспекти внутрішнього контролю, які викликають недовіру); спрямовані тести (незалежні глибинні тести, призначені для послідовного контролю за здійсненими господарськими операціями); наскрізні тести (обмежена форма глибинних тестів, яка використовується для підтвердження адекватності системи обліку); тести відсікання (призначені для перевірки правильності складання фінансової звітності незалежно від ступеня ефективності внутрішнього контролю); тести на переоцінку (перевірка документів від головної книги через реєстри обліку до первинних документів); тести на недооцінку (перевірка від первинних документів до головної книги).

Американський аудитор Дж. К. Робертсон доповнює цей перелік. Він перераховує ще й такі види тестів: тести перевірки внутрішнього контролю; тести вибіркового контролю; комп'ютерні тести (перевірка засобів внутрішнього контролю в комп'ютерному середовищі).

Наявність незалежних аудиторських тестів дозволило протиставити їм погоджені тести – тести внутрішнього контролю. Тести внутрішнього контролю є досягненням впевненості у його ефективності та здатності своєчасно виявити помилки і перекручення, якщо внутрішній контроль визнано надійним, аудиторі можуть значно скоротити аудиторські процедури або навіть відмовитися від деяких із них. Тести внутрішнього контролю необхідно погоджувати з суб'єктом господарювання, оскільки для їх здійснення необхідна тісна взаємодія з його управлінським персоналом і доступ до його інформаційних систем, документації, активів та інших ресурсів.

Тести внутрішнього контролю, які своєю природою є тестами на відповідність, у більшості випадків зводяться до перевірки так званих слабких місць внутрішнього контролю. Аудиторі за допомогою попереднього обстеження об'єктів перевірки визначають перелік слабких місць у системі внутрішнього контролю і намагаються з'ясувати ступінь надійності цієї системи.

В умовах комп'ютерної обробки даних більшість тестів внутрішнього контролю спрямовуються на дослідження інформаційних систем і технологій в обліку. Таким чином, останнім часом набули поширення тести інформаційних систем та технологій, основне призначення яких – отримання підтверджень ефективності функціонування системи внутрішнього контролю в комп'ютерному середовищі.

Класичне визначення процедур по суті – це аудиторські процедури, які виконують для виявлення суттєвих викривлень на рівні тверджень, вони включають: докладні тести деталей за групами операцій, балансовими рахунками та розкриття інформації; аналітичні процедури по суті.

Процедури по суті не потрібно погоджувати з управлінським персоналом господарюючого суб'єкта. Вони плануються і виконуються аудиторі самостійно та дозволяють отримати необхідні докази щодо конкретних об'єктів перевірки.

Процедури по суті завжди є тестами на суттєвість. В зарубіжній літературі їх поділяють на тести залишків на рахунках, або тести елементів сальдо. Подвійний поділ є раціональним способом організації аудиту.

Таким чином, аудиторські процедури є засобом, з допомогою якого аудиторі підтверджують законність проведених господарських операцій, достовірність їх відображення в обліковій системі та звітності.

Олексій ЯРОЦУК

Тернопільський державний економічний університет

ВІДБІР ОБ'ЄКТІВ ДЛЯ ПОГЛИНАННЯ