

доц., к.е.н., Шалімова Н.С., Андрощук І.І.

ПРИНЦИПОВІ ВІДМІННОСТІ АУДИТУ ФІНАНСОВОЇ ЗВІТНОСТІ ТА ОПЕРАЦІЙНОГО АУДИТУ ЯК ВИДУ ЗАВДАНЬ З НАДАННЯ ВПЕВНЕНОСТІ

Анотація. В статті висвітлена сутність операційного аудиту та його місце в складі завдань з надання впевненості. Виділені принципові відмінності у проведенні аудиту фінансової звітності та операційного аудиту на підставі аналізу положень Міжнародних стандартів аудиту, Міжнародних стандартів завдань з надання впевненості, які не є аудитом чи оглядом фінансової звітності та Міжнародної концептуальної основи завдань з надання впевненості.

Ключові слова: *завдання з надання впевненості, аудит фінансової звітності, операційний аудит*

І. Вступ.

Аудит як особливий вид підприємницької діяльності зайняв певну нішу в економіці нашої країни. На сучасному етапі розвитку відбуваються еволюційні процеси як в економічній системі в цілому, так і в сфері аудиту, зокрема. Хоча історично первісним, а тому і найбільш розповсюдженим є аудит фінансової звітності, певний попит існує і на операційний аудит (інші назви – управлінський аудит, аудит ефективності), який можуть виконувати як зовнішні, так і внутрішні аудитори. В процесі його виконання здійснюється дослідження економічності, ефективності та доцільності господарських операцій з метою розробки рекомендацій щодо економічного та ефективного використання ресурсів, досягнення бажаного кінцевого результату та розробки політики організації.

Рішенням Аудиторської палати України від 27 вересня 2007 року №182/5 був затверджений Перелік послуг, які можуть надавати аудитори (аудиторські фірми), в якому в групі завдань з надання впевненості виділені завдання з надання впевненості, які не є аудитом чи оглядом історичної фінансової інформації [6]. Ці завдання фактично входять до сфери операційного аудиту і включають різноманітні види оцінок (перевірок) ефективності (відповідності) різних процесів та об'єктів фінансово-господарської діяльності підприємства, зокрема, використання виробничих потужностей, функціонування системи управління, систем матеріального стимулювання та оплати праці персоналу, інформаційних систем тощо.

Питанням організації і методики аудиту присвячено багато ґрунтовних досліджень провідних вчених України, зокрема, Білухи М.Т., Валуєва Б.І., Голова С.Ф., Гуцайлюка З.В., Давидова Г.М., Дорош Н.І., Завгороднього С.Я., Зубілевича С.Я., Кужельного М.В., Кузьмінського А.М., Петрик О.А., Редченка К.І., Редька О.Ю., Рудницького В.С., Савченка В.Я., Сопка В.В., Усача Б.Ф. та інших. Зокрема, в монографії Давидова Г.М. «Аудит: теорія і практика» викладено сформований механізм формування впевненості у аудитора при наданні ним

аудиторських послуг, розроблений на підставі теоретичної конструкції науки про аудит [2, с. 275-285].

Проте, потреби практики в даному випадку значно ширше наявних теоретичних розробок, оскільки на сучасному етапі замовники аудиту вважають себе захищеними не за умови наявності належним чином складеної фінансової звітності, а лише після ретельної перевірки та оцінки управлінських рішень з точки зору їх ефективності та оптимальності, адже після бурхливого етапу приватизації державних підприємств, створення підприємств недержавної форми власності, в тому числі з іноземними інвестиціями, все більше власників цікавлять проблеми ефективності та доцільності використання наданих ними коштів [3, с. 93]. Системних та узагальнюючих досліджень організації і методики проведення операційного аудиту поки явно недостатньо, що зумовлює обмеженість його застосування. Серед можливих причин такої ситуації можна виділити наступні:

- відсутність одностайної думки сучасних вчених відносно предмету та об'єкту операційного аудиту;
- недостатньо розробленою залишається методологія даної сфери діяльності;
- враховуючи різноманітність об'єктів операційного аудиту – недостатньо критеріїв оцінки ефективності їх функціонування;
- відсутня єдина концептуальна основа визначення ефективності інформації для внутрішніх та зовнішніх користувачів.

II. Постановка задачі.

Враховуючи недостатню розробленість методології та методики проведення операційного аудиту, потреба в подальших дослідженнях даних питань з обов'язковим врахуванням вимог міжнародних стандартів контролю якості, аудиту, надання впевненості та етики, яку можна було б застосовувати на практиці, очевидна. Метою даного дослідження є виділення принципових відмінностей між аудитом фінансової звітності та операційним аудитом на підставі Міжнародних стандартів контролю якості, аудиту, надання впевненості та етики, які дозволять, на наш погляд, більш обґрунтовано підійти до визначення теоретичних та практичних аспектів організації і методики його проведення.

III. Результати.

Спочатку слід зупинитися на одній принциповій особливості операційного (управлінського) аудиту. Саме стосовно операційного аудиту вчені виділяють «ключового виконавця».

Так, Усач Б.Ф. виділяє операційний аудит (аудит результатів або управлінський аудит) як один з видів аудиту, але зазначає, що цей вид діяльності більше стосується внутрішніх аудиторів, які розглядають його як складову внутрішнього аудиту; зовнішні аудитори визначають його як вид консультацій з питань управління, наданих недержавними бухгалтерськими фірмами [7, с.18]. Такої ж думки дотримується і Дорош Н.І., підкреслюючи, що операційний аудит є більш внутрішнім, ніж зовнішнім [4, с.49], і значну увагу приділяє висвіт-

ленню сфер дослідження внутрішнього операційного аудиту [4, с. 64-74]. Класики теорії і практики аудиту Аренс А. та Лоббек Дж. в своєму підручнику "Аудит" зазначають, що операційний аудит, зазвичай, виконують спеціалісти однієї з трьох груп: внутрішні аудитори, урядові аудитори або спеціалісти з аудиторської фірми. Поряд з цим, вони підкреслюють, що внутрішні аудитори займають виключне положення стосовно операційного аудиту, тому для деякого терміни «внутрішній аудит» та «операційний аудит» є взаємозамінними, «але було б невірним робити висновки, що будь-який операційний аудит проводять внутрішні аудитори та внутрішні аудитори виконують лише операційний аудит» [1, с.540-541].

Ми вважаємо, що в сучасних умовах підвищується попит на проведення операційного (управлінського) аудиту зовнішніми незалежними аудиторами, тому розглянемо основні особливості операційного аудиту у порівнянні з традиційним аудитом фінансової звітності.

На наш погляд, відмінностей між аудитом фінансової звітності та операційним аудитом практично немає стосовно їх організації, тобто етапів та послідовності проведення. Аренс А. та Лоббек Дж. виділяють три фази операційного аудиту: планування, збір доказів та оцінка, складання висновку та його реалізація, які є в принципі і етапами аудиту фінансової звітності. Відмінності можуть полягати лише в наповненості кожного з етапів. Так, стосовно першого етапу вчені зауважують, що планування операційного аудиту подібне до планування аудиту фінансової звітності. Відмінності полягають в наступному: існують труднощі при прийнятті рішень про конкретні цілі операційного аудиту; підбір персоналу є більш важким, аніж для аудиту фінансової звітності; необхідно більше уваги приділяти спілкуванню з зацікавленими сторонами з метою узгодження строків виконання договору та критеріїв оцінки роботи (важливо, щоб клієнт, аудитор, адміністрація підприємства розуміли, якими повинні бути поставлені цілі та критерії та були у повній згоді з цього питання, що робить більш легким та ефективним виконання операційного аудиту) [1, с. 548-549] .

Що стосується процедур збору доказів, то значних, суттєвих відмінностей між фінансовим аудитом та операційним аудитом також не виділяється. Аренс А. та Лоббек Дж. зазначають, що оскільки системи внутрішнього контролю та операційні процедури представляють собою критичну частину операційного аудиту, при їх виконанні, зазвичай, широко використовують документацію, опитування та спостереження [1, с.548-549]. Для операційного аудиту підтвердження та арифметична точність не є надто важливими, як для аудиту фінансової звітності, оскільки в багатьох випадках точність не є метою операційного аудиту.

Поряд з цим, як підкреслено в підручнику «Аудит» Аренса А. та Лоббека Дж., процеси виконання операційного аудиту та доведення його результатів визначаються не так легко, як при аудиті інших видів [1, с.11].

Принципові відмінності у проведенні аудиту фінансової звітності та операційного аудиту як видів завдань з надання впевненості

Критерій відмінностей	Аудит фінансової звітності	Операційний аудит
Встановлений рівень надання впевненості	Високий, але не абсолютний рівень впевненості	
	Аудиторська перевірка призначена надати обґрунтовану впевненість у тому, що фінансові звіти в цілому не містять суттєвих викривлень (п.8 МСА 200 «Мета та загальні принципи аудиторської перевірки фінансових звітів»).	Практику (аудиторам) дозволяється виконувати завдання з надання впевненості двох типів: як з наданням обґрунтованої впевненості, так і наданням обмеженої впевненості (п.2 МСЗНВ 3000). Обраний рівень впевненості в подальшому впливає на рівень суттєвості, процедури збору доказів, формулювання висновків.
Предмет завдання	Чітко визначений: фінансові звіти.	Різноманітний, причому може складатися з різних об'єктів.
		Встановлена обов'язковість оцінювання відповідності предмета перевірки характеристикам, наведеним в параграфі 33 Концептуальних основ завдань з надання впевненості (п.18 МСЗНВ 3000). Також встановлена обов'язковість визначення таких характеристик предмета перевірки, які особливо доречні для потенційних користувачів і які слід зазначити у висновку з надання впевненості (п.18 МСЗНВ 3000).

Критерій відмінностей	Аудит фінансової звітності	Операційний аудит
Критерії оцінки	Чітко визначені. В пп. 15 - 17 МСА 500 «Аудиторські докази» наведені твердження щодо визнання, оцінки, подання різних елементів фінансових звітів та розкриття пов'язаної з ними інформації, які перевіряє і підтверджує (або не підтверджує) аудитор в процесі аудиту фінансової звітності.	Різноманітні. Встановлена обов'язковість оцінювання практиком прийнятності критеріїв для оцінки чи виміру предмету перевірки на відповідність характеристикам, наведеним в параграфі 36 Концептуальних основ завдань з надання впевненості (п.19 МСЗНВ 3000).
Потенційні користувачі	Чітко не ідентифіковані безпосередньо в МСА, але їх можна ідентифікувати як користувачів фінансової звітності.	Різноманітні.
Розуміння практиком суб'єкта господарювання та його середовища, включаючи ризики того, що інформація про предмет перевірки може бути суттєво викривлена	Встановлена обов'язковість отримання розуміння суб'єкта господарювання та його середовища, в тому числі його внутрішнього контролю, яке буде достатнім для визначення і оцінки ризиків суттєвого викривлення фінансових звітів в результаті шахрайства або помилки, а також достатнім для розробки та виконання подальших аудиторських процедур (п.2 МСА 315 «Розуміння суб'єкта господарювання та його середовища та оцінка ризиків суттєвих викривлень»).	Ступінь розгляду кожного з цих компонентів практиком залежить від обставин завдання, зокрема характеру предмета перевірки та того, виконується завдання з надання обґрунтованої впевненості або завдання з надання обмеженої впевненості (п.25 МСЗНВ 3000).
Розгляд подальших подій	Встановлена обов'язковість розгляду впливу подальших подій на фінансові звіти та аудиторський висновок (подій, що відбуваються до дати аудиторського висновку; фактів, виявлених піс-	Розгляд подальших подій у деяких завданнях з надання впевненості, може не бути доречним, внаслідок характеру предмета перевірки. Наприклад, якщо завдання потребує висновку про

Критерій відмінностей	Аудит фінансової звітності	Операційний аудит
	ля дати аудиторського висновку, але до опублікування фінансових звітів; фактів, які існували на дату аудиторського висновку, але стають відомими після опублікування фінансових звітів) (МСА 560 «Подальші події»).	точність статистичного висновку на певний момент часу, події, що відбуваються у період з цього моменту до дати висновку з надання впевненості, можуть не впливати на висновок або вимагати розкриття інформації у статистичному звіті або висновку з надання впевненості (п.41 МСЗНВ 3000).
Висвітлення результатів та складання висновку	Висвітлення результатів аудиту та формулювання висновків здійснюється в аудиторському висновку, який повинен містити чітко сформульовану думку (викладену письмово) щодо фінансових звітів у цілому (п. 4 МСА 700 «Аудиторський висновок »). МСА 700 «Аудиторський висновок про фінансову звітність» рекомендує дотримуватися однакості форми і змісту аудиторського висновку та описує основні його елементи (п.5). МСА 700 містить приклади висвітлення кожного з елементів аудиторського висновку та рекомендації щодо використання термінів.	Висвітлення результатів та формулювання висновку здійснюється в звіті з надання впевненості, який має бути у письмовій формі та містити чіткі висловлення висновку практика щодо інформації про предмет перевірки (п.46 МСЗНВ 3000). МСЗНВ 3000 не вимагає стандартизованої форми висновку для всіх завдань з надання впевненості, але ідентифікує основні елементи, з яких має складатися висновок з надання впевненості (п.48-49 МСЗНВ 3000). Аудитор може обрати стиль «стислої форми» або «докладної форми» (п. 48 МСЗНВ 3000).

Ефективність операцій оцінити об'єктивно більш складно, ніж їх відповідність інструкціям, або представлення фінансової звітності, яка не суперечить загальноприйнятим бухгалтерським принципам; встановлені критерії для оцінки інформації при кожному конкретному операційному аудиті надзвичайно суб'єктивні. Також Аренс А. та Лоббек Дж. зауважують, що для визначення причин операційних ускладнень та внесення рекомендацій необхідна компетентність; це є головною проблемою, коли операційний аудит стосується широкомасштабних проблем [1, с.545]. Тому при операційному аудиті підвищується важливість залучення експертів, оскільки найскладнішою частиною операційного аудиту є узагальнення результатів та формування висновків, а також вибір критеріїв оцінки продуктивності та ефективності.

В кінцевому підсумку Аренс А. та Лоббек Дж. виділяють такі основні відмінності між операційним аудитом та аудитом фінансової звітності: призначення аудиту, представлення висновків, включення в сферу операційного аудиту нефінансових питань, критерії оцінки [1, с. 11, 536, 548-549]. На наш погляд, для визначення принципових відмінностей у проведенні аудиту фінансової звітності та операційного аудиту як видів завдань з надання впевненості необхідно використати вимоги та рекомендації, які викладені в Міжнародних стандартах контролю якості, аудиту, надання впевненості та етики. Безпосередньо аудит фінансової звітності регламентований Міжнародними стандартами аудиту (МСА), а вимоги щодо виконання операційного аудиту викладені в Міжнародних стандартах завдань з надання впевненості (МСЗНВ), серед яких на даний момент затверджено два: МСЗНВ 3000 «Завдання з надання впевненості, що не є аудитом чи оглядом історичної фінансової інформації»; МСЗНВ 3400 «Перевірка прогнозової фінансової інформації». Результати дослідження узагальнені в табл. 1.

IV. Висновки.

Операційний (управлінський) аудит є важливою складовою послуг, які виконують аудиторські фірми, і попит на які постійно зростає, враховуючи зацікавленість власників та управлінського персоналу в оцінці ефективності використання ресурсів, оптимальності та доцільності функціонування систем та процесів. Враховуючи необхідність дослідження теоретичних та практичних аспектів його організації і методики проведення, важливим представляється визначення його принципових відмінностей від аудиту фінансової звітності на підставі Міжнародних стандартів контролю якості, аудиту, надання впевненості та етики.

Результати дослідження показали, що ці відмінності полягають не у загальних правилах організації операційного аудиту та послідовності його виконання, а в особливості визначення елементів кожного з завдання, які в загальному вигляді регламентовані Концептуальною Міжнародною основою завдань з надання впевненості та включають тристоронні відносини між практиком, відповідальною стороною та користувачем; предмет; відповідні критерії; доста-

тні відповідні докази; письмовий висновок з надання впевненості, форма якого відповідає завданню з надання обґрунтованої впевненості або завданню з надання обмеженої впевненості (п.20). Більш детально елементи, які визначають відмінності між аудитом фінансової звітності та операційним аудитом можна представити наступним чином:

- рівень впевненості, який в своє чергу впливає на встановлення рівня суттєвості, процедури збору доказів та формулювання висновків;
- предмет завдання;
- критерії оцінки;
- потенційні користувачі;
- порядок здійснення процедур, що дозволяють отримати розуміння про суб'єкта господарювання, та їх обсяг;
- порядок розгляду подальших подій;
- порядок висвітлення результату завдання та складання висновку.

Проаналізовані відмінності засвідчують значну варіативність згаданих елементів стосовно операційного аудиту, що створює складність для аудиторів при їх визначенні в кожному конкретному завданні та необхідність їх ґрунтовного дослідження.

Література:

1. Аренс А., Лоббек Дж. Аудит: Пер. с англ. – М.: Финансы и статистика, 2003. – 560 с.
2. Давидов Г.М. Аудит: теорія і практика: Монографія. – Кіровоград: ТОВ «Імекс-ЛТД», 2006. – 324 с.
3. Давидов Г.М., Шалімова Н.С. Практичні аспекти проведення управлінського аудиту руху грошових коштів // Вісник соціально-економічних досліджень. Вип.18 / Одес.держ.екон.ун-т – Одеса: ОДЕУ, 2004. – С.93-101.
4. Дорош Н.І. Аудит: теорія і практика. – К.: Знання, 2006. – 495 с
5. Міжнародні стандарти аудиту, надання впевненості та етики: Видання 2006 року / Пер. з англ. мови О.В. Селезньов, О.Л. Ольховікова, О.В. Гик, Т.Ц. Шарашидзе, Л. Й. Юрківська, С.О. Куликов. – К.: ТОВ «ІАМЦ АУ «Статус», 2006. – 1152 с.
6. Перелік послуг, які можуть надавати аудитори (аудиторські фірми), затверджений рішенням Аудиторської палати України від 27 вересня 2007 року №182/5 - Режим доступу: <http://www.apu.com.ua/files/reestr/1011111899.pdf>
7. Усач Б.Ф. Аудит: Навч. посіб. – К.: Знання-Прес, 2002. – 223 с.