

## Розвиток підходів щодо класифікації аудиту

В статті критично оцінюється традиційний поділ аудиту на наступні типи: аудит фінансової звітності, аудит на відповідність вимогам та операційний (управлінський) аудит. Обґрунтовано необхідність використання в якості вихідної бази для класифікації аудиту широке тлумачення аудиту та вимоги Міжнародних стандартів аудиту, надання впевненості та етики. Визначені концептуальні засади узгодження та співіснування традиційної класифікації аудиту з класифікацією завдань з надання впевненості, яка міститься в міжнародних стандартах.

**аудит, міжнародні стандарти аудиту, надання впевненості та етики, завдання з надання впевненості**

Проблемам класифікації аудиту та вибору її ознак приділено достатньо уваги вітчизняними та зарубіжними вченими, що є абсолютно логічним, адже наявність чіткої класифікації дозволяє правильно зрозуміти сам процес аудиту та сприяти його подальшому розвитку. Поряд з цим дана проблема потребує постійної уваги з урахуванням розвитку теорії та практики аудиту. Як зазначено в підручнику «Аудит Монтгомері», «становлення аудиту (типи, цілі) – процес достатньо тривалий, він не закінчився ще і в даний момент» [1, с.19].

Найбільш традиційною ознакою класифікації аудиту є його класифікація на аудит фінансової звітності, аудит на відповідність та операційний (управлінський, ефективності тощо), при цьому ознака такої класифікації отримує різноманітну назву (об'єкт перевірки, цільова спрямованість, ступінь охоплення сфер діяльності, призначення тощо). Але, на наш погляд, існує необхідність критичного переосмислення та перегляду видів аудиту, виділених за цією ознакою, з урахуванням змісту та вимог Міжнародних стандартів аудиту, надання впевненості та етики, що і зумовило вибір напрямку та цільової спрямованості дослідження.

Визначальною, як вже зазначалося вище, є класифікація аудиту в залежності від об'єкту перевірки (сфери діяльності, яка підлягає перевірці), саме з такої класифікації починаються майже все «класичні» підручники з теорії та практики аудиту. Відомими американськими вченими Аренсом А., Лоббеком Дж. аудит класифікується за трьома типами [2, с.11-12] (подібна класифікація наведена і в «Аудиті Монтгомері» [1, с.38-41]):

- операційний – перевірка будь-якої сфери процедур та методів функціонування господарської системи з метою оцінки продуктивності та ефективності;

- аудит на відповідність – перевірка дотримання в господарській системі специфічних правил, вимог, розпоряджень, що доведені персоналом вищестоящим керівництвом (адміністрацією);

- аудит фінансової звітності – перевірка відповідності фінансової звітності певним критеріям.

Поряд з цим, Аренсом А. та Лоббеком Дж. зазначається, що операційний аудит трактується не так однозначно, як традиційний аудит фінансової звітності [2, с.536]. Зауважується, що багато професіоналів замість терміну «операційний аудит» використовують терміни «управлінський аудит» або «аудит господарської діяльності», а інші професіонали не роблять відмінностей між операційним аудитом, аудитом

господарської діяльності та управлінським аудитом. Аренс А. та Лоббек Дж. є прихильниками широкого трактування терміну «операційний аудит», розуміючи під ним дослідження господарської системи з точки зору її ефективності та продуктивності [2, с.536].

Це зауваження підтверджується оглядом класифікації аудиту, яка пропонується відомими вітчизняними та зарубіжними вченими сучасності, в яких по-різному трактується саме операційний аудит, внаслідок чого пропонуються більш складні класифікації аудиту. Так, виділяють управлінський (або виробничий) аудит, аудит господарської діяльності (аудит ефективності роботи або адміністративного управління та підприємства), аудит на відповідність вимогам, аудит фінансової звітності, спеціальний аудит [3, с.25-31]; аудит фінансової звітності, податковий, аудит на відповідність вимогам, ціновий, управлінський (виробничий), аудит господарської діяльності, спеціальний (екологічний, операційний) [4, с.33-39]; аудит фінансової звітності, аудит на відповідність вимогам, аудит господарської діяльності [5, с.8]; фінансовий (бухгалтерський) аудит, управлінський, виробничий, господарський та соціальний [6, с.23]. Серед українських вчених найбільш повно класифікацію аудиту за його видами здійснено Ф.Ф. Бутинцем у підручнику «Аудит» [7, с.37], в межах якої виділено бухгалтерський, управлінський, екологічний аудит та аудит фінансової звітності.

Інші автори пропонують більш вузьку класифікацію: поділ аудиторської перевірки в залежності від об'єкту перевірки (або спрямованості) на аудит фінансової (бухгалтерської) звітності та спеціальний аудит, спрямований на перевірку конкретних питань діяльності господарюючого суб'єкту [8, с 15-20].

Вітчизняні вчені є прихильниками традиційної класифікації аудиту. Зокрема, Давидов Г.М. підкреслює, що аудит фінансової звітності, управлінський (операційний) аудит та аудит на відповідність є типами аудиту, які є основними в аудиторській практиці, які визначені в спеціальній літературі [9, с. 23]. Дорош Н.І. зазначає, що узагальнення теоретичних розробок і практики дає змогу запропонувати і обґрунтувати на сучасному етапі розвитку аудиту такі види аудиту за об'єктами контролю: фінансовий аудит, аудит на відповідність, операційний аудит, аудит охорони довкілля і пропонує ґрунтовне обґрунтування такої класифікації [10, с.46-53].

Так, в складі аудиту на відповідність за характером визначеності вимог виділяється аудит на предмет відповідності певним конкретним вимогам чи розпорядженням (повністю визначеним вимогам) та аудит на предмет відповідності загальній доцільності (повністю не визначеним вимогам) [10, с.48]. Аудит на відповідність розпорядженням відображає процедури аудиту на предмет дотримання встановлених зовнішніми уповноваженими органами законів та підзаконних актів, розпоряджень, правил і завдань апарату управління чи власників. Аудит на відповідність доцільності відображає процедури аудиту діяльності посадових осіб щодо раціональності, розумності, обґрунтованості, корисності. В якості прикладу наведено перевірку наступних об'єктів: встановлених норм і нормативів, складених бюджетів, бізнес-планів, інвестиційних проектів, політики дивідендів, залучення нових фінансових ресурсів, здійснення значних капітальних витрат, облікової політики, кардинального перетворення типу злиття чи приєднання, різні операції з цінними паперами, трастові, страхування, лізингу [10, с.48].

Під операційним аудитом розуміється перевірка господарської системи, операційної діяльності, методів функціонування та управління господарської системи, цільових програм з метою оцінки продуктивності і ефективності. Підкреслюється, що ефективність господарських операцій оцінити набагато складніше, ніж їх відповідність інструкціям чи представлення фінансової звітності відповідно до прийнятих

бухгалтерських принципів, і критерії оцінювання інформації встановлюються при кожному конкретному аудиті [10, с.49].

В наведених визначеннях, на наш погляд, доволі складно чітко відокремити операційний аудит, який оцінює в більшості випадків ефективність, та аудит на відповідність доцільності, для якого автором запропоновані схожі критерії раціональності, розумності, обґрунтованості, корисності. Тому не зовсім доречним виглядає виділення в аудиті на відповідність такої підсистеми як аудит на відповідність доцільності, тобто на відповідність повністю не визначеним вимогам. Доцільність, на наш погляд, повинна виступати критерієм оцінювання інформації саме в операційному аудиті, поряд із запропонованими критеріями продуктивності і ефективності. В складі ж аудиту на відповідність слід виділити такі підсистеми:

- аудит на відповідність законам та іншим нормативним актам;
- аудит на відповідність розпорядженням вищого органу управління (при перевірці дочірніх підприємств), управлінського персоналу.

Обґрунтовано Дорош Н.І. підкреслює важливість аудиту охорони довкілля у зв'язку з наявністю Положення з міжнародної практики аудиту (ПМПА) 1010 «Вивчення питань, пов'язаних з охороною довкілля при аудиторській перевірці фінансових звітів», введення якого зумовлено тим, що питання, пов'язані з охороною довкілля, стають важливими для дедалі більшої кількості суб'єктів господарювання і за певних обставин можуть суттєво впливати на фінансові звіти цих суб'єктів. Хоча, на наш погляд, для більш чіткої класифікації видів аудиту аудит охорони довкілля не слід розглядати як окремий загальний вид аудиту, він повинен бути включений як важлива підсистема в аудит відповідності (при перевірці дотримання норм законодавства стосовно екологічних питань) або в операційний аудит (при перевірці ефективності та доцільності охоронних заходів, здійснюваних підприємством, та їх наслідків).

Віддаючи належне вищезгаданим розробкам, вважаємо, що класифікація видів аудиту повинна бути зроблена з урахуванням логічного висновку Давидова Г.М. Вчений підкреслює, що кількість типів аудиту залежить від вимог та потреб практики і повинна відповідати Концептуальним основам міжнародних стандартів аудиту, які є основною розмежування між аудитом з одного боку і аудиторськими послугами з іншого [9, с. 23].

Така відповідність є, на наш погляд, необхідною, оскільки Міжнародні стандарти аудиту, надання впевненості та етики містять конкретні вимоги та рекомендації щодо роботи аудитора, а отже визначають порядок виконання кожного конкретного завдання. Отже, класифікація аудиту повинна бути здійснена, виходячи з наступних міркувань:

1. В книзі «Аудит Монтгомері» зазначено, що «визначення аудиту повинно бути достатньо широким, щоб їм можна було б охопити усе розмаїття типів та цілей перевірки» [1, с.19]. Наприклад, комітет з основних концепцій аудиту Американської асоціації бухгалтерів, створений в 1971 році, пропонує таке широке визначення, у якому вказано, що „аудит – це системний процес отримання й оцінки об'єктивних даних про економічні дії та події, що встановлює рівень їх відповідності визначеному критерію і надає результати зацікавленим користувачам” [1, с.19; 12, с.4; 13, с.25; 14, с.3]. Підкреслено, що комітет навмисно надав аудитору таке широке визначення, яке дозволяє відобразити усе різноманіття цілей, які може переслідувати аудит, та усе різноманіття предметів дослідження, на яких може бути зосереджена увага в процесі конкретної аудиторської перевірки [1, с.20]. На даний час широке тлумачення аудиту трансформувалося у визначення завдання з надання впевненості, яке викладене в Міжнародній концептуальній основі завдань з надання впевненості: «завдання, виконуючі які, практик призначений підвищити ступінь довіри майбутніх користувачів,

які не є відповідальною стороною, щодо результатів оцінки або порівняння предмету завдання з відповідними критеріями» (п. 7).

Підкреслюється важливість, а точніше обов'язковість наявності критеріїв оцінки для віднесення певної роботи, проведеної аудитором, до складу завдань з надання впевненості. Адже критерії потрібні для прийнятно несуперечливої оцінки або вимірювання предмету в контексті професійного судження, при відсутності системи відліку, яку задають відповідні критерії, будь-який висновок може піддаватися різним тлумаченням та неправильному розумінню (п.35 Міжнародної концептуальної основи завдань з надання впевненості). За відсутності критеріїв оцінки проведена робота не може бути визначена як завдання з надання впевненості, а відповідно і як аудит.

2. Класифікація видів аудиту на даний момент повинна розглядатися з точки зору класифікації завдань з надання впевненості:

- аудит фінансової звітності;
- огляд фінансової звітності;
- завдання з надання впевненості, які не стосуються історичної фінансової інформації, а відповідно не є аудитом чи оглядом фінансової звітності;
- супутні послуги.

При цьому слід враховувати, що якщо чітко наслідувати терміни, використані в Міжнародних стандартах аудиту (документах, підготовлених Радою з міжнародних стандартів аудиту та надання впевненості), то аудитом називають лише аудит фінансової звітності, до складу якого віднесено і певні аудиторські завдання спеціального призначення, предметом перевірки в рамках яких є, зокрема:

- фінансові звіти, складені відповідно до всеохопної основи бухгалтерського обліку, іншої, ніж Міжнародні чи національні стандарти бухгалтерського обліку;
  - конкретні рахунки, елементи рахунків або статті у фінансовому звіті (в подальшому висновки щодо компонентів фінансових звітів);
  - виконання контрактних угод, коли аспекти такого виконання в цілому стосуються питань бухгалтерського обліку та фінансових питань;
  - узагальнені фінансові звіти (п.1 Міжнародного стандарту аудиту (МСА) 800 «Аудиторський висновок при виконанні завдань з аудиту спеціального призначення»).

Окремо виділено таке завдання як огляд фінансової звітності, а для всього іншого використовують терміни «завдання з надання впевненості, що не є аудитом чи оглядом фінансової звітності» та «супутні послуги». Саме така класифікація наведена в Переліку послуг, які можуть надавати аудитори (аудиторські фірми), затверджені рішенням Аудиторської палати України від 27 вересня 2007 року №182/5, хоча в ньому, на наш погляд, присутня певна неузгодженість з вимогами Міжнародних стандартів аудиту, надання впевненості та етики. Так, до складу завдань з надання впевненості, які не є аудитом чи оглядом фінансової звітності, включені такі види завдань як оцінка вартості активів (у тому числі незалежна за наявності кваліфікаційного свідоцтва оцінювача) та здійснення на замовлення розрахунків (економічний, фінансовий, стратегічний та інші види аналізу) для оцінки стану та результатів господарської діяльності. Ці послуги, на наш погляд, за своєю суттю відносяться до складу супутніх послуг, оскільки не передбачають висловлення впевненості, а лише проведення погоджених процедур та підготовку фінансової інформації (Міжнародні стандарти супутніх послуг 4400 «Завдання з виконання раніше погоджених процедур стосовно фінансової інформації» та 4410 «Завдання з підготовки фінансової інформації»).

3. Вищезгадана класифікація аудиту на аудит фінансової звітності, аудит на відповідність та операційний (управлінський) аудит не згадується в Міжнародних

стандартах аудиту, надання впевненості та етики, її застосовують лише вчені, проте від неї не можна відмовлятися з точки зору розвитку теорії та практики аудиту, для чого необхідно чітко встановити точки перетину цієї класифікації з класифікацією, запропонованою в Міжнародних стандартах аудиту, надання впевненості та етики.

У вищезгаданому рішенні Аудиторської палати України додатково розтлумачені види завдань з надання впевненості, що не є аудитом чи оглядом історичної фінансової інформації. Ці завдання включають різноманітні види оцінок (перевірок) ефективності (відповідності) різних сторін, об'єктів фінансово-господарської діяльності підприємства, зокрема, використання виробничих потужностей, функціонування системи управління тощо. Ці завдання можуть входити і до сфери операційного аудиту, і до сфери аудиту на відповідність, що підтверджується одночасним використанням в якості мети завдання термінів «оцінка» та «перевірка», а в якості критерію оцінки – термінів «ефективність» та «відповідність». Розбіжності між ними, на наш погляд, полягають в чіткості або точніше формалізованості встановлених критеріїв оцінки (як було обґрунтовано вище).

Так, такий вид завдання з надання впевненості як аудит фінансового стану може розглядатися як аудит на відповідність, якщо в якості критеріїв будуть використані рекомендації, викладені або в нормативних документах, прийнятих органами державної влади, наприклад, в Методиці аналізу фінансово-господарської діяльності підприємств державного сектору економіки, затвердженій наказом Міністерства фінансів України від 14 лютого 2006 року №170), або в документах інших суб'єктів (наприклад, існуючі в банківських установах методики оцінки фінансового стану позичальника-юридичної особи, якщо слід підтвердити відповідність рівня фінансового стану вказаним вимогам на етапі визначення можливості отримання кредиту). Якщо чіткі критерії оцінки відсутні і різні аудитори в залежності від контексту, тобто обставини завдання можуть вибрати різні критерії, то таке завдання слід розглядати як операційний аудит. В п.35 Міжнародної концептуальної основи завдань з надання впевненості з цього приводу наведено яскравий приклад різноманітності критеріїв при виконанні окремих завдань: «Наприклад, одна відповідна сторона може відібрати кількість задоволених скарг покупців як предмет оцінки задоволення покупців; інша відповідна сторона може відібрати кількість повторних покупок на протязі трьох місяців після першої покупки».

4. Слід враховувати, що предмети перевірок при аудиті фінансової звітності, операційному аудиті та аудиті на відповідність часто перетинаються, що зумовлено вимогами саме Міжнародних стандартів аудиту.

Складність чіткого розуміння сутності та мети операційного аудиту полягає в тому, що оцінка функціонування підприємства є обов'язковим етапом аудиту фінансової звітності, а оцінка невід'ємного ризику та системи внутрішнього контролю є невід'ємними складовими на етапі планування при визначенні загального рівня аудиторського ризику. Аренс А. та Лоббек Дж. в своїй книзі виділяють окремий параграф, присвячений взаємозв'язку між операційним аудитом та внутрішньогосподарським контролем [2, с.538-539], підкреслюючи, що система внутрішнього контролю може розглядатися як елемент операційного аудиту, поряд з цим при загальному фінансовому аудиті її слід обов'язково перевірити; контрольні моменти клієнта можна оцінювати однаковими способами як для фінансового, так і для операційного аудиту, але цілі цієї оцінки є різними. Вчені виділяють дві важливі відмінності між оцінкою внутрішньогосподарського контролю при аудиті фінансової звітності та при операційному аудиті: мета оцінки та тестування внутрішньогосподарського контролю і обсяг такої оцінки.

Так само точки перетину можна знайти і між аудитом фінансової звітності та

аудитом на відповідність. Дорош Н.І. обґрунтовано підкреслює, що якщо політика фірми, договір, закон чи правила мають прямий і матеріальний вплив на фінансові звіти підприємства, то перевірка на відповідність, як правило, становить невід’ємну частину перевірки фінансового звіту [10, с.48]. Такі вимоги викладені в МСА 250 «Врахування законів та нормативних актів при аудиторській перевірці фінансових звітів», що визначає можливість наявності однакових об’єктів перевірки при традиційному аудиті фінансової звітності і аудиті на відповідність.

Отже, можна виділити об’єкти перевірки, які більше відносяться до операційного аудиту або аудиту на відповідність, але, які в тій чи іншій мірі враховуються при проведенні загального аудиту фінансової звітності, зокрема, це оцінка ефективності облікової політики, невід’ємного ризику, систем внутрішнього контролю, дотримання принципу безперервності діяльності, перевірка дотримання вимог законодавства та інших нормативних актів тощо.

Загальна класифікація видів аудиту, базуючись на широкому визначенні аудиту, може бути представлена наступним чином, (рис. 1).

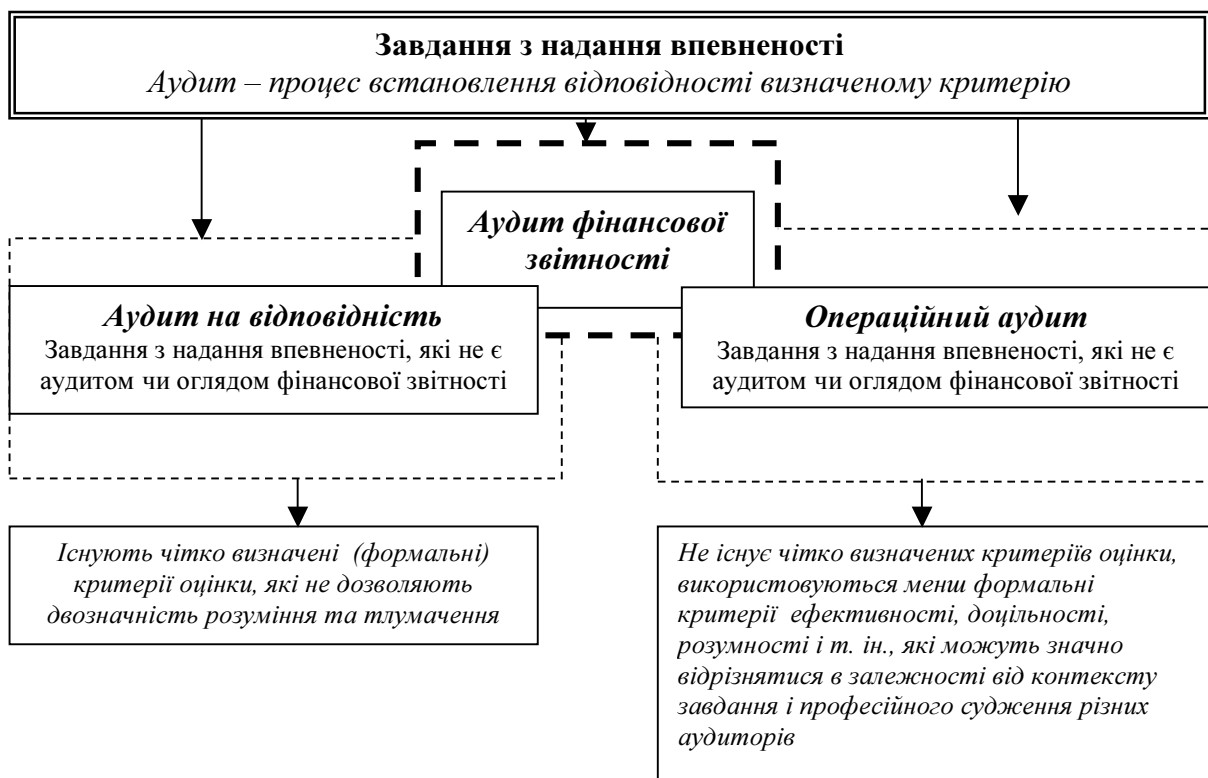


Рисунок 1 – Співвідношення різних видів аудиту

В запропонованій схемі перетинання прямокутників ілюструє взаємне співіснування різних видів аудиту, які склалися в теорії та практиці аудиту (аудит фінансової звітності, аудит на відповідність, операційний аудит), та їх «взаємовідносини» з Міжнародними стандартами аудиту, надання впевненості та етики.

Таким чином, не можна стверджувати, що фінансовий аудит, аудит на відповідність та операційний аудит є абсолютно різними видами аудиту за об’єктами контролю. Частково те, що є об’єктом перевірки на відповідність обов’язково повинно бути враховано при проведенні загального аудиту фінансової звітності, точно так деякі об’єкти операційного аудиту є об’єктом перевірки при проведенні фінансового аудиту.

Для аудиту на відповідність такими об’єктами, які перетинаються з фінансовим аудитом, є перевірка дотримання вимог законодавства та інших нормативних актів, які

стосуються діяльності суб'єкта господарювання (МСА 250 «Врахування законів та нормативних актів при аудиторській перевірці фінансових звітів»).

Для операційного аудиту такими об'єктами, які перетинаються з аудитом фінансової звітності є:

- суб'єкт господарювання та його середовище (МСА 315 «Розуміння суб'єкта господарювання та його середовища та оцінка ризиків суттєвих викривлень», МСА 330 «Аудиторські процедури відповідно до оцінених ризиків»);
- складові системи внутрішнього контролю (МСА 315, МСА 330);
- дотримання підприємством принципу безперервності діяльності (МСА 570 «Безперервність»);
- облікові оцінки (МСА 540 «Аудиторська перевірка облікових оцінок»);
- оцінки за справедливою вартістю (МСА 545 «Аудит оцінок за справедливою вартістю та розкриття інформації»);
- оцінка заходів, пов'язаних з охороною довкілля (ПМПА 1010 «Вивчення питань, пов'язаних з охороною довкілля, при аудиторській перевірці фінансових звітів»).

Отже, формування типів та видів аудиту процес безперервний, оскільки реалії економічного буття постійно висувають нові вимоги до діяльності суб'єктів господарювання, а відповідно постійно змінюються предмети завдань, яка ставляться перед аудиторами, та критерії їх оцінок. Існуючі класифікації аудиту за різними ознаками, безсумнівно, є важливими, але вихідною базою для створення класифікації аудиту повинні виступати Міжнародні стандарти аудиту, надання впевненості та етики, враховуючи їх визначальну роль в регулюванні та стандартизації аудиту, а також необхідність дотримання вимог саме цих документів в процесі здійснення аудиторської діяльності.

## Список літератури

1. Аудит Монтгомери / Ф.Л. Дефлиз, Г.Р.Дженик, В.М. О'Рейли, М.Б. Хирш, Пер.с англ.. под ред. Я.В. Соколова. – М.: Аудит, ЮНИТИ, 1997. – 542 с.
2. Аренс А., Лоббек Дж. Аудит: Пер. с англ. – М.: Финансы и статистика, 2003. – 560 с.
3. Суйц В.П., Ахметбекова А.Н., Дубровина Т.А. Аудит: общий, банковский, страховой: Учебник. – М.: ИНФРА – М, 2002. – 556 с.
4. Шеремет А.Д., Суйц В.П. Аудит: Учебник. – 4-е изд., перераб. и доп. – М.: ИНФРА-М, 2004. – 510 с.
5. Ярочкин В.И., Бузанова Я.В. Аудит безопасности фирмы: теория и практика: Учебное пособие для студентов высших учебных заведений. – М.: Академический Проект; Королев: Парадигма, 2005. – 352 с.
6. Андреев В.Д. Внутренний аудит: Учеб. пособие. – М.: Финансы и статистика, 2003. – 464 с.
7. Бутинець Ф.Ф. Аудит: Підручник . – 2-ге вид., перероб. та доп. – Житомир: ПП «Рута», 2002. – 672 с.
8. Булгакова Л.И. Аудит в России: механизм правового регулирования / Л.И. Будгакова; Рос.Акад.наук, Ин-т государства и права. – М.: Волтерс клвер, 2005. – 256 с.
9. Давидов Г.М. Аудит: теорія і практика: Монографія. – Кіровоград: ТОВ «Імекс-ЛТД», 2006. – 324 с.
10. Дорош Н.І. Аудит: теорія і практика. – К.: Знання, 2006. – 495 с.
11. 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.
12. Робертсон Дж.К. Аудит: Пер. с англ. – М.: КРМГ и Контракт, 1993. – 496 с.
13. Банковский контроль и аудит / Сибирский институт финансов и банковского дела: Учеб.пособие / Н.В.Фадеекина, Е.К.Болгова, М.Н.Скурихин, А.В.Брыкин; Под общей ред. д-ра экон.наук, проф. Н.В. Фадеекиной. – М.:Финансы и статистика, 2002. – 496 с.
14. Бычкова С.М. Доказательства в аудите. – М.: Финансы и статистика, 1998. – 176 с.
15. Перелік послуг, які можуть надавати аудиторі (аудиторські фірми), затверджений рішенням Аудиторської палати України від 27 вересня 2007 року №182/5 - Режим доступу: <http://www.apu.com.ua/content.php?lang=ukr&c=showreestr.php>

В статье критически оценивается традиционное деление аудита на такие типы: аудит финансовой отчетности, аудит на соответствие требованиям, операционный (управленческий) аудит. Доказана необходимость использования в качестве основной базы для классификации аудита широкое определение аудита и требования Международных стандартов аудита, представления уверенности и этики. Определены концептуальные засады согласования и сосуществования традиционных классификаций аудита с классификацией заданий по предоставлению уверенности, которая содержится в международных стандартах.

The traditional classification of audit (financial statement audit, compliance audit, operation audit) has been critically analyzed in the article. The necessity of using as the fundamental basis for audits` classification the broad determination of audit and the demands of International Standards on Quality Control, Auditing, Review, Other Assurance and Related Services has been proved. The fundamental principles of agreement and coexistence of traditional classification of audit and classification of assurance engagement according to the international standards have been determined.