

УДК 657.6

Будник Л.А., к.е.н., доцент,

Голяш І.Д.

Тернопільський національний економічний університет

ПРИНЦИПИ КЛАСИФІКАЦІЇ АУДИТОРСЬКОГО КОНТРОЛЮ

Публікації підлягає дослідження щодо класифікації аудиту в сучасних умовах, визначені принципи класифікації, розроблені пропозиції щодо вдосконалення класифікації аудиту.

Ключові слова: аудит, класифікація, принципи, обов'язковий аудит, аудит ефективності.

Budnik L., Golyash I.

PRINCIPLES OF CLASSIFICATION OF AUDIT

Publication research in relation to classification of audit in modern terms, certain principles of classification, worked out suggestions is subject in relation to perfection of classification of audit.

Key words: audit, classification, principles, obligatory audit, audit of efficiency.

Будник Л.А., Голяш І.Д.

ПРИНЦИПИ КЛАССИФИКАЦИИ АУДИТОРСКОГО КОНТРОЛЯ

Публикации подлежит исследование относительно классификации аудита в современных условиях, определены принципы классификации, разработанны предложения относительно совершенствования классификации аудита.

Ключевые слова: аудит, классификация, принципы, обязательный аудит, аудит эффективности.

Постановка проблеми у загальному вигляді та її зв'язок з важливими науковими та практичними завданнями. Проблема виділення видів аудиту має не лише академічний інтерес, а й досить важлива з практичної точки зору. Незважаючи на те, що класифікації аудиту в економічній літературі приділяється багато уваги, розвиток економіки вимагає постійного перегляду критеріїв поділу аудиту на окремі види.

Класифікація аудиту необхідна для наукової розробки основ його теорії, подальшого удосконалення практики, підвищення ефективності та

якості, підготовки і покращання кваліфікації аудиторів.

Аналіз останніх досліджень у яких започатковано вирішення проблеми. Питанням класифікації аудиту приділено багато уваги. В економічній літературі для класифікації аудиту автори застосовують 47 ознак, за якими виділяють 73 види аудиту [4, с. 22]. Заслужують на увагу дослідження Ф.Ф. Бутинця, Н.М.Малюги, Н.І. Петренко, В.С.Рудницького, Н.І.Дорош [5, 6, 12]. Однак в економічній літературі не визначені основні принципи, якими доцільно керуватися при розробленні науково обгрунтованої класифікації аудиту.

Цілі статті. Метою даної статті є визначення принципів класифікації аудиту та розроблення пропозиції щодо вдосконалення класифікації аудиту виходячи із запропонованих принципів.

Виклад основного матеріалу дослідження з повним обгрунтуванням отриманих наукових результатів. Важливим завданням розробки науково-обгрунтованої класифікації аудиту визначення її принципів. Термін “принцип” у перекладі з латинської означає основа, засада. Під принципом розуміють основне, початкове положення будь-якої теорії або вчення. Принцип пізнання є виробленою історично узагальненою вимогою до пізнавального процесу, яка додає йому певної спрямованості, вказує шлях руху до істини, але не саму істину [2, с. 31]. Принцип – це щось початкове у пізнавальному процесі, коли немає нічого, об’єкт не зрозумілий, але щось задає поштовх до пізнавальної діяльності. Проте, виступаючи початковим компонентом пізнання, сам принцип є результатом численних актів пізнання. Ось філософський підхід, яким слід скористатися при визначенні сутності принципів класифікації аудиту.

Принципи побудови будь-якої системи, як правило, є самоочевидними, детермінованими її внутрішніми зв’язками. Тобто зсередини кожна система виглядає несуперечливою, логічною, причинно-обумовленою, аргументованою. Тому не можна застосовувати внутрішню логіку однієї системи для критики іншої. Першим із принципів гносеології слід назвати принцип об’єктивності, тобто визнання об’єктивного існування дійсності як об’єкта пізнання. Це означає, що, перш ніж ставити питання про можливість пізнання, треба з’ясувати питання про те, чи існує об’єкт пізнання. Важливо також знати, що у нашому знанні за змістом є об’єктивним, як можна обмежити суб’єктивні моменти у пізнавальній діяльності. Отже, важливим принципом класифікації аудиторського контролю є об’єктивність.

Другим слід назвати принцип пізнаванності, згідно з яким визнається, що людські знання здатні адекватно відображати дійсність, створювати за певними критеріями істинну картину, що, з одного боку, процес пізнання в принципі не має межі, а з другого боку, він на кожному історичному етапі обмежений рівнем можливостей і потреб практики.

Третім у цьому переліку слід назвати принцип практики. Тобто не можна зрозуміти сутність пізнавальної діяльності, не з'ясувавши природи людської діяльності. Практика у зв'язку з цим принципом проголошується відправною точкою (джерелом), основою процесу, кінцевою метою (результатом) пізнання і найважливішим об'єктивним критерієм істинності. Варто відзначити, що у формах діяльного освоєння людиною світу практика включає в себе всю сукупність предметних форм діяльності людей – від економічного виробництва до виробництва матеріальної і духовної культури. Пізнання носить суспільний характер, який обумовлюється працею і мовою, відображає реальну дійсність не безпосередньо, а опосередковано – через матеріально-практичну діяльність. Практика породжує потребу в нових матеріалах, джерелах енергії і т.п., і це стимулює розвиток пізнання. Отже, історичний розвиток практики є рушійною силою пізнання.

Отже, загальні принципи класифікації аудиту повинні відповідати таким вимогам:

- об'єктивно відображати сутність явищ і реальних процесів;
- відповідати законам розвитку суспільства і бізнесу;
- визначати загальні положення, властиві організаціям різних типів і видів;
- бути визнаними суспільством;
- відповідати вимогам практики.

Вважаємо, що класифікація аудиту повинна не бути громіздкою, однак в повній мірі розкривати внутрішній зв'язок і спосіб організації аудиторського контролю, взаємодію елементів, процесів, явищ як між собою, так і з зовнішнім середовищем. Вважаємо за доцільне запропонувати таку класифікацію аудиту (табл. 1).

Таблиця 1

Класифікація аудиту

№ з/п	Критерії класифікації	Види аудиту
1	2	3
1.	Характер замовлення	обов'язковий аудит; ініціативний аудит; аудит за дорученням державних органів
2.	Організаційні взаємозв'язки контролюючого і підконтрольного об'єкта	зовнішній; внутрішній
3.	Характер аудиторських послуг	аудит фінансової звітності; операційний аудит; аудит ефективності; аудит на відповідність вимогам; екологічний аудит
3.	Обсяг спостереження, аналізу і перевірки діяльності	загальний; спеціальний
4.	Функції в управлінні фінансово-господарською діяльністю	запобіжний; перманентний; ретроспективний; стратегічний;
5.	Спосіб проведення	рутинний; комп'ютеризований

Піділ аудиту за характером замовлення застосовують, як правило, для зовнішнього аудиту. Обов'язковий аудит проводять відповідно до вимог Закону України «Про аудиторську діяльність» Проведення аудиту є обов'язковим для:

1) підтвердження достовірності та повноти річної фінансової звітності та консолідованої фінансової звітності відкритих акціонерних товариств, підприємств – емітентів облігацій, професійних учасників ринку цінних паперів, фінансових установ та інших суб'єктів господарювання, звітність яких відповідно до законодавства України підлягає офіційному оприлюдненню, за винятком установ і організацій, що повністю утримуються за рахунок державного бюджету;

2) перевірки фінансового стану засновників банків, підприємств з іноземними інвестиціями, відкритих акціонерних товариств (крім

фізичних осіб), страхових і холдингових компаній, інститутів спільного інвестування, довірчих товариств та інших фінансових посередників;

3) емітентів цінних паперів при отриманні ліцензії на здійснення професійної діяльності на ринку цінних паперів.

Проведення аудиту є обов'язковим також в інших випадках, передбачених законами України [7].

Обов'язковий аудит означає вимогу включення до складу річної фінансової звітності аудиторського висновку.

Ініціативний аудит проводять за добровільним бажанням економічного суб'єкту (за рішенням зборів акціонерів, за бажанням одного із засновників, за рішенням керівництва тощо). Метою обов'язкового аудиту є підтвердження звітності, тоді як при ініціативному аудиті цілі визначаються самим клієнтом. Мета ініціативного аудиту формується залежно від ситуації на підприємстві, в результаті якої виникла необхідність в аудиті. Наприклад, бажання власників упевнитися в дотриманні їх інтересів адміністрацією, у правильності постановки та ведення обліку, дотримання законодавства або навпаки, що виникло недовіра між власниками і найманою адміністрацією, конфлікти між окремими керівниками, недосконалість системи організації обліку. При ініціативному аудиті клієнт визначає об'єкт аудиту (може бути тільки один з розділів обліку, або певні операції), аналіз фінансового стану, вибір найбільш доцільної облікової політики. При обов'язковому аудиті аудитор (аудиторська фірма) зобов'язаний всебічно вивчити систему організації обліку і складання звітності.

Аудит за дорученням державних органів – це складний і відповідальний вид аудиту. Такий аудит можуть здійснювати як незалежні аудитори, так і аудитори державних контролюючих органів. В економічній літературі та законодавчих актах розглядають термін «державний аудит». Державний фінансовий аудит полягає у перевірці та аналізі діяльності, фактичного стану справ щодо законного та ефективного використання державних чи комунальних коштів і майна, інших активів держави, правильності ведення бухгалтерського обліку і достовірності фінансової звітності, функціонування системи внутрішнього контролю суб'єктів господарювання державного сектору економіки, а також інших суб'єктів господарювання, що отримують (отримували в період, який перевіряється) кошти з бюджетів усіх рівнів та державних фондів або використовують (використовували у період, який перевіряється) державне чи комунальне майно. Під час державного

аудиту обов'язковій оцінці підлягає рівень управління фінансово-господарською діяльністю суб'єкта господарювання, яке полягає у забезпеченні:

- дотримання вимог законодавства, актів і рішень органів управління та суб'єкта господарювання;
- достовірності даних обліку та фінансової звітності;
- збереження активів;
- досягнення визначених цілей і завдань або набуття кращого досвіду діяльності інших суб'єктів господарювання з виконання показників економічності, продуктивності та результативності [10].

Особливе значення має поділ аудиту на внутрішній та зовнішній. Зміст зовнішнього і внутрішнього аудиту досить детально розкрито у багатьох працях як вітчизняних, так і зарубіжних вчених [1, 3, 4, 11, 14].

Якщо зовнішній аудит проводиться спеціалізованими аудиторськими фірмами та незалежними аудиторами, то внутрішній – спеціально створеними підрозділами в системі управління підприємством.

Концепція внутрішнього аудиту почала формуватися при переході від підтверджуючого до системно-орієнтованого аудиту. Після 1949 року незалежні аудитори стали більше уваги приділяти системі внутрішнього контролю. Підрозділи внутрішнього аудиту створюються, як правило, у великих і складних розгалужених структурах, які мають відокремлені структурні підрозділи. Їх завданням є контроль за дотриманням облікової політики всіма підрозділами підприємства, правильністю ведення обліку та складання звітності, ефективним використанням ресурсів, обґрунтування стратегії розвитку фінансової, інвестиційної політики.

Створення підрозділів внутрішнього аудиту пов'язане з посиленням функції контролю на підприємстві. При цьому внутрішній аудит розглядають як ланку внутрішнього контролю. Внутрішній аудит сприяє створенню вискоєфективної системи обліку, підвищує довіру зі сторони зовнішніх аудиторів до звітності клієнта.

Важливою ознакою класифікації видів аудиту є класифікація залежно від характеру аудиторських послуг. Зарубіжний досвід виділяє такі види аудиту: фінансовий, перевірка на відповідність, операційний аудит [3]. Вітчизняні автори виділяють: аудит підтвердження фінансової звітності, аудит на відповідність вимогам, аудит ефективності фінансово – господарської діяльності [14, 15]. Крім того, є поділ аудиту за об'єктами на: фінансовий аудит, аудит на відповідність, операційний аудит, аудит

охорони довкілля [6, с. 46]. У закордонній і вітчизняній економічній літературі окремо розглядають операційний аудит. Слід відзначити, що Е.А. Аренс і Дж. К. Лоббек поділяють управлінський (операційний) аудит на три види: функціональний, організаційний і спеціальний [1, с. 540]. Під функціональним аудитом ці вчені розуміють аудит окремих функцій постачання, виробництва, збуту або функції отримання і витрачання грошових коштів, здійснення грошових розрахунків тощо. У вітчизняній економічній літературі це називають процесами (циклами) господарських операцій.

На основі проведених досліджень за характером аудиторських послуг доцільно виділити операційний аудит, аудит фінансової звітності, аудит ефективності, аудит на відповідність вимогам та екологічний аудит. Такі види аудиту найбільше відповідають сучасним умовам діяльності та надання аудиторських послуг. З усіх видів аудиту найменше досліджений аудит ефективності. Для того, щоб розглянути варіанти визначення аудиту «ефективності», спочатку варто подивитися на те, як визначають «аудит». На думку Паркера, власне аудит ефективності може бути визначений як оцінка менеджменту і функціонування організації, а також виконання роботи в контексті економічності, ефективності і результативності діяльності [8, с. 23]. Є.І. Іванова під аудитом ефективності розуміє системний, цілеспрямований, організований процес отримання й експертно-аналітичної оцінки об'єктивних даних про результативність, економічність і продуктивність економічної діяльності одиниці, по якій проходить аудит (органу державної влади, органу управління, суб'єкта господарювання, організації, групи організацій або програми діяльності), з метою встановлення рівня відповідності цих даних певним критеріям і на підставі цього висловити думку про ефективність діяльності або програми і дати рекомендації, спрямовані на поліпшення ефективності [9, с. 20]. Відповідно до Стандартів аудиту Міжнародної організації вищих контрольних органів (INTOSAI), аудит ефективності займається перевіркою економічності (economy), ефективності (efficiency) і результативності (effectiveness) діяльності програми або організації.

Аудит ефективності у вітчизняній економічній літературі та в законодавчих актах розглядають як підвид державного фінансового аудиту. Аудит ефективності є перевіркою діяльності органів державної влади і одержувачів державних коштів з метою визначення ефективності використання ними державних коштів, отриманих для виконання

покладених на них функцій і поставлених завдань. Аудит ефективності використання державних коштів включає наступні елементи: а) перевірку економного використання організацією, яка перевіряється, державних коштів, витрачених на досягнення конкретних результатів її діяльності; б) перевірку продуктивності використання організацією трудових, фінансових та інших ресурсів, котрі перевіряють, в процесі виробничої й іншої діяльності, а також використання інформаційних систем і технологій; в) перевірку результативності діяльності організації, яка перевіряється, по виконанню поставлених перед нею завдань, досягненню фактичних результатів в порівнянні з плановими показниками з урахуванням обсягу виділених для цього ресурсів [10, с. 34]. На нашу думку, про аудит ефективності доцільно говорити в контексті і незалежного аудиту, оскільки актуальними завданнями аудиторської фірми є оцінка ефективності діяльності підприємства, його структурних підрозділів, господарських процесів, використання ресурсів тощо.

Висновки. Отже, всі види аудиту взаємопов'язані в єдиній системі аудиторського контролю, спрямовані на вдосконалення підприємницької діяльності незалежно від форм власності і господарювання в умовах ринкових відносин. Запропонована класифікація може бути доповнена і розширена.

1. Аренс, А. Аудит [Текст] : [пер. с англ.] / А. Аренс, Дж. Лобек ; [гл. редактор сериї проф. Я.В. Соколов] – М.: Финансы и статистика, 1995. – 558 с.
2. Арутюнов В. Х., Мішин В. М., Свінціцький В. М. Методологія соціально-економічного пізнання. Навч. посібник. — К.: КНЕУ, 2005. – 353 с.
3. Аудит МОНТГОМЕРИ Р. / Фл. Дефиз, Г.Р. Дженик, М.В. О'Рейлли, М.Б. Хирш; Пер. с англ. под ред. Я. В. Соколова. - М.: Аудит, ЮНИТИ, 1997. – 542 с.
4. Бутинець Ф.Ф., Аудит: Підручн. – 3-тє вид., перероб. і доп.– Ж.Рута, 2006.– 512с.
5. Бутинець Ф.Ф., Малюга Н.М., Петренко Н.І. Аудит: стан і тенденції розвитку в Україні та світі: Моногр. / За ред. проф. Ф.Ф. Бутинця. — Житомир: ЖДТУ, 2004. – 564 с.
6. Дорош Н.І. Аудит: Методологія і організація. – К.: Т-во «Знання», КОО, 2001. – 402 с.
7. Закон України «Про аудиторську діяльність» N 3126-ХІІ від 22.04.93 // [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=3125-12>
8. Зубілевич С.Я. Голов С.Ф. Основи аудиту. / С. Зубілевич, С. Голов. – К.: Ділова Україна, 1996 р.
9. Иванова Е.И. Аудит эффективности в рыночной экономике / Е.И. Иванова. – М.: КНОРУС, 2009.
10. Постанова КМ України "Питання проведення органами державної контрольно-ревізійної служби державного фінансового аудиту» від 25.03.2006 р. № 361 із змінами і доповненнями, внесеними від 29.11.2006 р. № 1673 // [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.mediapro.com.ua/documents/normativ/html.php?file=346>
11. Робертсон Дж.К. Аудит: Пер. с англ. – М.: КРМ и Контакт, 1993. – 496 с.
12. Рудницький В.С. Методологія і організація аудиту. – Тернопіль: Економічна

думка, 1998. – 192с.

13. Рябухин С., Климантов С. Аудит эффективности государственного сектора экономики. / С.Рябухин, С. Климантов. – М., 2006 .
14. Савченко В. Я. Аудит: Навч. посібн. [Текст] / В.Я. Савченко. – К.: КНЕУ, 2002. – 322с.
15. Усач Б.Ф. Аудит: Навч. посібн. – К.: «Знання-Прес», 2002. – 223 с.