

### **Класифікація аудиту**

Класифікація предметів або інших його елементів означає зв'язок між ними, що виражається в їх розміщенні та у певній послідовності визначеної системи щодо окремих загальних принципів. У науковій практиці передбачена певна систематизація знань про той чи інший предмет. Отже, перш ніж перейти до визначення класифікації аудиту, потрібно детально з'ясувати, що є її предметом.

Спираючись на міжнародний досвід, американський вчений Р. Монгомері та його послідовники визначили глибоке і повне поняття аудиту. На їх думку, «аудит – це системний процес об'єктивного збору і оцінки свідочств про економічні дії і події з метою визначення ступеня відповідності цих тверджень встановленим критеріям і представлення результатів перевірки зацікавленим користувачам» [15, с. 19].

На жаль, національне законодавство обмежує рамки аудиту тільки аудитом фінансової звітності, а інші аудиторські перевірки відносять до аудиторських послуг.

Відповідно до Закону України «Про аудиторську діяльність» аудит – це перевірка публічної бухгалтерської звітності, обліку, первинних документів та іншої інформації щодо фінансово господарської діяльності суб'єктів господарювання з метою визначення достовірності їх звітності обліку, його повноти і відповідальності чинному законодавству та встановленим нормативам [1].

Водночас, Закон уточнює, що публічна бухгалтерська звітність складається із аудиторського висновку, форм фінансової звітності в межах відомостей, що не становлять комерційну таємницю та визначені законодавством з метою їх подання користувачам та для публікації.

Національним нормативом №1 «Вимоги національних нормативів аудиту» визначалось однозначне поняття аудиту. Таким чином, аудит згідно з національним законодавством за об'єктом дослідження зводиться до аудиту фінансової звітності, а за суб'єктами він може бути тільки зовнішнім, тобто проводиться незалежним аудитором чи аудиторською фірмою на договірній (контрактній) основі.

У міжнародній практиці аудит розрізняють за такими ознаками: об'єктами, суб'єктами, за здійсненням і періодичністю проведення аудиту та секторами економіки, до якого належить клієнт.

Незалежні аудитори приватного сектора можуть здійснювати всі перераховані у табл. 1.2 суб'єкти. Крім того, вони залучаються у разі потреби до проведення аудиту в державному секторі. Внутрішні аудитори виконують лише аудит на узгодженість або операційний за ініціативою клієнта.

В Україні, використовуючи вказані ознаки класифікації у міжнародній практиці, виділяються однотипові види аудиту, за винятком внут

рішнього.

Слід відмітити, що у державному секторі економіки суб'єктами економічного контролю, крім Державної податкової інспекції, є Державна контрольно-ревізійна служба (бюджетних установ і організацій)

та незалежні аудитори – для госпрозрахункових державних підприємств.

Згідно з Законом України «Про аудиторську діяльність» проведення аудиту є обов'язковим для:

- підтвердження достовірності і повноти річного балансу і звітності комерційних банків, фондів, бірж, компаній, підприємств, кооперативів, товариств та інших господарюючих суб'єктів незалежно від форм власності і виду діяльності, звітність яких офіційно оприлюднюється, за винятком установ і організацій, які повністю утримуються за рахунок державного бюджету і не займаються підприємницькою діяльністю. Обов'язкова аудиторська перевірка річного балансу і звітності господарюючих суб'єктів з річним господарським оборотом менше ніж 250 неоподаткованих мінімумів проводиться один раз на три роки;
- перевірка фінансового стану засновників комерційних банків, підприємств з іноземними інвестиціями, акціонерних товариств, холдінгових компаній, інвестиційних фондів, довірчих товариств та інших фінансових посередників;
- емітенти цінних паперів;
- державних підприємств при здачі в оренду цілісних майнових комп

лексів, приватизації, корпоратизації та інших змінах форми власності;

- порушення питання про визнання неплатоспроможним суб'єкта підприємницької діяльності або банкрутом.

З урахуванням міжнародної практики запропоновано [22, с.22] класифікацію аудиту в Україні за такими об'єктами.

У рамках загальних параметрів поняття «аудиту» розрізняють кілька його варіантів:

- аудиторство фінансової звітності, що слугує для з'ясування повноти і достовірності фінансової інформації, її відповідності певним вимогам;
- регулярний або узгоджений аудит, що має основну мету перевірки – додержання конкретних процедур, норм чи правил діяльності підприємств. Предметом аудиту при цьому є в даному випадку метод роботи об'єкта, який перевіряється, та його персоналу. При цьому досконало аналізуються недоліки роботи підприємства, які стали наслідком визначених управлінських рішень;
- аудит виробничої діяльності, за якого перевіряються якісні аспекти роботи підприємства. Головна його мета – здатність збільшення випуску кінцевої продукції та зниження її собівартості. При цьому аудитор повинен запропонувати конкретні напрями підвищення ефективності і продуктивності роботи підприємства.

Рекомендації аудиторів в цьому випадку схвалюються чи не схвалюються керівником підприємства з тих чи інших тенденцій розвитку та передбачаються можливі наслідки управлінських рішень. Цей вид аудиторства дуже трудомісткий, оскільки вимагає великих аспектів проблеми, що піддається експертизі. За ініціативою здійснення аудит може бути обов'язковим, коли він передбачений чинним законодавством, і підприємство з метою перевірки фінансово господарської діяльності запрошує аудиторів, та ініціативним (добровільним), якщо він проводиться за замовленням зацікавленого партнера, і за ініціативою клієнта та не передбачений законодавством. Характер і масштаби такої перевірки залежать від бажання клієнта.

У теорії і практиці аудиту розрізняють зовнішній і внутрішній аудит.

При цих видах аудиту здійснюється перевірка фінансової звітності, дотримання процедур і норм, оцінка характеру діяльності. Основна відмінність між ними полягає в тому, що внутрішній аудит проводиться в середині самої організації за вимогою та ініціативою її керівництва, тоді як під зовнішнім розуміють відповідальність і звітність перед групами, сторонами щодо цієї організації. Внутрішній аудитор – це службовець, котрий працює в самій організації, і тому у виконанні окремих своїх функцій він більш залежний, ніж зовнішній аудитор, призначений із другої сторони.

Внутрішній аудит – це частина загальної системи управлінського контролю. Він являє собою внутрішньогосподарський контроль законності за формуванням витрат за місцем їх виникнення; наявності підстав для відхилень фактичних затрат від нормативних; визначення різних чинників, недоліків та резервів господарсько фінансової діяльності у виробничих підрозділах; забезпеченням інформацією всіх управлінських служб з метою прийняття ними рішень щодо поліпшення роботи підприємства.

Цей вид аудиту визначають як функцію управління.

В останній час у більшості організацій роль внутрішнього аудиту була розширена шляхом включення до неї оцінки якості інформації, що видається управлінською інформаційною системою і складає основу для прийняття рішень, а також оцінки корисності запропонованої методики аналізу інформації. Внутрішні аудитори віддають перевагу тому, щоб ця тенденція посилювалась і вони сприймалися як фахівці в галузі незалежної управлінської діяльності.

Виходячи із зарубіжного досвіду, внутрішні аудитори проводять незалежну експертну оцінку управлінських функцій фірми, компанії тощо, зокрема і своєї діяльності. Вони надсилають своїй головній фірмі результати аналізу, оцінки, рекомендації, поради і інформацію про діяльність підприємства або організації. Внутрішні аудитори працюють як у державному, так і приватному секторі. Завдання внутрішнього аудиту – допомагати відповідним працівникам виконувати свої обов'язки настільки кваліфіковано і ефективно, наскільки це можливо.

Внутрішні аудитори перевіряють бухгалтерську інформацію, її достовірність та звітують перед вищим керівництвом за виконану роботу.

Вони мають прямі зв'язки з аудиторським комітетом та іншими управлінськими підрозділами.

Прикладом організації внутрішнього аудиту може слугувати американська транснаціональна корпорація «Істмен кодак», керівництво якої вважає аудит важливим елементом процесу управлінського контролю. У зарубіжній практиці аудит здійснюють співробітники загального і локальних відділів аудиту. Вони вирішують такі завдання:

- вивчають систему контролю за активами;
- перевіряють відповідність встановленого контролю політиці компанії;
- оцінюють прихильність урядовим програмам;
- проведення спеціальних слідств та подання виробничих звітів;
- виявлення економії витрат на аудит.

Успіх аудиторської перевірки вимірюється наявністю рекомендацій щодо вирішення існуючих та майбутніх проблем. Показниками її якості є повнота аудиту, зменшення витрат на його проведення та ефективність перевірок.

Слід зазначити, що в міжнародній практиці різняться думки щодо поняття «внутрішнього аудиту». Одні автори вважають, що аудитор – це бухгалтер, інші (26) – що ревизор.

Поряд з внутрішнім аудитом в європейських державах набув поширення зовнішній аудит, який проводиться окремими аудиторськими фірмами і здійснює перевірки сторонніх організацій. Зовнішній аудит регламентується юридично і дозволяє зовнішнім групам спостерігати і контролювати діяльність організацій та їх керівництво. Статус зовнішніх аудиторів визначає вимоги їх відповідальності за свій звіт, критерії оцінки, на яких цей звіт базується, повноваження перевіряючих, правила їх призначення і усунення, рівень їх кваліфікації, розмір винагороди та норми поведінки. Основним обов'язком зовнішніх аудиторів є оцінка фінансової звітності підприємств. Під час аудиторської перевірки фінансової звітності зовнішній аудитор перевіряє систему внутрішнього контролю. При цьому спостерігається велика схожість з використаними внутрішніми аудитором методами перевірки. За результатами перевірки контрольних систем зовнішні аудитори складають для керівництва звіти, в яких відображають негативні сторони цих систем. Останнім часом зовнішні аудитори не тільки перевіряють показники фінансової звітності, а додатково визначають якісну оцінку діяльності організацій, економічності, ефективності та результативності їх роботи. Виконавцями зовнішніх аудиторських послуг є аудиторські фірми, які прагнуть подавати клієнтам широкий спектр послуг, наприклад, в галузі оподаткування, консультацій з питань управління і роботи інформаційних систем, з припинення платежів тощо.

На основі вивчення функцій внутрішнього і зовнішнього аудиту можна визначити відміну між ними та оцінити відносний вклад того чи іншого аудиту в загальний процес організаційного контролю. Основна відміна полягає в тому, що внутрішній аудит спрямований для надання допомоги менеджерам при здійсненні ними контрольних функцій, тоді як зовнішній слугує інтересам сторонніх груп. Таким чином, можна сказати, що функції цих двох видів контролю доповнюють один одного, маючи різну мету.

