

УДК 657.6

Петрик О.А.

## ОСОБЛИВОСТІ ВИЗНАЧЕННЯ МЕТИ, ЗАВДАНЬ ТА ОБ'ЄКТІВ АУДИТУ НА СУЧАСНОМУ ЕТАПІ ЙОГО РОЗВИТКУ В УКРАЇНІ

Уточнено і доповнено сутність мети, завдань та об'єктів аудиту з урахуванням вимог Міжнародних стандартів аудиту та вітчизняного досвіду аудиторської діяльності.

The essence of the purpose, tasks, and objects of audit has been specified and complemented, taking account of the requirements of the international standards and home experience of auditing.

Теорія та практика аудиторської діяльності доводить, що аудит – це процес незалежної перевірки фінансової бухгалтерської звітності, що виконується аудитором (аудиторською фірмою), з метою захисту інтересів власників і висловлення об'єктивної думки, підтвердження у всіх суттєвих аспектах її достовірності, повноти та законності відповідно до нормативів та встановлених критеріїв, зменшення інформаційного ризику користувачів, надання висновку зацікавленим сторонам.

Ринкові відносини зумовлюють подальший розвиток аудиту, удосконалення його методології та організації, розширення сфери дії. Зростає роль аудиту та відповідальність аудиторів перед суспільством. На незалежних фахівців-аудиторів покладається розв'язання нових завдань. Тому важливим є уточнення мети, конкретних завдань та об'єктів аудиту, що дозволить піднести аудит як галузь наукових знань на більш високий рівень теоретичного і практичного розвитку, оскільки ці проблеми є не достатньо вивченими, мають неоднозначне тлумачення.

Теорія і практика вітчизняного та зарубіжного аудиту, численні визначення терміну "аудит" свідчать про те, що у сфері аудиторської оцінки, перевірки у більшості випадків знаходиться фінансова бухгалтерська звітність господарюючого суб'єкта. Тому предметом аудиту об'єктивно вважаємо фінансову бухгалтерську звітність, яка може бути за минулі звітні періоди, за теперішній період часу або перспективними прогнозами.

Досить часто предмет і об'єкти аудиту ототожнюють. Л. П. Кулаковська та Ю. В. Піча зазначають, що об'єкт аудиту слід розглядати як окремий елемент предмету аудиту, на який спрямована дія аудитора... Сукупним об'єктом аудиту можна назвати документально зафіксовану інформацію про наявність і рух засобів підприємства та джерел їх формування [3, с. 34]. Слід відзначити, що дослідження предмету та об'єктів аудиту, характерне для праць вітчизняних науковців, деяких російських авторів, однак практично відсутнє у зарубіжній спеціальній літературі.

Фундаментальне вивчення об'єктів аудиту проведено українським ученим професором Б. І. Валуєвим. Значний науковий інтерес представляє таке його визначення: "Під об'єктами аудиторських послуг розуміють окремі або взаємопов'язані економічні, організаційні, інформаційні або інші сторони функціонування системи, яка вивчається, стан яких може бути оцінений кількісно та якісно" [1, с. 19].

Конкретизуючи це означення, назовемо об'єкти аудиту, якими вважаємо певні види (групи) інформації про фінансово-господарські операції, явища, процеси та інші дані, як основи для складання та перевірки фінансової бухгалтерської звітності. До об'єктів аудиту слід відносити: окремі форми фінансової звітності, поточні облікові регістри, Головну книгу, первинну документацію, матеріали інвентаризації, дані управлінського обліку, дані внутрішнього аудитора, установчі документи, бухгалтерську звітність за попередні звітні періоди, висновок попередньої аудиторської перевірки, іншу фінансову не бухгалтерську звітність (звіт директора, звіт голови правління, фінансовий огляд).

На основі класифікації об'єктів аудиторської діяльності, запропонованої Б. І. Валуєвим [1, с. 24] нами розроблено власні пропозиції щодо класифікаційного поділу об'єктів аудиту. Найбільш важливими класифікаційними ознаками є такі: економічний зміст інформації; обсяг та складність інформації; періодичність та спосіб перевірки; місце формування інформації; характер інформації; вид вимірників та характер оцінки; зв'язок з часом.

За економічним змістом інформації об'єкти аудиту можуть бути представлені наступними основними групами: а) ресурси – це всі активи підприємства та їх джерела (власні та залучені); господарські процеси – створення підприємства, постачання, виробництво, збут, реорганізація, фінансування та інші; б) фінансові результати – прибуток (збиток) підприємства та його складові за видами діяльності; в) система бухгалтерського обліку – обліковий процес та його складові; г) праця облікових працівників; д) система внутрішнього контролю – заходи контролю, матеріальні засоби контролю, внутрішній аудит, праця виконавців, розподіл функціональних обов'язків, персонал та інше; е) система управління – організаційна структура управління підприємством, функціональні підрозділи, методи та функції управління.

За обсягом та складністю інформації об'єктів аудиту їх поділено на: одиничні – окремі первинні документи, установчі документи; групові – група документів по одному виду операцій, наприклад, накладні на відвантаження товару одному з покупців за певний проміжок часу; зведені – документи або облікові реєстри, в яких міститься зведена інформація за певним видом господарських операцій; системні – інформація, дані, які стосуються цілісної системи (бухгалтерського обліку, управління).

За періодичністю та способом перевірки об'єкти аудиту доцільно поділяти на: постійні – господарські процеси, господарські операції, ресурси та їх джерела (тобто ті об'єкти, які перевіряються при кожній аудиторській перевірці); періодичні – ті об'єкти, потреба контролю (оцінки) яких виникає у певних випадках (наприклад – оцінка майна, оцінка ефективності функціонування певного підрозділу); разові – ті об'єкти, які, як правило, перевіряються одноразово (наприклад, установчі документи).

За місцем формування об'єкти аудиту доречно поділити на: внутрішні – створені всередині підприємства-клієнта; зовнішні – створені за його межами (наприклад, висновок попереднього аудитора).

За характером інформації об'єкти аудиту класифікують так: первинні, поточні, звітні, прогнозні (відповідно, які містять первинні дані, дані поточних облікових реєстрів чи інших поточних документів, звітні дані, інформацію прогнозів та бюджетів).

За видами вимірників та характером оцінки можна розділити об'єкти аудиту на: а) натуральні – дані представлені у натуральному кількісному вираженні (одиницях, штуках, кілограмах) (наприклад, кількість штатних працівників, функціональних підрозділів); б) грошові – дані представлені лише у сумовому (грошовому) вимірнику (наприклад, фінансові результати, всі показники бухгалтерської фінансової звітності); в) натурально-грошові – об'єкти, інформація про які може бути представлена як у кількісному, так і у грошовому вираженні (наприклад, матеріальні запаси); г) якісні – ті об'єкти, які не можливо оцінити ні у натуральному, ні у грошовому виді, які характеризують, наприклад, ефективність чи надійність певної системи (бухгалтерського обліку, внутрішнього контролю, управління).

Розглядаючи зв'язок з часом об'єктів аудиту, їх поділяю на три групи: 1) об'єкти, які оцінюються у минулому часі (при визначенні достовірності фактичної звітності, законності раніше здійснених господарських операцій, аналізі фінансових показників); 2) об'єкти, які оцінюються у теперішньому часі (наприклад, стан активів підприємства під час проведення інвентаризації, на якій присутній аудитор); 3) об'єкти, які оцінюються у майбутньому часі –

при вивченні аудитором перспективних та прогнозних звітів, визначенні можливості безперервної діяльності підприємства у найближчому майбутньому.

Об'єкти аудиту мають виокремлюватися з огляду на мету аудиту. Як свідчить історичний розвиток, вона визначається багатьма чинниками (і залежить від замовників аудиту, підходу, який застосовується при здійсненні аудиторської перевірки, умов договору).

На початкових етапах становлення аудиту його головною метою було виявлення шахрайства, а в процесі еволюції акценти змістилися на підтвердження достовірності звітності, визначення дійсного фінансового стану підприємства.

Актуальною є думка В. О. Шевчука та І. І. Пилипенка, які вважають що необхідне адекватне визначення мети і завдань, що покладаються на аудит, виходячи з місця і ролі, які він займає і відіграє у суспільному бутті [7, с. 6].

У Міжнародному стандарті аудиту 200 "Мета та загальні принципи аудиторської перевірки фінансових звітів" зазначено, що "мета аудиторської перевірки фінансових звітів полягає в наданні аудиторіві можливості висловити свою думку стосовно того, чи відповідають підготовлені фінансові звіти в усіх суттєвих аспектах концептуальній основі фінансової звітності" [4, с. 152].

Це визначення мети аудиту потребує певного доповнення та уточнення. На основі вивчення спеціальної літератури, можна зробити висновок, що на сучасному етапі розвитку аудиту його метою є: висловлення об'єктивної думки щодо достовірності, повноти та законності фінансової звітності в усіх суттєвих аспектах та зменшення до прийняттого рівня інформаційного ризику.

Важливою проблемою є чітке визначення завдань та функцій аудиту, вирішення яких дозволить досягти поставленої мети. Першим нормативним документом в Україні, у якому визначались завдання аудиту, був тимчасовий національний норматив аудиту № 1 "Мета та завдання проведення аудиту", затверджений рішенням АПУ 5 жовтня 1995 р., протокол № 36. Із введенням нової редакції Національних нормативів аудиту з 1 січня 1999 року та прийняття Міжнародних стандартів аудиту (МСА), як національних, цей норматив втратив чинність, проте завдання аудиту чітко не виписані в жодному із діючих нормативів, стандартів аудиту. Крім того, у спеціальній літературі, за окремими винятками, цьому питанню не приділяється належної уваги.

Розглядаючи аудит як одну із форм фінансово-господарського контролю М. Т. Білуха стверджує, що "завдання фінансово-господарського контролю поділяють на окремі та загальні. Розв'язання окремих завдань передбачає перевірку однієї із сторін господарської діяльності (використання сировини у виробництві, випуск продукції та її собівартість, збереження цінностей), а загальних – всієї господарської діяльності об'єднання, корпорації, з визначенням рентабельності і конкурентоспроможності продукції, прибутковості господарюючих суб'єктів"[2, с. 49]. Такий поділ цілком умовний, оскільки для того, щоб висловити думку в цілому про достовірність фінансової звітності, аудитору слід всебічно дослідити всі її складові та елементи фінансово-господарської діяльності підприємства.

Першою публікацією в Україні щодо досліджень завдань аудиту стали коментарі Петрик О.А. до національного нормативу № 1 [5]. Певне вивчення цієї проблеми було здійснене В. С. Рудницьким [6, с. 9–12], який завдання аудиту розрізняє на макро- та мікро-рівнях. До завдань на макро-рівні вчений відносить: 1) розробку національних стандартів; 2) систему підготовки аудиторів; 3) підвищення кваліфікації аудиторів; 4) розробку та впровадження Кодексу професійної етики. Зазначені завдання відносяться не до аудиту як процесу перевірки звітності, а до організації аудиторської діяльності на державному рівні.

На макро-рівні В. С. Рудницький виділяє: 1) основні (загальні та часткові (окремі)); 2) функціональні (складання плану і робочої програми; їх коригування; вивчення бізнесу клієнта і укладання договору; спостереження і збір аудиторських свідчень; аналіз і оцінка аудиторських свідчень; складання аудиторського висновку і акту виконаних робіт). Ті завдання, які віднесені вченим до функціональних насправді належать до основних, оскільки без їх вирішення, не може бути досягнуто головної мети аудиту за будь-якої перевірки звітності.

Висловлюючи власну точку зору щодо класифікації завдань аудиту, розглядаю аудит як процес перевірки фінансової звітності з метою висловлення думки, а не аудиторську діяльність у широкому розумінні. З урахуванням цього, завдання аудиту поділяю на три групи: 1) основні; 2) додаткові, специфічні; 3) функціональні (із наступною можливою їх деталізацією) (рис. 1).

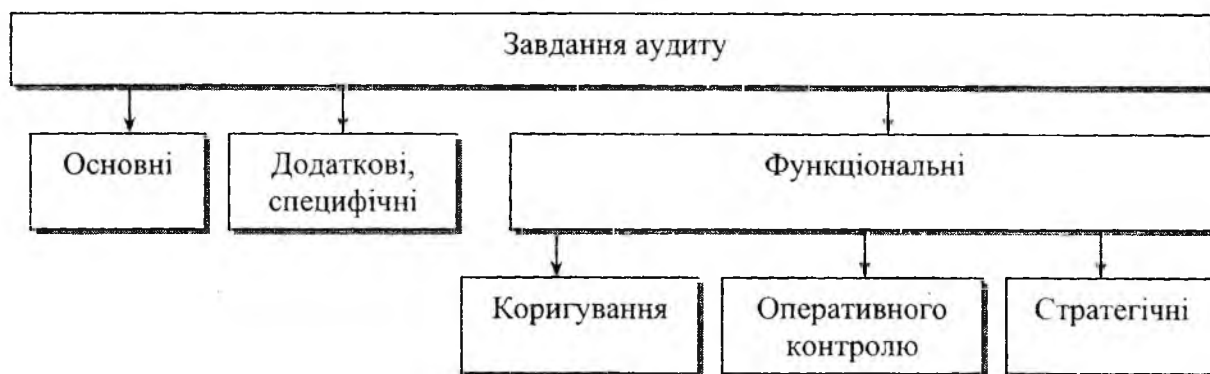


Рис. 1. Класифікація завдань аудиту

Вирішення основних завдань повинно бути спрямоване на отримання та оцінку необхідних даних для висловлення об'єктивної думки про перевірену фінансову звітність. До переліку основних завдань (який не претендує на повноту та вичерпність) можуть входити такі: вивчення установчих документів підприємства та оцінка правомірності його створення; ознайомлення із структурою та системою управління підприємства-клієнта; оцінка надійності системи внутрішнього контролю; перевірка правильності побудови та ефективності системи внутрішнього контролю; контроль господарських процесів (постачання, виробництво, збут); перевірка законності господарських операцій та їх документального підтвердження; контроль ведення поточного бухгалтерського обліку та правильності складання облікових регістрів, співставності їх даних із відповідними даними звітності; оцінка повноти відображення активів підприємства, їх власних та залучених джерел; перевірка фактичної наявності активів і зобов'язань підприємства та правильність їх оцінки; встановлення права власності на активи та зобов'язання, які відображені у звітності (кому вони в дійсності належать); переконатися у постійності облікової політики підприємства-клієнта та дотримання вимог П(С)БО (МСБО); визначення можливості подальшого функціонування підприємства; проконтролювати дотримання меж облікового періоду при складанні звітності; переконатися у зіставності показників фінансової бухгалтерської звітності з показниками інших фінансових звітів (звіт директора, фінансовий огляд тощо).

Додатковими (специфічними) вважаю ті завдання аудиту, вирішення яких пов'язане із специфікою діяльності підприємства, особливістю аудиторської перевірки або спеціальною домовленістю із замовником аудиту. Прикладами додаткових завдань можуть бути: оцінка (переоцінка) майна підприємства (наприклад, при приватизації, продажу певного об'єкта); перевірка передаточного або ліквідаційного балансу; виявлення

порушень при складанні фінансової звітності, шахрайства, обману, крадіжок (при проведенні аудиту на замовлення правоохоронних органів, суду; при звичайній аудиторській перевірці виявлення порушень і шахрайства не є безпосереднім завданням аудитора); контроль ефективності технологічного процесу (на основі додаткової домовленості із підприємством-клієнтом).

Крім основних та додаткових завдань, в процесі аудиту вирішуються так звані функціональні завдання. Особливістю цих завдань, необхідною умовою їх вирішення є обов'язковість спільної взаємодії аудитора та персоналу підприємства з певних питань. Функціональні завдання слід поділити на три категорії: 1) завдання коригування; 2) завдання оперативного контролю; 3) стратегічні завдання.

Необхідність вирішення завдань коригування виникає у випадках, коли за результатами аудиту виявлені суттєві помилки і аудитор на прохання керівництва надає рекомендації щодо виправлення цих помилок. До обов'язків аудитора, а відповідно і вирішення завдань коригування не входить безпосередня участь у виправленні помилок.

Щодо завдань оперативного контролю, то потреба у їх вирішенні виникає у тих випадках, коли договір на аудит передбачає довгострокову співпрацю аудитора і підприємства-клієнта (протягом 2–6 років). При цьому здійснюється перманентний, постійний (безперервний) аудиторський контроль (нагляд) за діяльністю господарюючого суб'єкта для попередження помилок, оцінки ефективності його діяльності, вибору оптимальних варіантів рішень, поступового накопичення даних для перевірки фінансової звітності в кінці звітного періоду. Слід зазначити, що в процесі такої діяльності аудитор може надавати клієнту певні рекомендації, роз'яснення, звертати увагу на конкретні проблеми. Однак, приймає рішення і несе за них відповідальність керівництво підприємства, а не аудитор.

Розв'язання стратегічних завдань здебільшого притаманне аудиторським послугам, хоча інформаційною основою розв'язання їх можуть бути дані, добуті аудитором в ході перевірки і підтвердження фінансової звітності. До стратегічних завдань аудиту відносимо: здійснення аналізу діяльності підприємства (за її окремими напрямками) або окремих функціональних підрозділів; визначення стратегії, тактики та перспектив розвитку підприємства; оцінка стратегічних управлінських рішень, прогнозів та проектів. Вирішення всіх перелічених видів функціональних завдань аудиту є перспективним для аудиторської практики в Україні.

Крім наведеної класифікації завдань аудиту, їх можна поділити залежно від інтересів користувачів інформації. Такий поділ показуватиме пріоритетність вирішення аудитором тих чи інших завдань, оцінки різних аспектів звітності з точки зору певної групи користувачів звітності. Наприклад, оцінка аудитором правильності податкових платежів в першу чергу буде цікавити Державну податкову адміністрацію; перевірка стану ліквідності – кредиторів, інвесторів, банки; правильність сплати дивідендів – власників, акціонерів.

На перспективу, із розвитком аудиторської діяльності в Україні, виокремлення особливостей аудиту у галузях народного господарства, можливе розширення об'єктів та завдань аудиту, що у свою чергу потребуватиме їх наукового обґрунтування та подальшого дослідження.

### *Література:*

1. Кулаковська Л. П., Піча Ю. В. Основи аудиту: навчальний посібник для студентів вищих закладів освіти. – К.: "Каравела"; Львів: "Новий світ – 2000", 2002. – 504 с.
2. Аудит: Практическое пособие / А.Кузьминский, Н.Кужельный, Е.Петрик и др. / Под. ред. А.Кузьминского. – К.: Учетинформ, 1996. – 283 с.

## ФІНАНСИ ГАЛУЗІ ТА ПІДПРИЄМСТВА

3. Теорія і практика незалежного аудиту в Україні. Збірник тез і текстів доповідей на міжнародній науково-практичній конференції з аудиту. - К., 2002. - 259 с.
4. МФБ 2001. Стандарти аудиту та етики. - К.: ТОВ "Парітет-інформ", 2003. - 712 с.
5. Білуха М.Т. Курс аудиту. - К.: Вища школа - "Знання", 1998. - 573 с.
6. Петрик О. Коментарі до національних нормативів аудиту № 1 і № 2 // Бухгалтерський облік і аудит. - 1996. - № 4. - С. 15-18.
7. Рудницький В. С. Методологія і організація аудиту. - Тернопіль: Економічна думка, 1998. - 192 с.

*Рекомендовано до публікації*  
д.т.н., проф. Кужельним М.В. 28.04.04

*Надійшла до редакції*  
16.04.04