

РОЛЬ І МІСЦЕ АУДИТУ В СИСТЕМІ ІНФОРМАЦІЙНОГО ЗАБЕЗПЕЧЕННЯ УПРАВЛІННЯ ПІДПРИЄМСТВОМ

© Воронко Р.М., 2007

Розглянуто питання сутності аудиту як одного із видів економічного контролю. Досліджено різні погляди стосовно характеристики аудиту як незалежного контролю та його класифікації. Визначено роль аудиту як одного із важливих елементів інформаційного забезпечення для прийняття ефективних управлінських рішень.

The questions of an essence of audit are examined as one of types of economic control. These looks are explored in relation to description of audit as independent control and his classification. The role of audit concerns as one of important element of the informative providing for the decision-making administrative effective.

Постановка проблеми. Однією із важливих функцій, які інтегрує у собі процес управління і які формують окремі інформаційні підсистеми загальної системи економічної інформації, поряд з плануванням, обліком, економічним аналізом, регулюванням є і економічний контроль. Загальноприйняті тлумачення сутності контролю визначають його як систему спостереження і перевірки процесу функціонування об'єкта управління з метою встановлення відхилень від заданих параметрів та прийнятих управлінських рішень.

Економічний зміст контролю тісно пов'язаний із визначенням його видів та форм. Причому, треба зазначити, що більшість дослідників цих питань виділяють такі види економічного контролю: державний, муніципальний, незалежний та контроль власника [6, с. 7]. Важливого суспільного значення в сучасних умовах набуває така форма незалежного контролю, як аудит, який формує незалежну думку про стан досліджуваних об'єктів. Характеризуючи незалежність аудиту, В.О. Шевчук зазначає, що він належить не до державної чи муніципальної сфер, а є складником громадянського суспільства. А, враховуючи це, визначає завдання аудиту: у найширшому розумінні – захист інтересів народу, у вузькому – власників, і в найбільш конкретному – господарюючих суб'єктів [11, с. 122].

Зацікавленість менеджерів підприємства у наданні недостовірної інформації, яка не відображає недоліки їхньої роботи, з одного боку, і неможливість користувачів інформації (зовнішніх і внутрішніх) самостійно отримувати достовірні дані про діяльність господарюючого суб'єкта через брак досвіду і знань для перевірки реальності наданих даних – з іншого, створюють об'єктивні передумови функціонування аудиту. Крім цього, від якості отриманої інформації (оперативності, повноти, достовірності тощо) залежить ефективність управлінських рішень.

Аналіз досліджень і публікацій. Дослідження питання щодо визначення змісту самого поняття “аудит” показало дискусійність у цьому аспекті. Є визначення аудиту, які даються вітчизняними і зарубіжними вченими, а також чинним законодавством України. Найповніше визначення науковців, на нашу думку, характеризує аудит як процес, за допомогою якого компетентний працівник збирає і нагромаджує дані про господарські явища і факти з метою їхньої об'єктивної кількісної та якісної оцінки, визначення відповідності встановленим критеріям і надання зацікавленим користувачам достовірної інформації про об'єкти дослідження [6, с.11; 2, с. 7].

Професор Б.Ф. Усач пише, що “аудит є незалежною експертизою фінансової звітності комерційних підприємств уповноваженими на те особами (аудиторами) з метою підтвердження її достовірності для державних податкових органів і власників”[10, с. 9]. Тобто в даному визначенні

дещо звужено коло об'єктів аудиту і користувачів інформації, якими крім податкових органів і власників звичайно є інвестори, кредитори, профспілкові органи, державні органи управління, служби громадського контролю та ін. Професор М.Т. Білуха зазначає, що “аудит – це форма економічного контролю, що надається суб'єктам підприємницької діяльності на договірних засадах з питань ефективності господарювання та достовірності її відображення у бухгалтерському обліку і звітності”[4, с. 41].

Деякі науковці вважають, що “аудит – це незалежна перевірка бухгалтерської звітності та іншої обліково-звітної інформації про діяльність підприємств з метою підтвердження їх достовірності та законності”[3, с. 11]. Водночас один з цих авторів – О.А. Петрик в іншій праці дає ширше визначення: “аудит – це перевірка фінансової звітності підприємства (установи, організації), виконана незалежним професіоналом з метою встановлення об'єктивної думки про її точність, повноту та достовірність, а також про відповідність загальноприйнятим принципам бухгалтерського обліку та чинному законодавству”[9, с. 17].

Професор Ф.Ф. Бутинець трактує аудит, з одного боку, як перевірку офіційної бухгалтерської звітності, обліку, первинних документів та іншої інформації про діяльність суб'єктів господарювання з метою визначення їхньої достовірності, повноти та відповідності чинному законодавству і, з іншого боку – як підприємницьку діяльність аудиторів (аудиторських фірм) щодо здійснення перевірок фінансової звітності та інших документів з метою встановлення достовірності і відповідності операцій нормативним актам [5, с. 10].

Законодавчо аудит визначено в Законі України “Про аудиторську діяльність”, де сказано, що “аудит – перевірка даних бухгалтерського обліку і показників фінансової звітності суб'єкта господарювання з метою висловлення незалежної думки аудитора про її достовірність в усіх суттєвих аспектах та відповідність вимогам законів України, положень (стандартів) бухгалтерського обліку або інших правил (внутрішніх положень суб'єктів господарювання) згідно із вимогами користувачів“ [7].

Згідно з Міжнародними стандартами аудит визначено як “аудиторську перевірку фінансових звітів, яка має на меті надання аудиторіві можливості висловити думку про те, чи ці фінансові звіти складено (у всіх суттєвих аспектах) відповідно до визначеної концептуальної основи фінансової звітності” [8, с. 138].

Цілі статті. Метою статті є розгляд теоретичних аспектів і сутності аудиту як одного із видів економічного контролю та визначення місця аудиту як важливого елемента інформаційного забезпечення системи управління підприємством.

Основний матеріал дослідження. Враховуючи вищенаведені визначення аудиту, можна зробити висновок, що вони загалом розкривають сутність аудиту як форми контролю, але в окремих з них поєднується аудит і аудиторська діяльність, ототожнюється аудит і ревізія, звужується коло об'єктів і користувачів інформації аудиту.

На нашу думку, на відміну від інших форм контролю аудит орієнтований на потреби ефективного управління, що зумовлює вихід критеріїв оцінки господарських явищ і фактів за межі простого підтвердження її законності. Розглядаючи аудит як технологічний процес, можна виділити послідовні взаємопов'язані етапи: підготовчий, процедурний, завершальний. Аудиторська діяльність, своєю чергою, охоплює організаційне методологічне забезпечення аудиту, практичне здійснення аудиторських перевірок та надання інших аудиторських послуг. Отже, аудит є специфічним напрямком трудової діяльності фахівців відповідної кваліфікації та функціонує як технологічний процес, маючи необхідне організаційне і методологічне забезпечення, й спрямований на підвищення ефективності управління.

Розглядаючи підходи до класифікації аудиту, треба зазначити також дискусійність і цього питання. Багато класифікацій є досить громіздкими і не знаходять практичного застосування. На основі проведеного дослідження окремих класифікацій, викладених вітчизняними і зарубіжними вченими [2, с.11–12; 3, с.11–13; 5, с.36–42; 6, с.26–33; 9, с.16–17; 10, с.17–22] нами запропоновано класифікацію аудиту за сімома ознаками (таблиця).

Класифікація аудиту

№ з/п	Ознака класифікації	Види аудиту
1.	Суб'єкт аудиту	Зовнішній Внутрішній
2.	Об'єкт аудиту	На відповідність фінансової звітності Управлінський Екологічний
3.	Обов'язковість	Обов'язковий Добровільний На вимогу
4.	Час проведення	Попередній Поточний Наступний
5.	Періодичність здійснення	Періодичний Одноразовий
6.	Охоплення об'єктів аудиту	Однопредметний Багатопредметний
7.	Стадії розвитку	Підтверджувальний Системно-орієнтований Ризико-орієнтований

Поділ аудиту на зовнішній і внутрішній є загально визнаним у науковій літературі з питань аудиту. Відмінності між цими видами аудиту полягають у меті, завданнях, об'єктах дослідження, організації роботи, взаємовідносинах з керівництвом, відповідальності тощо. Внутрішній аудит здійснюється внутрішніми аудиторськими службами (аудиторами), зважаючи на інформаційні потреби внутрішнього управління.

Зовнішній аудит, який здійснюється незалежними аудиторами (аудиторськими фірмами) на договірній основі, покликаний забезпечити інформаційні потреби ширшого кола користувачів і може використовувати результати внутрішнього аудиту, що сприяє скороченню тривалості перевірки.

Проте треба врахувати, що, насамперед, зовнішній аудит може забезпечити достатній ступінь незалежності, щоб висловити свою думку щодо об'єкта перевірки, якій довіряли б зовнішні користувачі інформації.

Щодо порівняльності зовнішнього і внутрішнього аудиту, то багато авторів висловлювали своє бачення з цього приводу [6, с.27–29; 10, с.18–20; 5, с.39]. Проте суперечливою, на нашу думку, є точка зору окремих з цих авторів, які вважають, що зовнішній аудит забезпечує абсолютну точність, а внутрішній – відносну [5, с.39]. Скоріше можна було б погодитись з тим, що зовнішній аудит забезпечує більшу точність і завжди пов'язаний з ризиком того, що може бути висловлена невідповідна думка, якщо фінансові звіти містять істотно викривлену інформацію.

Класифікація аудиту залежно від об'єктів виражає залежність спрямованості аудиту на забезпечення інформаційних потреб окремих користувачів даних. Аудит фінансової звітності здійснюється з метою перевірки публічної фінансової звітності, обліку, первинних документів та іншої необхідної інформації, яка характеризує фінансово-господарську діяльність суб'єкта господарювання з метою висловлення незалежної думки аудитора про її достовірність в усіх істотних аспектах та відповідність чинному законодавству, іншим нормативним актам згідно із вимогами користувачів.

Аудит на відповідність має на меті встановлення відповідності об'єктів аудиту визначеним критеріям, які можуть бути регламентовані внутрішніми розпорядчими документами або чинним законодавством.

Управлінський аудит спрямований на надання управлінській ланці висновків та пропозицій стосовно раціональнішого використання наявних ресурсів та ефективного досягнення визначених цілей. З цією метою управлінський аудит вивчає та оцінює господарські операції та факти, дає незалежну оцінку ефективності системи управління та пропонує напрямки її вдосконалення, складає прогнози можливого розвитку підприємства тощо.

Екологічний аудит набув свого значення останнім часом і здійснюється з метою контролю за дотриманням екологічних норм суб'єктами господарювання, оскільки забезпечення раціонального природокористування є одним із пріоритетних завдань сучасного управління.

Розглядаючи класифікацію аудиту за ознакою обов'язковості, можна зазначити, що обов'язковий аудит проводиться за вимогами чинного законодавства і стосується тільки зовнішнього аудиту. Водночас проведення зовнішнього і внутрішнього аудиту може бути добровільним, тобто ініціюватися керівництвом підприємства.

Проте, на нашу думку, є неправильним ототожнення окремими науковцями понять добровільного та ініціативного аудиту [5, с. 37, 9, с. 17], оскільки проведення обов'язкового аудиту також ініціюється замовником, зокрема щодо аудиторської фірми (аудитора), яка має перевіряти та узгоджувати інші процедурні питання (терміни проведення, обсяг перевірки тощо).

Аудит на вимогу може проводитись на виконання завдань третіх осіб (прокуратури, слідства, органів державної влади, громадського контролю тощо) і стосується знову ж таки зовнішнього аудиту.

За часом проведення аудит поділяється на попередній, поточний та наступний. Перший з них проводиться до здійснення господарських операцій чи прийняття управлінських рішень, другий – під час здійснення таких операцій чи у ході виконання рішень, третій – після завершення господарських операцій або за результатами виконання рішень.

Періодичність здійснення передбачає поділ аудиту на періодичний і одноразовий та дає можливість побачити, як періодично (регулярно) здійснюються перевірки суб'єкта господарювання й відповідне інформаційне забезпечення системи управління необхідними даними. Знову ж таки, на нашу думку, ця класифікація стосується більше зовнішнього аудиту.

За ознакою охоплення об'єктів аудиту він поділяється на однопредметний і багатопредметний. Однопредметний аудит передбачає дослідження питань одного об'єкта аудиту (собівартість, рентабельність), тоді як багатопредметний аудит охоплює широкий перелік об'єктів контролю.

Наступною ознакою класифікації є стадії розвитку аудиту, які сформувалися в процесі еволюції теорії і практики аудиту. Ця класифікація визначає три основні підходи до здійснення аудиту – підтверджувальний, системно-орієнтований і ризико-орієнтований.

Підтверджувальний аудит передбачає збирання та оцінювання великого обсягу інформації, наведеної в первинних документах, облікових реєстрах, звітності з метою підтвердження правильності здійснення і відображення господарських операцій та достовірності звітності суб'єктів господарювання. Через великий обсяг інформації, яка піддається перевірці, точність кінцевого висновку значно підвищується, але одночасно знижується оперативність і ефективність цього аудиту.

Під час системно-орієнтованого аудиту спочатку оцінюють ефективність системи внутрішнього контролю і вже, враховуючи це, організують аудиторський процес. На нашу думку, такий підхід є раціональнішим, оскільки за умови ефективного функціонування системи внутрішнього контролю тривалість аудиту може бути значно скорочено із використанням вибіркового процесу і тестування до інформації внутрішнього контролю.

Ризико-орієнтований аудит вимагає визначення ризику одержання істотно викривленої інформації за окремими об'єктами контролю. Це зумовлює, своєю чергою, вибір відповідних процедур аудиту, забезпечення зменшення цього ризику до допустимо низького рівня за кожним з об'єктів контролю. Наявність об'єктів перевірки з низьким рівнем ризику викривлення інформації також дає можливість скоротити тривалість процесу аудиту.

Окремі автори пропонують виділити, крім названих, ще процедурний аудит [9, с. 18], який ґрунтується на визначенні ефективності окремих стадій та процедур збирання та оброблення

економічної інформації. Проте, на нашу думку, будь-який із названих вище видів аудиту (підтверджувальний, системно-орієнтований, ризико-орієнтовний) можна назвати процедурним, оскільки всі вони вимагають застосування певних аудиторських процедур.

Як засвідчують проведені дослідження, аудит, який проводиться на багатьох підприємствах, зводиться до простого підтвердження даних обліку, без комплексного вивчення ефективності системи внутрішнього контролю. Такий підхід до проведення аудиту не може задовольняти інформаційні потреби системи управління підприємством щодо отримання незалежної оперативної інформації за об'єктами контролю. Навіть отримання досить точних аудиторських висновків завдяки використанню відповідних процедур аудиту здебільшого істотно запізнене в часі від моменту прийняття управлінських рішень.

Висновки. Отже, розгляд основних теоретичних засад аудиту як форми незалежного контролю дає можливість побачити його особливості і закономірності як технологічного процесу.

Трудова діяльність сертифікованих фахівців покликана забезпечити збирання та оцінювання необхідної інформації не тільки з метою підтвердження законності господарських операцій, явищ та подій, а й за іншими критеріями і напрямками, які визначаються договором на проведення аудиту. Важливою умовою проведення аудиту є дотримання аудитором діючих стандартів, які забезпечують якість та надійність цього виду контролю.

Напрямки подальших наших досліджень будуть спрямовані на розкриття технологічних аспектів аудиту, зокрема, визначення конкретних об'єктів аудиту та методів їх вивчення, складу та змісту конкретних процедур аудиту, пізнання організаційних аспектів аудиторського процесу.

1. Адамс Р. *Основи аудита*. – М.: Аудит, ЮНИТИ, 1995. – 398с. 2. Арнс Э.А., Лоббек Дж.К. *Аудит: Пер. с англ.* – М.: Финансы и статистика, 1995. – 558с. 3. *Аудит: Практическое пособие* / А. Кузьминский, Н. Кужельный, Е. Петрик, В. Савченко и др.; под ред. А. Кузьминского. – К.: Учетинформ, 1996. – 283 с. 4. Білуха М.Т. *Теорія фінансово-господарського контролю і аудиту: Підручник*. – К.: Вища школа, 1994. – 364 с. 5. Бутинець Ф.Ф. *Аудит: Підручник для студентів спеціальності “Облік і аудит” ВНЗ*. – 2-ге вид., перероб. та доп. – Житомир: ПП “Рута”, 2002. – 672 с. 6. Гончарук Я.А., Рудницький В.С. *Аудит*. – 2-ге вид., перероб. та доп. – Львів: Оріяна-Нова, 2004. – 292 с. 7. Закон України “Про аудиторську діяльність” від 14.09.2006р. №140 – V. 8. *Міжнародні стандарти аудиту, надання впевненості та етики: Видання 2004 року / Пер. з англ. мови*. – К.: ТОВ “ІАМЦ АУ “СТАТУС”, 2004. – 1028 с. 9. Петрик О.А. *Аудит: методологія і організація: Монографія*. – К.: КНЕУ, 2003. – 260 с. 10. Усач Б.Ф. *Аудит: Навч. посіб.* – 3-тє вид., перероб. і доп. – К.: Знання, 2004. – 231 с. 11. Шевчук В.О. *Концептуальні засади розвитку аудиту в умовах трансформування економіки // Аудит як важливий інструмент ринкової економіки: Збірник тез та текстів виступів на науково-практичній конференції з аудиту*. – Житомир: ЖІТІ, 2000. – С.118 – 123.