

Шалімова Н. С.,  
Андрощук І. І.

## РОЗВИТОК ПІДХОДІВ ЩОДО КЛАСИФІКАЦІЇ ТА ВИДІВ ЗАВДАНЬ, ЩО ВИКОНУЮТЬСЯ В РАМКАХ ВНУТРІШНЬОГО АУДИТУ

*Обґрунтовано необхідність класифікації завдань, які виконуються в рамках внутрішнього аудиту, на основі професійних стандартів Інституту внутрішніх аудиторів з використанням вимог міжнародних стандартів Міжнародної Федерації Бухгалтерів. Запропоновано класифікацію та уточнено назви завдань з надання впевненості залежно від предмета перевірки. Досліджено види завдань залежно від розподілу функцій між учасниками тристоронніх відносин.*

**Ключові слова:** внутрішній аудит, стандарти внутрішнього аудиту, завдання з надання впевненості, завдання, що базуються на твердженнях, прями завдання.

### 1. Вступ

Проблеми класифікації як зовнішнього, так і внутрішнього аудиту та вибору її ознак постійно перебували в полі зору вітчизняних та зарубіжних вчених, що абсолютно логічно, адже наявність чіткої класифікації дає змогу правильно зрозуміти сам процес аудиту та сприяти його подальшому розвитку. Разом із тим, проблема потребує постійної уваги з огляду на розвиток теорії та практики аудиту. Як зазначено в підручнику «Аудит Монтгомері», «становлення аудиту (типи, цілі) — процес досить тривалий, він не закінчився ще і в даний момент» [1]. Особливо це стосується внутрішнього аудиту, оскільки зовнішній аудит традиційно пов'язується із фінансовою звітністю, а внутрішній аудит розглядається, в першу чергу, з точки зору оцінки інших сторін функціонування економічного суб'єкту, його окремих підсистем, структурних ланок, елементів, бізнес-процесів та бізнес-операцій.

### 2. Аналіз літературних даних та постановка проблеми

Огляд класифікації аудиту, яка використовується українськими та зарубіжними вченими, показує, що застосовується понад двадцять ознак. Найпоширенішими і такими, що практично не відрізняються за структурою виділених об'єктів у більшості авторів, є такі ознаки, як «суб'єкт аудиту», «обов'язковість», «вид (сфера) діяльності суб'єкта аудиту», «історичні етапи розвитку», «тривалість співпраці клієнта та аудита», «функції аудиту». Найбільш традиційною є класифікація аудиту 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). Детально класифікується сам об'єкт аудиту, зокрема виділяються такі ознаки, як стадії розширеного виробництва суспільно необхідного продукту, відношення до фінансово-господарської діяльності підприємства,

складність, структура, відношення до сфери діяльності, час здійснення операцій, характер оцінки, вид, елементи системи, які характеризують фінансово-господарську діяльність суб'єкта аудиту, зміст. З погляду охоплення об'єктів та предмета аудиту найповнішою є класифікація О. А. Петрик (аудит фінансової звітності, операційний та(або) управлінський аудит, аудит програм або політики компанії, екологічний аудит, технологічний аудит [2]). Інші автори пропонують більш вузьку класифікацію: поділ аудиторської перевірки залежно від об'єкта перевірки (або спрямованості) на аудит фінансової (бухгалтерської) звітності та спеціальний аудит, спрямований на перевірку конкретних питань діяльності господарюючого суб'єкта [3].

В запропонованих класифікаціях по-різному трактується і більш детально розглядається операційний аудит, оскільки саме він традиційно асоціюється як такий, що найбільше характеризує спрямованість внутрішнього аудиту. Так, Аренс А. та Лоббек Дж. в своєму підручнику «Аудит» зазначають, що внутрішні аудитори займають виключне положення стосовно операційного аудиту, тому для деякого терміни «внутрішній аудит» та «операційний аудит» є взаємозамінними, «але було б невірним робити висновки, що будь-який операційний аудит проводять внутрішні аудитори та внутрішні аудитори виконують лише операційний аудит» [4]. Б. Ф. Усач також виділив операційний аудит (аудит результатів або управлінський аудит) як один з видів аудиту, але зазначив, що цей вид діяльності більше стосується внутрішніх аудиторів, які розглядають його як складову внутрішнього аудиту; зовнішні аудитори визначають його як вид консультацій з питань управління, наданих недержавними бухгалтерськими фірмами [5]. Такої ж думки дотримується і Н. І. Дорош, підкреслюючи, що операційний аудит є більш внутрішнім, ніж зовнішнім [6], і значну увагу приділяючи висвітленню сфер дослідження внутрішнього операційного аудиту [6].

Аренс А. та Лоббек Дж. запропонували три основні категорії операційного аудиту [4]: функціональний, організаційний та спеціальний. Дану класифікацію в подальшому підтримували більшість українських і росій-

ський дослідників в сфері внутрішнього аудиту, зокрема Андреев В. Д. [7]. Заслужує на увагу класифікація управлінського аудиту Ярочкіна В. І. та Бузанової Я. В. за такими напрямками, як об'єктна, проблемна або функціональна орієнтованість [8]. Залежно від досліджуваних підсистем виділяються і такі види: правовий аудит, організаційний аудит, економічний аудит, соціальний аудит, технологічний аудит, аудит промислової безпеки, аудит інформаційних систем з точки зору забезпечення інформаційної безпеки [8]; залежно від досліджуваних підсистем операційний аудит поділяють на технологічний, організаційний, економічний, правовий і соціальний [9]; технологічний, організаційний, економічний, правовий, соціальний, маркетинговий і екологічний [10].

Детальну увагу визначенню операційного аудиту приділяє Дорош Н. І. [6], який аналізується у порівнянні з аудитом на відповідність вимогам, з окремим виділенням аудиту цільових програм та аудиту охорони довкілля. Слід відмітити запропоновану класифікацію типових сфер дослідження операційного аудиту, яка включає такі сфери, як забезпечення виробництва, доставки, персонал, фінансове управління, електронна обробка даних [6].

Необхідність узгодження традиційної класифікації аудиту з вимогами Міжнародних стандартів контролю якості, аудиту, огляду, іншого надання впевненості та супутніх послуг було представлено в попередніх авторських дослідженнях [11–13]. Незважаючи на те, що в професійній літературі представлена доволі широка класифікація внутрішнього аудиту, водночас існує необхідність критичного переосмислення та перегляду видів завдань, які можуть виконуватися в рамках внутрішнього аудиту з урахуванням розробок визнаних міжнародних професійних організацій в цій сфері, зокрема Інституту внутрішніх аудиторів, що й зумовило вибір напрямку й цільової спрямованості дослідження.

### 3. Об'єкт, мета та задачі дослідження

Об'єктом дослідження є система внутрішнього аудиту та його стандартизація в сучасних умовах. Метою дослідження є обґрунтування підходів щодо класифікації завдань, які можуть виконуватися в рамках внутрішнього аудиту, на основі існуючих стандартів. Для досягнення поставленої мети були поставлені наступні завдання:

- 1) дослідження вимог професійних стандартів в сфері внутрішнього та зовнішнього аудиту щодо видів завдань;
- 2) визначення необхідності та можливості їх поєднання при визначенні напрямів класифікації внутрішнього аудиту;
- 3) виділення основних груп завдань, які виконуються в рамках внутрішнього аудиту, залежно від предмета перевірки та осіб, задіяних в процес їх виконання;
- 4) визначення напрямів використання пропозицій при регламентуванні внутрішнього аудиту та нормативному регулюванні зовнішнього.

### 4. Методи дослідження та матеріали професійних організацій, які виступають інформаційною базою дослідження

Методологічною і теоретичною основою дослідження є наукове й творче осмислення досягнень зарубіжних і вітчизняних вчених в теорії та практиці аудиту. Для

досягнення поставленої мети використано комплекс загальнонаукових методів (аналіз, синтез, індукція, дедукція, абстрагування) та методичних прийомів (систематизація, узагальнення, огляд, порівняння) дослідження внутрішнього аудиту як професійної діяльності. Інформаційною базою виступають офіційні документи, стандарти й кодекси етики міжнародних професійних об'єднань та організацій бухгалтерів та аудиторів, зокрема:

1) Інституту внутрішніх аудиторів (Institute of Internal Auditors — ІІА), яким з метою стандартизації розроблено низку документів, серед яких основними є два: Міжнародні стандарти професійної практики внутрішнього аудиту [14] та Кодекс етики Інституту внутрішніх аудиторів [15];

2) Ради з Міжнародних стандартів аудиту та надання впевненості (РМСАНВ) Міжнародної Федерації Бухгалтерів (МФБ) (International Auditing and Assurance Standard Board — ІААБ, International Federation of Accounting — ІФАС), яка є розробником офіційних стандартів в сфері зовнішнього аудиту — Міжнародних стандартів контролю якості, аудиту, огляду, іншого надання впевненості та супутніх послуг [16–18].

### 5. Результати досліджень видів завдань, які передбачені професійними стандартами в сфері внутрішнього аудиту

В Кодексі етики внутрішніх аудиторів [15] зазначено, що внутрішній аудит — це незалежна, об'єктивна діяльність з надання впевненості та консультаційних послуг, що має приносити користь організації та покращувати її діяльність. В Міжнародних стандартах професійної практики внутрішнього аудиту [14] також пропонується такий поділ діяльності з внутрішнього аудиту, проте в перекладі на українську мову допущена певна неузгодженість, адже у англійському варіанті йде мова про діяльність з надання впевненості (assurance (A) activities) та консультаційну діяльність (consulting (C) activities), а в українському варіанті розглядається аудиторська (A) та консультаційна (K) діяльність.

Подальше визначення послуг з надання впевненості в сфері внутрішнього аудиту охоплює два суттєвих аспекти: по-перше, мету (такі послуги передбачають об'єктивне оцінювання внутрішнім аудитором доказів для формування незалежних висновків стосовно установи, операційної діяльності, функції, процесу, системи або іншого об'єкта перевірки); по-друге, тристоронні відносини (як правило, послуги такого характеру включають три сторони, а саме: (1) особу або групу осіб, безпосередньо залучених до установи, операційної діяльності, функції, процесу, системи або іншого об'єкта перевірки — власника процесу, (2) особу чи групу осіб, які здійснюють оцінку — внутрішнього аудитора, (3) особу чи групу осіб, які використовують результати оцінки — користувача). Зазначено, що консультаційні послуги — це дорадчі за своїм характером послуги, які зазвичай виконуються у відповідь на окремий запит замовника завдання та включають, як правило, дві сторони, а саме: (1) особу або групу осіб, що надають консультацію — внутрішнього аудитора, та (2) особу або групу осіб, що потребують та отримують консультацію — замовника завдання.

Таким чином, можна зробити висновок, що завдання, які виконуються внутрішнім аудитом фактично представлені

двома великими групами: завдання з надання впевненості та консультативні завдання, що підкреслює необхідність перегляду традиційної класифікації.

Ці тенденції споріднені з тенденціями розвитку зовнішнього аудиту. В другій половині ХХ ст. склалися два основних погляди на те, що є аудитом, а точніше, що може бути об'єктом аудиту: аудит у вузькому значенні передбачав перевірку лише фінансових звітів, а аудит в широкому розумінні припускав можливість включення до переліку об'єктів будь-якого інформації. Ця тенденція абсолютно логічна, оскільки інформаційне суспільство вимагає від аудиторів розширення кола послуг, проте необхідно враховувати, що на сьогодні широке тлумачення аудиту трансформувалося у визначення завдання з надання впевненості, яке викладене в п. 7 Міжнародної концептуальної основи завдань з надання впевненості: «завдання, за яким фахівець-практик надає висновок, призначений підвищити ступінь довіри визначених користувачів, інших ніж відповідальна сторона, щодо результату оцінки або визначення предмета перевірки за належними критеріями» [16].

Інша класифікація завдань з надання впевненості не пропонується в Міжнародних стандартах внутрішнього аудиту, тому в якості бази пропонуємо використати розробки Ради з міжнародних стандартів аудиту та надання впевненості Міжнародної Федерації Бухгалтерів.

## **6. Обговорення результатів розвитку підходів щодо класифікації завдань, які можуть виконуватися в рамках внутрішнього аудиту, на основі використання вимог міжнародних стандартів контролю якості, аудиту, огляду, надання впевненості та супутніх послуг**

Аналізуючи зміст нової та старої редакції Міжнародної концептуальної основи завдань з надання впевненості [16, 18], можна виділити такі укрупнені групи завдань з надання впевненості:

1) завдання з підтвердження або завдання, що базуються на твердженні, та прямі завдання або завдання зі складання безпосереднього висновку;

2) завдання з достатньої (обґрунтованої) впевненості та завдання з обмеженої впевненості;

3) завдання з надання впевненості, в яких предметом завдання виступає історична фінансова інформація (аудит чи огляд залежно від рівня висловлюваної впевненості) та завдання з надання впевненості, в яких предметом завдання не виступає історична фінансова інформація, тобто які не є аудитом чи оглядом.

Потрібно враховувати, що якщо чітко дотримуватися термінів, поданих у Міжнародних стандартах аудиту, то аудитом називатиметься лише аудит історичної фінансової інформації, до складу якого віднесено також певні аудиторські завдання спеціального призначення, предметом перевірки в рамках яких виступають лише фінансові звіти, складені відповідно до концептуальних основ спеціального призначення (МСА 800 «Особливі міркування — аудити фінансової звітності, складеної відповідно до концептуальних основ спеціального призначення»), окремі фінансові звіти, певні елементи, рахунки або статті фінансового звіту (МСА 805 «Особливі міркування — аудити окремих фінансових звітів

та певних елементів, рахунків або статей фінансового звіту»), узагальнені фінансові звіти (МСА 810 «Завдання з надання звіту щодо узагальненої фінансової звітності») [17]. Окремо виділено таке завдання, як огляд фінансової звітності, а для всіх інших видів завдань використано терміни «завдання з надання впевненості, що не є аудитом чи оглядом фінансової звітності» та «супутні послуги». Саме така класифікація аудиторських послуг наведена і в Переліку послуг, які можуть надавати аудитори (аудиторські фірми), затвердженому рішенням Аудиторської палати України від 27 вересня 2007 року № 182/5 [19].

Таким чином, можна зробити висновок, що такі види аудиторських послуг як «аудит на відповідність» та «управлінський (операційний) аудит» фактично трансформувалися у завдання з надання впевненості, які не є аудитом чи оглядом фінансової звітності, тобто в яких предметом завдання не може виступати історична фінансова інформація.

Розглянемо шляхи вирішення питання щодо назви таких завдань. У фаховій літературі розглядаються питання організації і методики аудиту об'єктів, які не пов'язані з історичною фінансовою інформацією. Наприклад, Рядською В. В. детально розглянуті питання аудиторської перевірки стану корпоративного управління [20], аудиту податкової звітності [20], але ідентифікуючи їх як завдання з надання впевненості, використано термін «аудит», а розглядаючи вимоги щодо організації і методики їх проведення одночасно використано і Міжнародний стандарт завдань з надання впевненості 3000 «Завдання з надання впевненості, що не є аудитами чи оглядами історичної фінансової інформації», і міжнародні стандарти аудиту.

Якщо, наприклад, об'єктом дослідження обирається персонал підприємства та кадрова політика, то в науковій літературі та в практичній діяльності ці перевірки мають такі назви: «кадровий аудит», «аудит персоналу», «аудит систем управління персоналу», «мотиваційний аудит», «аудит трудового потенціалу» тощо. Базуючись на формальних вимогах міжнародних стандартів, можна стверджувати, що некоректно застосовується сам термін «аудит». Тому для таких завдань слід використовувати назву, в якій би чітко наводився об'єкт, зазначалося, що це завдання з надання іншої впевненості, яке не є аудитом чи оглядом історичної фінансової інформації (не може бути ідентифіковано як аудит чи огляд історичної фінансової інформації), наприклад: «оцінка систем морального стимулювання як завдання з надання іншої впевненості, яке не є аудитом чи оглядом історичної фінансової інформації». Відповідно, враховуючи вимоги Міжнародних стандартів професійної практики для внутрішніх аудиторів, пропонуємо використовувати таку назву і для послуг, які виконуються службою внутрішнього аудиту.

Про рівень впевненості в стандартах внутрішнього аудиту не йдеться, зазначається, що при формулюванні висновку необхідно враховувати результати завдання та їх значущість (розділ 2410 — Критерії звітування). Тому доцільність деталізації завдань за рівнем впевненості для внутрішнього аудиту можлива і може визначатися для кожної окремої організації, виходячи із потреб управління.

Класифікацію завдань з надання впевненості на завдання з підтвердження («attestation engagement») та прямі завдання («direct engagement»), яка пропону-

ється в Міжнародній концептуальній основі завдань з надання впевненості, обумовлює розподіл функцій між учасниками тресторонніх відносин та введенням особи, яка вимірює або оцінює предмет завдання та відрізняється від відповідальної особи. Дана класифікація є корисною і при класифікації завдань в сфері внутрішнього аудиту. Детально обсяг функцій аудитора, відповідальної сторони та суб'єкта, що вимірює або оцінює предмет завдання, в кожному виді завдання представлено в табл. 1 на основі аналізу Міжнародної концептуальної основи завдань з надання впевненості (видання 2013 року [16] та видання 2014 року [18]).

Можна виділити такі особливості взаємозв'язків цих сторін для внутрішнього аудиту:

1) взаємозв'язок відповідальної сторони із користувачем:

— відповідальна сторона може виступати одним із визначених користувачів, але не єдиним;

— відповідальна сторона та користувач можуть належати до різних організацій (прикладом є коли материнське підприємство хоче отримати впевненість щодо інформації, представленої керівництвом філії або дочірнього підприємства) або до тієї ж самої організації (прикладом останнього є випадок, коли наглядова рада хоче отримати впевненість щодо інформації, наданої правлінням цієї організації);

2) взаємозв'язок відповідальної сторони і сторони, яка оцінює або вимірює предмет завдання, в завданні з підтвердження:

— відповідальна сторона може бути (а може й не бути) стороною, яка вимірює або оцінює предмет завдання;

— відповідальна сторона та сторона, що оцінює або вимірює предмет завдання, можуть належати до різних організацій (такі ситуації можуть виникати

у взаємовідносинах між материнською компанією та дочірніми структурами, в діяльності інтегрованих структур бізнесу) або до тієї ж самої організації.

Отже, в завданні з надання впевненості, яке виконується службою внутрішнього аудиту, можуть бути задіяні:

1) якщо це завдання з підтвердження, тобто завдання, що ґрунтується на твердженнях:

— три суб'єкти: відповідальна сторона; користувачі; внутрішній аудитор;

— чотири суб'єкти з виокремленням функцій вимірювання або оцінки предмету завдання: відповідальна сторона; сторона, яка здійснює вимірювання або оцінку предмету завдання; користувачі; внутрішній аудитор;

2) якщо це пряме завдання:

— три суб'єкти: відповідальна сторона; користувачі; внутрішній аудитор.

Розглянемо на умовних прикладах розподіл відповідальності між різними суб'єктами при виконанні окремих завдань з надання впевненості:

### І. Пряме завдання або завдання зі складання безпосереднього висновку.

Служба внутрішнього аудиту зобов'язується підготувати звіт з надання впевненості стосовно дотримання правлінням та управлінським персоналом публічного акціонерного товариства трудового законодавства для представлення його зборам акціонерів. У виконанні даного завдання задіяні:

— відповідальна сторона — правління акціонерного товариства та управлінський персонал;

— фахівець — служба внутрішнього аудиту, яка виконує функції з оцінювання або вимірювання предмету завдання;

— користувачі — акціонери.

Таблиця 1

Класифікація завдань, які виконуються в рамках внутрішнього аудиту залежно від розподілу функцій між внутрішніми аудитором та відповідальними особами

Функції інших осіб	Функції аудитора
<b>Завдання з підтвердження</b>	
В підготовці предмета завдання та інформації з предмета завдання приймає участь лише одна сторона — відповідальна сторона, яка: — представляє предмет завдання; — вимірює або оцінює предмет завдання з використанням певних критеріїв; — формує інформацію з предмета завдання; — формує звіт або положення, яке містить результуючу інформацію з предмета завдання	<i>Внутрішній аудитор виконує функції лише з висловлення впевненості, а саме:</i> — отримує достатні та прийнятні докази для того, щоб зробити висновок про те, чи містить інформація з предмета завдання, представлена у звіті (положенні, іншому підсумковому документі) суттєві помилки або викривлення; — складає звіт з надання впевненості, в якому висловлює висновок, чи містить інформація з предмета завдання, представлена у звіті (положенні, іншому підсумковому документі) суттєві помилки або викривлення
В підготовці предмета завдання та інформації з предмета завдання приймає участь дві сторони — відповідальна сторона та сторона, яка вимірює або оцінює предмет завдання. Відповідальна сторона представляє предмет завдання. Сторона, яка вимірює або оцінює предмет, виконує такі функції: — вимірює або оцінює предмет завдання з використанням певних критеріїв; — формує інформацію з предмета завдання; — формує звіт або положення, яке містить результуючу інформацію з предмета завдання	
<b>Прямі завдання</b>	
Відповідальна сторона представляє предмет завдання та додаткові дані, необхідні для вимірювання або оцінювання предмету завдання	<i>Аудитор поєднує функції з вимірювання або оцінювання предмету завдання з висловленням впевненості, а саме:</i> — вимірює або оцінює предмет завдання з використанням певних критеріїв; — формує інформацію з предмета завдання, яка представляється у вигляді звіту, що супроводжує звіт з надання впевненості, або буде включена до складу звіту як його частина; — складає звіт з надання впевненості, в якому розкриває інформацію з предмета завдання (якщо не формується окремий підсумковий документ) та висловлює висновок, чи містить інформація з предмета завдання суттєві помилки або викривлення

Правління та управлінський персонал відповідальні за предмет завдання (трудові відносини в публічному акціонерному товаристві). Внутрішні аудитори виконують функції з оцінювання та вимірювання предмета завдання у відповідності з критеріями (трудове законодавство) та готують звіт стосовно відповідності організації трудових відносин вимогам трудового законодавства.

**II. Завдання з підтвердження або завдання, що ґрунтується на твердженнях, в якому відповідальна особа одночасно здійснює вимірювання або оцінювання предмета завдання.**

Правління публічного акціонерного товариства готує звіт про дотримання вимог трудового законодавства для представлення його зборам акціонерів. Служба внутрішнього аудиту повинна підготувати звіт з надання впевненості стосовно цього звіту. У виконанні даного завдання задіяні:

- відповідальна сторона — правління акціонерного товариства та управлінський персонал, які виконують функції з оцінювання або вимірювання предмета завдання і готують інформацію з предмета завдання у вигляді звіту про дотримання вимог трудового законодавства;
- фахівець — служба внутрішнього аудиту;
- користувачі — акціонери.

Правління та управлінський персонал відповідальні за предмет завдання (трудові відносини в публічному акціонерному товаристві) та інформацію з предмета завдання (звіт про дотримання вимог трудового законодавства). Внутрішні аудитори готують звіт, в якому висловлюють висновок стосовно того, чи є твердження у звіті про дотримання вимог трудового законодавства, який підготовлено правлінням, достовірними, виходячи з вимог трудового законодавства.

**III. Завдання з підтвердження або завдання, що ґрунтується на твердженнях, в якому функції з оцінювання або вимірювання предмета завдання покладені на іншу, ніж відповідальна, особу. Особа, яка здійснює оцінювання або вимірювання предмету завдання, входить в ту ж структуру, що і відповідальна особа.**

Ревізійна комісія публічного акціонерного товариства готує звіт про дотримання вимог законодавства при проведенні зовнішньоекономічної діяльності. Служба внутрішнього аудиту материнської компанії зобов'язується підготувати звіт з надання впевненості стосовно цього звіту. У виконанні даного завдання задіяні:

- відповідальна сторона — правління акціонерного товариства та управлінський персонал;
- ревізійна комісія, яка виконує функції з оцінювання або вимірювання предмета завдання, готує інформацію з предмета завдання у вигляді звіту про дотримання вимог законодавства про зовнішньоекономічну діяльність;
- фахівець — служба внутрішнього аудитора материнської компанії;
- користувачі — акціонери та наглядова рада, як публічного акціонерного товариства, так і материнської компанії.

Правління та управлінський персонал відповідальні за предмет завдання (зовнішньоекономічна діяльність). Ревізійна комісія відповідальна за інформацію з предмета завдання (звіт про дотримання вимог законодавства при проведенні зовнішньоекономічної діяльності). Служба внутрішнього аудиту готує звіт з надання впевненості,

в якому висловлює висновок стосовно того, чи є твердження у звіті про дотримання законодавства в сфері зовнішньоекономічної діяльності, який підготовлено ревізійною комісією, достовірними та правильними.

**IV. Завдання з підтвердження або завдання, що ґрунтується на твердженнях, в якому функції з оцінювання або вимірювання предмета завдання покладені на іншу, ніж відповідальна, особу. Особа, яка здійснює оцінювання або вимірювання предмету завдання, та відповідальна особа належать до різних суб'єктів.**

Державна інспекція України з питань праці підготувала Акт перевірки додержання суб'єктами господарювання законодавства про працю та загальнообов'язкове державне соціальне страхування за результатами перевірки публічного акціонерного товариства. Служба внутрішнього аудиту зобов'язується підготувати звіт стосовно цього акту для представлення правлінням та зборам акціонерів. У виконанні даного завдання задіяні:

- відповідальна сторона — правління акціонерного товариства та управлінський персонал;
- Державна інспекція України з питань праці — яка виконує функції з оцінювання або вимірювання предмета завдання, готує інформацію з предмета завдання у вигляді акту перевірки;
- фахівець — служба внутрішнього аудиту;
- користувачі — акціонери.

Правління та управлінський персонал відповідальні за предмет завдання (трудові відносини в публічному акціонерному товаристві). Державна інспекція України з питань праці відповідальна за інформацію з предмета завдання (акт перевірки додержання суб'єктами господарювання законодавства про працю та загальнообов'язкове державне соціальне страхування). Внутрішні аудитори готують звіт, в якому висловлюють висновок стосовно того, чи є твердження у акті, який підготовлено Державною інспекцією України з питань праці, достовірними та правильними, виходячи з вимог трудового законодавства.

## **7. Висновки і перспективи подальших досліджень**

Результати виконаних досліджень дають підстави зробити такі висновки:

1. Формування типів та видів аудиту — це безперервний процес, оскільки реалії економічного буття постійно висувають нові вимоги до діяльності суб'єктів господарювання, а отже, постійно змінюються предмети завдань, які ставляться перед аудитором, та критерії їх оцінок. Існуючі класифікації аудиту за різними ознаками, безсумнівно, важливі, однак як для зовнішнього, так і для внутрішнього аудиту вихідною базою для їх створення повинні виступати відповідні міжнародні професійні стандарти, зокрема Міжнародні стандарти професійної практики внутрішнього аудиту та Міжнародні стандарти з контролю якості, аудиту, огляду, іншого надання впевненості та супутніх послуг.

2. У Міжнародних стандартах професійної практики внутрішнього аудиту чітко окреслено розбіжності між різними видами робіт, які можуть виконувати внутрішні аудитори, і в сукупності яких виділено дві великі групи: діяльність з надання впевненості («assurance activity») та консультативна діяльність («consulting activity»), що відповідає тенденціям в сфері зовнішнього аудиту і ви-

магає зміни підходів до традиційної класифікації видів завдань, які можуть виконуватися службами внутрішнього аудиту.

3. Для подальшої класифікації, враховуючи відсутність деталізації в стандартах внутрішнього аудиту, доцільним є використання вимог Міжнародних стандартів з контролю якості, аудиту, огляду, іншого надання впевненості та супутніх послуг та виділення завдань, що ґрунтується на твердженнях, і прямих завдань, що дозволяє виокремити функції аудитора, відповідальної сторони та сторони, яка вимірює або оцінює предмет завдання, а також їх класифікація залежно від предмета перевірки (історична фінансова інформація та інші об'єкти, процеси, структури тощо) з метою виокремлення власне аудиту та інших завдань з надання впевненості.

4. Представлені розробки мають бути покладені в основу розробки такого документу, як Статут внутрішнього аудиту для кожної окремої організації. Стандарти якісних характеристик (розділ 1000 – Цілі, повноваження та обов'язки) передбачають, що цілі, повноваження та обов'язки функції внутрішнього аудиту повинні бути офіційно визначені в статуті внутрішнього аудиту, зокрема характер аудиторських послуг, що надаються організації (в тому числі поза межами організації), та характер консультаційних послуг. Пропозиції щодо уточнення назви інших завдань з надання впевненості можуть бути використані для уточнення назв та переліку завдань з надання впевненості, які не є аудитом чи оглядом історичної фінансової інформації, запропонованих в Переліку послуг, які можуть надавати аудиторі (аудиторські фірми) [19].

Перспективи подальших досліджень полягають у виокремленні та обґрунтуванні видів завдань, які можуть виконуватися службами внутрішнього аудиту, виділених залежно від рівня наданої впевненості та предмета перевірки.

### Література

- Дефлиз, Ф. Л. Аудит Монтгомери [Текст]: пер. с англ. / Ф. Л. Дефлиз, Г. Р. Дженик, В. М. О'Рейли, М. Б. Хирш; под ред. Я. В. Соколова. – М.: Аудит, ЮНИТИ, 1997. – 542 с.
- Петрик, О. А. Аудит: методологія і організація [Текст]: монографія / О. А. Петрик. – К.: КНЕУ, 2003. – 260 с.
- Булгакова, Л. И. Аудит в России: механизм правового регулирования [Текст] / Л. И. Булгакова; Рос. Акад. наук, Ин-т государства и права. – М.: Волтерс кловвер, 2005. – 256 с.
- Аренс, А. Аудит [Текст]: пер. с англ. / А. Аренс, Дж. Лоббек; гл. ред. Я. В. Соколов. – М.: Финансы и статистика, 2003. – 560 с.
- Усач, Б. Ф. Аудит [Текст]: навч. посіб. / Б. Ф. Усач. – К.: Знання-Прес, 2002. – 223 с.
- Дорош, Н. І. Аудит: теорія і практика [Текст] / Н. І. Дорош. – К.: Знання, 2006. – 495 с.
- Андреев, В. Д. Внутренний аудит [Текст]: уч. пос. / В. Д. Андреев. – М.: Финансы и статистика, 2003. – 464 с.
- Ярочкин, В. И. Аудит безопасности фирмы: теория и практика [Текст]: уч. пос. / В. И. Ярочкин, Я. В. Бузанова. – М.: Академический Проект; Королев: Парадигма, 2005. – 352 с.
- Кулаковська, Л. П. Основи аудиту [Текст]: навч. посіб. / Л. П. Кулаковська, Ю. В. Піча. – К.: Каравела, 2002. – 504 с.
- Гушко, С. В. Економічні основи проведення аудиту діяльності промислових підприємств [Текст]: монографія / С. В. Гушко. – Кривий Ріг: KEI, 2007. – 272 с.
- Шалімова, Н. С. Розвиток підходів щодо класифікації аудиту [Текст] / Н. С. Шалімова // Наукові праці Кіровоградського національного технічного університету: Економічні науки. – 2008. – Вип. 13. – С. 305–312.
- Шалімова, Н. С. Соціально-економічні аспекти аудиту: теорія і практика [Текст]: монографія / Н. С. Шалімова. – Кіровоград: «Імекс-ЛДТ», 2012. – 672 с.
- Андрощук, І. І. Місце завдань з надання іншої впевненості в системі аудиторських послуг та історичний аспект їх становлення [Текст] / І. І. Андрощук // Наукові праці Кіровоградського національного технічного університету. Економічні науки. – 2012. – Вип. 21. – С. 327–328.
- Міжнародні стандарти професійної практики внутрішнього аудиту [Електронний ресурс]. – Режим доступу: \www/URL: https://na.theiia.org/standards-guidance/Public%20Documents/IPPF%202013%20Ukrainian.pdf
- Кодекс Етики Інституту внутрішніх аудиторів [Електронний ресурс]. – Режим доступу: \www/URL: https://na.theiia.org/standards-guidance/Public%20Documents/Code%20of%20Ethics%20Ukrainian.pdf
- Міжнародні стандарти контролю якості, аудиту, огляду, іншого надання впевненості та супутніх послуг [Електронний ресурс]. – Ч. 2, Вид-ня 2013 р. – К.: Міжнародна федерація бухгалтерів, Аудиторська палата України, 2014. – Режим доступу: \www/URL: http://www.apu.com.ua/files/temp/Audit\_2013\_2.pdf
- Міжнародні стандарти контролю якості, аудиту, огляду, іншого надання впевненості та супутніх послуг, частина 1, видання 2013 року [Електронний ресурс]. – Ч. 1, Вид-ня 2013 р. – К.: Міжнародна федерація бухгалтерів, Аудиторська палата України, 2014. – Режим доступу: \www/URL: http://www.apu.com.ua/files/temp/Audit\_2013\_1.pdf
- Handbook of International Quality Control, Auditing, Review, Other Assurance, and Related Services Pronouncements [Electronic resource]. – 2014. – Vol. III. – Available at: \www/URL: https://www.ifac.org/sites/default/files/publications/files/2014-IAASB-HANDBOOK-VOLUME-3\_0.pdf
- Перелік послуг, які можуть надавати аудиторі (аудиторські фірми) [Електронний ресурс]: Рішення Аудиторської палати України від 27 вересня 2007 року № 182/5. – Режим доступу: \www/URL: http://www.apu.com.ua/files/reestr/1011111899.pdf
- Рядська, В. В. Аудит в економічній системі України: сучасний стан та концепція розвитку [Текст]: монографія / В. В. Рядська. – Чернівці: Видавець Лозовий В. М., 2014. – 472 с.

### РАЗВИТИЕ ПОДХОДОВ ПО КЛАССИФИКАЦИИ И ВИДАМ ЗАДАНИЙ, КОТОРЫЕ ВЫПОЛНЯЮТСЯ В РАМКАХ ВНУТРЕННЕГО АУДИТА

Обоснована необхідність класифікації завдань, котрі виконуються в рамках внутрішнього аудиту, на основі професійних стандартів Інституту внутрішніх аудиторів з використанням вимог міжнародних стандартів Міжнародної Федерації Бухгалтерів. Предложена класифікація і уточнені названня по предоставленню уверенности и уточненные названия по предмету проверки. Исследованы виды заданий в зависимости от распределения функций между участниками трехсторонних отношений.

**Ключевые слова:** внутрішній аудит, стандарти внутрішнього аудиту, завдання по предоставленню уверенности, завдання, базируючі на утверждениях, прямые задания.

*Шалімова Наталія Станіславівна, доктор економічних наук, професор, кафедра аудиту та оподаткування, Кіровоградський національний технічний університет, Україна, e-mail: n.shalimova@mail.ru.*

*Андрощук Ірина Іванівна, аспірант, кафедра аудиту та оподаткування, Кіровоградський національний технічний університет, Україна, e-mail: ira.androshchuk.84@mail.ru.*

*Шалімова Наталія Станіславівна, доктор економічних наук, професор, кафедра аудиту та оподаткування, Кіровоградський національний технічний університет, Україна. Андрощук Ірина Іванівна, аспірант, кафедра аудиту та оподаткування, Кіровоградський національний технічний університет, Україна.*

*Shalimova Natalia, Kirovohrad National Technical University, Ukraine, e-mail: n.shalimova@mail.ru. Androshchuk Iryna, Kirovohrad National Technical University, Ukraine, e-mail: ira.androshchuk.84@mail.ru*