

УДК: 657.6.000(477)

Н. М. Проскуріна,
к.е.н., доцент, доцент кафедри обліку та аудиту
Запорізький національний університет
І. А. Платонова,
асистент аудитора, м. Запоріжжя

КОНЦЕПТУАЛЬНІ АСПЕКТИ РОЗВИТКУ ВІТЧИЗНЯНОГО АУДИТУ

У статті розглянуто аудит як системне економіко-правове явище та визначено підстави взаємодії його структурних елементів. Сформовано логічну модель концепції розвитку аудиту.

The article discusses a systematic audit of economic and legal phenomenon and defined grounds for the interaction of its structural elements. Formed a logical model of the concept of auditing.

Ключові слова: аудит, теорії аудиту, концепція, концепції аудиту, аудиторська послуга.

Keywords: audit, auditing theory, concept, concept auditsng, the auditing service.

ВСТУП

Процеси глобалізації, що відбуваються у світі, обраний Україною шлях до інтеграції у європейську спільноту, не може оминати і проблему реформування контрольного середовища в країні, одним з елементів якого є професійний незалежний аудит. Становлення і розвиток аудиту - процес досить тривалий. Однак, сучасний стан незалежного аудиту в Україні підтверджує, що він відбувся як професійна інтелектуальна діяльність у сфері господарювання.

ПОСТАНОВКА ПРОБЛЕМИ

З моменту набуття аудитором в Україні правових основ і його подальшого поступального розвитку просліджується тенденція спрямованості наукових досліджень у цій області на вирішення проблем нормативного регулювання, організаційного і методичного забезпечення процесу аудиту загалом і окремих його елементів. Проте розвиток аудиторської діяльності на практиці гальмується низкою невирішених питань, головним з яких є невизначеність і суттєві суперечки вітчизняної концепції аудиту. Водночас, саме досконала теоретична база будь-якого питання є запорукою його вдалого вирішення на практиці.

АНАЛІЗ ОСТАННІХ ДОСЛІДЖЕНЬ І ПУБЛІКАЦІЙ

Проблемами теорії аудиту займається низка відомих вчених. Праці таких зарубіжних авторів, як А. Арнс, Дж. Лоббек, Р. Адамс [1], Дж.К. Робертстон, Ф.Л. Дефліз, Г.Р. Дженік, В.М. О'Рейлі, М.Б. Хірш, перекладені на російську мову, формують ґрунтовну базу теорії та практики аудиту. Питанням організації та методики аудиту присвячено багато ґрунтовних досліджень провідних вчених України, зокрема М.Т. Білухи, С.Ф. Голова, З.В. Гуцайлюка, Ф. Ф. Бутинця [4], Н.І. Дорош [7], С.Я. Завгороднього, С.Я. Зубілевича, М.В. Кужельного, А.М. Кузьмінського, О.А. Петрик, К.І. Редченка, О.Ю. Редька [10, 11], Н.М. Проскуріної, В.С. Рудницького, В.Я. Савченка, В.В. Сопка, Б.Ф. Усача та ін. У працях російських вчених В.Д. Андрєєва, С.М. Бичкової [5], В.І. Подольського, В.В. Скобари, Я.В. Соколова, Е. М. Гутцайта [6], А.А. Терехова, А.Д. Шеремета та інших розглядаються різноманітні підходи до методики та методології аудиту. Але в теорії аудиту до сучасного моменту немає єдності думок, можна відзначити лише певну спільність поглядів вітчизняних вчених, яка базується на визнанні в теорії постулатів, принципів і категорій, які становлять концепцію та концептуальні основи аудиту. Тому формування концепції сучасного аудиту в Україні стає сьогодні актуальним і є об'єктивно необхідним, оскільки обумовлено станом і перспективами розвитку національної економіки та оцінкою її здатності інтегруватись у світовий економічний простір.

МЕТА СТАТТІ

Метою статті є розробка та обґрунтування концептуальних засад вітчизняного аудиту.

ВИКЛАД ОСНОВНОГО МАТЕРІАЛУ ДОСЛІДЖЕННЯ

Формування концепції розвитку аудиту в Україні сьогодні є об'єктивно необхідним з огляду на те, що за ті вісімнадцять років, які минули з моменту юридичного визнання аудиту, сталися серйозні зміни в соціально-економічному та політичному житті країни, які, в свою чергу, привели до значних змін на ринку аудиторських послуг. Отже, при визначенні концепції розвитку аудиту слід враховувати не стільки проблемні питання, недоліки і труднощі розвитку, які, до речі, характерні для розвитку будь-якого соціально-економічного явища, і аудиту зокрема, а ті методологічні аспекти, які забезпечують розуміння і систематичне висвітлення процесу аудиту.

Концепція, як основна точка зору, певний спосіб розуміння явищ дозволяє представити аудит як цілісну систему в комплексній характеристиці та логічному взаємозв'язку її елементів. За основу концепції, як правило, приймаються базові теоретичні положення, на основі яких можуть бути сформульовані інші елементи.

Досліджуючи аудиторську діяльність, аналізуючи практику його застосування, поза сферою аналізу перебувають його концептуальні засади, що істотно обмежує предмет дослідження.

Посилаючись на прийняття закону про аудиторську діяльність, завдяки чому аудит став формальним інститутом, становлення його як інституту визнається лише окремими авторами. Так, про аудит як інститут говорить, наприклад, Н.Дорош, О. Редько та деякі інші автори [4, 6, 10, 11]. Однак практично відсутні ґрунтовні наукові дослідження саме інституційної складової в теорії аудиту. В монографіях, наукових статтях увага здебільшого концентрується на вдосконаленні методик аудиторських перевірок, прикладних проблемах аудиторської діяльності, обминаючи при цьому інші важливі методологічні аспекти.

Аудит категорія історична. Він розвивається разом з еволюцією суспільства, його економічної системи як складової ринкової економіки та притаманних їй суспільних відносин. З початком трансформаційних процесів в Україні виявився необхідним аудит саме як інститут, а не просто інструмент економічного контролю.

На нашу думку, головне призначення концепції аудиту, полягає у визначенні вихідних теоретичних постулатів і принципів, на підставі яких формується

система стандартів аудиту, особливості функціонування та методологія процесу аудиту.

Отже, вважаємо, що система аудиту є об'єктивною формою його існування, як засіб визначеності організації та об'єднання конкретних елементів аудиту. Таким чином, система аудиту не може бути представлена як проста сукупність його елементів. Взаємозв'язок між ними забезпечується за рахунок різних факторів, заснованих на принципах ієрархії, субординації, кооперації.

У логічній моделі концепції розвитку аудиту, на нашу думку, доцільно, виділити три ключових аспекти аудиторської діяльності (рис.1): аудит як сфера наукових досліджень, аудит як вид практичної діяльності й аудит як інформаційної системи та інформаційний процес забезпечення.

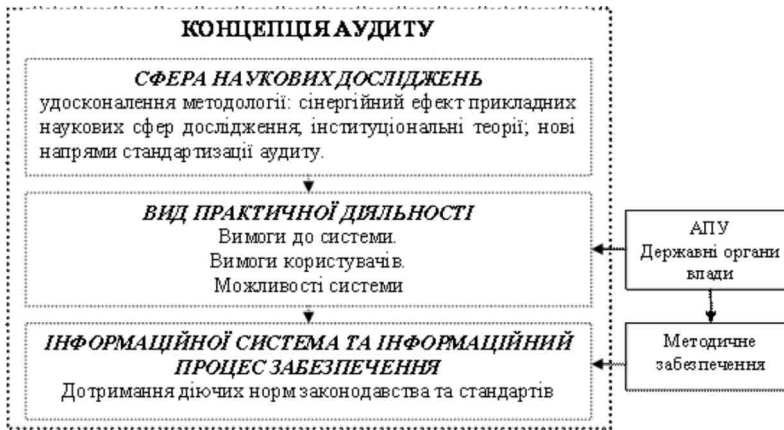


Рис.1. Логічна модель концепції розвитку аудиту

Кожен зі сформованих аспектів має свої характерні ознаки, сутнісну структуру, і в той же час усі три аспекти тісно між собою взаємопов'язані.

В даний час залишається нез'ясованим питання щодо статусу аудиту як форми наукового знання. Проблеми розвитку аудиту, як науки висвітлюється багатьма науковцями, зокрема Ф.Ф. Бутинцем, В.В. Сопком, М.В. Кузьмичем, Г.М. Давидовим та іншими [4, 7]. Багато з них зазначають, що аудит як наука, вже себе затвердив і за цією наукою буде майбутнє. Проте, різне сприйняття аудиту (як прикладної науки, предметної діяльності, наукової дисципліни, форми наукового знання тощо) не дозволяє чітко визначити його предметно-об'єктний зміст. Загальновідомо, що спочатку нові галузі науки формувалися виключно за предметною ознакою, тобто у зв'язку з залученням до процесу пізнання нових, ніким не досліджених сфер дійсності. Для сучасної науки є характерним перехід від предметної орієнтації до проблемної, коли нова наука «постає» не зі специфіки предмета дослідження, а в зв'язку з висуненням певної значної та вагомої теоретичної чи практичної проблеми.

Таким чином, нам належить осмислити, що ж лежить в основі аудиту: свій специфічний предмет дослідження або найважливіша теоретико-прикладна проблема. Відоме і досить широко розповсюджене трактування предмета дослідження аудиту - фінансово-господарська діяльність, бухгалтерська (фінансова) звітність, факти господарської діяльності - не витримують критики в силу того, що й інші економіко-прикладні знання також мають аналогічний предмет дослідження.

На нашу думку, аудит має багатопредметне поле: суспільні відносини, які безпосередньо пов'язані як із здійсненням специфічного виду фінансового контролю - «власне аудиту», наданням широкого спектру супутніх аудиту послуг, так і з управлінням економічним і соціальним розвитком господарюючих суб'єктів, держави, суспільства за допомогою використання аудиторської інформації.

У відсутності чітко визначеного предмета дослідження, аудит, на наш погляд, доцільно визнати формою наукового пізнання, що є результатом наукового дослідження, тобто такого дослідження, яке спирається головним чином на міждисциплінарну методологію. Визначеність наукового статусу аудиту дозволить простежити його взаємозв'язок з математичними, культурологічними, правовими та іншими науковими напрями. Визначеність наукового статусу аудиту дозволить ефективно використовувати розробки інших наук і наукових знань для оптимізації аудиту в цілому, для розуміння його системного характеру.

Отже, без спеціальних і наукових знань неможливо визначити і сформулювати методичні підходи та прийоми в аудиторській діяльності. Аудит як сфера наукових і спеціальних знань, на нашу думку, представлена системою ідей, що пояснюють і формують теоретичні основи аудиту. При цьому значимість теорії полягає в тому, що вона спирається на принципи, які не залежать від фактів і явищ, які вона пояснює. Наукові теорії аудиту сприяють розумінню сутності й особливостей аудиторської діяльності, інструментарію для її здійснення, принципів формування об'єктивної думки аудитора про фінансову звітність господарюючих суб'єктів і надання якісних аудиторських послуг. Цим пояснюється зв'язок даного аспекту концепції аудиту з іншим його аспектом – як виду практичної діяльності.

Аудит як сфера практичної діяльності характеризується взаємодією і взаємовідносинами суб'єктів аудиторської діяльності, наявністю різновиду аудиторських послуг, які надаються відповідно до чинного законодавства та стандартів аудиту. Доведено, що аудиту як області наукових досліджень визначається методологією аудиту й напрями її вдосконалення на основі розвитку синергійного ефекту взаємодіючих з аудитом прикладних наукових областей дослідження; положень інституціональної теорії для аудиту; нових напрямів стандартизації аудиту. При цьому аудит як область практичної діяльності визначається дотриманням вимог, норм законодавства й аудиторських стандартів, у розвитку яких велике значення має політика державного регулювання аудиторської діяльності, і вимоги АПУ [2, 8, 9].

Інформаційне середовище аудиту розвивається під впливом наукових теорій, системи стандартів, методологічних основ та інших спеціальних знань. У практичній діяльності аудиту користувачами може бути затребувана не тільки аудиторська інформація, отримана у вигляді результату (аудиторський висновок, аудиторський звіт), але й інформація, що є продуктом «переробки» в інформаційній системі аудиту. Враховуючи те, що інформаційна система – це технологічна система, яка являє собою сукупність технічних, програмних, кадрових та інших засобів, які об'єднані структурно та функціонально для забезпечення одного чи декількох видів інформаційних процесів то [8], на нашу думку, аудит слід розглядати як інформаційну систему та інформаційний процес забезпечення.

У процесі аудиторської діяльності використовується і обробляється значний масив інформації, який нами умовно розділений на дві складові: зовнішнє інформаційне середовище й інформаційне середовище, що формується під впливом і в процесі надання аудиторських послуг. Обидві складові інформаційної системи аудиту взаємопов'язані та з'єднуються за допомогою перетікання інформаційних потоків.

Зовнішнє інформаційне середовище включає:

- 1) інформацію про діяльність клієнта, що отримується в процесі надання аудиторських послуг;
- 2) інформацію користувача, що надійшла в процесі надання аудиторських послуг, про його наміри, цілі та рішення, пов'язані з результатом аудиту;
- 3) інформацію законодавчо-нормативної бази;
- 4) інформацію про зовнішнє середовище, в якому функціонує клієнт.

Інформаційне середовище, сформоване під впливом і в процесі надання аудиторських послуг, складається з публічної інформації, що подається в аудиторському висновку, та конфіденційної інформації, яка зберігається безпосередньо в інформаційній системі [12].

Отже, аудит у контексті інформаційної системи визначається вимогами користувачів аудиторських послуг, з одного боку, й вимогами до інформаційної системи, з іншого. Більша значимість у реалізації цих вимог відведена в роботі аудиторської фірми можливостям самої інформаційної системи, сформованої в процесі

надання аудиторських послуг.

ВИСНОВКИ З ПРОВЕДЕНОГО ДОСЛІДЖЕННЯ

Таким чином, визначеність системного змісту і підстав взаємодії елементів аудиту дозволило нам ідентифікувати аудит як своєрідну економіко-інституційну модель, покликану визначити роль і значення кожного елемента системи у вирішенні проблем якості, відповідальності і довіри щодо надання аудиторських послуг на різних рівнях.

ЛІТЕРАТУРА

1. Адамс Р. Основы аудита : [пер. с англ.] / Р. Адамс, Ю. А. Ариенко. – М. : Аудит, ЮНИТИ, 1995. – 398 с.
2. АПУ [Електронний ресурс]. – Режим доступу : [http:// www .apu.com.ua](http://www.apu.com.ua)
3. Аудит в Україні : зб. нормативних актів. – К. : Юрінком Інтер, 2010. – 320 с.
4. Бутинець Ф. Ф. Проблеми аудиту в Україні / Ф. Ф. Бутинець // Реформування обліку, звітності та аудиту в системі АПК України: стан та перспективи : зб. тез та виступів на 2-й міжнар. наук.-практ. конф. – К. : ННЦ Інститут аграрної економіки, 2006. – С. 184–186.
5. Бычкова С. М. Аудит для руководителей и бухгалтеров / С. М. Бычкова. – С.Пб. : ПИТЕР, 2008. – 384 с.
6. Гутцайт Е. М. Методологические проблемы аудита / Е. М. Гутцайт // Аудиторские ведомости. – 2002. – № 9. – С. 3–11.
7. Дорош Н. І. Аудит: Методологія і організація : монографія / Н. І. Дорош. – К. : Знання, 2010. – 402 с.
8. Международная интеграция Украинского аудита – независимость, квалификация, мониторинг : сб. материалов междунар. научн.-практ. конф. / Днепропетровское отделение САУ ; Криворожский техн. ун-т. – Кривой Рог : Минерал, 2010. – 129 с.
9. Про аудиторську діяльність [Електронний ресурс]: Закон, затв. Постановою ВР України від 22.04.1993 р., № 3125-ХІІ. – Режим доступу до документа : <http://www.zakon.gov.ua>.
10. Редько О. Ю. Аудит в Україні. Морфологія : [монографія] / О. Ю. Редько. – К. : ДП Інформаційно-аналітичне агентство, 2008. – 493 с.
11. Редько О. Ю. Проблема «materiality» в українській аудиторській практиці / О. Ю. Редько // Бухгалтерській облік та аудит. – 2009. – № 2. – С. 42–47.
12. Committee on Auditing [Electronic resource]. – Mode of access : http://www.europa.eu.int/comm/intrnal_market/en/company

Стаття надійшла до редакції 24.11.2011 р.



ТОВ "ДКС Центр"