

ТЕМА 9. ПРОБЛЕМИ І ПЕРСПЕКТИВИ РОЗВИТКУ АУДИТУ В УКРАЇНІ

План

- 1. Аудит як галузь економічної науки.**
- 2. Сфера застосування аудиту та його види.**
- 3. Методологія, проблеми, напрями та методика практичної реалізації аудиту.**
- 4. Перспективи розвитку аудиту.**

Мета: визначити основні проблеми і перспективи розвитку аудиту в Україні, значення методології та методики в практичній реалізації аудиту

1. АУДИТ ЯК ГАЛУЗЬ ЕКОНОМІЧНОЇ НАУКИ

Аудит, як науку, належить творити не саму по собі, а враховуючи потенціал її розвитку – науково-технічний, промислово-технологічний, культурний, безпековий.



Причини зміни сучасної парадигми аудиту:

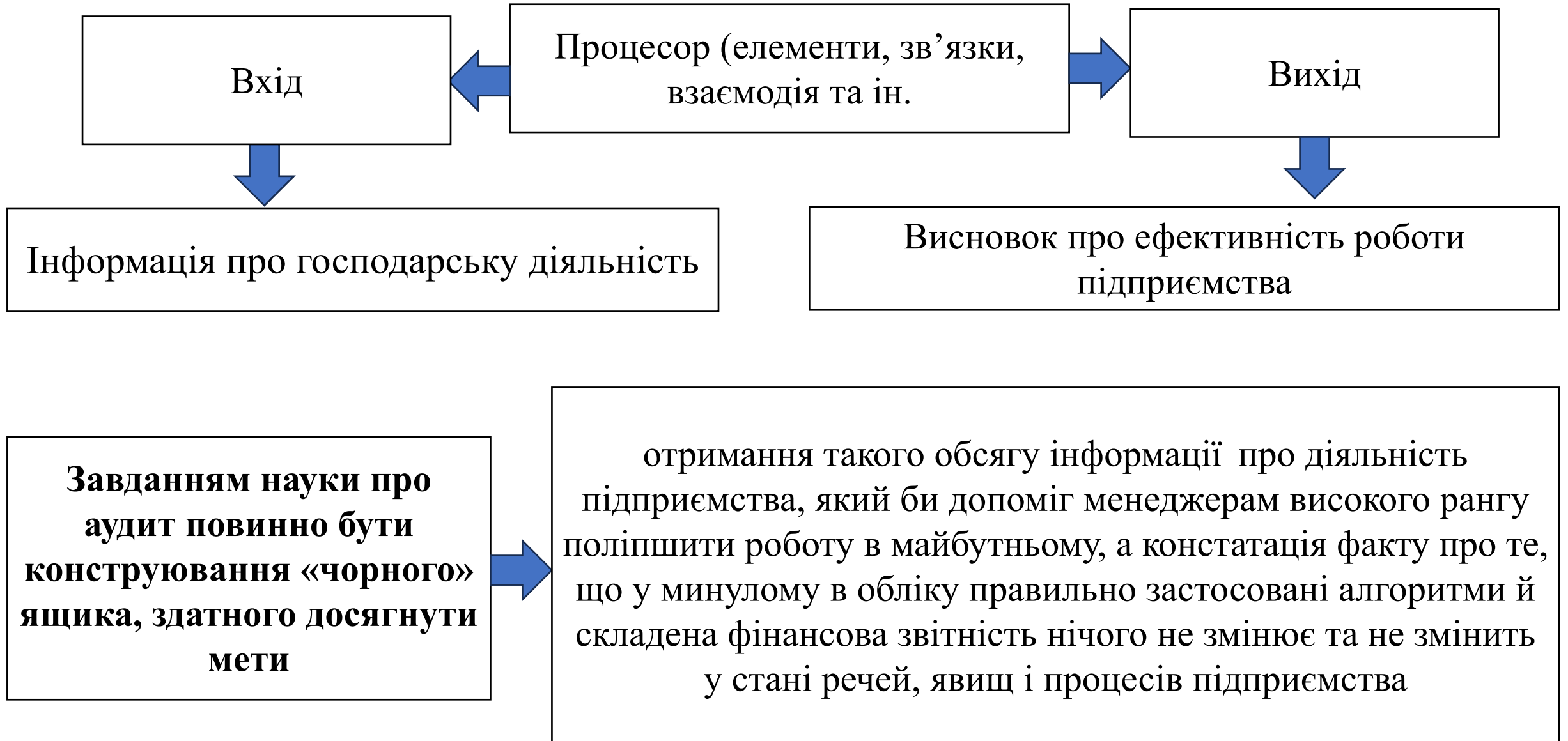
1	зміни облікової системи, яка ускладнюється за рахунок виділення в ній підсистем фінансового, управлінського і стратегічного обліку, кожний з яких має свою специфічну методологію, функції і завдання з отримання оперативної, тактичної та стратегічної інформації про діяльність підприємства
2	слідом за системою обліку повинен змінитися й аудит в такому ж напрямі, який буде давати висновок не лише про відповідність даних облікових регістрів і головної книги даним фінансової звітності, а й про достатність обсягу облікової інформації для менеджерів різного ієрархічного рівня починаючи від окремих підрозділів підприємства до індивідуальних запитів кожного з управлінців
3	підвищення культури, яка вимагає від аудиторів знання загальноприйнятих принципів поведінки, щоб стати ефективними фахівцями

Особливо важливим моментом для аудитора було і є вміння слухати (слово «аудит» пов'язано зі слуханням)



«Слухати – це означає бути терплячим, відкритим, мати бажання зрозуміти, тобто мати властивості високорозвинутого характеру. Набагато простіше діяти з низького емоційного рівня даючи при цьому поради високого рівня»

З точки зору інформатики аудит є системою, яку кібернетика описує за допомогою таких понять, як вхід, вихід і процесор:



Інтелектуалізація аудиту	може відбутися внаслідок врахування впливу на діяльність підприємства факторів зовнішнього середовища, оскільки концентрація уваги на внутрішньому середовищі дає однобоку інформацію про минулі події, які фіксує і відображає у звітності фінансовий облік
Передумова розвитку аудиту	урізноманітнення його методів додавши до існуючих методів ціле сімейство економіко-математичних, графічних та експертних з глибокою їхньою диференціацією за видами (лінійного – програмування, багатофакторних моделей, лінійної алгебри, теорії ймовірності, теорії графів, масового обслуговування, управління запасами з використанням математичних залежностей, регресійного аналізу та ін.)
Рекомендація організувати аудит за циклами	постачання, виробництво, збут, інвестування, що дозволило би виявити резерви часу і економію коштів за умови раціональної організації таких циклів

Критерії науковості аудиту

Виникають проблеми теоретичного характеру, які
спрямовують думку дослідників

формування
знань про
закономірності
розвитку аудиту

використання
історичного досвіду для
розробки теорії і
практики аудиту на
різних етапах розвитку
економіки

креативного
сприйняття
аудиторської науки,
яка проходить шлях
еволюційного
розвитку

У сучасних умовах стосовно аудиту науковці застосовують різні методи дослідження, зокрема ті, які відображають онтологічну, управлінську, інформаційну, гносеологічну та інші аспекти пізнання

Методи дослідження аудиту науковцями

Точки зору	Характеристика
Аудит з онтологічної точки зору	притаманний суспільно-господарському буттю, в якому ця наука відображає економічні відносини всередині підприємств та у суспільстві. У зв'язку з цим онтологічний аспект полягає в розкритті взаємозв'язків та відносин буття у процесі становлення та розвитку аудиту
Аудит з управлінської точки зору	є функцією менеджменту, підсистемою менеджменту та елементом процесу менеджменту, тому управлінський аспект є інтерпретацією процесу розвитку аудиту з позиції науки про управління. В аудиті виявляється його інформаційна сутність, яка полягає в отриманні даних про стан справ на підконтрольних об'єктах. Отже, інформаційний аспект становлення та розвитку аудиту передбачає його вивчення з точки зору необхідності здійснення пізнавальних процесів щодо господарської діяльності в умовах трансформації економіки
Гносеологічний аспект становлення та розвитку аудиту	полягає в тому, що він дає можливість дослідити економічну реальність, яка пізнається у порівнянні з бажаним станом, еталоном чи з іншими підприємствами. З точки зору гносеології виникнення і розвиток аудиту призвели до існування трьох його форм: науки, практичної діяльності та навчальної дисципліни. Виокремлення таких форм є умовним, проте воно передбачає приведення існуючих знань про розвиток аудиту до системи, зручної для практичного використання. Гносеологічний підхід використаємо для дослідження процесу становлення і розвитку аудиторської науки та звернемо увагу на проблемних питаннях, які виникають при цьому
Філософське визначення аудиту	наукою є процес творчої діяльності з отримання нового знання, а результатом цієї діяльності є цілісна система знань, яка ґрунтується на певних принципах. Очевидно, що таке визначення можна віднести й до аудиту, який, без сумніву, можна назвати наукою

Наукові знання в аудиті характеризуються закономірностями:

1	будь-які дослідження діяльності підприємства закінчуються висловленням тверджень відносно економічних дій і подій, що відбулися протягом минулих періодів
2	оцінку відображення фактів господарської діяльності аудитори здійснюють за правилами, передбаченими в регулятивних законодавчих актах та інструкціях, якщо це стосується фінансового обліку
3	об'єктом аудиту є господарська діяльність підприємства, яка зафіксована в обліку у відповідності до правил обробки даних і перетворення їх в інформацію наведену у фінансовій звітності
4	збирання і оцінка доказів є об'єктивним процесом, хоча суб'єкт завжди вносить певний елемент суб'єктивності по відношенню до об'єкта
5	систематичність аудиторської перевірки, що вимагає регулярності та плановості в роботі (розробка планів і програм проведення аудиту)
6	повідомлення користувачам інформації про результати аудиту з метою усунення небажаних відхилень на підконтрольних об'єктах
7	взаємозв'язок обліку й аудиту, оскільки аудит ґрунтується на обліковій інформації, а звіти аудитора враховують у системі обліку з метою приведення інформації до стану, що викликає довіру до неї з боку користувачів

Приклади розвитку аудиторської науки, які відповідають моделі К. Поппера

По-перше	теорія аудиту вимагає наявності критеріїв для порівняння у процесі перевірки. Однак, для проведення аудиту прогностної фінансової інформації даних критеріїв не існує, хоча піддавати сумніву емпіричну достовірність результатів такої перевірки немає підстав
По-друге	аудиторська діяльність вимагає орієнтації тільки на суттєві характеристики, хоча визначення суттєвості в аудиті є вкрай відносним, оскільки одні й ті ж показники можуть бути суттєвими для одного суб'єкта господарювання і несуттєвими – для іншого
По-третє	метою будь-якої аудиторської перевірки є висловлення аудитором впевненості стосовно досліджуваних питань. Філософія визначає впевненість як стан розуму, в якому він дає міцну згоду судженню без остраху можливості помилки. При перевірці фінансової звітності формулювання підсумкової думки аудитора відображається у таких видах звітів: безумовно-позитивному, умовно-позитивному, негативному, відмові від надання звіту. Вважаємо, що про висловлювання впевненості в умовно-позитивному звіті не може бути й мови, хоча, сучасні погляди на знання у філософії та інших науках не вимагають абсолютної впевненості
По-четверте	будь-яка інформація в процесі аудиту підлягає кількісній оцінці і в той же час, допускаються якісні характеристики ступеня ризику, рівня суттєвості та оцінки внутрішнього контролю

Практика аудиту має більше, ніж 150-літню історію, однак як наука, він почав активно розвиватися починаючи з кінця XIX століття

англійський вчений Л.Р Діксі	у 1882 р. визначив аудит як роботу, пов'язану з підтвердженням правильності й об'єктивності балансу на основі перевірки документів та інвентаризації цінностей. Концепція аудиту Л.Р. Діксі полягає у розкритті вільних і мимовільних помилок бухгалтерів, які впливають на показники фінансових звітів
Норвегія – Т. Рууд	було запропоновано застосування прямого послідовного підходу до проведення аудиту, який вимагає підтвердження отримання даних обліку та їх порівняння з даними фінансової звітності. При використанні такого підходу, згідно з поглядами Т. Рууда, необхідно дотримуватись такої послідовності: порівняння даних фінансової звітності з обліковими регістрами; порівняння даних облікових регістрів з обліковими документами; перевірка логічного взаємозв'язку звітних даних, наведених в різних регістрах обліку; пряме порівняння облікових даних з фактичним майновим станом підприємства
Під впливом британської практики виник аудит у США	Однак, темпи розвитку бізнесу в США суттєво відрізнялися від британських, тому для Америки англійські методи стали неприйнятними, оскільки британський стиль перевірки потребував багато часу і засобів. Американський аудит внаслідок специфіки надшвидких темпів зростання американського бізнесу кінця XIX – початку XX століття вимагав швидших темпів проведення перевірок, порівняно з британським, і відповідно – прогресивних технологій аудиту. Для задоволення практичних потреб аудиту в США почали проводити теоретичні дослідження, які дали можливість аудиторам застосовувати нові методики, які підняли аудит на більш якісний рівень
Р. Монтгомері	висунув ідеї, принципи, постулати, сформував понятійний апарат та розвинув нову наукову концепцію, що ознаменувала початок формування аудиторської науки. У 1912 році були оприлюднені в книзі «Аудит: теорія і практика», яка при наступних перевиданнях (аж до наших днів) одержала назву «Аудит Монтгомері»

Друга половина ХХ століття, американці Р.К. Маутц і Х.А. Шараф	в 1961 р. у книзі «Філософія аудиту», яка витримала сімнадцять перевидань, сформулювали вісім постулатів аудиту: 1. Звітність повинна бути перевірена. 2. Не повинно бути конфлікту інтересів між аудитором і адміністрацією. 3. Фінансова звітність та підтверджуючі її документи не містять таємниць для аудитора. 4. Об'єктивність звітних даних прямо пропорційна ефективності внутрішнього контролю. 5. Звітність повинна бути заповнена відповідно до стандартів. 6. Аудиторська перевірка не може бути останньою. 7. Судження аудитора залежить тільки від його компетенції. 8. Професійні обов'язки аудитора повинні відповідати їхньому посадовому статусу.
американець Д.К. Робертсон	інформація, що підлягає перевірці, є більш корисною, ніж та, що їй не підлягає. Важливою для розвитку аудиторської науки є книга «Аудит», у якій розглянуто фактори, що визначають потребу в аудиті та обґрунтовано основні функції аудиту. Наукові розробки Д.К. Робертсона ґрунтуються на тому, що аудит як система перебуває на стадії наукового мислення, але поки що не має розвинутої теорії, і знаходиться на перехідному етапі від емпіричного до теоретичного рівня
голландець Т. Лімперг	річний бухгалтерський звіт, не перевірений аудитором, не заслуговує достатньої довіри, а надійність облікової інформації може бути визнана в основному задовільною після перевірки її зовнішнім аудитором

англієць Р. Адамс	Його заслугою є розробка концепції, яка включає: - використання самоорієнтованого методу, що передбачає високу ерудицію, кваліфікацію та знання теорії пізнання аудитором; - розподіл аудиторської діяльності на аудит фінансової звітності та супутні послуги, оскільки вони відрізняються за об'єктом і методами дослідження; - виконання завдань з надання впевненості, (на даний час вони передбачені Міжнародними стандартами контролю якості, аудиту, огляду, іншого надання впевненості та супутніх послуг); - формування соціально-економічного підходу в аудиті.
М. Шерер та Д. Кент	у публікації «Аудит і звітність» в 1983 році розширили межі наукових досліджень, по-новому підійшовши до визначення завдань аудиту, які зводяться не лише до підтвердження звітності, аналізу її адекватності та виявлення дієвості внутрішнього контролю, як це вважалося раніше, а й до перевірки ефективності діяльності підприємства, яка залежить від якості роботи управлінського персоналу
початок 70-х років ХХ століття	у США почалася розробка стандартів аудиту, які мали суттєвий вплив не тільки на аудиторську практику, а й на її теорію. Наукові дослідження в аудиті стали більш формалізованими, оскільки вони почали ґрунтуватися на певних обмеженнях
90-і роки ХХ століття	характеризуються значним поширенням аудиту у більшості європейських країн, а також його виникненням в Україні. Необхідність аудиту в нашій країні стала наслідком кардинальних змін в економіці, пов'язаних з її ринковою трансформацією

А. Кузьмінський, Н. Кужельний, О. Петрик, В. Савченко та ін.	перша наукова праця – колективна монографія «Аудит: практическое пособие» - започатковано процес наукового дослідження в галузі аудиторської діяльності.
Ф.Ф. Бутинець	визначено та в значній мірі обґрунтовано теоретичні аспекти аудиту, запропоновано загальну схему теорії і практики аудиту у складі системи взаємопов'язаних методичних аспектів. Незважаючи на великий внесок у розробку теорії аудиту, вважає аудит розділом науки про господарський контроль
В.С. Рудницький	першим в історії розвитку аудиту в нашій країні визнав аудит наукою; висловив дуже важливу думку, зазначив, що аудит доцільно розглядати у двох проявах: як окрему економічну науку та як практику
О.А. Петрик	У монографії «Аудит: методологія і організація» уперше досліджено питання виникнення та еволюції аудиту як науки і як професії. У монографії зроблено висновок про те, що процес становлення теорії аудиту не завершений, а отже наукове бачення аудиту постійно змінюється
Г.М. Давидов	монографія «Аудит: теорія і практика», наукова праця, яка має надзвичайно важливе значення для формування та подальшого розвитку теорії аудиту

Еволюція аудиторської науки визначається зміною парадигм

емпіричної парадигми	яка свідчить про початок емпіричного рівня наукової стадії в аудиті, започаткованого Л. Діксі
конструктивної парадигми	яка пов'язана із розробкою Р. Монтгомері конструкції теорії аудиту та аудиторської науки в цілому
аксіоматичної парадигми	яка вплинула на формування аудиторської науки, виходячи із сформульованих тверджень, що не потребують доведення (аксіом): постулатів Р.К. Маутца, Х.А. Шарафа, Д.К. Робертсона, Т. Лимперга та міжнародних стандартів аудиту
біхевіористичної парадигми	яка, у відповідності з поглядами М. Шерера і Д. Кента, спрямувала розвиток аудиторської науки у сферу вивчення ефективності діяльності підприємства, що залежить від поведінки управлінського персоналу та визначається відповідними стимулами
кон'юнктурної парадигми	яка формує аудиторську науку, враховуючи потреби ринкової економіки та сприяє появі нових наукових напрямків у результаті симбіозу різних наук

Структура науки про аудит включає такі аспекти з характеристикою їх змісту (за дослідженнями Давидова М.Г.)

Аспекти структури	Зміст (характеристики)
Логічний	1) підстави, 2) закони, 3) принципи, 4) специфічні поняття – «філософські установки і ціннісні фактори», 5) постулати, 6) поняття і категорії, 7) теорії, 8) концепції, 9) ідеї
Мовний	Мовна знакова підсистема аудиту – референціально-емпірична. Референціальна з точки зору використаних об'єктів аудиту і емпірична з точки зору застосування емпіричних термінів у науці
Методологічний	Епістемологічний підхід, при якому увага зосереджується на системі наукового економічного знання
Функціональний	1) теоретичне знання; 2) емпіричне знання; 3) парадигмальне знання української школи аудиту; 4) інструментальне знання і навички за технологією дослідницької роботи, методи наукових досліджень; 5) інструментальне знання, основою якого є стандарти аудиту.
Змістовний	Структура наукового економічного знання в аспекті його змісту визначається диференціацією наукових парадигм і сформованих на їхній основі наукових напрямків, шкіл і традицій

Конструкція науки про аудит (Давидов Г.М.)

1) систематизація знань; 2) вироблення знань; 3) позначення знань про аудит

Передумови виникнення:

1. потреба виробництва, запити людей, поява професійних людей
2. довгостроковий процес професійної діяльності, нагромадження

Функції науки

Наука про аудит

Риси науки:

1. об'єктивна істинність
2. логічна цілісність
3. формальна несуперечність
4. здатність до розвитку
5. відносна самостійність
6. активний вплив на практичну діяльність

Система знань

Логічна система

Суб'єкти

Методи

Об'єкти

Предмет

Суть аудиту

Спосіб виявлення теорії
(тип побудови)
змішаний,
переважно
індуктивний

3. Структура наукового знання

Логічна

Мовна

Методологічна

Функціональна

Змістова

2. Мета (напрями роботи)

Розробка теорії

Розробка методик аудиту

1. Сутність наукового знання

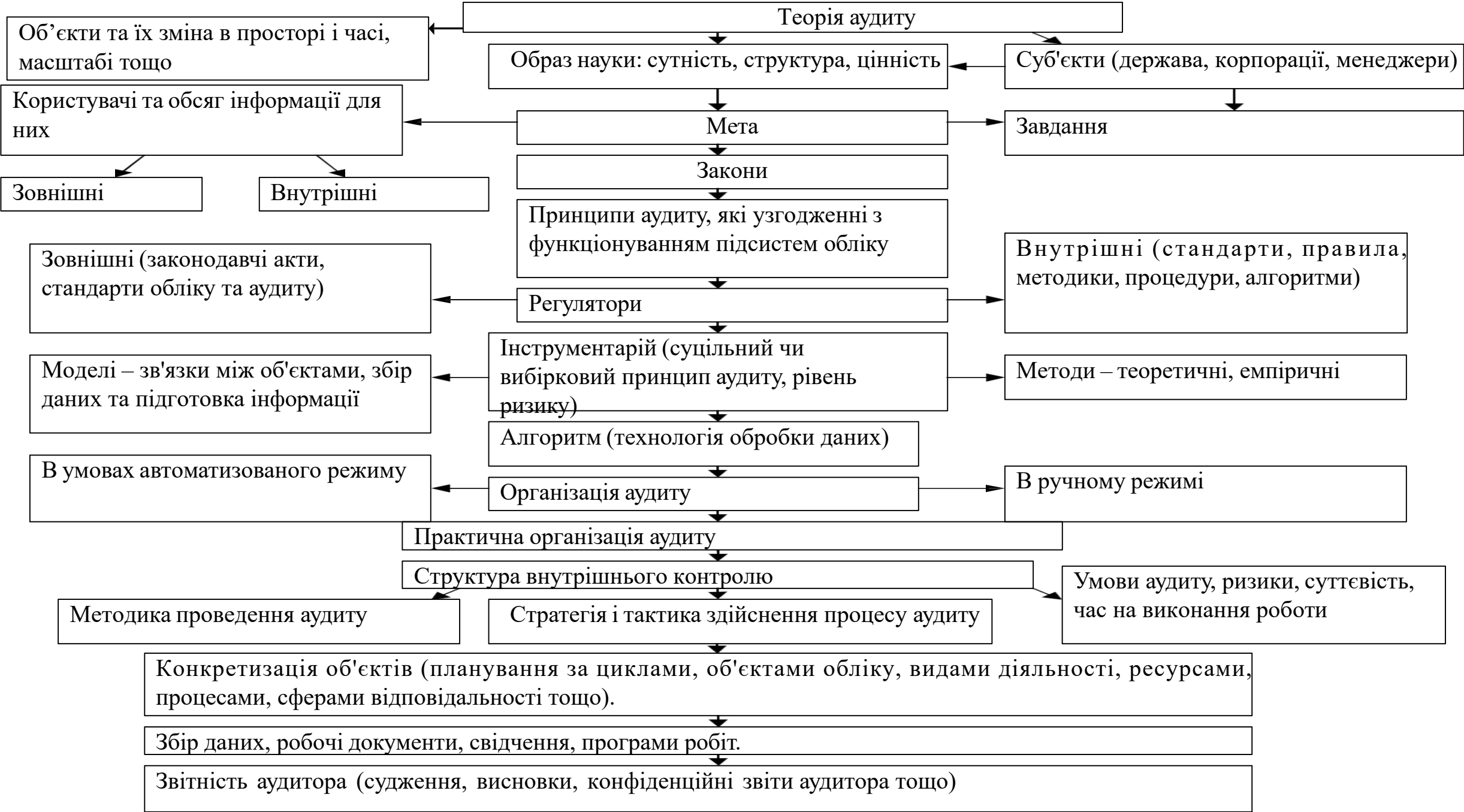
Елементи і передумови аудиту

Метод і предмет аудиту

Форма діяльності аудиторів

Мовна система аудиторів

Концептуальні основи аудиту (розробка М.С. Пушкаря)



2. СФЕРА ЗАСТОСУВАННЯ АУДИТУ ТА ЙОГО ВИДИ

Як стверджує проф. О.А Петрик, здійснення внутрішнього і зовнішнього аудиту на підприємствах є процесом взаємодоповнюючим, але, одночасно, вони спрямовані на різні цілі

Порівняльна характеристика зовнішнього та внутрішнього аудиту

Ознака порівняння	Зовнішній аудит	Внутрішній аудит
Мета	Підтвердження достовірності фінансової звітності	Контроль здійснення фінансово-господарської діяльності на всіх її етапах, аналіз основних показників, перевірка звітів, розробка рекомендацій керівництву підприємства
Виконавці та їх кваліфікація	Незалежний аудитор (аудиторська фірма); наявність спеціального сертифіката аудитора	Внутрішній аудитор (відділ внутрішнього аудиту); особливих законодавчих вимог щодо кваліфікації не існує, визначається керівництвом
Предмет	Встановлюється законодавством (в основному фінансова звітність)	Встановлюється керівництвом підприємства, охоплює всі аспекти фінансово-господарської діяльності
Зацікавлені сторони (користувачі)	Акціонери (власники), інвестори, банки, кредитори, постачальники, покупці, службовці, суд, арбітраж, керівництво підприємства та інші	Керівництво підприємства, апарат управління

Ознака порівняння	Зовнішній аудит	Внутрішній аудит
Методи і прийоми	Використовувані методи і прийоми подібні; особливості полягають у детальності, точності і періодичності перевірки	
Звітність	Звіт незалежного аудитора перед акціонерами, правлінням, сторонніми користувачами; аудиторський висновок	Звіт внутрішнього аудитора перед керівництвом; пропозиції та рекомендації

Практика доводить, що підприємства, які здійснюють внутрішній аудит, перебувають у більш вигідному становищі щодо оцінки ефективності контролю, ніж ті, які покладаються лише на зовнішніх аудиторів. Це пояснюється тим, що внутрішній аудитор постійно знаходиться на підприємстві і має повну інформацію про ситуацію, а зовнішній аудитор має лише загальну уяву, оскільки обмежений у часі. В основному на внутрішній аудит покладаються функції перевірки і оцінки ефективності механізмів системи господарської діяльності підприємства.

Петрик О.А., Савченко В.Я., Свідерський Д.Є	зазначають, система внутрішнього контролю – це сукупність політики, процедур, прийнятих керівництвом економічного суб'єкта з метою організованого та ефективного ведення господарської діяльності, що включає суворе дотримання вимог і політики керівництва, раціонального використання активів, попередження, виявлення випадків обману, шахрайства, точності й повноти облікових записів, а також своєчасної підготовки надійної фінансової інформації
--	---

З метою підтримки професії внутрішнього аудитора Інститутом внутрішніх аудиторів розроблені “Професійні стандарти внутрішнього аудиту”, метою яких є (Петрик О.А.):

- допомогти зрозуміти роль і функції внутрішнього аудиту персоналом підприємства, менеджерами, радою директорів, державним органам влади, зовнішнім аудиторам та відповідним професійним організаціям;
- установити основні принципи практики внутрішнього аудиту;
- створити основу для керівництва та оцінювання ефективності внутрішнього аудиту;
- сприяти вдосконаленню процесу проведення внутрішнього аудиту та інших систем і процесів усередині організації.

**Стандарти
внутрішнього аудиту**



**Затверджені наказом Міністерства фінансів України
від 04.10.2011 р. № 1247**



містять Стандарти якісних характеристик, що визначають положення, вимоги та підходи до організації діяльності з внутрішнього аудиту, та Стандарти діяльності, що визначають положення, вимоги та підходи до планування, здійснення внутрішнього аудиту, звітування про його результати

Структура Стандартів внутрішнього аудиту

I. Загальні положення

II. Стандарти якісних характеристик

1. Стандарт 1 «Завдання, права та обов'язки»

2. Стандарт 2 «Незалежність і об'єктивність»

3. Стандарт 3 «Професійна компетентність та ретельність»

4. Стандарт 4 «Забезпечення та підвищення якості»

III. Стандарти діяльності

1. Стандарт 5 «Сутність діяльності з внутрішнього аудиту»

2. Стандарт 6 «Управління діяльністю підрозділу внутрішнього аудиту»

3. Стандарт 7 «Планування діяльності з внутрішнього аудиту»

4. Стандарт 8 «Організація внутрішнього аудиту»

5. Стандарт 9 «Планування аудиторського завдання»

6. Стандарт 10 «Виконання аудиторського завдання»

7. Стандарт 11 «Документування перебігу та результатів внутрішнього аудиту»

8. Стандарт 12 «Моніторинг врахування рекомендацій за результатами внутрішнього аудиту»

9. Стандарт 13 «Звітування про діяльність підрозділу внутрішнього аудиту»

10. Стандарт 14 «Надання інформації про результати внутрішнього аудиту»

Послідовність виконання функцій внутрішнього аудиту запропонованого різними науковцями (Ф.Ф. Бутинець, Я.А. Гончарук, В.С. Рудницький, Н.І. Гордієнко, О.В. Харламова, М.Ю. Карпенко, М.Ф. Огійчук, І.Т. Новіков, І.І. Рагуліна, В.С. Рудницький)

Організація

- вибір об'єкта аудиту;
- предмет аудиту;
- виконавець аудиторських процедур;
- створення інформаційно-нормативної, матеріально-технічної бази.

Операційна функція

- визначення бізнес-плану підприємства;
- оцінка системи обліку і звітності;
- перевірка дотримання принципів різних підсистем обліку та чинного законодавства..

Контроль

- реалізація аудиторських процедур;
- визначення норм (стандартів) внутрішнього аудиту;
- зіставлення результатів внутрішнього аудиту з нормами (стандартами).

Реалізація матеріалів внутрішнього аудиту

- складання звіту та висновку про перевірку;
- розробка заходів з усунення виявлених недоліків;
- прогноз фінансової стратегії і розвитку підприємства;
- участь у реалізації матеріалів внутрішнього аудиту.

Класифікація видів аудиту

Проблема виділення видів аудиту має не лише академічний інтерес, а й досить важлива з практичної точки зору, оскільки визначає завдання та процедури здійснення аудиту. Незважаючи на те, що класифікації аудиту в економічній літературі приділено значну увагу, розвиток економіки вимагає постійного перегляду критеріїв виділення окремих видів аудиту.

Класифікація	(фр., англ. classification походить від лат. classis – клас і facio – роблю) – є першим етапом наукового дослідження, що систематизує об'єкти (процеси, явища) за класами, видами, групами тощо відповідно до обраних критеріїв. Інколи вживають також термін категоризація у значенні "розподілення об'єктів на категорії"
Класифікація об'єктів	означає також дію (процес), що за значенням дієслова класифікувати характеризує активну діяльність. Оскільки в результаті класифікації утворюється хоча б один клас (група), принаймні з одним елементом, то можна визначати класифікацію як групування, утворення класів об'єктів, що, до речі, ближче до етимології слова класифікація
Класифікації, як метод науки	необхідні для розробки базового підґрунтя основ теорії та удосконалення практичної діяльності аудиту, підвищення ефективності та якості роботи аудиторів, підготовки і підвищення кваліфікації фахівців

**Доцільно систематизувати пропозиції науковців щодо виділення та обґрунтованості
оприлюднення в літературних джерелах пропозицій з точки зору:**

оцінки діючих класифікацій

обґрунтування принципів класифікації аудиту

вдосконалення класифікації, виходячи з подальшого розвитку науки і практики аудиту

**Загальні принципи класифікації аудиту повинні
відповідати таким вимогам:**

об'єктивно відображати сутність явищ і реальних процесів (усунення суб'єктивізму)

відповідати законам розвитку природи, суспільства і бізнесу (рух, протиріччя, зміни, розвиток тощо)

визначати загальні положення, властиві організаціям різних типів і видів (врахування загальних рис, особливих та одиничних)

бути визнаними суспільством (принципи повинні бути визнані науковим співтовариством)

відповідати вимогам практики (мати практичну цінність)

Класифікація аудиту

Критерії класифікації	Види аудиту	Характеристика
Характер замовлення	обов'язковий аудит	означає законодавчо закріплену вимогу включення до складу річної фінансової звітності аудиторського висновку
	ініціативний аудит	проводять за добровільним бажанням економічного суб'єкту (за рішенням зборів акціонерів, за бажанням одного із засновників, за рішенням керівництва тощо)
	аудит за дорученням державних органів	такий аудит можуть здійснювати як незалежні аудитори, так і аудитори державних контролюючих органів. Полягає у перевірці та аналізі діяльності, фактичного стану справ щодо законного та ефективного використання державних чи комунальних коштів і майна, інших активів держави, правильності ведення обліку і достовірності фінансової звітності, функціонування системи внутрішнього контролю суб'єктів господарювання державного сектору економіки, а також інших суб'єктів господарювання, що отримують (отримували в період, який перевіряється) кошти з бюджетів усіх рівнів та державних фондів або використовують (використовували у період, який перевіряється) державне чи комунальне майно
Організаційні взаємозв'язки контролюючого і підконтрольного об'єкта	зовнішній	проводиться спеціалізованими аудиторськими фірмами та незалежними аудиторами
	внутрішній	проводять спеціально створені підрозділи в системі управління підприємством

Критерії класифікації	Види аудиту	Характеристика
Характер аудиторських послуг	аудит фінансової звітності	має на меті зробити висновки щодо цієї звітності. Такий аудит, як правило, складається з трьох частин: - оцінка регулярності зобов'язань, витрат та доходів; - оцінка правильності відображення фінансового менеджменту; - оцінка відповідності фінансової звітності регулюванням.
	операційний аудит	системний огляд діяльності підприємства у цілому або його підрозділів з метою визначення ефективності функціонування та можливостей покращення діяльності. Кінцевим результатом є рекомендації з вдосконалення методів і процедур функціонування підприємства
	аудит ефективності	може бути визначений як оцінка менеджменту і функціонування підприємства, а також виконання роботи в контексті економічності, ефективності і результативності діяльності
	аудит на відповідність вимогам	призначений для визначення дотримання підприємством конкретних процедур, правил, регулятивів, які мають суттєвий вплив на результати діяльності підприємства
	екологічний аудит	метою є визначення відповідності сучасної екологічної ситуації екологічним стандартам, які б забезпечували оптимальний стан довкілля та безпеку життєдіяльності людини

Критерії класифікації	Види аудиту	Характеристика
Обсяг спостереження, аналізу і перевірки діяльності	загальний	аудит фінансово-господарської діяльності підприємств, організацій, установ
	спеціальний	розрізняють банківський, страховий, аудит товарних і фондових бірж, інвестиційних фондів
Функції в управлінні фінансово-господарською діяльністю	запобіжний	має запобігати різного роду конфліктним ситуаціям у фінансово-господарській діяльності до виникнення їх, тобто на стадії підготовки технології виробництва, до проведення маркетингових операцій тощо
	перманентний	метою є забезпечення менеджерів інформацією про відхилення виробничих процесів від заданих параметрів, фінансову стабільність у маркетинговій діяльності, конкурентоспроможність виготовлюваної продукції, робіт та послуг на внутрішньому і зарубіжному ринках
	ретроспективний	здійснюється після виконання господарських операцій здебільшого за минулий рік
	стратегічний	перевірка оптимальності стратегії і програми розвитку фірми відповідно до прогностного маркетингового середовища та розробки рекомендацій щодо удосконалення їх
Спосіб проведення	рутинний	традиційний ручний аудит
	комп'ютеризований	використання комп'ютерів і сучасних інформаційних технологій для організації аудиторської діяльності, включаючи аудиторські перевірки фінансової звітності й підготовку аудиторського висновку, а також надання супутніх аудиту послуг

Класифікація залежно від характеру аудиторських послуг	
Зарубіжний досвід	фінансовий аудит, перевірку на відповідність, операційний аудит
В.Я. Савченко, Б.Ф. Усач	аудит підтвердження фінансової звітності, аудит на відповідність вимогам, аудит ефективності фінансово-господарської діяльності
Поділ аудиту за об'єктами	фінансовий аудит, аудит на відповідність, операційний аудит, аудит охорони довкілля. В економічній літературі окремо розглядають операційний аудит
Е.А. Аренс і Дж. К. Лоббек	поділяють управлінський (операційний) аудит на три види: функціональний, організаційний і спеціальний
За обсягом спостереження, аналізу і перевірки діяльності	загальний аудит спеціальний аудит (аудит банківський і страховий, аудит товарних і фондових бірж, інвестиційних фондів)
За функціями управління фінансово-господарською діяльністю	запобіжний - має передбачати різного роду конфліктні ситуації у фінансово-господарській діяльності ще до їх виникнення, тобто здійснюватись на стадії підготовки технології виробництва, до проведення маркетингових операцій тощо; Перманентний - проводять безперервно у процесі фінансово-господарської діяльності підприємства, його метою є надання менеджерам інформації про відхилення у виробничих процесах від заданих параметрів, фінансову стабільність у маркетинговій діяльності, конкурентоспроможність виготовлюваної продукції, робіт та послуг на внутрішньому і зарубіжному ринках та ін.; ретроспективний (післяопераційний) - здійснюють після закінчення виконання робіт, як правило, за минулий рік; стратегічний

3. МЕТОДОЛОГІЯ, ПРОБЛЕМИ, НАПРЯМИ ТА МЕТОДИКА ПРАКТИЧНОЇ РЕАЛІЗАЦІЇ АУДИТУ

Методологія	(від «метод» і «логія») – вчення про структуру, логічну організацію, методи і засоби діяльності
Методологія	система принципів і способів організації й побудови теоретичної і практичної діяльності, а також вчення про цю систему
Методологія як така, в першу чергу методологія науки, почала оформлятися лише в 60-і – 70-і роки ХХ століття	
Методологія, в прикладному сенсі	це система (комплекс, взаємозв'язана сукупність) принципів і підходів дослідницької діяльності, на які спирається дослідник (учений) в ході отримання і розробки знань в рамках конкретної дисципліни: фізиці, хімії, біології, інформатиці та інших науках

Під методологією почали розуміти або лише загальний підхід до вирішення завдань того чи іншого класу, або плутати методологію з *методикою* – послідовністю дій з досягнення необхідного результату. Це й же недолік перенесено на економічні науки, в тому числі й на аудит.

Редько О.Ю.	під методологією аудиту розуміють простий перелік послідовності дій, перелік документів чи даних для перевірки і формалізацію висновків (результатів), який би був кимсь затверджений, що є історичним синдромом колишньої монополії інструкцій КРУ
Методологія	складна, динамічна, цілісна субординована система способів, прийомів, принципів різних рівнів, сфери дії, спрямованості, евристичних можливостей, змісту, структур та ін.
В.С. Рудницький	поняття методології аудиту розглядає, виділяючи «адитивний» і «процедурний» підходи до визначення методів фінансового обліку й аудиту. Адитивний підхід передбачає розгляд системи методів і прийомів, а процедурний доповнюється механізмом дії та послідовністю певних видів робіт з аудиту
Зарубіжні дослідники	адитивний підхід до методології аудиту вони не застосовують взагалі, а концентрують увагу виключно на процедурному підході досліджень аудиту
Відмінності в базовій парадигмі аудиту вітчизняних та зарубіжних учених можна пояснити різним ступенем розуміння положень логіки при вирішенні наукових проблем	
У посібнику з логіки, виданому у 1950 році у США, представлено вісім етапів наукового мислення:	1) розгляд попередніх даних, які висвітлюють проблему; 2) формулювання проблеми; 3) огляд фактів, дотичних до проблеми; 4) використання попереднього знання; 5) формулювання гіпотези; 6) розробка та деталізація гіпотези; 7) тестування гіпотези; 8) висновок: гіпотезу підтверджено або не підтверджено

американський дослідник Ф. Валадж	зазначає, що «процес аудиту може бути зіставлений з емпіричним науковим циклом». Емпіричний науковий цикл – це систематичний процес експериментування, що складається з постановки проблеми, дослідження та формування плану для її емпіричного вивчення.
автори зі США та Нідерландів (Rick Hayes, Arnold Schilder, Roger Dassen, Philip Wallage)	зазначають: «Хоча численні судження, зроблені протягом аудиту фінансової звітності (щодо підходів, вибірок, ризику тощо), перетворюють його радше на мистецтво, ніж науку, процес аудиту є систематичним»
О.Ю. Редько	вказує на те, що методи контролю реалізують через процедури контролю, до яких відносить: спостереження (суцільне або вибіркове); підрахунки; перерахунки (повторний перерахунок); моделювання (процедура алгоритмізації отримання результату, контрольні заміри, закладки сировини тощо); запит; підтвердження; аналітичні процедури; тестування (опитування)
О.А. Петрик	вибудовує ієрархію понять стосовно методів аудиту поєднуючи, по суті, дві наукові парадигми – господарського контролю та аудиту: методи (методичні прийоми) – прийоми аудиторської перевірки – аудиторські процедури
О.А. Петрик та Білуха М.Т.	виділяють в аудиті специфічні методи: спостереження та огляд, опитування, інспекцію, оцінку, запит (підтвердження), аналітичний огляд, узагальнення, хоча це далеко неповний список методів дослідження
В.С. Рудницький	досліджуючи аудит, як науку також ототожнює методи аудиту з його методичними прийомами. Метод аудиту він характеризує як сукупність його методичних прийомів

Структуру методології аудиту (Пушкар)

Основа методології	сукупність принципів діалектики та теорії пізнання
Базові категорії	суттєвість, аудиторський ризик, аудиторська вибірка, судження аудитора, аудиторські докази тощо
I. Блок. Характеристики діяльності та базові посилки:	1.1. Особливі характеристики аудиту (незалежність, підприємницька діяльність.)
	1.2. Принципи (етичні, організаційні, методологічні)
	1.3. Норми діяльності (міжнародні стандарти аудиту, національні нормативи, етичні норми)
II. Блок. Логічна структура:	2.1. Суб'єкт і його форми (приватні підприємці, малі підприємства, товариства з обмеженою відповідальністю, публічні акціонерні товариства)
	2.2. Предмет та об'єкт
	2.3. Засоби здійснення (аудит, аудиторські послуги)
	2.4. Види діяльності (види аудиту і аудиторських послуг)
	2.5. Методи (загальнонаукові, притаманні фінансово-господарському контролю, специфічні)
	2.6. Результат (висновок, звіт)
III. Блок. Просторова структура:	3.1. Історичні фази (підтверджуючий аудит, системно-орієнтований аудит, аудит зон ризику)
	3.2. Етапи діяльності (підготовчий, основний, заключний)

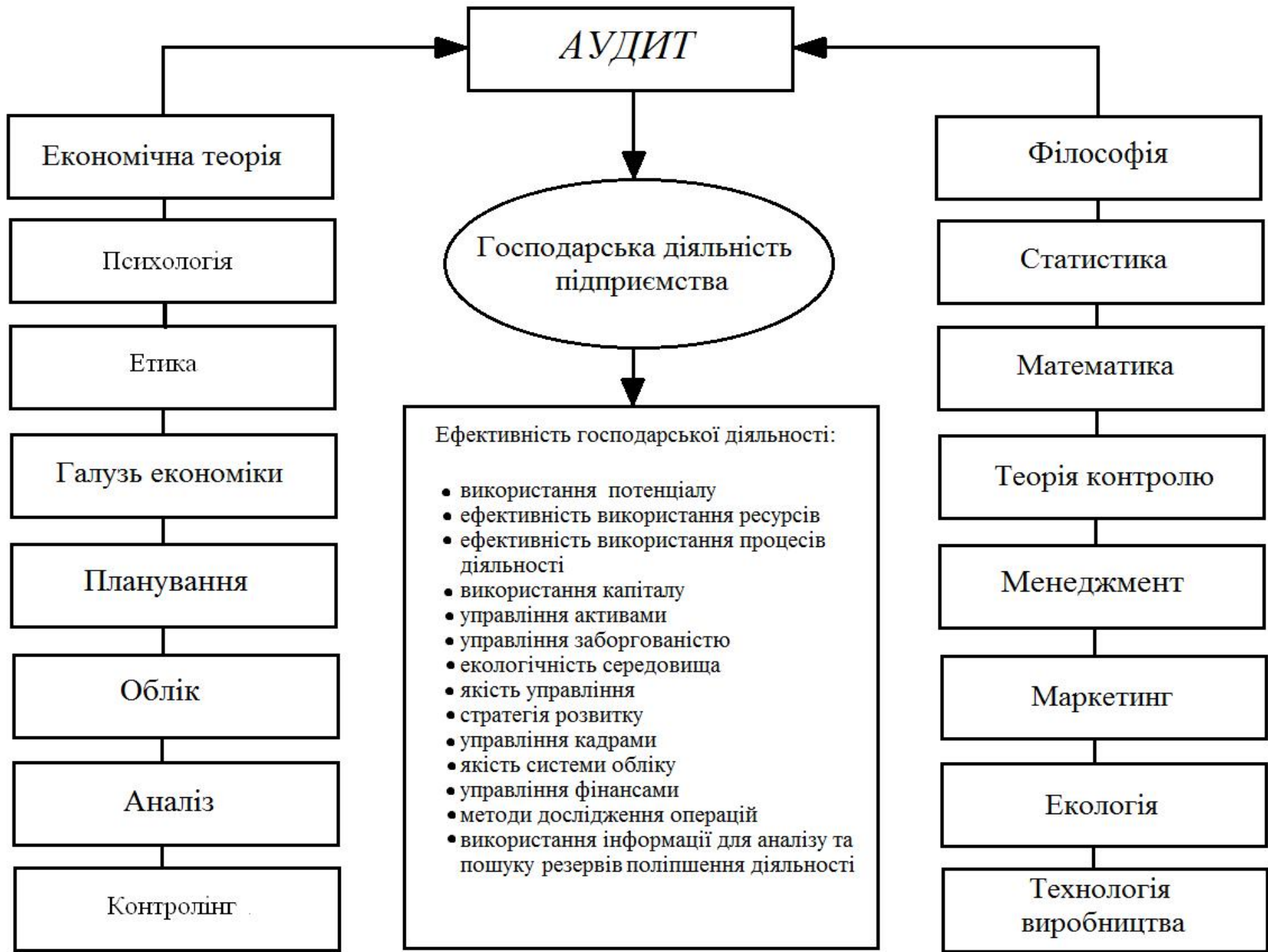
4. ПЕРСПЕКТИВИ РОЗВИТКУ АУДИТУ

Аудит як самостійна прикладна економічна наука і, водночас, галузь практичної суспільної діяльності акумулює в собі знання не лише ті, що пов'язані з його сутністю, а й включає окремі методи інших наук

Наука про аудит	є системою спеціальних знань, необхідних для вивчення існуючих економічних явищ та процесів мікроекономічного рівня та системою знань, що дають можливість визначити тенденції розвитку об'єкта, кількісні та якісні закономірності його функціонування, причинно-наслідкові зв'язки й особливості формування інформаційних систем, методи отримання інформації для формування об'єктивного судження аудитора стосовно діяльності об'єктів дослідження
------------------------	--

Аудит, як наука, тісно пов'язаний з фундаментальними і прикладними науковими галузями. Він посідає значне місце у системі економічних і гуманітарних наук і перебуває у тісному взаємозв'язку з економічною теорією, філософією, обліком, економічним аналізом, контролінгом, теорією контролю, статистикою, плануванням, математикою, галузевими економіками, етикою, психологією, маркетингом, менеджментом, технологією виробництва, екологією та іншими науками, які формують базис аудиту

**Місце
аудиту у
системі
наук**



Методологічні аспекти аудиту стратегії підприємства

Отримання розуміння завдання, розуміння бізнесу замовника, визначення можливості якісно виконати замовлення	Аналіз, синтез, конкретизація за місцем та часом, моделювання, вибіркове спостереження
Оцінка аудиторських ризиків	Аналіз, синтез, групування, моделювання, прогнозування, екстраполяція
Досягнення максимальної достовірності, відповідності та достатності аудиторських доказів	Загальнонаукові та спеціальні методи контролю, встановлені стандартами, аудиторські процедури
Отримання впевненості щодо обґрунтованості аудиторського професійного судження (результату наданих послуг)	Методи формальної логіки, методи внутрішнього контролю якості аудиторських послуг

Доцільно розробити анкету оцінки системи внутрішнього контролю при дослідженні стратегії розвитку підприємства, яка дозволила б зробити висновок щодо якості обраної стратегії

Оцінка системи внутрішнього контролю при дослідженні стратегії розвитку підприємства

[Розроблено самостійно - Пушкар]

№ з/п	Критерії	Ознаки	Бали
1	Стратегічне м и с л е н н я персоналу	Відсутнє	6-10
		Наявне	1-5
2	Ц і л і діяльності	Невизначені	6-10
		Визначені	1-5
3	Стратегії	Відсутні (необгрунтовані)	6-10
		Наявні (обгрунтовані)	1-5
4	М е т о д и встановлення стратегії	Використовуються випадково, неповно, як результат виникнення надзвичайних подій	6-10
		Використовуються постійно, повно, на основі всебічного аналізу та прогнозів	1-5
5	Стратегічні заходи (заходи щ о д о розвитку)	Формуються на основі натхнення, досвіду та навичок керівників, безсистемні, не сприймаються як стратегічні	6-10
		Формуються як результат стратегічної діагностики особливостей систем різного типу та встановлення цілей	1-5

№ з/п	Критерії	Ознаки	Бали
6	Плани	Поточні (в найкращому випадку), безсистемні, містяться в окремих управлінських рішеннях	6-10
		Розроблені на основі досліджень, взаємопов'язані, стратегічні	1-5
7	В и к о н а н н я (реалізація) планів	Доведення прийнятих рішень абияк до кінця	6-10
		Частина механізму стратегічного управління	1-5
8	П е р е г л я д і о н о в л е н н я стратегій	Проводиться після завершення терміну планів	6-10
		Оновлюється систематично на основі всебічного аналізу	1-5
9	Н а я в н і с т ь м о т и в а ц і й розробки стратегій	Відсутні	6-10
		Наявні	1-5
10	Відповідальність з а п р о в е д е н н я стратегічних дій	Відсутні	6-10
		Наявні	1-5