

УДК 657.14

ДОСЛІДЖЕННЯ ФУНКЦІЙ АУДИТУ В СИСТЕМАХ СОЦІАЛЬНО-ЕКОНОМІЧНИХ ВІДНОСИН ТА ФІНАНСОВОГО КОНТРОЛЮ

Давидов Г.М.
Шалімова Н.С.

Доведена помилковість позиції трактування аудиту як системи незалежного фінансового контролю, ґрунтуючись на тому, що головною характеристикою суб'єктів контролю повинно вважатися наявність владних повноважень щодо застосування корегуючих дій з метою встановлення або зміни поведінки об'єктів контролю. Обґрунтована роль аудиту як соціально-нейтрального інституту, який виконує функції збору та обробки інформації в складних та великих системах контролю, зменшуючи інформаційний ризик та виступаючи одним із засобів забезпечення певного рівня інформаційної безпеки в суспільстві.

Ключові слова: система контролю, суб'єкт контролю, аудит, аудитор, інформаційний ризик, інформаційне забезпечення, інформаційна безпека

ВСТУП

Визначення концепції розвитку аудиту в Україні стає сьогодні актуальним у зв'язку з тим, що за ті сімнадцять років, які минули з моменту юридичного визнання аудиту, сталися серйозні зміни в соціально-економічному та політичному житті країни. Значних змін зазнав аудит, ставши невід'ємним атрибутом економіки. 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 тільки ті аспекти, які забезпечують розуміння і систематичне висвітлення процесу аудиторської діяльності.

Традиційний підхід до визначення сутності аудиту базується на тому, що аудит найчастіше розглядається як спеціальний вид підприємницької діяльності. Дійсно, цей аспект наглядно проявляється саме в умовах ринкової економіки. Але аудит неправомірно обмежувати рамками лише практичної діяльності аудиторів та аудиторських фірм, які надають певні послуги суб'єктам ринкових відносин. Розвиток аудиту слід розглядати як розвиток комплексної системи, яка поєднує в собі такі складові: відокремлений вид підприємницької діяльності, відокремлена професія, галузь економічної науки. Кожна з цих характеристик має свої відмітні ознаки, сутнісну структуру, але в той же час всі три характеристики між собою взаємопов'язані.

Поряд з цим залишаються малодослідженими деякі проблемні питання, пов'язані з визначенням функцій аудиту в системі соціально-економічних відносин, а саме: яким чином аудит виконує, якщо взагалі виконує, функції контролю і яким є його місце в системі національного фінансового контролю.

Разом з терміном «контроль» в науковій літературі, в нормативних документах міністерств та відомств використовуються і інші терміни, які більшість науковців трактують як форми, види або методи контролю: нагляд, аудит, аналіз, моніторинг, оцінка тощо. В більшості видань з аудиту та фінансового права аудит розглядається як система незалежного фінансового контролю або форма контролю зі своєю специфікою. Л. Сухарева зазначає, що аудит – це тільки одна із організаційних форм контролю, він має специфічну сферу поширення, специфічні проблеми функціонування, які частково відображують проблеми всієї системи фінансово-господарського контролю [14, с. 54].

Автори, які досліджують питання аудиту, висвітлюючи його сутність, обов'язково розглядають відмінності між аудитом, ревізією та іншими формами контролю, зокрема [4, с.38-45; 13, с.35-37; 16, с. 20-22; 18, с.47-50]. При дослідженні проблем внутрішнього контролю та внутрішнього аудиту пропонуються порівняльні характеристики концепції розвитку ревізії в умовах адміністративно-командної економіки та внутрішнього аудиту в умовах ринкових відносин [1, с.28-29], структурно-функціональної форми внутрішнього контролю, контрольно-ревізійної служби та системи внутрішнього аудиту [12, с.12-15]. В основному виділяють такі критерії відмінностей як мета, характер діяльності, методичні прийоми, основа взаємовідносин, управлінські зв'язки, принцип оплати послуг, практичні завдання, порядок оформлення результатів, які в основному віддзеркалюють підприємницький характер аудиторської діяльності та технічні вимоги стандартів. Принципово важливі відмінності між аудитом та ревізією, на погляд більшості вчених, полягають в цілях перевірки (ревізія спрямована на оцінку переважно минулої діяльності підприємства, а аудит - на висловлення думки щодо достовірності фінансової звітності, на вивчення ефективності, надійності та стабільності бізнес-процесів і діяльності підприємства в цілому).

Але ці критерії, на погляд авторів, не в повній мірі характеризують специфіку контролю, аудиту, а також інших згаданих вище видів діяльності (нагляду, аналізу, моніторингу, оцінки тощо), адже їм усім

притаманні такі процедури як спостереження, порівняння тощо, тому відмінності слід обґрунтовувати цільовою функцією кожного з видів діяльності та ступенем їх впливу на об'єкт. Отже, поняття "контроль" як базове і загальне, його основні елементи мають бути конкретизовані залежно від сфери його застосування та об'єкту. Метою даного дослідження є обґрунтування основних принципів побудови систем контролю та її ключових елементів, виділення основних аспектів в трактуванні категорій «контроль» та «аудит» у зв'язку з доволі частою практикою достатньо вільного їх використання без врахування специфіки та на цій основі визначення можливостей та напрямків співіснування і взаємодії систем контролю та аудиторської діяльності.

1 ПРОБЛЕМНІ АСПЕКТИ ТРАКТУВАННЯ СУБ'ЄКТІВ КОНТРОЛЮ В ЕКОНОМІЧНІЙ НАУЦІ

Загальноприйняте визначення системи контролю включає три елементи (суб'єкт контролю, підконтрольний об'єкт та контрольні дії, спрямовані на виявлення відхилень у господарських системах). Саме з погляду єдності цих трьох елементів розглядається сутність контролю [8, с.18; 17, с.13].

Досліджуючи трактування суб'єкту контролю, які існують в науковій літературі, можна побачити принципові відмінності в начебто схожих визначеннях. Суб'єкт контролю – це особа або інституція, яка здійснює контрольні дії щодо власної діяльності або діяльності іншої фізичної чи юридичної особи, які перебувають у економічному середовищі [9, с.26-27]; суб'єкт, який наділений повноваженнями (активністю), та спрямовує свою діяльність на підконтрольні об'єкти або на інші суб'єкти управління [15, с.15]; носій практичної діяльності по здійсненню контролю [12, с.5]. Враховуючи комплексність системи заходів, які можуть бути включені до змісту контрольного процесу, на наш погляд, у визначенні системи контролю головним суперечливим питанням є те, кого ми вважаємо суб'єктом контролю:

- того, хто виконує контрольні дії (процедури зіставлення фактичних даних про діяльність об'єкта з відповідними нормами з метою виявлення відхилень фактів від цих норм (контрольних різниць);
- того, хто приймає рішення за результатами контрольних дій, а точніше інформації, отриманої в результаті їх здійснення;
- того, хто має владні повноваження домогтися зміни поведінки підконтрольних суб'єктів або застосувати до них штрафні заходи.

Отже, проблема постає таким чином: що є головним при визначенні суб'єкту контролю і, відповідно, виділенні системи контролю як цілісного явища - факт виконання контрольних дій, факт прийняття рішення за результатами контролю, факт існування можливості впливу на об'єкт контролю?

На погляд авторів, головною ознакою суб'єкту контролю є наявність владних повноважень, тобто повноважень здійснити вплив, при якому існують можливості встановлення або зміни поведінки суб'єктів, навіть всупереч їх волі, з метою дотримання певних норм. В протилежному випадку, зупиняючи зміст контрольної діяльності лише етапом, на якому здійснюється пошук відхилень від існуючих норм та констатація того, чи має місце правопорушення, ми звужуємо значення контролю, оскільки не можна простежити його відмінність від таких «пасивних» видів діяльності як аналіз, оцінка, моніторинг і ін.

Контрольним відносинам завжди притаманний владно-вольовий момент [6, с. 152]. Владність контролю проявляється в наявності у контрольних органів низки повноважень, пов'язаних з можливістю: а) давати підконтрольним об'єктам обов'язкові для виконання вказівки про усунення виявлених порушень та недопущенні їх в майбутньому; б) ставити перед компетентними інстанціями питання про притягнення до відповідальності осіб, винних у встановлених порушеннях; в) безпосередньо застосовувати в установлених випадках заходи примусу [15, с.21]. Ефективна реалізація контрольних функцій є можливою лише в тому випадку, якщо контролюючий орган наділений правом (відповідною компетенцією, повноваженнями) виконувати певні дії, які дозволяють йому домагатися вирішення задач, які стоять перед ним [15, с.79]. Отже, підкреслюється, що саме владність контролю спрямована на забезпечення ефективності реалізації контрольної функції.

Саме така позиція, на наш погляд, найбільш точно характеризує суб'єктів контролю, якими є лише ті особи (суб'єкти), які мають певні владні повноваження щодо застосування коригуючих дій. Але проблема полягає в тому, що при дослідженні економічних систем часто застосовується спрощений підхід до трактування системи контролю (об'єкт, суб'єкт, контрольні дії), в той час як в технічних науках системи контролю достатньо складні, теорія систем як наука поділяє системи на прості, великі, складні тощо. Складність системи контролю визначається тим, що в процес її функціонування втягується декілька суб'єктів, які розподіляють між собою елементи контрольних функцій, що значно розширює саму систему, оскільки до неї слід включити, щонайменше, того, хто фіксує інформацію, того, хто її збирає, того, хто її оцінює. Але в більшості випадків в практичній діяльності та науковій літературі будь-якого суб'єкту, який здійснює збір інформації та її порівняння без наявності повноважень щодо прийняття рішення за наслідками проведеної роботи, називають суб'єктом контролю, хоча його функції (безперечно надзвичайно важливі) виявляються набагато вужчими.

Суб'єкт контролю, обов'язково наділений повноваженнями щодо призначення коригуючих дій та визначення їх змісту, може виконувати функції збору та оцінки інформації самостійно, а може включити до складу системи контролю додаткових суб'єктів, які будуть їх виконувати. Слід відзначити, що фахівці з права в складі суб'єктів контрольних правовідносин виділяють так званих «факультативних» суб'єктів, включаючи до цієї групи тих, чий процесуальні дії виступають лише засобами доказу, а саме: свідків,

експертів [6, с.155]. Такий підхід підтверджує нашу позицію щодо структуризації елементів системи контролю і зовсім не знижує цінність та важливість тих суб'єктів, які за своїми повноваженнями не можуть бути віднесені до суб'єктів контролю, а навпаки, дозволяє більш точно окреслити їх функції та завдання.

2. ОБҐРУНТУВАННЯ ФУНКЦІЙ АУДИТУ В СИСТЕМАХ СОЦІАЛЬНО-ЕКОНОМІЧНИХ ВІДНОСИН ТА НАЦІОНАЛЬНОГО ФІНАНСОВОГО КОНТРОЛЮ

Аудит є складовою завдань з надання впевненості, виконуючи які, практик висловлює висновок, призначений підвищити ступінь довіри майбутніх користувачів, які не є відповідальною стороною, щодо результатів оцінки або порівняння предмету завдання з відповідними критеріями (п.7 Міжнародної концептуальної основи завдань з надання впевненості) [11, с. 194]. Згідно з Міжнародним стандартом аудиту 200 «Мета та загальні принципи аудиторської перевірки фінансових звітів» метою аудиторської перевірки фінансових звітів є надання аудитору можливості висловити думку стосовно того, чи складені фінансові звіти в усіх суттєвих аспектах відповідно до застосованої концептуальної основи фінансової звітності (п.2) [11, с. 216].

Принципово важливим є визначення, чи є дана думка, результати оцінки та наданої впевненості настільки повноцінними, для того щоб можна було б аудит розглядати як систему контролю, і чи можемо ми в даній схемі під суб'єктом контролю розглядати аудиторів. На наш погляд – ні. Незалежний аудит не може вважатися системою незалежного фінансового контролю, адже якщо система контролю повинна включати три обов'язкові складові: суб'єкт, об'єкт, засоби та методи контролю, то аудит як система незалежного фінансового контролю фактично позбавлена суб'єкту контролю. Аудиторська думка без належного подальшого використання нічого не варта, а аудитори не наділені такими повноваженнями, які б дозволяли їм вплинути на систему, що підлягала оцінці. Аудитори позбавлені права втручатися в діяльність об'єкта, не мають владних повноважень домогтися виправлення ситуацій, тобто не мають головної ознаки суб'єктів контролю. Крім того, вони все роблять для того, щоб уникнути такого впливу, залишаючи за собою обов'язок лише висловлення думки, проте наполягаючи, що аудит – це системи незалежного фінансового контролю.

Можна виділити наступні обставини, які підкреслюють помилковість позиції щодо розгляду аудиту як системи незалежного фінансового контролю:

1. Аудитори не є незалежними від об'єктів контролю як органи державного фінансового контролю, адже вони працюють на платній основі на підставі цивільно-правових договорів, навіть при здійсненні обов'язкового аудиту, а отже в певній мірі залежать від замовників. Багато з фахівців підкреслюють, що складна ситуація з якістю аудиту, яка склалася на світовому ринку, і спричинена в основному негативним впливом такого принципу аудиту як платність, який витікає з самої суті відносин між аудиторською організацією та економічним суб'єктом, які виступають в ролі замовника та виконавця [5]. Доки існує принцип платності, аудиторська перевірка не може бути в повній мірі незалежною та об'єктивною, тому введення додаткових заходів з метою забезпечення незалежності аудиторів є основною умовою ефективності їх роботи та головна задача регулювання їх діяльності.

Так, російський юрист Дедов Д., розглядаючи аудит не як послугу, а скоріше як функцію публічного характеру, в якості одного з заходів щодо усуненню конфлікту в сфері незалежності висуває таку вимогу: аудиторська фірма не повинна отримувати винагороду за обов'язковий аудит фінансової звітності (в контексті подальших пояснень мається на увазі – прибуток), клієнт повинен компенсувати аудиторській фірмі лише витрати на проведення аудиту, оскільки основним джерелом доходів для аудиторської фірми повинні бути всі інші послуги, крім аудиту, які надаються іншим компаніям, а не клієнту з аудиту [7, с.225-226]. Таке положення, на його думку, є відповідним обмеженням діяльності аудиторів, спрямованим на захист публічних інтересів, оскільки повністю виключає конфлікт інтересів [7, с.226].

2. Аудитори не наділені владними повноваженнями на відміну від органів державного фінансового контролю. За наслідками аудиту аудитор не встановлює винуватців, а здійснена ним оцінка не є підставою для застосування штрафних санкцій, вона може не призвести до подальших корегуючих дій з боку замовника, тобто аудитор працює та формує свою думку «знеособлено». Такі обов'язки спричинені необхідністю дотримання аудиторами професійного принципу конфіденційності. Хоча позиція Міжнародних стандартів аудиту з цього питання не є такою чіткою. Так, в МСА 240 «Відповідальність аудитора за розгляд шахрайства під час аудиту фінансових звітів» зазначається, що юридична відповідальність аудитора може варіюватися в різних країнах, і в деяких обставинах обов'язок конфіденційності може відмінитись законодавчими актами, законом або судовим рішенням, наприклад, в деяких країнах аудитор фінансової установи має закріплений законом обов'язок повідомляти контролюючим органам про наявність шахрайства або відповідним органам влади про викривлення у випадках, коли управлінський та найвищий управлінський

персонал не приймають відповідних коригувальних дій (п.102) [11, с.307]. Але у вітчизняній практиці такі обов'язки не передбачені. Отже, аудит слід розглядати як соціально-нейтральний інститут.

3. При формуванні остаточної думки від аудиторів у відповідності із Міжнародними стандартами аудиту не вимагається абсолютного рівня впевненості та чітких висновків, аудиторів широко використовують поняття «суттєвості», яке відсутнє в практиці роботи органів державного фінансового контролю.

4. Майже в кожному міжнародному стандарті аудиту є окремі параграфи, які детально описують суб'єктивні фактори, які спричинюють невизначеність за своєю суттю (наприклад, параграф 7 в МСА 570 «Безперервність» [11, с. 556]), тобто які, так би мовити, заздалегідь виправдовують або пояснюють помилку аудиту. В діяльності органів державного фінансового контролю такого не може бути. Невиявлена помилка при перевірці великого підприємства – це неналежне виконання своїх обов'язків і нікого не буде цікавити те, що «розмір і складність структури суб'єкта господарювання, характер і умови його діяльності, а також ступінь впливу зовнішніх факторів впливають на судження про результати подій або обставин» (останній абзац п.7 МСА 570).

5. В якості результату аудиту можна визнати не лише факт видачі аудиторського висновку певного виду або факт відмови від його видачі, а й таку дію як припинення аудиторської перевірки, що в принципі неможливо в діяльності органів державного контролю. Умови та обставини, при яких аудитор може дійти висновку про неможливість продовження аудиту, містяться в МСА 240 «Відповідальність аудитора за розгляд шахрайства та помилок під час аудиторської перевірки фінансових звітів» (пп. 103-106) [11, с.307-308] та МСА 250 «Врахування законів та нормативних актів при аудиторській перевірці» (п.39) [11, с. 331].

Тоді яку ж роль слід відвести аудиту? Значення (роль) аудиту в класичних працях з аудиту, в першу чергу, пояснюється тим, що аудит підвищує цінність інформації, оскільки надає їй більшої достовірності та зменшує інформаційний ризик [2, с.17-18; 3, с.26-31]. В «Аудиті Монтгомері» [3, с.22] зазначається, що результатом процесу бухгалтерського обліку є складання фінансової звітності та представлення іншої корисної інформації. Аудит, як правило, не створює ні того, ні іншого. Він, скоріше, підвищує цінність інформації, створеної в процесі обліку, оскільки аудитор критично оцінює цю інформацію та повідомляє про свій висновок зацікавлених осіб.

Інший важливий аспект ролі та значення аудиту полягає в тому, що аудит надає цінність інформації, оскільки сприяє посиленню контролю над нею. Як зазначено в «Аудиті Монтгомері», аудит спонукає тих, хто складає фінансові звіти, здійснювати процес обліку під своїм контролем, домагаючись відповідності вимогам користувачів, оскільки вони (ті, хто складають) знають, що їх робота буде підлягати незалежній експертизі [3, с.26-31]. Дедов Д. підкреслює, що як тільки контроль того, чий інтерес представляється, над представником слабшає, ймовірність того, що представник почне діяти у своїх власних інтересах, зростає, тобто своєї пасивності власник, акціонер проковує представника (менеджера) на порушення норм законодавства [7, с.196]. Цей мотиваційний аспект аудиту визнаний вже давно: усвідомлення того, що аудиторська перевірка буде здійснена, є важливою та сильною перешкодою на шляху розповсюдження помилкової інформації.

Ці функції аудиту є загально визнаними, але уточнення вимагає сам процес взаємодії аудиту та систем контролю, який, на наш погляд, повинен бути представлений таким чином. Системи контролю – це сукупність суб'єкту, об'єкту та засобів контролю, які взаємодіють як єдине ціле в процесі встановлення бажаних результатів виконання, виміру стану об'єкту контролю, аналізу та оцінки даних вимірювань та розробки необхідних корегуючих дій [10, с.146]. Мета системи контролю полягає в забезпеченні суб'єкта контролю контрольною інформацією, що дозволяє йому передбачати можливі зриви та відхилення від запланованого ходу робіт і вчасно здійснювати коригувальні дії. Як було доведено вище, кожна система контролю повинна включати в себе засоби контролю, які можуть бути представлені різноманітними суб'єктами, які виконуватимуть інформаційно-аналітичні функції. Наявність зв'язків між перерахованими елементами і необхідність здійснення аналітико-інформаційної роботи підкреслює, що система контролю є багато в чому інформаційною системою, яка заснована на переробці значних масивів інформації. Дані твердження яскраво підкреслюють необхідність та виняткову важливість аудиту як елемента, який дозволяє встановити ступінь достовірності певної інформації, оскільки контроль є неможливим без інформації та її обробки. С.О. Шохин до найбільш суттєвих чинників підвищення ефективності контролю відносить, зокрема, повноту та достовірність вихідних даних про об'єкт контролю, на основі чого здійснюється контроль (інформаційне забезпечення контролю) [19, с.11-12].

Таким чином, аудит є елементом систем контролю, але аж ніяк ні повноцінною системою контролю. Його виняткова важливість полягає в тому, що аудит все ж таки не просто збір фактів, а їх оцінка. Певне порівняння з нормативами він здійснює, але все ж таки аудит охоплює лише певну частину функцій контролю, реалізація яких дозволяє зафіксувати реальний стан об'єкта, який контролюється, і лише „допомагає” суб'єкту контролю при прийнятті рішень. Аудит необхідним є тоді, коли необхідним є контроль або інші дії, а для здійснення цих дій необхідно отримати певну інформацію, тобто необхідно мати певну гарантію інформаційної безпеки (зменшити інформаційний ризик). Результати аудиту – це лише докази для інших суб'єктів, які вони використовують при здійсненні своїх функцій. Діяльність аудиторів, які видають

аудиторські висновки різних видів, можна порівняти з діяльністю рейтингових агентств, які присвоюють рейтинг. Останні також висловлюють свою думку стосовно фінансового стану певних економічних суб'єктів, наприклад, банківських установ, але жодному не прийде на думку назвати їх суб'єктами контролю.

Для більшої наочності змісту діяльності, яка виконується аудитором, узагальнимо основні етапи виконання завдань, на які розповсюджується дія Стандартів Ради з міжнародних стандартів аудиту та впевненості (табл. 1). Представлений матеріал побудований з врахуванням того, що згадані стандарти включають:

- Міжнародні стандарти аудиту (МСА), які застосовуються в аудиторській перевірці історичної фінансової інформації;
- Міжнародні стандарти завдань з огляду (МСЗО), які застосовуються під час огляду історичної фінансової інформації;
- Міжнародні стандарти завдань з надання впевненості, які застосовуються під час завдань з надання впевненості, які не стосуються історичної фінансової інформації;
- Міжнародні стандарти супутніх послуг (МССП), які застосовуються під час виконання завдань з підготовки фінансової інформації, завдань з виконання погоджених процедур та завдань з інших супутніх послуг (п. 4-7 Передмови до Міжнародних стандартів контролю якості, аудиту, надання впевненості та супутніх послуг [11, с.134-135]).

Розглянемо питання, хто ж є суб'єктом контролю в представленій нами схемі, тобто на кого «працює» аудитор, яким користувачам від допомагає приймати рішення. Такими суб'єктами можуть виступати різні особи:

1. Якщо здійснюється ініціативний аудит, то суб'єктом контролю виступає замовник аудиту (власник, керівник). Отже, аудит можна представити як елемент системи внутрішнього або зовнішнього контролю. Застосування двох термінів не випадково, адже в економічній літературі, присвяченій фінансовій звітності, до внутрішніх користувачів віднесено лише керівництво та персонал, а акціонери включені до складу зовнішніх користувачів з прямим фінансовим інтересом.

З цих позицій слід переглянути класифікацію видів контролю за спрямованістю залежно від ідентифікації суб'єкта та об'єкта контролю на внутрішній та зовнішній. Ідентифікуючи суб'єкт контролю з тим, хто виконує контрольні дії, під внутрішнім контролем розуміють контроль, який здійснюється лише спеціально створеними для цього підрозділами в структурі підприємства та іншими службами в межах своїх повноважень. Зовнішній контроль здійснюють спеціально створені для цього державні контрольні органи в різних сферах господарської системи.

Якщо ідентифікувати суб'єкт контролю з тим, хто має владні повноваження, то здійснення ініціативного аудиту не може розглядатися як проведення зовнішнього контролю, адже його результати використовуються в межах однієї організації і рішення за його наслідками будуть прийматися або управлінським персоналом, або власниками. В цьому випадку аудитор розглядається просто як залучений фахівець, який здійснює виявлення відхилень.

2. Якщо здійснюється обов'язковий аудит, система контролю виглядає складніше. Розглянемо дану систему на прикладі обов'язкової аудиторської перевірки відкритих акціонерних товариств. Суб'єктом контролю в цьому випадку виступають реальні акціонери, але в систему контролю втручається ще один елемент – Державна комісія з цінних паперів та фондового ринку, яка також виконує контрольні функції, домагаючись від емітентів представлення повної та достовірної інформації. Поряд з цим з'являються треті особи – потенційні акціонери, які використовують інформацію аудиту не з метою здійснення контролю, а з метою зменшення свого інформаційного ризику при виборі напрямків вкладення коштів і в цьому випадку держава в особі Державної комісії з цінних паперів та фондового ринку виконує функцію забезпечення їх необхідною інформацією. Ці треті особи ніяким чином не вписуються в звичайну систему контролю, адже вони мають зовсім інші цілі. Отже, в даному випадку аудит втягується в механізм створення системи інформаційної безпеки.

ВИСНОВКИ

В більшості видань з аудиту та фінансового права аудит розглядається як система незалежного фінансового контролю або форма контролю. Таке визначення нами вважається не виправданим і призводить до неправильного розуміння місця аудиту в економіці, до виникнення ситуації «розриву в очікуваннях», яка означає неспівпадання інформаційних результатів перевірки, представлених аудитором, та очікувань користувачів фінансової звітності або невідповідність між тим, в чому, на думку суспільства, повинен полягати аудит, та можливостями реального процесу аудиту, який обмежений певними рамками. Її визнають у всьому світі і причини її виникнення чисельні та різноманітні за своїм характером, але в нашому випадку аудитор, вчені сприяють її поглибленню або штучно її підсилюють.

Фінансовий контроль як поняття в науковій літературі та практиці державного управління і

Таблиця 1 Характеристика процесу виконання послуг, передбачених стандартами Ради з міжнародних стандартів аудиту та впевненості

Види та послідовність дій	Супутні послуги (виконання погоджених процедур стосовно фінансової інформації, підготовка фінансової інформації)	Завдання з надання впевненості, які не є аудитом чи оглядом історичної фінансової інформації	Огляд історичної фінансової інформації	Аудит історичної фінансової інформації
		<i>Предмет завдання:</i> будь-яка інша інформація, яка не є історичною фінансовою інформацією	<i>Предмет завдання:</i> історична фінансова інформація	
Виконання аудиторських процедур, які були погоджені аудитором, суб'єктом господарювання та будь-якими відповідними третіми особами і за визначення природи, розрахунку часу та обсягу процедур практик відповідальності не несе	+	-	-	-
Збирання, класифікація та узагальнення фінансової інформації (фінансових звітів та ін.)	+	-	-	-
Виконання процедур, які зумовлені вимогами МСА, МСЗО, МСЗНВ. При цьому аудитор несе відповідальність за визначення природи, розрахунку часу та обсягу процедур, а також за розгляд будь-яких додаткових питань, які можуть поставити перед ним питання про необхідність суттєвої зміни інформації з предмету	-	+	+	+
Представлення звіту про фактичні результати, отримані в результаті виконання погоджених процедур	+	-	-	-
Представлення звіту щодо завдання з підготовки інформації	+	Окремо не представляється, але включений до аудиторського висновку у вигляді стислого опису обсягу виконаної роботи	Окремо не представляється, але включений до аудиторського висновку у вигляді стислого опису характеру огляду	Окремо не представляється, але включений до аудиторського висновку у вигляді стислого опису обсягу аудиторської перевірки
Оцінка результатів здійснених аудиторських процедур	-	+	+	+
Формулювання впевненості	Впевненість не висловлюється і робляться Користувачі звіту	Обґрунтованої чи обмеженої з	Обмеженої з урахуванням	Обґрунтованої з урахуванням

	самі оцінюють процедури та результати, наведені у звіті, і на підставі роботи аудитора роблять власні висновки	урахуванням встановленого рівня суттєвості	встановленого рівня суттєвості	встановленого рівня суттєвості
Формування висновку		У позитивній чи негативній формі	У негативній формі	У позитивній формі
Представлення аудиторських висновків відповідальній стороні та користувачам		+	+	+
Прийняття рішень за наслідками висловлених аудиторських висновків та сформованої впевненості	- Рішення приймається користувачами	- Рішення приймається користувачами	- Рішення приймається користувачами	- Рішення приймається користувачами

регулювання ринковою економікою трактується невиправдано широко, саме завдяки відсутності чіткості та цільності у визначенні суб'єктів контролю. Використання та розуміння терміну «контроль» тісно пов'язано з представленням про ієрархічність людських відносин. Отже, головною ознакою суб'єкту контролю є наявність владних повноважень, тобто повноважень здійснити вплив, при якому існують можливості встановлення або зміни поведінки суб'єктів, навіть всупереч їх волі, з метою дотримання певних норм. В протилежному випадку, зупиняючи зміст контрольної діяльності лише етапом, на якому здійснюється пошук відхилень від існуючих норм та констатація того, чи має місце правопорушення, ми звужуємо значення контролю, оскільки не можна простежити його відмінність від таких «пасивних» видів діяльності як аналіз, оцінка і ін.

З цих позицій зовсім по-іншому слід розглядати аудит як невід'ємний елемент інфраструктури ринкової економіки, адже аудитори позбавлені права втручатися в діяльність об'єкта, не мають владних повноважень домогтися виправлення ситуацій, тобто не мають головної ознаки суб'єктів контролю. При дослідженні проблем аудиту серед головної передумови його виникнення виділяють потребу в інформації для подальшого здійснення контролю або прийняття управлінських рішень, але ж не контроль кого-небудь або чого-небудь. Аудит тим і відрізняється від сфери державного контролю, що безпосередньо аудитори за його наслідками винуватців не встановлюють, тобто він працює так би мовити „знеособлено». Аудит – висловлення думки за результатами оцінки певної інформації, результати аудиту – це лише докази, які використовують інші суб'єкти при здійсненні своїх функцій. Отже аудит слід розглядати як соціально-нейтральний інститут, який виконує функції збору та оцінки інформації і представлення висновку стосовно результатів своєї роботи в складних та великих системах контролю, зменшуючи інформаційний ризик та виступаючи одним із засобів забезпечення певного рівня інформаційної безпеки в суспільстві.

З представлених результатів та висновків об'єктивно витікають перспективи подальших досліджень, які повинні йти в напрямку визначення систем контролю, в яких задіяний аудит, мети та завдань цих систем контролю та аудиту як складового їх елементу. Вищенаведене є особливо важливим для обов'язкового аудиту, оскільки його мета та завдання будуть визначатися не лише системою контролю, в якій він задіяний, а й необхідністю забезпечення певного рівня інформаційної безпеки суспільства в цілому, тобто необхідністю виконання публічного обов'язку.

ПЕРЕЛІК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

1. Андреев В.Д. Внутренний аудит: Учеб. пособие. / Валерий Дмитриевич Андреев. – М.: Финансы и статистика, 2003. – 464 с.
2. Арнс А., Лоббек Дж. Аудит: Пер. с англ. – М.: Финансы и статистика, 2003. – 560 с.
3. Аудит Монтгомери / Ф.Л. Дефлиз, Г.Р. Дженик, В.М. О'Рейли, М.Б. Хирш, Пер.с англ. под ред. Я.В. Соколова. – М.: Аудит, ЮНИТИ, 1997. – 542 с.
4. Бодюк А.В. Методологічні та нормативно-правові аспекти аудиту підприємницької діяльності: Монографія. / Адам Васильович Бодюк. – К.: Кондор, 2005. – 356 с.
5. Городилов М.А. Нормативное регулирование аудита в России и за рубежом: сравнительный аспект [Электронный ресурс] / М.А. Городилов // Аудит и финансовый анализ. – 2008. - №4. - Режим доступа: <http://auditfin.com/fin/2008/4/Gorodilov/Gorodilov%20.pdf>
6. Грачева Е.Ю. Финансовый контроль: Учеб. пособие / Грачева Е.Ю., Толстопятенко Г.П., Рыжкова Е.А. – М.: Издательский дом «Камерон», 2004. – 272 с.
7. Дедов Д. И. Конфликт интересов / Дмитрий Иванович Дедов – М.: Волтерс Клувер, 2004. – 288 с.
8. Дрозд І.К. Контроль економічних систем: Монографія. / Грина Кузьмівна Дрозд. – К.: Імекс-ЛТД, 2004. – 312 с.
9. Дрозд І.К., Шевчук В.О. Державний фінансовий контроль. Навчальний посібник. / І.К.Дрозд, В.О. Шевчук. – К.: ТОВ «Імекс-ЛТД», 2007. – 304 с.
10. Кочерин Е.А. Контроль в системе управления социалистическим производством. Вопросы теории и практики. / Евгений Алексеевич Кочерин. – М.: Экономика, 1982. – 216 с.
11. Міжнародні стандарти аудиту, надання впевненості та етики: Видання 2007 року / Пер. з англ. мови О.В. Селезньов, О.Л. Ольховікова, О.В. Гик, Т.Ц. Шарашидзе, Л. Й. Юрківська, С.О. Куликов. – К.: ТОВ «ІАМЦ АУ «Статус», 2007. – 1172 с.
12. Соколов Б.Н. Системы внутреннего контроля (организация, методики, практика) / Б.Н. Соколов, В.В. Рукин. – М.: ЗАО «Издательство «Экономика», 2007. – 442 с.
13. Суйц В.П. Аудит: общий, банковский, страховой: Учебник. / Суйц В.П., Ахметбекова А.Н., Дубровина Т.А.– М.: ИНФРА – М, 2002. – 556 с.
14. Сухарева Л. Концепція внутрішнього фінансового контролю в управлінні міжнародним бізнесом / Людмила Сухарева // Бухгалтерський облік і аудит. – 2006. - №3. – С.54-58.
15. Тарасов А.М. Государственный контроль в России. Монография. / Анатолий Михайлович Тарасов. – М.: ЗАО «Издательство «КОНТИНЕНТ», 2008. – 672 с.
16. Усач Б.Ф. Аудит: Навч. посіб. / Богдан Федорович Усач. – К.: Знання-Прес, 2002. – 223 с.
17. Шевчук В.О. Контроль господарських систем в суспільстві з перехідною економікою (Проблеми теорії, організації, методології): Монографія. / Володимир Олександрович Шевчук. – К.: Київ. держ. торг.-екон. ун.-т, 1998. – 371 с.
18. Шеремет А.Д. Аудит: Учебник. / Шеремет А.Д., Суйц В.П. – 4-е изд., перераб. и доп. – М.: ИНФРА-М, 2004. – 410 с.
19. Шохин С.О. Эффективность бюджетно-финансового контроля. / Сергей Олегович Шохин. - М.: Прогресс, 1995. – 62 с.

Давидов Григорій Миколайович, д.е.н., проф., декан факультету обліку і фінансів Кіровоградського національного технічного університету, тел. +380522390464, e-mail: gmdavydov@mail.ru

Шалімова Наталія Станіславівна, к.е.н., доц., завідувач кафедри аудиту та оподаткування Кіровоградського національного технічного університету, тел. +380522390411, e-mail: n.shalimova@mail.ru