

Якісні характеристики фінансової звітності

Якісні характеристики	Вимоги, критерії якості	Обмеження в обліку
Доречність	Корисність для користувачів Своєчасність Прогнозна цінність Економічність	Суттєвість Матеріальність
Достовірність	Об'єктивність (справедливе відображення) Дотримання нормативних актів при підготовці звітів Превалювання сутності над формою Нейтральність Обачність Повнота Точність	Доречність Можливість здійснити оцінку статей звітів
Зрозумілість	Доступність Доходливість Ясність Однозначне тлумачення інформації	Достатній рівень знань користувачів з економіки підприємства, а також з прийнятої системи обліку
Порівнянність	Послідовність Можливість порівнювати фінансові звіти підприємства за різні періоди та фінансові звіти різних підприємств Можливість встановлення різниці в обліковій політиці Обов'язкове відображення змін в обліковій політиці у примітках до звітів	Підприємство не використовує облікову політику, якщо вона не відповідає якісним характеристикам доречності та достовірності

Підвищення достовірності, якості та корисності інформації можливе як за рахунок удосконалення звітних форм, посилення їх аналітичності, контрольних функцій фінансової звітності, удосконалення системи під-

готовки й перепідготовки облікових працівників, мотивації персоналу облікових служб, так і за рахунок розширення кола підприємств, для яких проведення аудиту буде обов'язковим.

III Наголошено, що від рівня ведення бухгалтерського обліку залежить якість інформації, яка подається у звітних формах. Узагальнено критерії якості фінансової звітності, які забезпечують підвищення достовірності та корисності даних для заінтересованих користувачів.

III Подчеркнуто, что от уровня ведения бухгалтерского учета зависит качество информации, которая приводится в отчетных формах. Обобщены критерии качества финансовой отчетности, которые обеспечивают повышение достоверности и полезности данных для заинтересованных пользователей.

III I(i\$ ziaiesi Inai ^ua^i(y o/iHe in/ogtaion m/Hiscn iz gerzezeniei in/ogtz o/acconitiz AerpaAv on Ie\el o/conAuciiu o/acconitiz. Cgiielia o/diaiiiu o/(He/inanciai gerogiiu \mnicn pgoiue incgeave o/geIiaBHiu anii iiiiiiu o/(He ya(a/og in(ege\$(eA mezz age ^enegeHgeol.

*

**Б.В. МЕЛЬНИЧУК, кандидат економічних наук, завідувач відділу
Національний науковий центр «Інститут аграрної економіки»**

Еволюція сутності аудиту

Однією з найбільш поширених тем напружених наукових дискусій у галузі економіки є проблема сутності, необхідності та призначення аудиту як сфери контролю, галузі практичної професійної діяльності, а отже, і самостійного суспільного інституту. Загальне усвідомлення закономірностей розвитку феномена аудиту невіддільне від проблеми чіткого означення його сутності та природи. На фун-

кціональному етапі будь-які теоретичні постулати формуються виходячи з практичних напрацювань, на що вказують і сучасні визначення аудиту, але на рівні професії й науки сухі та суперечливі означення практиків, засновані на відображенні інтересів сторін, заінтересованих у ньому, призводять до викривленого розуміння громадськістю інституту аудиту та всебічної його критики. У зв'язку з

цим виникає потреба у внутрішній гармонізації категоріально-понятійного апарату, яким оперує аудиторська спільнота

Проблема визначення сутності аудиту далеко не нова. Її характеристика знайшла відображення в працях багатьох видатних вітчизняних і зарубіжних учених. Серед них слід виділити А. Аренса, Дж. Лоббека, Р. Адамса, Л.Р. Діксі, Я.В. Соколова. Плеяду вітчизняних дослідників теоретичних засад контролю та аудиту формують В.М. Жук, О.Ю. Редько, В.С. Рудницький, О.А. Петрик, Н.І. Дорош, Ф.Ф. Бутинець та ін.

Ознайомлення з публікаціями вищезазначених науковців, і не лише їх, засвідчило той факт, що формування вітчизняної аудиторської наукової думки відбувалося під беззаперечним впливом зарубіжних вчених. При цьому деякі з них використовували формалізований підхід до окреслення визначення аудиту, інші намагалися створити власне уявлення з цього питання. Наявність великої кількості фундаментальних досліджень та наукових публікацій не вирішує усіх питань і суперечливих моментів, необхідність згладжування яких потребує подальших пошуків.

Метою статті є аналіз історичних етапів розвитку аудиту, на основі якого буде виділено еволюційні складові різних підходів до визначення його сутності, а також характеристика впливу сприйняття аудиту різними сторонами, задіяними та заінтересованими у ньому.

Сутність будь-якого тривалого й систематичного процесу криється в історії його виникнення та становлення, адже ретроспективний погляд дає можливість виявити тенденції й закономірності, до яких тяжіє, відповідно, і розвиток того чи іншого явища. Це той фундамент, з якого необхідно починати дослідження природи будь-якого поняття. З цього приводу доречно згадати слова Ф.Ф. Бутинця: «Історія аудиту... в нашій літературі, а тим більше, в зарубіжній, описана достатньо повно. В кожному підручнику, навчальному посібнику досить чітко по-

яснюється, де, коли і як виник аудит»¹. Тому автор, описуючи історичні етапи становлення й розвитку аудиту, не претендує на оригінальність. Разом із тим, звертаючи увагу на минуле аудиторської професії, ставимо за мету розмежувати періодизацію не лише за спрямованістю аудиту, але і за типами економічних систем, в яких він існував, що дасть можливість відстежити процес поетапного виділення його з особливої форми контролю в самостійний інститут. Адже розуміння його спільнотою залежало й залежить від функцій, які він виконував та виконує у суспільстві.

Більшість дослідників історії становлення аудиту сходяться на думці, що у своєму первісному вигляді він виник ще в розвинутих древніх цивілізаціях - Єгипті й Китаї. Його характеризував у своїй «Політиці» Аристотель, демонструючи уже в ті часи розуміння необхідності розмежування облікових і контрольних функцій з означенням того, що перевірка є частиною контролю. В Афінах у V ст. до н.е. існувала система контролю доходів і витрат із боку Народних Зборів, а фінансова система «включала урядових аудиторів, які перевіряли документи всіх посадових осіб по закінченні їх повноважень».

У Римській імперії з VII ст. до н.е. контрольні функції здійснювали куратори, прокуратори, квестори. Останні контролювали державних бухгалтерів на місцях. Звіти квесторів направляли у Рим і їх вислуховували екзаменатори. Така практика й дала термін «аудитор» («слухач», «слухаючий») ². Давньоримські джерела показують, що традиційною для тих часів була так звана практика «заслуховування» бухгалтерів.

Викладені вище історичні факти рабовласницького світу, пов'язані зі згадками про аудит, служать підґрунтям для формування такого висновку: він у ті часи розумівся лише як одна з процедур господарського контролю, і не більше. Причому при перевірці діяльності державних посадових осіб у ролі контролерів виступали інші компетентні

¹ Бутинець Ф.Ф. Аудит та суб'єкти його здійснення: історія, етапи його становлення / Ф.Ф. Бутинець // Вісник ЖДТУ. Економічні науки. - 2005. - №3 (33). - С.3-19

² Соколов Я.В. История бухгалтерского учета: учебник / Я.В. Соколов, В.Я. Соколов. - М.: Финансы и статистика, 2004. - С. 38.

урядовці, а у сфері контролю власників - бухгалтери; самостійної професії незалежних контролерів не існувало. Якщо у складі державного апарату виділялися окремі контрольні посади (ті ж куратори, прокуратори, квестори у Древньому Римі), то вони були частиною прообразу контрольно-ревізійного апарату, але аж ніяк не претендували на незалежність і діяльність на засадах підприємництва. І самі «аудитори», а буквально - «заслуховуючі», сприймалися не як представники окремої професії та навіть не у всіх випадках як особи, пов'язані з бухгалтерією, а як авторитетні й освічені посадові особи, об'єктивність і досвід яких у візуальному викритті обманів не викликали сумнівів у плані беззаперечності їх висновків серед осіб, заінтересованих у результатах перевірок.

На згадках античних джерел про практику заслуховування звітів державних посадових осіб та управляючих рабовласників опис історії розвитку аудиту призупиняється, і в періодизації, яку подають сучасні автори праць із теорії аудиту, спостерігається «мертва зона» аж до XII ст. н.е. Цьому факту спробуємо дати пояснення: вочевидь, в усіх рабовласницьких та ранніх феодальних державах за основу була прийнята сформована древнім суспільством система викриття помилок і обманів, у структуру якої входив також процес заслуховування звітів, і протягом усього цього періоду вона не зазнавала змін.

Поновлення інтересу до аудиту характеризується згадками про нього в Англії на початку XII ст. З початку XIV ст. в числі виборних посадових осіб міських муніципалітетів зазначалися й аудитори.

Перший у світі законодавчий акт, який регулював діяльність аудиторів, був виданий у 1285 році королем Едуардом I. Згідно з цим законом ними були не лише особи з числа довірених слуг сеньйорів, але і деякі категорії громадянських службовців.

24 березня 1324 року король Едуард II підписав указ про призначення трьох державних аудиторів, які повинні були перевіряти та «брати всі рахунки, які були введені та які будуть введені в провінціях: Оксфорд, Саутгемптоні, Уельсі, Сомерсетширі й До-

рсеті, робити та відзначати все, що аудитори з рахунками робити повинні»¹.

З огляду на ці факти вбачаємо й причини пошавлення інтересу до аудиту: формування нових типів державних і виборних муніципальних органів, делегування їм функцій управління певною частиною державних та громадських справ зумовило необхідність у створенні як урядових посад, так і передачу функцій контролю виборним особам. Тобто по суті аудит із процедури трансформується у вид контролю з однією суттєвою різницею: з'являється нова його форма, яка ініціюється не державою для захисту її інтересів, не індивідуальним власником, а громадськістю. Ця особливість, на наш погляд, і дала в майбутньому поштовх до виділення аудиту в професію та інститут, адже в громадському контролі аудиторство сформувалося саме у цей період, як нова посада, залежна не від держави чи власника, а від думки суспільства. І переломним у цьому плані, на наш погляд, стало XV ст.

Із XVI ст. правовий контроль облікових книг був офіційно введений у багатьох країнах світу. Аудитори того часу не мали професійного статусу, хоча уже були зобов'язані проводити перевірку чесно, зі знанням справи, з належною увагою і повагою до інтересів особи, яка його запросила.

У XVII-XIX ст., під час поширення фінансових криз, аудит одержав значний поштовх для розвитку. В цей же період з метою попередження недобросовісних угод було започатковано практику державного регулювання професійної діяльності облікових працівників. Важливим досягненням стало визнання на державному рівні необхідності проведення незалежного аналізу рахунків малих і великих підприємств³.

При уважному вивченні цих фактів напрошується ще один важливий висновок: у XVI-XIX ст. аудит уже виступає не просто як форма контролю, а аудиторство є як посада - аудит стає окремим видом діяльності

¹ Соколов Я.В. История бухгалтерского учета: учебник / Я.В. Соколов, В.Я. Соколов. - М.: Финансы и статистика, 2004. - С. 38.

² Бутинь Ф.Ф. Аудит: підручник. / Ф.Ф. Бутинь - Житомир: ДП «Рута», 2002. - 672 с.

³ Аудит і аудиторська діяльність / Л.С. Шатковська, В.М. Жук, В.К. Савчук та ін.; за ред. Л.С. Шатковської. - К.: Урожай, 1996. - 256 с.

професійних бухгалтерів. Тобто спостерігається відділення аудиту та розуміння аудиторів уже не як посадових осіб, а як професійних бухгалтерів, які, поряд з іншими функціями, здійснюють також перевірку фінансових звітів. Але поки що аудит залишається допоміжним важелем обліку, спрямованим на виконання його контрольної функції, а не предметом професійної діяльності загалом, і тому до 40-х років ХІХ ст. про окрему галузь - аудит - говорити не маємо права.

Із 1844 року в Англії виходить серія законів про компанії, згідно з якими правління акціонерних компаній зобов'язані запрошувати не рідше одного разу на рік спеціальну людину для перевірки бухгалтерських рахунків та обов'язкового звітування перед акціонерами, тобто було введено обов'язковий аудит. 1862 року в Великобританії був прийнятий закон «Про обов'язковий аудит», і цей момент можна вважати визнанням аудиту, як окремої галузі економічної науки .

З того часу аудит став самостійною професією, яка дала поштовх до створення та розвитку окремого суспільного інституту й інституцій, які його представляють і регулюють (першими з таких стали Інститут присяжних бухгалтерів в Англії та Уельсу (1880), Асоціація аудиторів Америки (1887) .

Подальша історія аудиту тільки підтверджує все міцніше закріплення його як самостійного суспільно необхідного інституту, що пов'язано з формуванням міжнародних професійних бухгалтерських організацій, і у створенні та посиленні національних і світових стандартів його здійснення як процесу та регулювання як діяльності.

З початку 70-х років ХХ ст. відбувається гармонізація аудиту на регіональному й інтернаціоналізація на міжнародному рівнях, і відправною точкою в цьому процесі стало створення у 1977 році Міжнародної Федерації Бухгалтерів, якою розроблено, зокрема, і Кодекс етики професійних бухгалтерів, і Міжнародні стандарти аудиту, які одержали

визнання й впливають на інституціоналізацію аудиту в усьому світі³.

У сучасній літературі трапляються різні підходи до періодизації аудиту, яка здійснюється на основі викладених вище фактів, що характеризують його становлення та розвиток. Проте ця періодизація здійснюється, виходячи з цілей аудиту в різні часи й пов'язана зі зміною його орієнтації. Однак заслуговує на увагу і використання інших критеріїв виділення етапів розвитку аудиту, зокрема, підходів щодо його сприйняття суспільством. Тому враховуючи перебіг історичних подій та їхній вплив на формування суспільної думки про сутність аудиту, пропонуємо виділити такі етапи розвитку аудиту:

процедурно-функціональний етап розвитку аудиту (давні часи - ХV ст.);

професійний етап розвитку аудиту (ХVІ ст. - 1-ша половина ХІХ ст.);

інституційний етап розвитку аудиту (2-га половина ХІХ-ХХІ ст.).

Залежність трактування поняття «аудит» від його ролі у виділених етапах розвитку представлено на рисинку 1.

Переходячи від історії розвитку аудиту до визначення цього поняття, важливим є усвідомлення впливу його сприйняття на формування сучасних трактувань його суті. Визначення аудиту напряму залежить від того, чим його вважають: видом контролю, видом діяльності спеціалістів бухгалтерського профілю чи самостійною професією і навіть окремим інститутом. Забігаючи наперед відзначимо, що правильне розуміння поняття «аудит» повинно включати в себе всі ці елементи.

Зазначимо, що міжнародні стандарти не дають чіткого визначення аудиту, а лише наводять його мету, і то в плані аудиту фінансової звітності. Натомість маємо дефініції, що містяться в українському законодавстві, а також документах Американської асоціації бухгалтерів.

¹ Чернелевський Л.М. Аудит: теорія і практика: навч. посібник. / Л.М. Чернелевський, НІ. Беренда. К.: «Хай-Тек Прес», 2008. - 560 с.

² Бутинєць Ф.Ф. Аудит: підручник. / Ф.Ф. Бутинєць - Житомир: ПП «Рута», 2002. - 672 с.

³ Бутинєць Ф.Ф. Аудит та суб'єкти його здійснення: історія, етапи його становлення / Ф.Ф. Бутинєць // Вісник ЖДТУ. Економічні науки. - 2005. - №3 (33). - С.3-19

Етапи розвитку аудиту

Процедурно-функціональний

Аудит розуміється лише як форма та вид контролю; аудитори - як посадові (пізніше - і виборні) особи та управлінці (*Давні часи-XV ст.*)

Професійний

Аудит розуміється як окремий вид діяльності професійних бухгалтерів, невіддільний від професії бухгалтера (*XVI - Перша половина XIX ст.*)

Інституційний

Аудит розуміється як самостійна професія, з формуванням власних формальних і неформальних інститутів, національних інститутів аудиту окремих країн та інститутів міжнародного рівня (*Друга половина XIX ст. - наш час*)

Рис. 1. Еволюційні етапи розвитку аудиту та підходи до його розуміння

Наведемо визначення, яке дає Закон України «Про аудиторську діяльність в Україні»: аудит - перевірка даних бухгалтерського обліку та показників фінансової звітності суб'єкта господарювання з метою висловлення незалежної думки аудитора про її достовірність в усіх суттєвих аспектах і відповідність вимогам законів України, положень (стандартів) бухгалтерського обліку або інших правил (внутрішніх положень суб'єктів господарювання) згідно з вимогами користувачів¹.

Комітет по аудиторській практиці Американської асоціації бухгалтерів, як зазначає Р. Адамс, вважає аудитом таке просте визначення: «независимое рассмотрение специально назначенным аудитором финансовых отчетов предприятия и выражение мнения о них при соблюдении правил, установленных законом».

Продовжуючи лінію тлумачень, які пропонують зарубіжні автори, процитуємо А. Аренса і Дж. Лоббека: «Аудит (аудит) - це процес, поєднанням якого компетентні незалежні працівники накопичують і оцінюють свідчення об інформації, поддаються кількісній оцінці і стосуються до специфічної господарської системи, щоб визначити і виразити в своєму висновку ступінь відповідності

з цю інформацією установленням критеріям»³.

Вітчизняні теоретики аудиту часто запозичують зарубіжні підходи, доповнюючи їх переліченням об'єктів аудиту в самій характеристиці його суті. У їхніх працях увага значною мірою акцентується на аудиті саме як на виді та формі контролю.

За одним із визначень, що подаються Ф.Ф. Бутинцем, аудит - перевірка офіційної бухгалтерської звітності, обліку, первинних документів й іншої інформації про фінансово-господарську діяльність суб'єктів господарювання з метою визначення достовірності їх звітності, обліку, його повноти та відповідності чинному законодавству⁴.

Усі викладені вище позиції - як нормативні, так і наукові, - слугують підтвердженням першому з блоку-етапів розвитку аудиту, виділених нами вище. Адже уважне вивчення всіх цих визначень дає підстави для висновку про те, що у них аудит описується лише як форма, вид контролю та як процес перевірки. І принципової різниці у цих визначеннях між аудитом та звичайним господарським і державним контролем не вбачається. Така позиція повністю відображає розуміння аудиту рабовласницько-ранньофеодальним суспільством.

Перехідним між сприйняттям аудиту як форми контролю та виду діяльності профе-

¹ Про аудиторську діяльність в Україні: Закон України від 22.04.1993 р. № 3126-ХІІ (зі змінами та доповненнями) [Електронний ресурс]. - Режим доступу: <http://zakon1.rada.gov.ua/laws/show/3126-12>

² Адамс Р. Основи аудита; пер. с англ.: под ред. Я.В. Соколова / Р. Адамс - М.: Аудит, ЮНИТИ, 1995. - 398 с.

³ Аренс А. Аудит: пер. с англ. / А. Аренс, Дж. Лоббек. - М. Финансы и статистика, 1995. - 560 с.

⁴ Бутинець Ф.Ф. Аудит: підручник. / Ф.Ф. Бутинець - Житомир: ПП «Рута», 2002. - 672 с.

сійних бухгалтерів є визначення, яке знаходимо у «Современном экономическом словаре» під редакцією Б.А. Райзберга, Л.Ш. Лозовського, Є.Б. Стародубцевої. Вони характеризують аудит, як «финансовый анализ, бухгалтерский контроль, ревизию финансово-хозяйственной деятельности предприятий, организаций, фирм, акционерных обществ, проводимые квалифицированными специалистами, как правило, независимых служб (аудиторскими службами, аудиторами)»¹. Це трактування додає вимогу до кваліфікації аудитора та здійснення аналізу, а не лише контролю діяльності підприємства.

У літературі трапляється невелика кількість визначень, які стосуються аудиту як виду діяльності професійних бухгалтерів, та все ж у деяких із них побічно це відстежується. Ф.Ф. Бутинець у своїх працях розглядає аудит також як комплекс професійних послуг із підготовки й надання рекомендацій у сфері обліку та економіки, фінансів і права, а також допомоги з їх практичного застосування, що дає можливість клієнту використовувати найкращі способи адаптації управлінського середовища в конкретній ринковій ситуації².

Класичним розумінням аудиту, як однієї із сфер роботи бухгалтера, завдячуємо видатному теоретику обліку початку ХХ ст. - Л.Р. Діксі. Він визначив аудит як роботу, пов'язану з підтвердженням об'єктивності та правильності бухгалтерського балансу³.

На наведені вище думки, на наш погляд, вплинув саме «професійний» блок-етап розвитку аудиту і його сприйняття.

Що ж являє собою аудит при третьому, інституційному підході? Н.І. Дорош, усвідомлюючи, що аудит є не просто перевіркою й не лише видом діяльності бухгалтерів, охарактеризувала його так: «Аудит є одночасно і засобом вимірювання якості бухгалтерської інформації, й засобом підвищення якості цієї інформації»⁴.

Як і ким визначається інституційна природа аудиту? Ряд дослідників, не виділяючи аудит як інститут, все ж дають йому характеристику як підприємницькій діяльності, професії, галузі знань та цілій науці.

Ф.Ф. Бутинець, розуміння аудиту яким викладено у двох попередніх позиціях, дає характеристику аудиту і як інституції: «Аудит - це підприємницька діяльність аудиторів (аудиторських фірм) по здійсненню перевірок стану бухгалтерської звітності, документального оформлення фактів господарського життя та інших фінансових зобов'язань і вимог з метою встановлення достовірності їх фінансової звітності й відповідності здійснених ними господарських операцій нормативним і законодавчим актам; аналізу фінансового стану та виявлення можливості поліпшення діяльності, а також надання консультаційних послуг з різних обліково-економічних і правових питань»⁵.

Інституціональний підхід у характеристиці аудиту, поряд з описом його як виду контролю, застосовує й Р. Адамс. Про це свідчать і цитати з перекладу його книги «Основы аудита»: «Аудит - необыкновенно популярная профессия, которой в настоящее время хотели бы заниматься многие. Аудит может быть определен как деятельность по оказанию необходимой сообществу услуги с целью подтверждения видимого правдоподобия опубликованной финансовой отчетности предприятий с ограниченной ответственностью».

Бутинець виділяє інституційну ознаку лише частково, говорячи: «Інколи під аудитом розуміють процес зниження до необхідного рівня інформаційного ризику для користувачів фінансових звітів, або громадський фінансовий контроль за діяльністю підприємства, що здійснюється сертифікованими аудиторами з метою підтвердження реальності даних, наведених у фінансовій звітності»⁷.

І як до сучасного інституційного означення аудиту звернемося до слів російського фахівця

¹ Райзберг Б.А. Современный экономический словарь. 5-е изд., перераб. и доп. / Б.А. Райзберг, Л.Ш. Лозовский, Е.Б. Стародубцева. - М.: ИНФРА-М, 2007. - 495 с. - (Б-ка словарей "ИНФРА-М")

² Бутинець Ф.Ф. Аудит: підручник. / Ф.Ф. Бутинець. - Житомир: ПП «Рута», 2002. - 672 с.

³ Бутинець Ф.Ф. Історія розвитку бухгалтерського обліку: навч. посібник / Ф.Ф. Бутинець. Житомир: ЖІПІ, 1998. - 320 с.

⁴ Дорош Н.І. Аудит: методологія і організація: монографія / Н.І. Дорош. - К: Т-во «Знання», КОО, 2001. - 402 с.

⁵ Бутинець Ф.Ф. Аудит: підручник. / Ф.Ф. Бутинець. - Житомир: ПП «Рута», 2002. - 672 с.

⁶ Адамс Р. Основы аудита; пер. с англ.: под ред. Я.В. Соколова. / Р. Адамс. - М.: Аудит, ЮНИТИ, 1995. - 398 с.

⁷ Бутинець Ф.Ф. Аудит: підручник / Ф.Ф. Бутинець. - Житомир: ПП «Рута», 2002. - 672 с.

з аудиту С.А. Преснякова: «Аудит - это инструмент обеспечения доверия среди участников экономической деятельности, финансового регулирования и реализации конституционного права на информацию в сфере предпринимательской деятельности; кроме того, это анализ достоверности бухгалтерской отчетности, определение жизнеспособности предприятия, выявление резервов улучшения финансового положения предприятия»¹.

Саме з влучних слів Р. Адамса та С.А. Преснякова робимо висновок: на сучасному етапі аудит досяг такого рівня розвитку, що необхідність його існування і розвитку визнана суспільством безапеляційно. Більше того, він, крім виділення з виду контролю та сфери професійної діяльності бухгалтерів в окрему надбудову-професію, нині слугує інструментом для налагодження «ланцюгів довіри» між соціальними групами в суспільстві. І саме в цьому закладена його інституційна природа.

Безсумнівно, такий потужний та стрімкий розвиток аудиту в останнє століття потребував і потребує розвитку свого методологічного й організаційного базису, що характеризується становленням його ще і як наукового інституту. З цього приводу С.В. Івахненков зазначає: «Р. Мауц та Х. Шараф представляють аудит як галузь знання, побудовану на центральному стрижні абстрактного мислення, включаючи математику, логіку і метафізику (філософію)»². Б.Ф. Усач, посилається на іноземних авторів: «За визначенням Роя Доджа, «аудит - це захоплюючий предмет...»³. І такі цитати повсюдно підтверджуються закріпленням у навчальній практиці постулатів аудиту як галузі теоретичних знань і емпіричних уявлень, а це підвищує відповідальність наукової спільноти за формування правильного розуміння в «головах людей» (саме так виділяє і

¹ Пресняков С.А. Российский аудит: выбор пути [Электронный ресурс]. - Режим доступа: Б«р://Аиді-Ра1а1а.ЗрЬ.Ки\Уе1соте/5Ьоу/98/301

Івахненков С.В. Інформаційні технології аудиту та внутрішньогосподарського контролю в контексті світової інтеграції: монографія / С.В. Івахненков. - Житомир: ПП «Рута», 2010. - 432 с.

Усач Б.Ф. Аудит: навч. посіб. / Б.Ф. Усач. - К.: Знання-Прес, 2002. - 134 с.

характеризує неформальні інститути В.М. Жук, узагальнюючи зарубіжний досвід) аудиту з уявленням про нього як про єдину систему, яка бере витоки з обліку, процедурно базується на контролі й водночас є самостійним інститутом, що включає в себе і формальні «правила гри», й усі інші види інститутів⁴.

Насамкінець, вплив на формування визначень аудиту мають дві сучасні концепції його розуміння, які ми умовно називаємо «концепцією процесу» та «концепцією результату». Пояснимо таке розмежування: бухгалтерія й адміністрація підприємства, яке «екзаменується», сприймає аудит лише як процес перевірки, і не більше того; громадськість та індивідуальні замовники сприймають аудит лише як результат - їх не цікавлять контрольні процедури по суті, та єдине, чого вони вимагають від аудитора - якісного висновку, достовірність якого сприймається на віру, знову ж, завдячуючи уявленню замовників про компетентність аудитора, підтверджену його сертифікатом, який він одержує в державному інституті аудиту - Аудиторській палаті; аудиторі сприймають свою діяльність з обох позицій - як процес і як результат. Останнім в їхньому розумінні є не лише аудиторський висновок, але й економічний ефект, одержаний від зайняття підприємницькою діяльністю.

Отже, варто зробити висновок, що історична еволюція поглядів на суть аудиту відбивається і в сучасному суспільстві, причому критерії поділу, виділені нами, проявляються як у теоретичних напрацюваннях, так і в повсякденній практиці. Адже аудит як процес, яким його сприймає адміністрація підприємств, що перевіряються, та частково аудиторі, відбиває визначення аудиту як форми й виду контролю. Маючи знання і усвідомлення того, що кваліфікованим аудитором може стати лише та людина, яка має освіту й досвід у сфері бухгалтерського обліку, аудиторі позиціонують свою діяльність і як професійно-бухгалтерську, водно-

⁴ Жук В.М. Концепція розвитку бухгалтерського обліку в аграрному секторі економіки: монографія/ В.М. Жук. - К.: ННЦ ІАЕ, 2009. - 648 с.

час сприймаючи свою практику як окрему професію, що характеризує сприйняття ними аудиторської спільноти як інституту. Зрештою громадськість, орієнтуючись на зменшення власних інформаційних ризиків,

сприймає аудит як інститут, який забезпечує цю потребу, з суто результативним підходом до роботи аудиторів. Наше розуміння взаємозв'язку всіх цих впливів відображено на рисунку 2.

Сутність аудиту

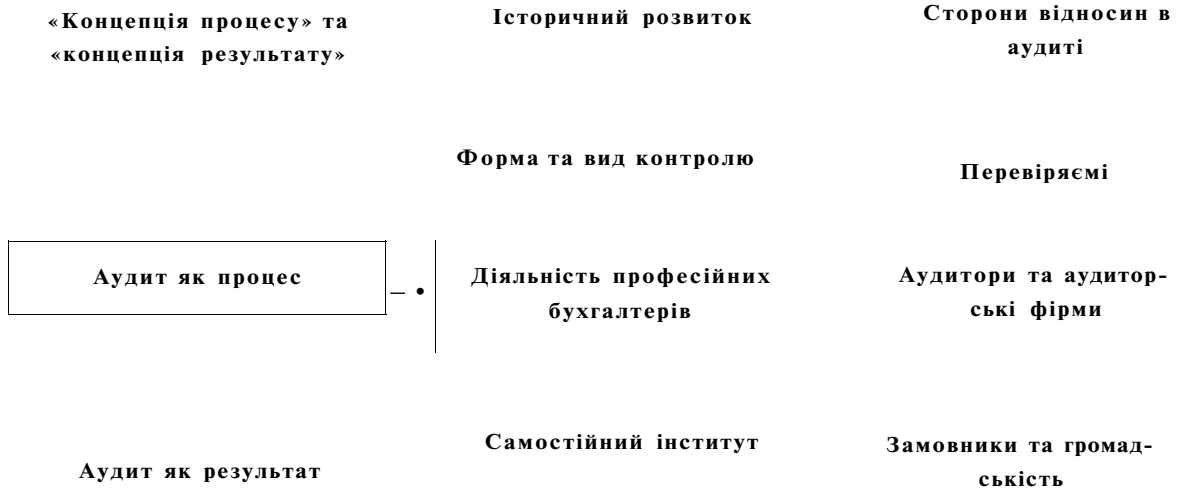


Рис. 2. Узагальнена схема впливів на сутність і розуміння аудиту

Відповідно до цих впливів, на наш погляд, по-новому звучатиме і формулювання мети аудиту. МСА 200 «Мета і загальні принципи аудиту фінансової звітності» визначено мету аудиту як надання аудиторіві можливості висловити свою думку про те, що бухгалтерська звітність підготовлена економічним суб'єктом в усіх суттєвих аспектах, відповідно до встановлених вимог. Однак, враховуючи викладені вище особливості аудиту не лише як перевірки, але як професійної підприємницької діяльності, необхідно розуміти, що метою такої діяльності з боку аудитора є одержання прибутку. А необхідність зниження ризиків користувачів інформації як основна їхня потреба, пов'язана з аудитом, визначає інституційний аспект мети аудиту, і саме на останню складову - задоволення клієнта - й має бути передусім спрямована загальна мета аудиту. З огляду на це, за нашим розумінням, мета аудиту - задоволення потреб користувачів економічної інформації у зменшенні інформаційних ризиків наданням незалежного від перевіряємого суб'єкта висновку за результатами перевірки кількісних

та якісних параметрів діяльності такого суб'єкта, затребуваних для оцінки, а також одержання суб'єктом аудиту економічного результату від здійснення цієї діяльності.

Пройшовши у процесі свого історичного розвитку еволюційний ланцюг «форма контролю - вид діяльності бухгалтерів - професія», аудит трансформувалася в інститут та науку, які нині виконують у суспільстві свою далеко не другорядну роль. Враховуючи перебіг процесів поділу суспільства на інститути з виділенням їх власних особливостей і характерних ознак, вбачаємо у контексті розвитку цієї професії, що аудит - це суспільний інститут, в якому згладжується конфлікт інтересів сторін, які прямо чи опосередковано беруть участь в економічних взаємовідносинах, і який включає в себе: на процедурному рівні - перевірку різних об'єктів, що мають характеристики, які затребувані для оцінки достовірності й відповідності; на результативному - зменшення інформаційних ризиків сторін, сприяння розбудові відносин між різними суб'єктами на засадах довіри та абсолютної чесності,

одержання ефекту: економічного й соціального - для замовників і перевіряємих сторін,

економічного та професійно-наукового - для тих, хто представляє цей інститут.

III Узагальнено періодизацію становлення і розвитку аудиту залежно від етапів розвитку економічних відносин. Обґрунтовано залежність трактування поняття «аудит» та його мети від потреб і запитів заінтересованих у ньому сторін, історичних етапів його розвитку та розвитку інституціональної теорії.

III Обобщено периодизацию становления и развития аудита в зависимости от этапов развития экономических отношений. Обосновано зависимость трактовки понятия «аудит» и его цели от потребностей и запросов заинтересованных в нем сторон, исторических этапов его развития и развития институциональной теории.

III The periodization of/ogtaion ana" a/e\IorpenI o/ aiii a'epena'ic on ike via^ev o/ economic geitaiow Aechiorpeni age ^epetaigea'. An iniegrgeitaiion o/Ike Lerepence o/ike iegt «aiiii» ana' iiv rigrove Io neeyv ana' geameviv o/iniegeveIeAragiev in ii, ike kiviogicai vIašev o/iiv iechiorpeni ani a'eueiorpeni o/inviiiionai Ikeouy age p-oupLea

*

**В. В. ЯРОВА, кандидат економічних наук, доцент
Харківський національний аграрний університет ім. В.В. Докучаєва**

Проблеми легалізації доходів населення

Праця є основою матеріального розвитку і життя людини та суспільства. Матеріальні умови буття людини, становище у суспільстві визначаються її трудовою діяльністю. Право на працю віднесене міжнародною спільнотою до основних прав і свобод громадянина і конституційно закріплене ст. 43 Основного Закону України. Превалююче значення праці значно посилюється на сучасному етапі розвитку нашої держави, розширюються можливості її застосування.

З одного боку, формування ринку праці, більша свобода підприємницької діяльності, поява різних форм власності на засоби виробництва, запровадження ефективніших методів господарювання сприяють активному становленню ринкової економіки. З іншого - з'являються передумови для зростання розбіжностей між інтересами роботодавців і найманих працівників.

За даними Світового банку, майже 5 млн працездатних українців працюють без офіційного оформлення трудових відносин, що ставить Україну на одне з перших місць за обсягами тіньової економіки¹. Згідно з оцінками вітчизняних експертів тіньовий фонд оплати праці оцінюється в 145 млн грн².

Значний внесок у дослідження питань рівня життя, соціального захисту, зростання бідності населення України здійснили такі вітчизняні вчені як Н. Андрусенко, О. Бородіна, В. Горкавий, Г. Куліков, Е. Лібанова, О. Скрипник, Т. Олійник, А. Черкасов, К. Якуба та інші. Разом із тим у вітчизняних наукових дослідженнях недостатньо висвітлені проблеми нелегальної зайнятості, або так званої заробітної плати «в конверті».

Мета статті - дослідити питання легалізації доходів працюючого населення в Україні. Для цього проаналізувати причини і порушення норм чинного законодавства про працю та законних інтересів сторін трудового договору, нелегальної зайнятості й заробітної плати «в конверті», розробити комплекс економічних, юридичних та адміністративних заходів щодо усунення нестабільності соціального захисту працюючих.

Започаткована в Україні "Державна цільова програма розвитку українського села до 2015 року" спрямована на зростання добробуту населення, поліпшення його життя та посилення соціального захисту. У зв'язку з цим її реалізація вимагає розв'язання проблем легалізації доходів населення як важливого джерела наповнення державного бюджету і підвищення життєвого рівня громадян нашої країни. Основними „гравцями“ тінізації доходів виступають роботодавці й наймані працівники.

¹ Забезпечити гідні соціальні гарантії // Праця і зарплата. - 2011. - №25(749). - С. 2.

² Тіньовий фонд оплати праці оцінюється в 145 млрд грн // Праця і зарплата. - 2011. - №28 (752). - С 1.