

## КОНТРОЛЬ ЧИ АУДИТ? ПРОБЛЕМИ ТЕРМІНОЛОГІЇ НА СУЧАСНОМУ ЕТАПІ

*Розглядаються проблеми термінології у галузі контролю на рівні господарюючих суб'єктів – підприємств. Проаналізовано поняття аудиту і господарського контролю, окреслено перспективи подальшого розвитку теорії контролю.*

### **Постановка проблеми**

Можливість діяльності підприємств у ринковому середовищі, а також їх економічний розвиток визначаються цілеспрямованістю функціонування системи управління. Важливе місце у ній займає функція контролю, метою якої є забезпечення вчасного реагування стану ключових економічних показників. Але питання здійснення контролю ще недостатньо розроблене в українській економічній теорії та не втілене на практиці.

### **Виділення невирішеної раніше частини загальної проблеми**

Питання вдосконалення контролю в його широкому розумінні розроблялись у працях радянських та українських учених. Так, отримані протягом багатьох років результати дають змогу частково вирішувати практичні завдання контролю, хоча більшість фундаментальних праць у галузі контролю присвячено дослідженню за-

гальних теоретичних і методичних аспектів. Однак досі дискусійними та невирішеними є питання об'рунтування місця й значення контролю в управлінні економічними об'єктами, визначення системи його об'єктів, розробки принципів, які диктують загальне спрямування цієї функції управління. І це не дивно, оскільки в українській економічній науковій думці й досі немає чіткої термінології та визначення самого поняття контролю.

### **Мета статті**

Отже, метою статті є спроба з'ясувати базову термінологію в галузі контролю й аудиту.

### **Аналіз публікацій**

Під терміном «контроль» розуміють багато понять: контроль як один із головних принципів управління, контроль як стадія процесу (циклу) управління і, нарешті, контроль як функція уп-

равління. У підходах до визначення поняття «контроль» ніколи не існувало єдиних поглядів. Такі вчені, як професори В. Д. Андреев [1], Ф. Ф. Бутинець [2], М. М. Крамаровський [6], В. К. Радостовець [7], В. С. Рудницький [9] у своїх працях розглядали контроль і як принцип, і як метод та форму, і як вид діяльності. Ми поділяємо думку професора Ф. Ф. Бутинця, доцента С. В. Бардаша [2], та професора Й. С. Завадського [4] і вважаємо, що під контролем на рівні окремого господарського суб'єкта слід розуміти процес спостереження і перевірки відповідності функціонування підприємств встановленим стандартам та іншим нормативам, прийнятим планам, програмам і оперативним управлінським рішенням, який здійснюється суб'єктами управління, що мають відповідні повноваження, з метою виявлення відхилень від установлених параметрів цієї діяльності, прийнятих принципів організації і ведення бізнесу, усунення та попередження негативних явищ і тенденцій.

### Виклад основного матеріалу дослідження

Становлення ринкової економіки і поява багатьох юридично відокремлених господарюючих суб'єктів, у яких перетинаються інтереси багатьох зацікавлених сторін, зумовили необхідність незалежного фінансового контролю. Такий різновид зовнішнього контролю у світовій практиці має назву незалежного аудиту (*independent auditing*).

Необхідність аудиту в ринковій економіці зумовлена такими об'єктивними факторами:

- складність і запутаність бухгалтерської інформації про економічні процеси;
- відокремленість джерел економічної інформації від осіб, які приймають управлінські рішення;
- невідповідність інтересів працівників, які складають звіти, і осіб, яким ця інформація потрібна.

Аудиторський контроль широко застосовується у світовій практиці. В його основі лежить насамперед зацікавленість власників підприємств у достовірності інформації про господарську діяльність цих підприємств. У конкретних умовах розвитку ринкових відносин в Україні необхідність проведення аудиту була викликана також і низькою кваліфікацією бухгалтерських кадрів, складною системою чинного законодавства і частими його змінами, що змушувало підприємства звертатися з цього приводу до незалежних спеціалістів.

Відомий американський фахівець у галузі теорії та практики аудиту професор Дж. Робертсон

наголошує, що аудит - це діяльність, спрямована на зменшення підприємницького ризику [8]. Він стверджує, що аудит сприяє зменшенню до прийнятнього рівня інформаційного ризику для користувачів фінансових звітів. Або, інакше: аудит - це система збору й обробки інформації, метою якої є оцінка ефективності інформаційної системи бухгалтерського обліку економічного суб'єкта, що перевіряється. Як слушно зазначено в [5], аудит можна визначити як своєрідну експертизу бізнесу. Відповідно до цього, найважливішими завданнями аудиту є:

1) встановлення вірогідності бухгалтерської (фінансової) звітності економічних суб'єктів і відповідності здійснених ними фінансових та господарських операцій нормативним актам;

2) своєчасне виявлення потенційного банкрутства, тобто визначення життєздатності підприємства, що важливо для суб'єкта, який перевіряється, його контрагентів і суспільства у цілому.

Мета аудиту також доповнюється обумовленими договором із клієнтом завданнями виявлення резервів кращого використання фінансових ресурсів, аналізом правильності розрахунку податків, розробкою заходів щодо поліпшення фінансового становища підприємства, оптимізації витрат і результатів діяльності, доходів і витрат.

Існує багато визначень аудиту, і в кожному з них викладається сутність, призначення і мета проведення аудиту. Зазначимо також, що єдиної точки зору щодо поняття аудиту та його завдань у вітчизняних і зарубіжних учених немає. Згідно з визначенням, поданим у Законі України «Про аудиторську діяльність», аудит зводиться власне до перевірки відповідності законодавству інформації про фінансово-господарську діяльність підприємства. Набагато ширшим є визначення Комітету з основних положень аудиту Американської асоціації бухгалтерів. Воно не зводить сферу діяльності аудиту до перевірки фінансово-господарської діяльності підприємства. Фактично, будь-яка інформація, що піддається кількісному визначенню та перевірці, може бути піддана аудиту, якщо тільки аудитор та клієнт домовляться про критерії як основу для визначення ступеню відповідності. Наприклад, Головне бухгалтерське управління Сполучених Штатів (державна установа) може отримати завдання на аудит - ефективність використання конкретного літака. Критерії вимірювання ефективності, які необхідно встановити до початку аудиту, скоріш за все стосуватимуться швидкості, прискорення, висоти польоту тощо. Цікаво, що жоден із перелічених критеріїв безпосередньо не пов'язаний із бухгал-

терськими даними. Комітет Американської асоціації бухгалтерів зазначає, що навмисне надав аудиту настільки широке визначення, що дає змогу відобразити «все різноманіття завдань, які можуть стояти перед аудитором, і все різноманіття предметів дослідження, на яких може бути зосереджена увага в процесі конкретної аудиторської перевірки» [3, 22]. Таке визначення дає змогу розширити поле діяльності аудиторів, виводячи аудит за межі перевірки документів, що стосуються фінансово-економічного стану підприємства. Проте, як погоджуються й іноземні фахівці, аудит здебільшого має справу саме з обліковими даними, що містяться у бухгалтерських первинних і зведених документах та фінансових звітах підприємства [3, 22]. При цьому відсутність чітко визначених критеріїв їх перевірки є приводом для неоднозначного трактування результатів фінансово-економічної діяльності підприємства. Міжнародні стандарти аудиту теж однозначно не регламентують цих критеріїв, називаючи їх «встановленими основами фінансової звітності» [13]. Підручники з аудиту, щоправда, зазначають, що в аудиті фінансової звітності критеріями є загальноприйняті принципи бухгалтерського обліку (GAAP, IAS). Встановленими критеріями, на основі яких формулюються висновки про податки, є податкове законодавство, правила і положення, що стосуються конкретного податку. В інших же випадках, таких, як аудит ефективності, критерії є менш точними, і, як правило, нечітко визначеними.

У цілому основні погляди на поняття аудиту можна згрупувати так: 1) аудит як контроль-ревізійна діяльність; 2) як експертно-консультаційна діяльність; 3) як діяльність, необхідна для висловлення думки про фінансову звітність. Наведені основні тенденції у визначенні аудиту не є вичерпним. Так, професор Ф. Ф. Бутинець, доцент Н. М. Малюга та доцент Н. І. Петренко в ґрунтовній монографії «Аудит: стан і тенденції розвитку в Україні та світі» (Житомир: ЖДТУ, 2004) наводять визначення аудиту з різних джерел і класифікують їх у сім груп. Щодо базової термінології аудиту, то ми в цілому погоджуємось з авторами, але з одним застереженням. Так, автори доводять, що аудит - це лише незначна частина контролю. Проте це справедливо лише у тому разі, якщо говорити про незалежний аудит фінансової звітності (*independent auditing*). Автори вищезгаданої монографії справедливо стверджують, що все інше, відоме на Заході під терміном «auditing», може і повинно бути назване терміном «господарський контроль». Із цим твердженням можна погодитись. З іншого

боку, існує розвинута система англосовної термінології у галузі економічного і бізнесового контролю, де як загальне поняття вживається термін «auditing», а також похідні від нього - «governmental auditing» - державний аудит (ревізія), «independent auditing» - незалежний аудит. Цікаво, наприклад, що авторка сучасного «Англо-українського тлумачного словника економічної лексики» Анна Шимків визначає «audit» так: 1. аудит; ревізія; аудиторська перевірка; перевірка фінансових операцій; аналіз господарсько-фінансової діяльності; 2. аудиторська перевірка; ревізія; аудит; аудиторський; ревізійний; ревізувати» [10, 45], тобто, фактично, ототожнює терміни «аудит» і «ревізія».

Чому в англійській мові саме термін «audit» означає діяльність, пов'язану з контролем господарської діяльності? Можливо, тому що значення слова «control» в англійській мові ще більш неоднозначне, ніж в українській. Так, А. Райс [14] виділяє 57 значення відтінків терміну «control» - від «заборони» до «маніпулювання». З іншого боку, тлумачний словник Вебстера визначає контроль (*control*) як «...застосування методів та процедур для керування, регулювання та координування виробництва, систем управління та інших видів бізнесової діяльності на шляху досягнення завдань підприємства» [16], що знову-таки дуже схоже на визначення господарського контролю, як його дають українські автори.

Постає запитання - яку систему термінології обрати? Автори вищезгаданої монографії пропонують взяти за основу термінологію науки про господарський контроль, детально розроблену професорами Ф. Ф. Бутинцем, Л. М. Крамаровським та іншими, аргументуючи це тим, що в Радянському Союзі була ефективна і прозора система бухгалтерського обліку та господарського контролю. Але ж Радянський Союз програв глобальні змагання двох соціально-економічних систем - соціалістичної і капіталістичної. Причому програв насамперед в економічній сфері. Це свідчить також і про те, що потенціал систем бухгалтерського обліку та господарського контролю не використовувався належним чином, а отже, наукові розробки не пройшли належного випробування практикою.

Сучасні ж світові тенденції виглядають так, що майбутнє аудиторської професії - не за «господарським контролем», навіть не за «аудитом» як перевіркою бухгалтерської звітної інформації, а за комп'ютерним аудитом і контролем у широкому розумінні. Ще у 1994 р. американський дослідник Роберт Еліот показав у статті «Майбутнє аудиту» [12], що «завдяки розвитку інформаційних

технологій стають доступними інші джерела інформації, а не фінансові звіти: наприклад, інвестори можуть отримувати шохвилинну інформацію з громадських та приватних баз даних, не очікуючи на квартальні та річні звіти». Американський Інститут сертифікованих громадських бухгалтерів (AICPA) у зв'язку з цим навіть призначив спеціальну комісію, яка рекомендувала аудиторам приділяти більшу увагу нефінансовій інформації, аудиту якості управлінської інформації (*assurance audit*) та перевіркам надійності інформації у корпоративних базах даних.

Сьогодні в цілому підтверджує слова Р. Еліота, незважаючи на те, що навіть у розвинутих країнах далеко не всі аудитори належним чином використовують сучасні технології і часом є досить консервативними. Р. Вебер у 1999 р. також зазначив, що «коли комп'ютерні системи вперше з'явилися, багато аудиторів були впевнені, що фундаментальна сутність аудиту може змінитися з появою нових технологій. Однак тепер видно, що ці сподівання не справдилися. Аудитори все ще повинні надавати професійну та незалежну оцінку того, чи відповідає зафіксована в записях економічна діяльність встановленим стандартам або критеріям. Тим не менше комп'ютерні системи вплинули на те, як аудитори здійснюють дві свої базові функції: збір доказів та оцінку доказів» [15, 17].

Існує ще одна суттєва проблема, яка пов'язана із «незалежністю» комп'ютерних аудиторів. Об'єктивним розвитком подій під час аудиторської перевірки, яка включає оцінку різних параметрів комп'ютерних інформаційних систем підприємства, є удосконалення цих комп'ютерних систем. У зв'язку з цим Т. Бейкер стверджує, що з розвитком інформаційних технологій, і зокрема електронної комерції, та їх застосуванням у бухгалтерському обліку, професійні бухгалтери

все більше перетворюються з «рахівників» на «внутрішніх консультантів» [11]. Добре, якщо такий професійний бухгалтер (аудитор) працює в службі внутрішнього контролю або аудиту, а якщо він є зовнішнім аудитором? У такому разі, застосування, наприклад, вбудованих у комп'ютерні інформаційні системи аудиторських контрольних модулів, які рано чи пізно почнуть використовуватись управліннями або відділами внутрішнього контролю та аудиту підприємства, серйозно поставить і без того непросте питання про ступінь незалежності аудитора.

## Висновки

Нині в українській практиці дедалі більше вживається світова термінологія у галузі контролю, в основу якої покладене поняття аудиту (*auditing*) як контрольної діяльності в економіці. Це призводить до суперечності з українською термінологією, сформованою ще за часів планової економіки системою термінів, де за основу взяте визначення «господарський контроль». Сучасні ж світові тенденції виглядають так, що майбутнє аудиторської професії - не за «господарським контролем», навіть не за «аудитом» як перевіркою бухгалтерської звітної інформації, а за комп'ютерним аудитом і контролем у широкому розумінні.

## Перспективи подальших досліджень

Протиріччя у системі термінів щодо контролю може загальмувати розвиток теорії контролю та впровадження у практику її положень. Але перспективні дослідження і тенденції свідчать, що методологія контролю у середовищі комп'ютерних інформаційних систем може суттєво відрізнитись від традиційної. А це може потребувати розробки окремої теорії та системи термінів у галузі контролю господарюючих суб'єктів.

1. Андреев В. Д. Ревизия и контроль в потребительской кооперации. - М.: Экономика, 1987. - 334 с.
2. Бутинець Ф. Ф., Бардаш С. В., Малюга Н. М., Петренко Н. І. Контроль і ревізія: Підручник для студентів вузів спеціальності 7.050106 «Облік і аудит». - Вид. 2-е, доп. і перероб. - Житомир: ЖІТІ, 2000. - 512 с.
3. Делвиз Ф. Д., Дженік Г. Р., О'Рейлі В. М., Хири Б. М. Аудит Монтомери I Пер. с англ. под. ред. Соколова Л. В. - М: Аудит, ЮНИТИ, 1997. - 592 с.
4. Завадський Й. С. Менеджмент: Management. - К.: Українсько-фінський інститут менеджменту і бізнесу, 1997. - Т. 1. - 543 с.
5. Камышианов П. И. Знакомьтесь: аудит (организация и методика проверки). - М.: ИВЦ «Маркетинг», 1994.
6. Крамаровский Л. М. Ревизия и контроль. - М.: Финансы, 1970. - 311 с.
7. Радостовец В. К. Ревизия и контроль в совхозах. - Алма-Ата: Кайнар, 1967. - 199 с.
8. Робертсон Дж.: Аудит/ Пер. с англ. - М.: KPMG, ауди-

- торская фирма «Контакт», 1993. - 474 с
9. Рудницький В. С. Методологія і організація аудиту. - Тернопіль: Економічна думка, 1998. - 191 с
10. Шимків А. Англо-український тлумачний словник економічної лексики. - К.: Вид. дім «Киево-Могилянська академія», 2004. - 429 с
11. Baker T. Audit manual. - London: Nova Communications Ltd., 1981.
12. Elliott Robert K. The Future of Audits II Journal of Accountancy. 1994. - September. - P.74-82.
13. Handbook of International Auditing, Assurance, and Ethics Pronouncements, 2005. Edition - [www.ifac.org](http://www.ifac.org).
14. Rathe A. W. Management Controls in Business II Malcolm, D.G., and Rowe, A.J., Management Control Systems. Wiley, 1960.
15. Weber Ron. Information Systems Control and Audit. - Upper Saddle River, Prentice-Hall, Inc, 1999. - 1013 p.
16. Webster's New International Dictionary of English Language. - Springfield, Mass., 1957.

*S. Ivakhnenkov*

## **CONTROL OR AUDITING? MODERN TERMINOLOGY PROBLEMS**

*Problems of modern terminology in the area of economic entity (enterprises) control are described. Definitions of auditing and business control are analyzed, outlooks of control theory development are formulated.*