

ОБЛІК, АНАЛІЗ ТА АУДИТ

УДК 657.471

Г.М. Давидов, проф., д-р екон. наук

Л.М. Фільштейн, проф., д-р екон. наук

І.Г. Давидов, доц., канд. екон. наук

Кіровоградський національний технічний університет, м. Кіровоград, Україна

Сучасна система підходів до здійснення аудиту

Розглянута система підходів до здійснення аудиторської діяльності. Визначені основні документи, які забезпечують процес аудиту. Систематизована сучасна система стандартів аудиторської діяльності, склад і структура Кодексу етики професійних бухгалтерів. Розроблено процес застосування Кодексу етики професійних бухгалтерів. Розглянута структура стандартів Ради з Міжнародних стандартів аудиту та надання впевненості. Систематизовані послуги, на які розповсюджується міжнародні стандарти контролю якості. Проаналізовано структуру Міжнародної концептуальної основи завдань з надання впевненості. Визначено шляхи створення системи підходів до комплексного здійснення аудиторської діяльності.

аудит, аудиторська діяльність, завдання з надання впевненості, стандарти аудиторської діяльності, кодекс етики професійних бухгалтерів

Г.Н. Давыдов, проф., д-р экон. наук

Л.М. Фильштейн, проф., д-р экон. наук

И.Г. Давыдов, доц., канд. экон. наук

Кіровоградський національний технічний університет, г. Кіровоград, Україна

Современная система подходов к проведению аудита

Рассмотрена система подходов к осуществлению аудиторской деятельности. Определены основные документы, которые обеспечивают процесс аудита. Систематизирована современная система стандартов аудиторской деятельности, состав и структура Кодекса этики профессиональных бухгалтеров. Разработан процесс применения Кодекса этики профессиональных бухгалтеров, Рассмотрена структура стандартов Совета по Международным стандартам аудита и предоставления уверенности. Систематизированы услуги, на которые распространяются международные стандарты контроля качества. Проанализирована структура Международной концептуальной основы заданий по предоставлению уверенности. Определены направления создания системы подходов к комплексному осуществлению аудиторской деятельности.

аудит, аудиторская деятельность, задания по предоставлению уверенности, стандарты аудиторской деятельности, кодекс этики профессиональных бухгалтеров

Постановка проблеми. Розвиток економіки висуває нові вимоги, відповідно до яких постійно розвивається і вдосконалюється аудиторська діяльність, а в аудиті виникли нові ідеї, з'являється необхідність загальної, хоч і не повної, гармонізації вимог до обов'язкового аудиту. Структуру аудиторської діяльності можна представити, як органічну взаємообумовлену єдність трьох напрямів: самостійної галузі економічної науки, підприємницької аудиторської діяльності, самостійної професії. Аудит слід вважати інформаційною системою, результати якої використовуються для прийняття рішень суб'єктами, які є елементами соціально-економічних систем. Отже, аудиторську діяльність можна визначити як галузь суспільно необхідної праці, яка потребує спеціальних знань, вмінь і навиків для здійснення аудиту, огляду, іншого завдання з надання впевненості та супутніх послуг, відповідного організаційного і методичного забезпечення.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Проблеми розробки підходів до здійснення аудиту стали предметом дослідження багатьох вчених. В працях таких

зарубіжних авторів, як Р. Адамса [1], Дж.К. Робертстона [17], Ф.Л. Дефліза, Г.Р. Дженіка, В.М. О'Рейлі, М.Б. Хірша [2] сформовано ґрунтовну базу теорії та практики аудиту, яка в подальшому стала основою для розробки стандартів аудиту. Питанням організації, методології та методики аудиту присвячено також фундаментальні дослідження провідних учених України та Росії і результати таких досліджень свідчать про існування низки проблемних в питанні сучасних підходів до здійснення аудиторської діяльності.

Сучасна система підходів до здійснення аудиторської діяльності викладена у Кодексі Етики Професійних бухгалтерів Ради з Міжнародних стандартів етики для бухгалтерів (РМСЕБ) [4], Стандартах Ради з Міжнародних стандартів аудиту та надання впевненості (РМСАНВ) виданих у 2010, 2012, 2013 рр. [9-14]. Ці Стандарти суттєво відрізняються від раніше виданих в 1999, 2000, 2004, 2006, 2007 роках [15; 5-8] за структурою, а також високим науковим рівнем розглянутих питань. Це нове покоління Стандартів, за якими фахівець-практик надає висновок, призначений підвищити ступінь довіри визначених користувачів, інших ніж відповідальна сторона, щодо результату оцінки або визначення предмету перевірки за відповідними критеріями. Тому проблема систематизації аудиторської діяльності на основі системи стандартів РМСАНВ і Кодексу етики професійних бухгалтерів є актуальною і своєчасною.

Постановка завдання. Метою даного дослідження є обґрунтування напрямів створення на основі міжнародних стандартів системи підходів до комплексного здійснення аудиторської діяльності.

Виклад основного матеріалу. Керуючись Законом України "Про аудиторську діяльність" [3] та Статутом Аудиторської палати України [18] Аудиторська палата України вирішила, що Стандарти аудиту Міжнародної Федерації Бухгалтерів є обов'язковими для застосування суб'єктами аудиторської діяльності в якості національних стандартів аудиту, починаючи з 2003 року. Цей факт було закріплено в рішенні Аудиторської палати України "Про порядок застосування в Україні Стандартів аудиту та етики Міжнародної федерації бухгалтерів" [16]. Сучасна система Стандартів аудиторської діяльності наведена на рис. 1.



Рисунок 1 – Сучасна система Стандартів аудиторської діяльності
 Джерело: узагальнено авторами з використанням [9-14].

Кодекс етики визначає вимоги до професійних бухгалтерів, ґрунтуючись на характерній рисі їх діяльності - діяти в інтересах членів громадського суспільства [4]. Міжнародна федерація бухгалтерів (МФБ) не дозволяє своїм членам застосовувати менш жорсткі стандарти етики, ніж зазначено в цьому Кодексі етики.

Склад і структура Кодексу етики професійних бухгалтерів наведені на рис. 2.

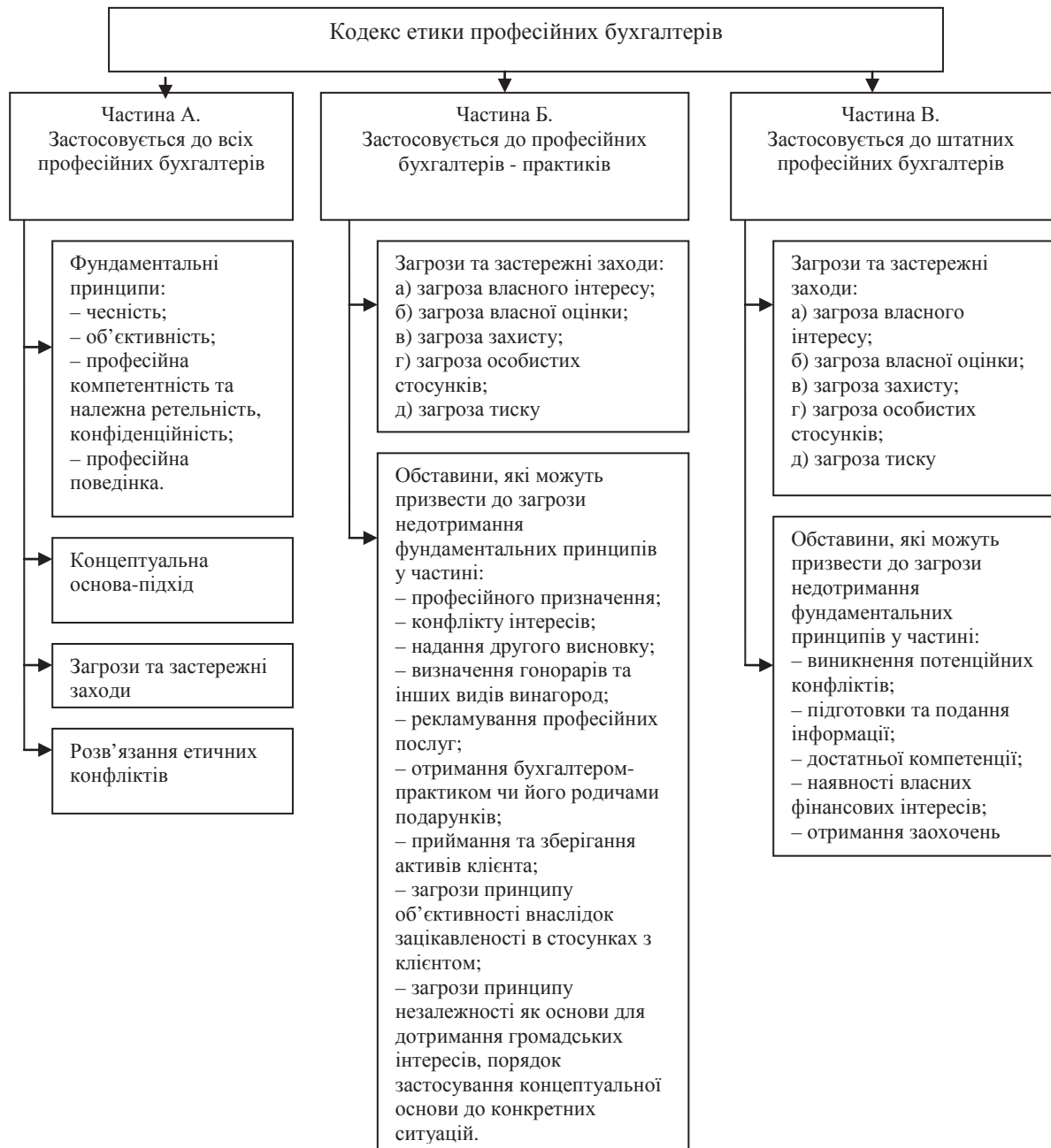


Рисунок 2 – Склад і структура Кодексу етики професійних бухгалтерів
Джерело: узагальнено авторами з використанням [4].

Процес застосування Кодексу етики професійних бухгалтерів. Кодекс етики професійних бухгалтерів встановлює фундаментальні принципи професійної етики, яких професійний бухгалтер повинен дотримуватися, і діяти в суспільних інтересах. Обставини, в яких діють професійні бухгалтери, можуть створювати певні загрози дотриманню фундаментальних принципів і суспільним інтересам. Неможливо

визначити усі ситуації, які створюють загрози дотриманню фундаментальних принципів, та визначити застережні заходи.

Кодекс надає професійному бухгалтеру механізм - концептуальну основу, за яким професійний бухгалтер може ідентифікувати, оцінювати, розглядати та розв'язувати етичні конфлікти у дотриманні фундаментальних принципів. Концептуальна основа містить багато варіантів різноманітних стосунків чи обставин, які створюють загрози для дотримання фундаментальних принципів. Процес застосування Кодексу етики професійних бухгалтерів наведено на рис. 3.

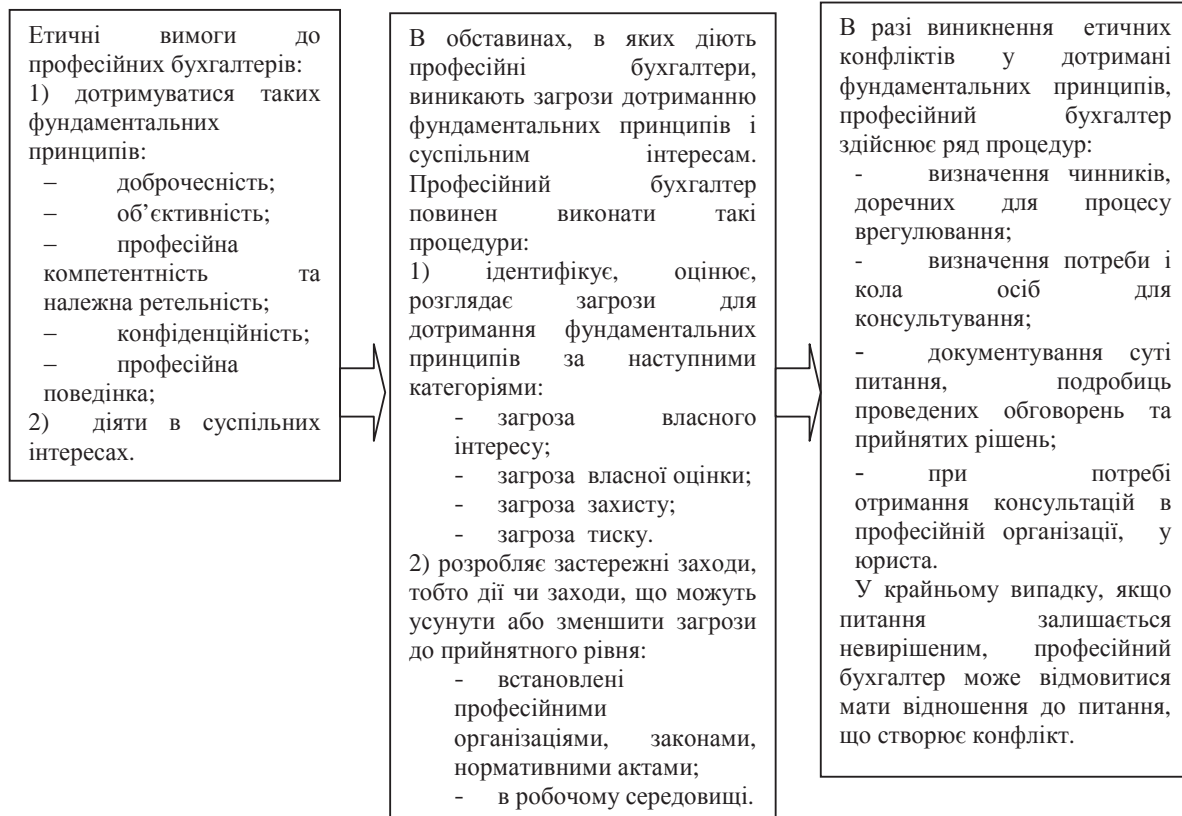


Рисунок 3 – Процес застосування Кодексу етики професійних бухгалтерів
Джерело: узагальнено авторами з використанням [4].

Стандарти РМСАНВ. Стандарти РМСАНВ (рис. 1) регулюють виконання завдань з аудиту, огляду, іншого надання впевненості та супутніх послуг, які здійснюються відповідно до Міжнародних стандартів. Вони не мають переважної сили над національними законодавчими і нормативними актами, які регулюють аудит. Якщо національні законодавчі й нормативні акти відрізняються чи суперечать стандартам РМСАНВ, завдання, яке виконується відповідно до цих національних документів, буде автоматично вважатися таким, що не відповідає стандартам РМСАНВ.

Міжнародні стандарти контролю якості (МСКЯ). Міжнародні стандарти контролю якості (МСКЯ) слід застосовувати при наданні всіх послуг, на які поширюються дії стандартів завдань РМСАНВ. До стандартів завдань РМСАНВ належать:

- Міжнародні стандарти аудиту (МСА), які слід застосовувати під час аудиту історичної фінансової інформації;
- Міжнародні стандарти завдань з огляду (МСЗО), які слід застосовувати під час огляду історичної фінансової інформації;

- Міжнародні стандарти завдань з надання впевненості (МСЗНВ), які не є аудитом та оглядом історичної фінансової інформації;
- Міжнародні стандарти супутніх послуг (МССП), які застосовуються під час виконання завдань з супутніх послуг, як зазначено в РМСАНВ.

В систему Міжнародних стандартів контролю якості (МСКЯ) входять такі стандарти:

1. МСКЯ 1 "Контроль якості для фірм, що виконують аудити та огляди фінансової і звітності, а також інші завдання з надання впевненості і супутні послуги". Його метою є створення та підтримання на аудиторських фірмах такої системи контролю якості, яка б давала їй достатню впевненість в тому, що сама фірма та її персонал діють відповідно до професійних стандартів, законодавчих і регуляторних вимог; та звіти, які надаються фірмою або партнерами із завдання, відповідають обставинам завдання [10, с. 42-77]. МСКЯ 1 слід розуміти в контексті частин А та В Кодексу етики професійних бухгалтерів [4, с. 5-115]

Система контролю якості базується на визнанні того, що якість є основною під час виконання завдання і складається:

- з політики, розробленої для досягнення цілей системи контролю за якістю аудиторських послуг;
- процедур, необхідних для виконання процесу отримання об'єктивної оцінки аудиторських суджень та зроблених на їх основі аудиторських висновків;
- документації, яка підтверджує роботу кожного елемента системи контролю якості, яка б надавала докази функціонування кожного елемента системи контролю якості.

Політика і процедури системи контролю якості стосуються кожного з таких її елементів:

1. Відповідальність керівництва за якість на фірмі. Від головної посадової особи фірми вимагається взяття на себе відповідальності за систему контролю якості на фірмі.

2. Етичні вимоги. Фірма повинна провадити таку політику та процедури, які б надали їй впевненість, що вона та її співробітники дотримуються відповідних етичних вимог.

3. Прийняття завдання, продовження співпраці з клієнтом та виконання конкретних завдань. Фірма провадить таку політику та процедури системи контролю якості за прийняттям та виконанням завдань, які надали б їй достатню впевненість у тому, що вона прийме чи продовжить завдання та взаємовідносини лише у такому разі:

- якщо розглянуто питання чесності клієнта та не має інформації, яка б призвела до висновку про нечесність клієнта;
- є достатньо компетентною для виконання завдання та має можливість, час та ресурси для цього;
- може дотримуватися вимог етики;

4. Людські ресурси. Фірма повинна провадити таку політику та процедури, які б надали їй обґрунтовану впевненість, що вона має достатньо персоналу, здібності, компетентність та відданість етичним принципам якого дають змогу виконати завдання відповідно до вимог, і дозволять фірмі надавати звіти, що відповідають обставинам;

5. Виконання завдань. Політика фірми та процедури повинні надавати їй достатню впевненість у тому, що завдання виконуються відповідно до професійних стандартів законодавчих та регуляторних вимог, що фірма або партнер із завдання нададуть звіт, який відповідає обставинам;

6. Моніторинг. Фірма повинна провадити таку політику та процедури, які б надали їй обґрунтовану впевненість, що система контролю якості фірми відповідна та

адекватна, функціонує ефективно. Політика та процедури мають включати постійний розгляд та оцінку системи контролю якості фірми, а також періодичну перевірку окремих завершених завдань.

II. *Міжнародна концептуальна основа завдань з надання впевненості.* Міжнародна концептуальна основа завдань з надання впевненості [9, с. 1-24] визначає та описує елементи та цілі завдань, на які поширюється дія Міжнародних стандартів аудиту (МСА 100-999) [10, с. 78-1015], Міжнародних стандартів завдань з огляду (МСЗО 2000-2699) [9, с. 25-88], Міжнародних стандартів завдань з надання впевненості (МСЗНВ 3000—3699) [9, с. 89-172]. Вона визначає критерії для всіх осіб, як тих які беруть участь у завданні з надання впевненості, так і для тих осіб, які беруть участь в розробці МСА, МСЗО, МСЗНВ. Принципи, на яких базуються МСА, МСЗО, МСЗНВ, узгоджені з концепціями Концептуальної основи, яка сама по собі не встановлює стандарти і процедури щодо виконання завдань з надання впевненості.

Структура Міжнародної концептуальної основи завдань з надання впевненості наведена на рис. 4.

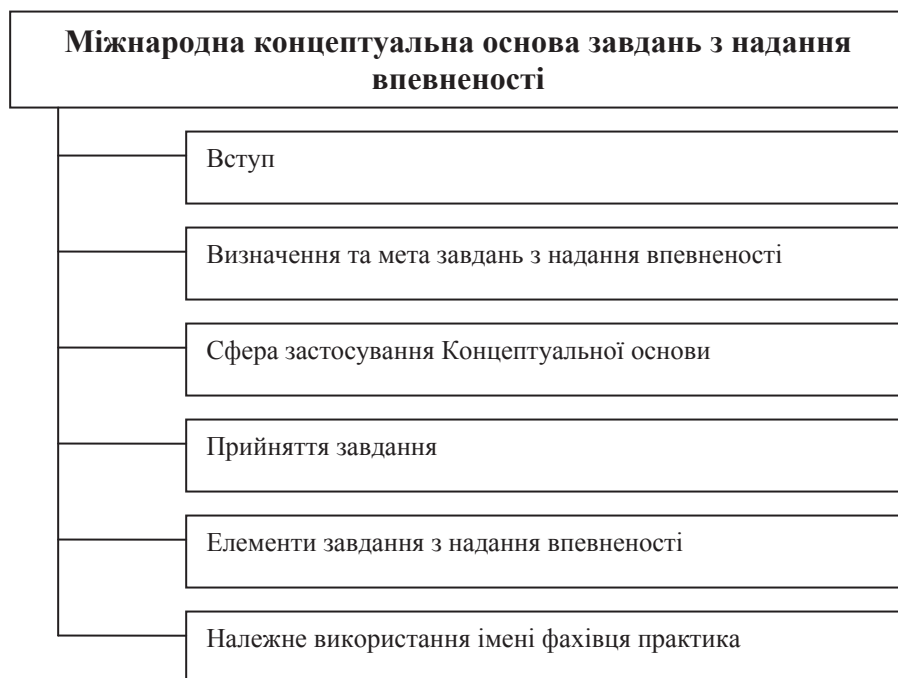


Рисунок 4 – Структура Міжнародної концептуальної основи завдань з надання впевненості
Джерело: узагальнено авторами з використанням [9].

Міжнародна концептуальна основа завдань з надання впевненості складається з таких розділів:

1. *Вступ*, в якому розглядаються завдання і критерії для фахівців практиків та інших осіб, які беруть участь у завданнях з надання впевненості.

2. *Визначення та мета завдань з надання впевненості.* Завдання з надання впевненості – завдання, за яким фахівець практик надає висновок, призначений підвищити ступінь довіри визначених користувачів, інших ніж відповідальна сторона, щодо результату оцінки або визначення предмета перевірки за належними критеріями. Концепція концептуальної основи визначає два типи завдання, які дозволяється виконувати фахівцю практику:

- завдання з надання достатньої впевненості, які називають аудитами;
- завдання з надання обмеженої впевненості, які називають оглядами.

3. *Сфера застосування Концептуальної основи.* Цей розділ визначає, які завдання що виконує фахівець практик входять до Концептуальної основи. До Концептуальної основи не входять завдання, в яких впевненість не висловлюється:

- завдання, які передбачені Міжнародним стандартом супутніх послуг;
- складання податкових декларацій;
- надання консультацій, та інші.

4. *Прийняття завдання.* В цьому розділі наведені характеристики, які слід виявити до того, як фахівець практик може прийняти завдання з надання впевненості. Фахівець практик приймає завдання тільки у тому випадку, коли попереднє знання обставин завдання свідчить проте, що:

- будуть дотримані етичні принципи;
- завдання має всі характеристики, які уможливають його виконання [9,

с. 1-2].

5. *Елементи завдання з надання впевненості.* Схема елементів завдання з надання впевненості наведена на рис. 5.

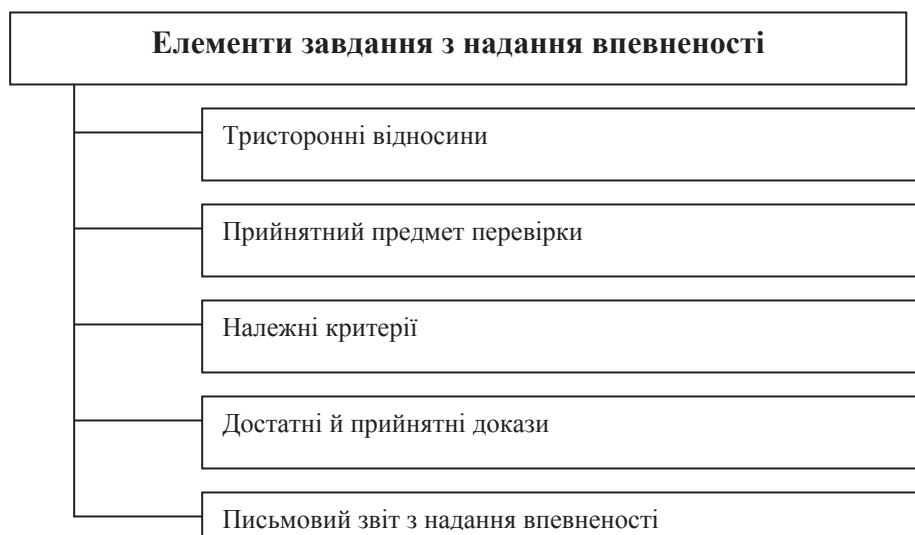


Рисунок 5 – Схема елементів завдання з надання впевненості

Джерело: узагальнено авторами з використанням [9].

3. *Тристоронні відносини.* Завдання з надання впевненості передбачає участь у цьому процесі трьох окремих сторін: фахівця – практика (аудиторської фірми), відповідальної сторони, визначених користувачів.

Тристоронні відносини - це відносини між суб'єктом фахівцем - практиком (аудиторською фірмою) і об'єктами (відповідальною стороною та користувачами) аудиторської діяльності з приводу її результатів. Логіку тристоронніх відносин можна подати так (рис. 6).



Рисунок 6 – Логіка тристоронніх відносин

Джерело: узагальнено авторами з використанням [9].

Тристоронні відносини охоплюють усі виробничі відносини при виконанні завдань з надання впевненості. Стан трісторонніх відносин, характер їх розвитку впливає на процес і визначає результат завдань з надання впевненості.

Відповідно до Міжнародних стандартів контролю якості, аудиту, огляду, іншого надання впевненості та супутніх послуг редакції 2013 року [9-10], Кодексу Етики Професійних бухгалтерів [4], Міжнародної концептуальної основи завдань з надання впевненості [9, с.9] термін «фахівець – практик» визначає професійного практикуючого бухгалтера, який є членом організації МФБ, який незалежно від класифікації обов'язків надає професійні послуги. Термін «аудитор» відповідно до МСА та МСЗО для зазначення особи чи осіб, які проводять аудит, як правило партнер із завдання або інші члени аудиторської групи із завдання. Міжнародна концептуальна основа завдань з надання впевненості [9, с. 9] визначає, що термін «фахівець – практик» є ширший, ніж термін «аудитор», що вживаються у МСА та МСЗО, і який стосується тільки тих фахівців практиків, що виконують завдання аудиту або огляду стосовно історичної фінансової інформації. Термін «аудитор» нами використовується відповідно до документів, затверджених Радою з міжнародних стандартів аудиту та надання впевненості, коли описується аудит, огляд, інше надання впевненості і супутніх послуг, що можуть виконуватися фахівцем-практиком. Таке посилення не означає, що особа, яка виконує огляд, інше надання впевненості або супутні послуги, має бути аудитором фінансової звітності суб'єкта господарювання [9, с.174]. Крім того, ми повинні враховувати, що цей термін вживається також і у Законі України «Про аудиторську діяльність», в якому тлумачиться як «фізична особа, яка має сертифікат, що визначає її кваліфікаційну придатність на заняття аудиторською діяльністю на території України» [3].

Термін «незалежний аудитор фінансової звітності суб'єкта господарювання» вживається в контексті аудиту фінансової звітності, яка містить історичну фінансову інформацію [10, с.11].

Відповідальна сторона – це особа (особи), яка надає аудитору письмові твердження з оцінкою або вимірюванням (стосовно відповідних критеріїв) предмету, який можна (чи не можна) подати користувачам як твердження, і відзначається такими характеристиками, які зумовлені специфікою відповідальності:

- при виконанні завдання з надання безпосереднього висновку є відповідальною за предмет завдання;
- при виконанні завдання з підтвердження є відповідальною за інформацію з предмета (підтвердження) та може бути відповідальною за предмет, та може бути стороною, що наймає аудитора:
- при виконанні завдання з надання впевненості формує інформаційні масиви про предмет в межах визначеної облікової політики [9, с.10].

Відповідальною стороною може бути один із користувачів. Відповідальна сторона може бути, а може і не бути стороною замовником.

Користувачами є особа, особи, або клас осіб, для яких аудитор готує звіт із завдання з надання впевненості, або звіт, в якому аудитор упевненість не висловлює. У випадках, визначених чинним законодавством, користувачі визначають вимоги до завдання з надання впевненості.

Відповідальна сторона та користувачі можуть належати до різних або до однієї організації. Відносини між відповідальною стороною та користувачем слід розглядати в контексті конкретного завдання.

Функції сторін «трісторонніх відносин» при виконанні окремих завдань з надання аудиторських послуг представлені у табл. 1.

Таблиця 1 – Функції сторін «тристоронніх відносин» при виконанні окремих завдань за надання аудиторських послуг

Сторони тристоронніх відносин	Типи завдань			
	Завдання з надання обґрунтованої впевненості	Завдання з надання обмеженої впевненості	Супутні послуги	
Фахівець - практик (бухгалтер, при виконанні завдань з підготовки фінансової інформації)	Зменшує ризик завдання з надання впевненості до прийнятно низького рівня за обставин завдання як основи для висловлення позитивної форми думки висловлення висновку аудитора	Зменшує ризик завдання з надання впевненості до рівня що є прийнятним за обставин завдання, але більшого ніж при завданні з надання обґрунтованої впевненості, як основи для висловлення негативної думки як основи для негативної форми висловлення висновку аудитора	Завдання з проведення погоджених процедур. Складає звіт на підставі тверджень відповідальної сторони, яка виконала оцінку або вимірювання предмета, який досліджує, застосовуючи погоджені із замовником процедури. Аудитор судження не формує, упевненість не висловлює	Завдання з підготовки фінансової інформації. Бухгалтер, використовуючи бухгалтерський, а не аудиторський досвід, збирає, класифікує і узагальнює фінансову інформацію, готує звіт. Бухгалтер судження не формує, упевненість не висловлює
Відповідальна сторона	Формує інформаційні масиви про предмет у межах визначеної облікової політики	Формує інформаційні масиви про предмет у межах визначеної облікової політики	Виконує оцінку або вимірювання предмета завдання і передає її аудиторіві	Формує інформаційні масиви про предмет у межах визначеної облікової політики
Користувачі	Отримують висновок з наданням обґрунтованої впевненості	Отримують висновок з наданням обмеженої впевненості	Отримують звіт. Користувачі звіту самі оцінюють процедури та результати, наведені аудитором в звіті, і на підставі звіту аудитора роблять власні висновки	Отримують звіт. Користувачі звіту самі оцінюють проведені класифікації і узагальнення фінансової інформації

Джерело: складено авторами з використанням [9].

Функції сторін «тристоронніх відносин» при виконанні окремих завдань з надання аудиторських послуг визначені для завдань з надання обґрунтованої впевненості, завдань з надання обмеженої впевненості, супутніх послуги.

Висновки та перспективи подальших досліджень. Система підходів до комплексного здійснення аудиторської діяльності має базуватися на вимогах Кодексу Етики Професійних бухгалтерів РМСЕБ та Стандартів Ради з Міжнародних стандартів аудиту та надання впевненості (РМСАНВ) і враховувати необхідність контролю якості виконання завдань в сфері аудиторської діяльності, базуватися на елементах завдань з надання впевненості з огляду на зміст функцій окремих суб'єктів «тристоронніх відносин» при виконанні різних завдань з надання аудиторських послуг (завдань з надання обґрунтованої впевненості, завдань з надання обмеженої впевненості, супутніх послуг).

В подальших дослідженнях розробки системи підходів до здійснення аудиторської діяльності планується дослідити характеристики завдань, які виконує фахівець – практик відповідно до Кодексу Етики Професійних бухгалтерів РМСЕБ, стандартів виданих Радою Міжнародних стандартів аудиту та надання впевненості (РМСАНВ), сутність та характеристики предмета та інформації з предмета завдання, критерії, що використовуються для оцінки або вимірювання предмета, підсистему «Докази» Міжнародної концептуальної основи завдань з надання впевненості, завдання, які виконує фахівець – практик відповідно до Кодексу Етики Професійних бухгалтерів РМСЕБ, стандартів, виданих Радою з Міжнародних стандартів аудиту та надання впевненості РМСАНВ.

Список літератури

1. Адамс Р. Основы аудита [Текст] / Р. Адамс : пер. с англ. / Под ред. Я. В. Соколова. – М. : Аудит, ЮНИТИ, 1995. – 398 с.
2. Аудит Монтгомери [Текст] / 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.
3. Закон України «Про аудиторську діяльність» від 22 квітня 1993 року №3126-ХІІ (в редакції Закону України від 14 вересня 2006 року №140-V) (із змінами та доповненнями) [Електронний ресурс] – Режим доступу : <http://zakon1.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/show/2121-14>
4. Кодекс Етики Професійних бухгалтерів 2009. Міжнародна Федерація Бухгалтерів [Текст] / Перекл. з англ. за ред. С. Я. Зубілевича. – К.: Федерація професійних бухгалтерів і аудиторів України, 2010. – 124 с.
5. Международные стандарты аудита и Кодекс этики профессиональных бухгалтеров (1999). [Текст] – М., 2000. – 699 с.
6. Міжнародні стандарти аудиту, надання впевненості та етики: Видання 2004 року [Текст] / Пер. з англ. мови О. В. Селезньов, О.Л. Ольховікова, О.В. Гик, Т.Ц. Шарашидзе, Д.Й. Юрківська, С.О. Куликов. – К.: ТОВ «ІАМЦ АУ «Статус», 2004. – 1028 с.
7. Міжнародні стандарти аудиту, надання впевненості та етики: Видання 2006 року [Текст] / 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», 2006. – 1152 с.
8. Міжнародні стандарти аудиту, надання впевненості та етики: Видання 2007 року [Текст] / 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.
9. Міжнародні стандарти контролю якості, аудиту, огляду, іншого надання впевненості та супутніх послуг, частина 2, видання 2013 року [Електронний ресурс] – Режим доступу: http://www.apu.com.ua/files/temp/Audit_2013_2.pdf
10. Міжнародні стандарти контролю якості, аудиту, огляду, іншого надання впевненості та супутніх послуг, частина 1, видання 2013 року [Електронний ресурс] – Режим доступу: http://www.apu.com.ua/files/temp/Audit_2013_1.pdf
11. Міжнародні стандарти контролю якості, аудиту, огляду, іншого надання впевненості та супутніх послуг: видання 2010 року, частина 1 [Текст] / Пер. з англ.: Ольховікова О.Л., Селезньов О.В., Зеніна О.О., Гик О.В., Біндер С.Г. – К.: Видавництво «Фенікс», 2011. – 846 с.
12. Міжнародні стандарти контролю якості, аудиту, огляду, іншого надання впевненості та супутніх послуг: видання 2010 року, частина 2 [Текст] / Пер. з англ.: Ольховікова О.Л., Селезньов О.В., Зеніна О.О., Гик О.В., Біндер С.Г. – К.: Видавництво «Фенікс», 2011. – 414 с.
13. Міжнародні стандарти контролю якості, аудиту, огляду, іншого надання впевненості та супутніх послуг, частина 1, видання 2012 року [Електронний ресурс] – Режим доступу: http://www.apu.com.ua/files/temp/Audit_2012_1.pdf
14. Міжнародні стандарти контролю якості, аудиту, огляду, іншого надання впевненості та супутніх послуг, частина 2, видання 2012 року [Електронний ресурс] – Режим доступу: http://www.apu.com.ua/files/temp/Audit_2012_2.pdf
15. МФБ 2001. Стандарти аудиту та етики. – К.: ТОВ «Паритет-інформ», 2003. – 712 с.
16. Рішення Аудиторської палати України «Про порядок застосування в Україні Міжнародних стандартів аудиту» від 18 квітня 2003 року №122 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://apu.com.ua/files/ris/1322666304.doc>
17. Робертсон Дж. К. Аудит : Пер. с англ. / Дж. К. Робертсон – М. : KPMG и Контракт, 1993. – 496 с.
18. Статут Аудиторської палати України [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://www.apu.com.ua/files/reestr/1823890326.pdf>

References

1. Adams, R. (1995). *Osnovy audita [Principles of auditing]*. Moscow: Audit, UNITY [in Russian].
2. O'Reilly Vincent, M., Hirsh Murray, B., DeFliese Philip, L., Jaenicke Henry, R. (1997). *Montgomery's Auditing* (11th ed.). Sokolov, Ya. V., Bychkova, S. M. (Ed.). Moscow: Audit, UNITY [in Russian].
3. Zakon Ukrainy «Pro audytorsku diialnist» vid 22 kvitnia 1993 roku №3126-KhII (v redaktsii Zakonu Ukrainy vid 14 veresnia 2006 roku №140-V) (iz zminamy ta dopovnenniamy) [The Law of Ukraine "On Auditing" dated April 22, 1993 №3126-XII (the Law of Ukraine dated 14 September 2006 №140-V) (as amended)] <http://zakon1.rada.gov.ua>. Retrieved from <http://zakon1.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/show/2121-14> [in Ukrainian].
4. *Kodeks Etyky Profesiinykh bukhhalteriv 2009. Mizhnarodna Federatsiia Bukhhalteriv [Code of Ethics for Professional Accountants 2009. IFAC]* K.: Federatsiia profesiinykh bukhhalteriv i audytoriv Ukrainy [in Ukrainian].
5. *Mezhdunarodnye standarty audita i Kodeks etiki professionalnykh bukhgalterov [International Standards on Auditing and the Code of Ethics for Professional Accountants]*. (1999). Moscow [in Russian].
6. *Mizhnarodni standarty audytu, nadannia vpevnenosti ta etyky [International Standards on Auditing, Assurance and Ethics]*. (2004). K.: TOV «IAMTs AU «Status» [in Ukrainian].
7. *Mizhnarodni standarty audytu, nadannia vpevnenosti ta etyky [International Standards on Auditing, Assurance and Ethics.]* (2006). K.: TOV «IAMTs AU «Status» [in Ukrainian].
8. *Mizhnarodni standarty audytu, nadannia vpevnenosti ta etyky [International Standards on Auditing, Assurance and Ethics]*. (2007). K.: TOV «IAMTs AU «Status» [in Ukrainian].
9. *Mizhnarodni standarty kontroliu yakosti, audytu, ohliadu, inshoho nadannia vpevnenosti ta suputnikh posluh, vydannia 2013 roku, chastyna [Handbook of International Quality Control, Auditing, Review, Other Assurance, and Related Services Pronouncements, Volume II, 2013 Edition]*. www.apu.com.ua. Retrieved from http://www.apu.com.ua/files/temp/Audit_2013_2.pdf [in Ukrainian].
10. *Mizhnarodni standarty kontroliu yakosti, audytu, ohliadu, inshoho nadannia vpevnenosti ta suputnikh posluh, vydannia 2013 roku, chastyna 1 [Handbook of International Quality Control, Auditing, Review, Other Assurance, and Related Services Pronouncements, Volume I, 2013 Edition]*. www.apu.com.ua. Retrieved from http://www.apu.com.ua/files/temp/Audit_2013_1.pdf [in Ukrainian].
11. *Mizhnarodni standarty kontroliu yakosti, audytu, ohliadu, inshoho nadannia vpevnenosti ta suputnikh posluh: vydannia 2010 roku, chastyna 1 [International standards of quality control, audits, reviews, other assurance and related services: publication of 2010, part 1]*. (2011). K.: Vydavnytstvo «Feniks» [in Ukrainian].
12. *Mizhnarodni standarty kontroliu yakosti, audytu, ohliadu, inshoho nadannia vpevnenosti ta suputnikh posluh: vydannia 2010 roku, chastyna 2 [International standards of quality control, audits, reviews, other assurance and related services: publication of 2010, part 1]*. (2011). K.: Vydavnytstvo «Feniks» [in Ukrainian].
13. *Mizhnarodni standarty kontroliu yakosti, audytu, ohliadu, inshoho nadannia vpevnenosti ta suputnikh posluh, vydannia 2012 roku, chastyna 1 [Handbook of International Quality Control, Auditing, Review, Other Assurance, and Related Services Pronouncements, Volume II, 2012 Edition]*. www.apu.com.ua. Retrieved from http://www.apu.com.ua/files/temp/Audit_2012_1.pdf [in Ukrainian].
14. *Mizhnarodni standarty kontroliu yakosti, audytu, ohliadu, inshoho nadannia vpevnenosti ta suputnikh posluh, vydannia 2012 roku, chastyna 1 [Handbook of International Quality Control, Auditing, Review, Other Assurance, and Related Services Pronouncements, Volume II, 2012 Edition]*. www.apu.com.ua. Retrieved from http://www.apu.com.ua/files/temp/Audit_2012_1.pdf [in Ukrainian].
15. *MFB 2001. Standarty audytu ta etyky [2001. IFAC Auditing Standards and Ethics]*. (2003). K.: TOV «Parytet-inform» [in Ukrainian].
16. Rishennia Audytorskoi palaty Ukrainy «Pro poriadok zastosuvannia v Ukraini Mizhnarodnykh standartiv audytu» vid 18 kvitnia 2003 roku №122 [The decision of the Audit Chamber of Ukraine "On the application of a Ukraine International Auditing Standards" from April 18, 2003 №122] <http://apu.com.ua>. Retrieved from <http://apu.com.ua/files/ris/1322666304.doc> [in Ukrainian].
17. Robertson, J. (1993). *Audit*. Moscow: KPMG: Audit firm "Contact" [in English].
18. Statut Audytorskoi palaty Ukrainy [Charter of the Audit Chamber of Ukraine]. <http://www.apu.com.ua>. Retrieved from <http://www.apu.com.ua/files/reestr/1823890326.pdf> [in Ukrainian].

Grigoriy Davydov, Professor, Doctor of Economics

Leonid Filstein, Professor, Doctor of Economics

Igor Davydov, Associate Professor, PhD in Economics (Candidate of Economic Sciences)

Kirovohrad National Technical University, Kirovohrad, Ukraine

The Contemporary System of Approaches to the Auditing

The purpose of the research is to elaborate the ways of formation the system of integrated approaches to auditing on the basis of international standards.

The basic documents that ensure the audit process have been determined. The modern systems of standards of auditing, composition and structure of the Code of Ethics for Professional Accountants have been systemized. The process of using the Code of Ethics for Professional Accountants has been developed. The structure of the standards issued by the International Auditing and Assurance Standard Board has been examined. The services, which are subject to international standards of quality control, have been systematized. The structure of the International conceptual framework of assurance engagements has been analyzed.

The ways of establishing the system of integrated approaches to auditing have been determined. It has been proved that the system of integrated approaches to auditing should be based on the requirements of the code of ethics, international standards and quality control, take into account the elements of assurance engagements in view of the contents of the functions of individual subjects of "triangular relationship" in the performance of different engagements (reasonable assurance engagements, limited assurance engagements, related services). Perspective directions for further researches are the justification of the engagements characteristics, determining the nature and characteristics of the subject matter and subject matter information, criteria used for evaluation or measurement of the subject, investigation of the subsystem "evidence" of the International conceptual framework of assurance engagements.

audit, auditing, assurance engagement, standards of auditing, Code of Ethics for Professional Accountants

Одержано (Received) 23.11.2015

Прорецензовано (Reviewed) 27.11.2015

Прийнято до друку (Approved) 30.11.2015

УДК 657.6

Л. М. Фільштейн, проф., д-р екон. наук

Кіровоградський національний технічний університет, м. Кіровоград, Україна

Ю. А. Бондар, доц., канд. екон. наук

Кіровоградська льотна академія національного авіаційного університету, м. Кіровоград, Україна

Основні аспекти внутрішнього аудиту як складової системи аудиту

Стаття присвячена дослідженню питання внутрішнього аудиту як у практичному, так і в теоретичному аспекті, зокрема класифікації призначень внутрішнього аудиту та класифікації внутрішнього аудиторського контролю, як складової аудиту. У контексті поставленої мети на підставі дослідження наукової літератури з'ясовані відмінності зовнішнього аудиту та внутрішнього аудиту. Проаналізовано місце і ролі внутрішнього аудиту у діяльності суб'єктів господарювання.

зовнішній аудит, внутрішній аудит, зовнішній контроль, господарська діяльність

Л. М. Фільштейн, проф., д-р екон. наук

Кіровоградський національний технічний університет, г. Кіровоград, Україна

Ю. А. Бондар, доц., канд. екон. наук

Кіровоградська льотна академія національного авіаційного університету, г. Кіровоград, Україна

Основные аспекты внутреннего аудита как составляющей системы аудита

Статья посвящена исследованию вопроса внутреннего аудита как в практическом, так и в теоретическом аспекте, в частности классификации назначений внутреннего аудита и классификации внутреннего аудиторского контроля, как составляющей аудита. В контексте поставленной цели на основании исследования научной литературы выяснены различия внешнего аудита и внутреннего аудита. Проанализированы место и роль внутреннего аудита в деятельности субъектов хозяйствования.

внешний аудит, внутренний аудит, внешний контроль, хозяйственная деятельность

Постановка проблеми. Сучасний етап розвитку економічних відносин в Україні характеризується інтеграцією до європейського та світового ринків, зростанням кількості внутрішніх і зовнішніх інвесторів, які потребують максимально об'єктивної, неупередженої інформації щодо фінансово-майнового стану суб'єктів господарювання, фінансової стабільності, перспектив розвитку тощо.