

ing the development of economic systems : technological progress, stability]. Moscow: Ekonomika, 1990.

Mochernyi, S. V. *Ekonomichna teoriia* [Economics]. Kyiv: Akademia, 2009.

Milner, B. Z. *Teoriia organizatsii* [The theory of organization]. Moscow: INFRA-M, 2000.

Melnik, L. G. *Fundamentalnye osnovy razvitiia* [The fundamentals of development]. Sumy: Universitetskaia kniga, 2003.

Ozhegov, S. I. *Slovar russkogo iazyka* [Dictionary of Russian language]. Moscow: Oniks; Mir i obrazovanie, 2007.

Ponomarenko, V. S., Trydid, O. M., and Kyzym, M. O. *Stratehiia rozvytku pidpriemstva v umovakh kryzy* [Development strategy in a crisis]. Kharkiv: INZHEK, 2003.

Putiatin, Yu. A., Pushkar, A. I., and Trided, A. N. *Finansovye mekhanizmy strategicheskogo upravleniia razvitiem predpriiaty* [Financial arrangements of strategic management of enterprises]. Kharkiv: Osnova, 1999.

Raievnieceva, O. V. *Upravlinnia rozvytkom pidpriemstva: metodolohiia, mekhanizmy, modeli* [Management of the Company: methodology and mechanisms, models]. Kharkiv: INZHEK, 2006.

Raiko, D. V. "Vyznachennia rozvytku marketynhovoii diialnosti promyslovoho pidpriemstva" [Definition of marketing activities of industrial enterprises]. *Marketynh i menedzhment innovatsii*, vol. 1, no. 3 (2011): 109-117.

Surmin, Yu. P. *Teoriia sistem i sistemnyy analiz* [Systems theory and systems analysis]. Kyiv: MAUP, 2003.

*Strategii biznesa: analiticheskiy spravochnik* [Business strategy : an analytical guide]. Moskva: KONSEKO, 1998.

Vasilenko, V. A. "Organizatsionno-tsiklicheskaia i strukturno-funktsionalnaia modeli razvitiia organizatsii" [Organizational and cyclical and structural- functional model of the organization]. *Kultura narodov Prichernomoria*, no. 56 (2004): 100-107.

Yudin, E. G. *Sistemnyy podkhod i printsip deiatelnosti: metodologicheskie problemy sovremennoy nauki* [The systems approach and the principle of activity: methodological problems of modern science]. Moscow: Nauka, 1978.

Zabrodskiy, V. A., and Kizim, N. A. *Razvitie krupnomasshtabnykh ekonomiko-proizvodstvennykh sistem* [The development of large-scale economic and production systems]. Kharkiv: Biznes Inform, 2000.

УДК 657.6

## РОЗРОБКА ПІДХОДУ ДО ВДОСКОНАЛЕННЯ ОРГАНІЗАЦІЇ АУДИТОРСЬКОГО ПРОЦЕСУ

МУЛТАНІВСЬКА Т. В., ВОІНОВА Т. С.

УДК 657.6

### Мултанівська Т. В., Воїнова Т. С. Розробка підходу до вдосконалення організації аудиторського процесу

У статті обґрунтовано доцільність урахування при визначенні сутності аудиторського процесу його спрямованості на досягнення мети, визначеної МСА. Обґрунтовано, що досягнення цієї мети відбувається через низку проміжних цілей, які й визначають зміст кожної зі стадій аудиторського процесу. Такий підхід дозволяє більш точно структурувати аудиторський процес і переглядати його зміст і послідовність перебігу стадій відповідно до уточнень потреб користувачів, пов'язаних із необхідністю реагування на виклики господарської практики. Обґрунтовано актуальність доповнення стадій аудиторського процесу шляхом виокремлення стадії «Взаємодія між аудитором та управлінським персоналом» через важливість здійснюваних процедур як для досягнення взаєморозуміння між учасниками аудиторського процесу, так і реалізації цілей таких учасників. Уточнено визначення поняття «організація аудиторського процесу», що створює передумови для забезпечення більш раціонального підходу до вирішення низки теоретичних і практичних проблем забезпечення належної взаємодії в аудиторському процесі.

**Ключові слова:** аудиторський процес, стадія аудиторського процесу, організація аудиторського процесу.

**Рис.:** 1. **Табл.:** 1. **Бібл.:** 23.

**Мултанівська Тетяна Володимирівна** – кандидат економічних наук, доцент, фахівець кафедри контролю і аудиту, Харківський національний економічний університет (пр. Леніна, 9а, Харків, 61166, Україна). **E-mail:** auditor\_tw@mail.ru

**Воїнова Тетяна Сергіївна** – кандидат економічних наук, доцент, кафедра контролю та аудиту, Харківський національний економічний університет (пр. Леніна, 9а, Харків, 61166, Україна). **E-mail:** tatiavanovoinova1@rambler.ru

УДК 657.6

### Мултановская Т. В., Воинова Т. С. Разработка подхода к совершенствованию организации аудиторского процесса

В статье обоснована целесообразность учета при определении сущности аудиторского процесса его направленности на достижение цели, определенной МСА. Обосновано, что достижение этой цели происходит через ряд промежуточных целей, которые и определяют содержание каждой из стадий аудиторского процесса. Такой подход позволяет более точно структурировать аудиторский процесс, пересматривать его содержание и последовательность протекания стадий в соответствии с уточнениями потребностей пользователей, связанных с необходимостью реагирования на вызовы хозяйственной практики. Обоснована актуальность дополнения стадий аудиторского процесса путем выделения стадии «Взаимодействие между аудитором и управленческим персоналом» ввиду важности осуществляемых процедур как для достижения взаимопонимания между участниками аудиторского процесса, так и реализации целей таких участников. Уточнено определение понятия «организация аудиторского процесса», которое создает предпосылки для обеспечения более рационального подхода к решению ряда теоретических и практических проблем обеспечения надлежащего взаимодействия в аудиторском процессе.

**Ключевые слова:** аудиторский процесс, стадия аудиторского процесса, организация аудиторского процесса.

**Рис.:** 1. **Табл.:** 1. **Библ.:** 23.

**Мултановская Татьяна Владимировна** – кандидат экономических наук, доцент, специалист кафедры контроля и аудита, Харьковский национальный экономический университет (пр. Ленина, 9а, Харьков, 61166, Украина)

**E-mail:** auditor\_tw@mail.ru

**Воинова Татьяна Сергеевна** – кандидат экономических наук, доцент, кафедра контроля и аудита, Харьковский национальный экономический университет (пр. Ленина, 9а, Харьков, 61166, Украина)

**E-mail:** tatiavanovoinova1@rambler.ru

UDC 657.6

### Multanivska T. V., Voinova T. S. Development of an Approach to Improvement of Organisation of the Auditing Process

The article justifies expediency of accounting when determining the essence of the auditing process and its orientation at achievement of the goal identified by MSA. It shows that achievement of this goal passes a number of intermediary goals, which identify essence of each of the stages of the auditing process. Such an approach allows more accurate structuring of the auditing process, re-consideration of its essence and consequence of the progress of stages in accordance with specifications of needs of users connected with a necessity to respond to challenges of the economic practice. The article justifies urgency of supplementing stages of the auditing process through allocation of the "interaction between the auditor and managerial personnel" stage due to significance of conducted procedures both for achievement of mutual understanding between the participants of the auditing process and for realisation of goals of these participants. The article defines the "organisation of the auditing process" notion, which creates prerequisites for ensuring a more rational approach to solution of a number of theoretical and practical problems of ensuring proper interaction in the auditing process.

**Key words:** auditing process, stage of the auditing process, organisation of the auditing process.

**Pic.:** 1. **Tabl.:** 1. **Bibl.:** 23.

**Multanivska Tetyana V.** – Candidate of Sciences (Economics), Associate Professor, Specialist of the Department of Control and Audit, Kharkiv National University of Economics (pr. Lenina, 9a, Kharkiv, 61166, Ukraine)

**E-mail:** auditor\_tw@mail.ru

**Voinova Tetyana S.** – Candidate of Sciences (Economics), Associate Professor, Department of Control and Audit, Kharkiv National University of Economics (pr. Lenina, 9a, Kharkiv, 61166, Ukraine)

**E-mail:** tatiavanovoinova1@rambler.ru

В умовах ринкової економіки реалізація соціальної функції щодо усунення наявних протиріч між інтересами власників капіталу, управлінського персоналу та третіх сторін покладається на таку складову системи фінансового контролю, як аудит. Суб'єкти аудиту (аудиторські фірми та аудитори) через висловлення незалежної думки стосовно того, чи надає фінансова звітність, складена управлінським персоналом суб'єкта господарювання, правдиву та достовірну інформацію відповідно до концептуальної основи, створюють умови для формування більш надійної інформаційної бази прийняття економічних рішень, визначеними її користувачами. Разом з тим, в Україні, незважаючи на двадцятилітній термін існування, аудит ще не перетворився на невід'ємний елемент супроводження управлінських процесів. Однією з причин такого стану, яка донедавна не привертала належної уваги суспільства, є недостатній розвиток інформаційної взаємодії між суб'єктами аудиту та тими особами, що відповідають за нагляд за стратегією суб'єкта господарювання. Виправленню ситуації певною мірою сприяє запровадження Міжнародних стандартів контролю якості, аудиту, огляду, іншого надання впевненості та супутніх послуг видання 2010 р. (далі – МСА) [1], які посилили відповідальність аудиторів за налагодження механізму такої взаємодії. Крім того, певні нарікання з боку користувачів викликає недостатня якість вітчизняного аудиту. Запровадження у 2007 р. системи зовнішнього контролю якості аудиту в Україні стало важливим чинником пошуку шляхів удосконалення аудиторського процесу. Проте відсутність однозначного трактування теоретичних засад аудиторського процесу та його організації створює перешкоди на цьому шляху. Тому дослідження проблем організації аудиторського процесу в умовах дії нової редакції МСА є актуальним.

Поняття аудиторського процесу та підходи щодо організації аудиторського процесу досліджують як вітчизняні, так і іноземні автори: Р. Адамс, А. Аренс, М. Т. Білуха, Ф. Ф. Бутинець, О. М. Ганяйло, С. І. Дерев'янка, Р. Додж, Н. І. Дорош, А. Я. Гончарук, С. Б. Ільїна, Дж. Лоббек, М. Ф. Огійчук, С. О. Олійник, І. Т. Новіков, Я. В. Петраков, О. А. Петрик, І. І. Пилипенко, І. І. Рагуліна, В. С. Рудницький, О. Ю. Редько, В. В. Рядська, В. Я. Савченко, В. В. Скобара, В. В. Сопко, В. П. Суйц, А. Д. Шеремет тощо. У роботах цих авторів закладено підвалини сучасної теорії аудиторського процесу.

Водночас аналіз літературних джерел та оцінка діючої практики аудиту дозволяє стверджувати, що існує низка проблем, пов'язаних з організацією аудиторського процесу:

- ✦ відсутність чіткого визначення поняття «організація аудиторського процесу»;
- ✦ відсутність єдиного підходу до розуміння взаємозв'язку стадій, етапів, напрямків та процедур як елементів аудиторського процесу;
- ✦ включення в зміст організації аудиторського процесу елементів, не притаманних йому (зокрема, процедур створення аудиторської фірми тощо).

Метою статті є теоретичне обґрунтування і розробка підходу щодо вдосконалення організації аудиторського процесу.

Об'єктом дослідження є організація аудиторського процесу.

Предметом дослідження є теорія та практика аудиторського процесу в умовах запровадження нової редакції МСА.

Інформаційною базою дослідження є наукові праці вітчизняних і зарубіжних учених з проблем аудиту, господарського контролю, теорії інформації; законодавча та нормативна база України; Міжнародні стандарти фінансової звітності; Міжнародні стандарти контролю якості, аудиту, огляду, іншого надання впевненості та супутніх послуг; офіційні публікації Аудиторської плати України, ВПГО «Спілка аудиторів України», дані НКЦПФР; публікації та дослідження професійних аудиторських організацій; періодичні та наукові видання, матеріали науково-практичних конференцій; результати опитувань практикуючих зовнішніх і внутрішніх аудиторів, вищого та середнього управлінського персоналу суб'єктів господарювання; публічна фінансова звітність ПАТ, ПрАТ і підприємств, які є емітентами цінних паперів; робочі документи аудиторських фірм.

Важливо зазначити, що до сьогодення спеціальній літературі термін «аудиторський процес» вживається поряд з термінами «процес аудиту» і «процес аудиторської перевірки». Так, наприклад, А. Я. Гончарук, В. С. Рудницький, розглядаючи зміст аудиторського процесу, його стадії та етапи, застосовують усі три терміни («аудиторський процес» [2, с. 155], «процес аудиту» [2, с. 156], «процес аудиторської перевірки» [2, с. 157]); С. І. Дерев'янка, С. О. Олійник, Н. П. Кузик, О. М. Ганяйло при характеристиці етапів аудиту – терміни «процес аудиту», «процес аудиторської перевірки» [3, с. 94], Н. І. Дорош при узагальненні процесу аудиту – терміни «аудиторський процес» [4, с. 157], «процес аудиту» [4, с. 159, с. 184] тощо.

Загалом такий підхід не викликає серйозних заперечень, але, на думку авторів, було б доцільно застосовувати один термін, що дозволить досягти більшого рівня взаєморозуміння між фахівцями при визначенні шляхів розв'язання проблем при організації та проведенні аудиту. У цьому контексті перевагу слід було б надати терміну «аудиторський процес», оскільки саме таке словосполучення дозволяє відразу зрозуміти, хід розвитку якого саме явища розглядається («процес» – лат., проходження, просування вперед; послідовна зміна станів у розвитку будь-чого [5]). Крім того, варто зазначити, що складнощі в застосуванні даного терміна пов'язані з тим, що, незважаючи на досить широке використання його в теорії та практиці аудиту, трактується він неоднозначно.

Тому заслуговує на увагу трактування терміна «аудиторський процес» Ф. Ф. Бутинецем як відповідної системи послідовних змін стадій аудиту, що відбуваються в певному порядку. Стадію процесу аудиту він визначає як «певний момент, період процесу здійснення аудиту, що має свої якісні особливості. Стадії аудиту можуть включати ряд етапів» [6, с. 136]. Н. І. Дорош, розвиваючи цю ідею, зазначає, що «з метою ефективної організації аудиторського дослідження необхідно структурувати аудиторський процес, тобто визначити основні стадії, етапи пере-

вірки [4, с. 158]. З цим погоджуються також Я. А. Гончарук та В. С. Рудницький: «Аудиторський процес, безумовно, характеризується його стадіями та етапами» [2, с. 156].

У цілому погоджуючись з висновками попередників, автори вважають за доцільне при визначенні сутності аудиторського процесу відмітити його спрямованість на досягнення визначеної мети. Такою метою є загальна мета аудиту – підвищення ступеня довіри визначених користувачів до фінансової звітності [1, с. 77]. Крім того, слід зазначити, що досягнення цієї мети відбувається через низку проміжних цілей, що й визначають зміст кожної зі стадій аудиторського процесу та об'єктивно обумовлюють їх виокремлення. Такий підхід дозволяє більш точно

структурувати аудиторський процес і переглядати його зміст і послідовність протікання стадій та етапів відповідно до уточнень потреб користувачів, пов'язаних із необхідністю реагування на виклики господарської практики.

Разом з тим, автори не погоджуються з позицією [2, с. 155 – 156] стосовно включення до змісту аудиторського процесу засобів, предметів праці та самої праці. Ці компоненти є елементами ресурсного забезпечення аудиту.

Вивчення спеціальної літератури показало, що в теорії аудиту до теперішнього часу не склався єдиний підхід до визначення як кількості стадій та етапів аудиторського процесу, так їх назв (табл. 1).

Таблиця 1

Визначення переліку стадій (етапів) аудиторського процесу в спеціальній літературі

Стадії та етапи		Джерело							
стадії	етапи	А. Я. Гончарук, В. С. Рудницький [2, с. 161 – 162]	В. Я. Савченко [9, с. 130]	Ф. Ф. Бутинець [7, с. 164]	М. Ф. Огійчук, І. Т. Новіков, І. І. Рагуліна [8, с. 73]	Н. І. Дорош [4, с. 158]	С. І. Дерев'яно, С. О. Олійник, Н. П. Кузик, О. М. Ганяйло [3, с. 95]	С. Б. Ільїна [10, с. 62 – 64]	В. В. Рядська, Я. В. Петраков [11, с. 90]
1	2	3	4	5	6	7	8	9	10
Початкова	1. Вибір суб'єкта аудиту, ознайомлення з його бізнесом та станом обліку. 2. Ознайомлення зі статутом, установчими документами та правовими зобов'язаннями клієнта. 3. Вивчення надійності системи обліку та внутрішнього контролю. 4. Визначення обсягу робіт, узгодження суми оплати та складання угоди. 5. Розробка плану та програми аудиту	+							
Початково-організаційна			+						
Організаційна	Вивчення діяльності господарюючого суб'єкта, його засновницьких документів, організації стану бухгалтерського обліку, звітності та внутрішньогосподарського контролю. Підготовка листа-зобов'язання про згоду на проведення аудиту. Укладання договору на проведення аудиту та обґрунтування завдань аудиту			+					
	Підготовчий						+	+	
	Проміжний						+		
	Переддоговірний								+
	Укладення договору на здійснення аудиту							+	+
Підготовча	Формування аудиторської групи. Складання загального плану та програми аудиту			+					
Попередня	Підготовчий. Попереднє ознайомлення і діяльністю підприємства				+				
	Планування							+	+

1	2	3	4	5	6	7	8	9	10
Розробка стратегії та планування аудиторської перевірки						+			
Тестування засобів контролю						+			
Перевірка господарських операцій по суті (перевірка оборотів і сальдо за рахунками та аналітичні процедури)						+			
Стадія дослідження	1. Вивчення господарських операцій, тестування контрольних елементів або перевірка облікових записів. 2. Коригування плану та робочої програми. 3. Перевірка (аналіз) фінансової звітності	+							
Дослідна			+						
Методична	Вивчення об'єкта аудиту. Коригування програми аудиту. Перевірка, інвентаризація, опитування. Вивчення змісту документів і господарських операцій			+					
	Основний						+		
	Процес аудиторської перевірки							+	
	Проведення процедур отримання аудиторських доказів								+
Основна	Проведення аудиту				+				
Завершальна стадія	Оцінка (аналіз) результатів перевірки. Написання, підготовка пропозицій і ознайомлення з ними замовника. Складання аудиторського висновку й акта виконання робіт	+							
Завершальна стадія (узагальнення результатів аудиту)			+						
Результативна	Підготовка та надання письмової інформації замовнику за результатами проведення аудиту. Погодження результатів аудиту із замовником. Складання та підписання аудиторського звіту і висновку			+					
	Заключний						+		
	Підготовка аудиторського висновку та його підписання (заключний етап)							+	
	Здійснення заключних процедур								+
Заключна	Складання висновку. Прийняття рішення. Передача висновку до призначення				+				
Завершення процесу аудиту						+			

Як показано в табл. 1, вітчизняні дослідники по-різному підходять до деталізації аудиторського процесу. Умовно їх можна поділити на три групи:

- ✦ дослідники, які визнають та називають як стадії, так і етапи аудиторського процесу [2; 7; 8];
- ✦ дослідники, які називають тільки стадії аудиторського процесу [9];

- ✦ дослідники, які називають тільки етапи аудиторського процесу [3; 10; 11].

Аналогічні підходи характерні й для російської теорії аудиторського процесу. Так, В. Д. Андреев у 1994 р., розглядаючи підходи до аудиторської перевірки, говорив про стадії (етапи) [12, с. 47]. Етапи ревізійної (вплив радянської теорії економічного контролю) роботи він



розглядав як частину процесу ревізійної діяльності, яка складається з чотирьох самостійних етапів (підготовка, проведення, підготовка матеріалів та їх реалізація). При цьому він відмічав, що в економічній літературі відсутня однозначна думка щодо кількості етапів, меж їх початку та завершення [12, с. 311]. Слід зазначити, що для періоду зародження та становлення теоретичних засад і власної практики аудиту зазначений рівень вирішеності проблеми був об'єктивно обумовленим, а констатація проблеми ставала поштовхом до подальших наукових пошуків у цьому напрямку. Для сьогодення ж збереження такого стану в теорії аудиту є вже суттєвим недоліком.

Аналіз роботи Р. А. Алборова, А. І. Хоружий та С. М. Концевої дозволяє встановити, що автори ведуть мову про стадії аудиту, але, розкриваючи питання організації, порядок підготовки та принципи проведення аудиту, вони не наводять впорядкований перелік таких стадій [13, с. 80 – 91].

**Щ**е характерно й для робіт А. Д. Шеремета та В. П. Суйца [14; 15], які одними з перших на пострадянському просторі досить докладно виклали технологію аудиту з урахуванням західної теорії та практики аудиту. Так, у [15, с. 26] зазначено, що аудиторська перевірка здійснюється на основі виконання аудитором таких основних стадій, як планування аудиту, отримання аудиторських доказів, використання роботи інших осіб і контакти з керівництвом економічного суб'єкта третіми сторонами, документування аудиту, узагальнення висновків, формування та вираження думки про бухгалтерську звітність економічного суб'єкта, а в [15, с. 239 – 241] аудиторську перевірку розподіляють на етапи: оцінка потреб клієнта, формування груп по проведенню аудиту та визначення її завдань; нарада з планування проекту аудиторської перевірки; отримання уявлення про кон'юнктуру ринку, ділове середовище; оцінка суттєвих процедур внутрішнього контролю; оцінка ризику; суттєві та загальні аудиторські процедури; створення зведеного звіту з аудиту; проведення заключної наради; оцінка результатів роботи та розробка плану удосконалення. Тобто автори, по-перше, не розрізняють поняття «стадія аудиту» та «етап аудит» і не пов'язують їх з поняттям «аудиторський процес»; по-друге, названі етапи охоплюють лише окремі види робіт і заходи, які здійснюють аудитори, що не дає змоги отримати цілісне уявлення про аудиторський процес.

Не вирішене це питання й в роботі Е. М. Мерзлікіної та Ю. П. Нікольської [16]. Так, автори виділяють три головні етапи, які називають початкова стадія, етап збору й обробки інформації, заключна стадія [16, с. 144 – 145], тобто не бачать різниці між стадією та етапом. Проте далі цілком справедливо зазначається, що «стадії аудиту, у свою чергу, складаються з самостійних етапів», але етапи мають вже інші назви: попередня діяльність (підготовчий етап), планування аудиту, тестування засобів контролю (процедури узгодження), виконання незалежних процедур (аудиторських процедур по суті), формування думки й складання аудиторського висновку (завершальний етап) [16, с. 146]. Відповідно, не зрозумі-

лим є питання кількості стадій та етапів й чому останні не входять до раніше названих.

Г. О. Юдіна та М. М. Черних з посиланням на Федеральні правила (стандарти) аудиторської діяльності, що діють в РФ, називають як основні етапи аудиторської перевірки організацію і планування, збір аудиторських доказів, завершення аудиту [17, с. 117]. Тут слід зазначити, що виокремлення збору аудиторських доказів як окремого етапу не відповідає визначенню поняття «аудиторські докази» в МСА («аудиторські докази – інформація, яку використовує аудитор під час формулювання висновків, на яких ґрунтується аудиторська думка» [1, с. 12]).

А. І. Вороніна подає основні етапи аудиту (попередня діяльність – підготовчий етап, планування аудиту, процедури аудиту, незалежні процедури, формування думки та складання звіту – завершальний етап) відповідно до нормативної моделі процесу аудиту, розробленої у 1986 р. [18, с. 73 – 74]. Слід зазначити, що з того часу відбулися певні зміни у трактуванні як окремих понять, так і загального уявлення про зміст аудиторського процесу в нормативних документах з питань аудиту. Тому автори вважають недоцільним визначати як етапи аудиту «процедури аудиту» та «незалежні процедури», оскільки вони пронизують весь аудиторський процес.

**З**агалом названі підходи різняться ступенем деталізації аудиторського процесу. У деяких випадках стадії та етапи мають однакові назви, а назви етапів у різних дослідників мають відмінності. Як правило, це залежить від точки зору окремого дослідника на групування аудиторських процедур у певні блоки. На думку авторів, доцільним є виокремлення етапів аудиторського процесу з об'єднанням їх в стадії. Таке об'єднання варто здійснювати залежно від визначення проміжних цілей аудитора в аудиторському процесі. Разом з тим автори не погоджуються з позицією С. Б. Ільїної, яка процесом аудиторської перевірки називає тільки четвертий етап проведення аудиту й відносить до нього здійснення аудиту, оцінку і тестування системи внутрішнього контролю; підтвердження залишків на рахунках бухгалтерського обліку, стратегію низького ризику; заключні процедури [10, с. 62 – 64]. Дійсно, ці блоки процедур є найважливішими з точки зору отримання аудиторських доказів для формування судження аудитора про ступінь достовірності інформації, наданої управлінським персоналом клієнта у фінансовій звітності. Але їх виконання згідно з МСА має передувати виконання значного обсягу робіт, які часто називають передаудитом (питома вага витрат часу на його проведення, як показує практика, досягає майже 40% всього обсягу робіт). Виконання таких процедур є обов'язковим для аудитора. Проте МСА, встановлюючи загальні вимоги до змісту аудиторського процесу, не поділяють його на окремі стадії та етапи.

Крім того, керуючись МСА, слід враховувати, що вони розроблені на основі узагальнення досвіду розвинених країн з ринковою економікою, де аудит традиційно є важливим джерелом інформації для користувачів фінансової звітності й протікає, як правило, впродовж звітного року та після складання фінансової звітності. Відтак послідовність виконання як окремих процедур,

так і їх блоків у західних країнах є дещо іншою, ніж в Україні, де аудиторський процес відбувається у досить стислі терміни.

Не містять вичерпних рекомендацій стосовно послідовності окремих стадій та етапів аудиторського процесу й інші національні нормативні документи з питань аудиту. Разом з тим, вирішувати його має кожна аудиторська фірма. Більш того, кожний суб'єкт аудиторської діяльності має розробити та впровадити в свою практику таку систему контролю якості, яка б забезпечувала обґрунтовану впевненість у тому, що й фірма, і її персонал діють відповідно до МСА, Кодексу етики професійних бухгалтерів і законодавчих і нормативних вимог, що регулюють аудиторську діяльність, а висновки (звіти), що надаються фірмою, відповідають умовам завдання [19]. Одним з елементів системи контролю якості аудиту є внутрішньофірмові стандарти, які мають містити викладення політики та процедур стосовно послідовності аудиторського процесу. Тому визначення стадій та етапів аудиторського процесу є не лише теоретичною проблемою, але й має велике практичне значення.

**В**ажливо зазначити, що до теперішнього часу існують певні відмінності у визначенні різними дослідниками моментів початку та завершення аудиторського процесу. Так, наприклад Н. І. Дорош вважає, що аудиторський процес розпочинається стадією планування, а звершується складанням аудиторського висновку (звіту) та листа-повідомлення управлінської ланки та аудиторського комітету щодо недоліків системи внутрішнього контролю [4, с. 159 – 165]; Я. А. Гончарук і В. С. Рудницький відповідно – вибором суб'єкта аудиту й складанням аудиторського висновку й акта виконаних робіт [23, с. 161 – 162], Ф. Ф. Бутинець – моментом реклами послуг аудиторських фірм і передачею висновку замовнику [7, с. 164].

На думку авторів, аудиторський процес за своїм змістом охоплює комплекс процедур, виконуваний аудитором стосовно певного клієнта. При цьому, безумовно, мають місце певні особливості організації аудиторського процесу в разі первинного та узгодженого (повторюваного) аудиту.

Аналіз діючої практики здійснення аудиту показує, що, як правило, відправною точкою аудиторського процесу є усне або письмове звернення потенційного клієнта до аудитора, яке при виявленні останнім зацікавленості оформлюється листом-пропозицією. Саме з цього часу аудитор розпочинає активні дії стосовно певного завдання. Тому недоцільно такою точкою вважати розміщення реклами, оскільки це є частиною діяльності аудитора стосовно пошуку майбутніх клієнтів. Також слід зазначити, що аудиторський процес не завершується наданням висновку та інформації управлінському персоналу. Згідно з МСКЯ 1 аудиторська фірма має сформувати остаточний файл протягом 60 днів після дати аудиторського звіту [1, с. 70], і в цей період аудиторський процес ще не є завершеним.

Варто відмітити, що в період складання остаточного аудиторського файлу аудитор не лише систематизує робочі документи й перевіряє їх повноту для поперед-

ження можливих зауважень при проходженні зовнішнього контролю якості, але й ще раз переглядає й осмислює хід аудиторського процесу для розробки заходів щодо його вдосконалення з метою підвищення ефективності виконання наступних завдань. Аналіз нормативних документів Аудиторської палати України з питань зовнішніх перевірок систем контролю якості аудиторських фірм (аудиторів) і власний досвід щодо практичного проходження такої перевірки показує, що зовнішні перевірки зараз обмежуються переважно встановленням відповідності остаточних аудиторських файлів визначеному переліку обов'язкових документів. Наступним кроком, на думку авторів, має стати зовнішня перевірка змісту та обґрунтованості висновків аудитора, що містяться в робочих документах. Виходячи з цього на стадії оформлення остаточного аудиторського файлу аудитор має критично оцінити хід поточного аудиторського процесу, розглянути проблеми й виявлені внутрішньою системою контролю якості недоліки та сформулювати пропозиції як щодо внесення змін як у форми робочих документів, так і щодо коригування аудиторського процесу. Такі пропозиції доцільно систематизувати за результатами узагальнення пропозицій за всіма виконаними впродовж поточного року завданнями з надання впевненості та враховувати при перегляді внутрішньофірмових стандартів аудиту.

Крім того, аудитор протягом певного часу після надання висновку продовжує періодичне спілкування з клієнтом на предмет виявлення чинників, що можуть вплинути на його судження, і у зв'язку з цим подальшу співпрацю з клієнтом вато розглядати як окрему стадію аудиторського процесу.

**У** сучасних умовах у зв'язку із запровадженням редакції МСА видання 2010 р. з'явилися нові вимоги, які значно розширюють зміст аудиторського процесу. Перш за все це стосується впровадження в практику:

- ✦ на стадії документування й прийняття завдання (*передаудит*) – п. 17 – 19 МСА 210, (п. 35 МСА 240, п. 156, Д23 МСА 530);
- ✦ на стадії планування – МСА 315 п. 11а, Д17 – 19), МСА 510 п. 6а, Д1 – Д2;
- ✦ на стадії аудиторського дослідження – МСА 330 п. 5, Д2 – Д3, МСА230 п. 13, Д21 – Д22, МСА 200 п. 4, Д2 – Д11, МСА 600 п. 46, п. 49, МСКЯ1 п. 30а [1].

Ці зміни значною мірою торкнулися питань налагодження інформаційної взаємодії аудитора з клієнтом в аудиторському процесі, що в сучасних умовах потребує більш глибокого вивчення.

Урахування новацій МСА видання 2010 р. робить актуальним доповнення стадій аудиторського процесу стадією «Взаємодія між аудитором та управлінським персоналом» (рис. 1) через важливість здійснюваних процедур як для досягнення взаєморозуміння між учасниками аудиторського процесу, так і реалізації цілей таких учасників.

Як показано на рис. 1, стадія «Взаємодія між аудитором та управлінським персоналом» є специфічною стадією. Вона, на відміну від інших, включає низку етапів, які мають виконуватись після завершення кожної з

чотирьох перших стадій, але у зв'язку із важливістю налагодження таких взаємозв'язків як з метою досягнення загальної мети аудиту, так і з метою виконання вимог МСА 260 і МСА 265 стосовно відповідальності аудитора за їх виконання, варто розглядати комплекс таких процедур як окрему стадію.

його стадій виходячи з низки проміжних цілей, які визначають їх зміст, дозволяє більш точно структурувати аудиторський процес та переглядати його зміст і послідовність протікання відповідно до уточнень потреб користувачів, пов'язаних із необхідністю реагування на виклики господарської практики. Уточнення визначен-



Рис. 1. Стадії аудиторського процесу (доповнено авторами)

Такий підхід до трактування структури аудиторського процесу авторами покладено в основу формулювання власного визначення поняття «організація аудиторського процесу». При цьому було враховано підходи до трактування поняття «організація».

Організація (від франц. *organisation*) – влаштувати, заснувати, створити [20, с. 430]. Під організацією розуміють також сукупність процесів або дій, спрямованих на об'єднання елементів, частин у цілу життєздатну, стійку систему [21, с. 521]. М. Т. Білуха зазначає, що організація – це «впорядкованість, взаємодія окремих елементів, що знаходяться у функціональній залежності [12, с. 24], а Б. А. Райзберг та Л. Ш. Лозовський – «Складає процес управління, сутність якої – координація дій окремих елементів системи, набуття відповідності функціонування її частин [23, с. 341].

На підставі вивчення різних підходів до визначення понять «аудиторський процес» та «організація» автори пропонують своє трактування поняття «організація аудиторського процесу». **Організація аудиторського процесу** – це сукупність дій, спрямованих на систематизацію складових частин аудиторського процесу, починаючи від отримання аудитором листа-пропозиції від потенційного клієнта й закінчуючи подальшою співпрацею з клієнтом після надання аудиторського висновку (звіту незалежного аудитора).

#### ВИСНОВКИ

Визнання спрямованості аудиторського процесу на досягнення визначеної мети, а також виокремлення

ная поняття «організація аудиторського процесу» створює передумови для забезпечення більш раціонального підходу до вирішення низки теоретичних і практичних проблем забезпечення належної взаємодії в аудиторському процесі. ■

#### ЛІТЕРАТУРА

1. Міжнародні стандарти контролю якості, аудиту, огляду, іншого надання впевненості та супутніх послуг : видання 2010 року. Частина 1 / Пер. з англ. О. Л. Ольховікова, О. В. Селезньов, О. О. Зеніна, О. В. Гик, С. Г. Біндер. – К. : Міжнародна федерація бухгалтерів, Аудиторська палата України, 2010. – 846 с.
2. Гончарук Я. А. Аудит : навч. посіб. / Я. А. Гончарук, В. С. Рудницький. – 3-тє вид., перероб. і доп. – К. : Знання, 2007. – 443 с.
3. Основи аудиту : навч. посібник / С. І. Дерев'яноко, С. О. Олійник, Н. П. Кузик, О. М. Ганяйло. – К. : Центр навчальної літератури, 2008. – 328 с.
4. Дорош Н. І. Аудит: теорія і практика / Н. І. Дорош. – К. : Знання, 2006. – 495 с.
5. Ожегов С. И. Толковый словарь русского языка / С. И. Ожегов, Н. Ю. Шведова [Электронный ресурс]. – Режим доступа : <http://что-означает.рф/%D0%BF%D1%80%D0%BE%D1%86%D0%B5%D1%81%D1%8>
6. Бутинець Ф. Ф. Аудит : підручник / Ф. Ф. Бутинець. – 2-ге вид., перероб. та доп. – Житомир : ПП «Рута», 2002. – 672 с.
7. Бутинець Ф. Ф. Аудит : підручник для студентів спеціальності «Облік і аудит» вищих навчальних закладів / Ф. Ф. Бутинець. – 3-тє вид., доп. і перероб. – Житомир : ПП «Рута», 2006. – 512 с.



- 8. Огійчук М. Ф.** Аудит: організація і методика : навч. посібник / М. Ф. Огійчук, І. Т. Новіков, І. І. Рагуліна. – К. : Алерта, 2010. – 584 с.
- 9. Савченко В. Я.** Аудит : навч. посібник / В. Я. Савченко. – К. : КНЕУ, 2005. – 322 с.
- 10. Ільїна С. Б.** Основи аудиту : навчально-практичний посібник / С. Б. Ільїна. – К. : Кондор, 2009. – 378 с.
- 11. Рядська В. В.** Аудит : навч. пос. / В. В. Рядська, Я. В. Петраков. – К. : Центр навчальної літератури, 2008. – 416 с.
- 12. Андреев В. Д.** Практический аудит (справочное пособие) / В. Д. Андреев. – М. : Экономика, 1994. – 366 с.
- 13. Алборов Р. А.** Основы аудита : учебное пособие / Р. А. Алборов, Л. И. Хоружий, С. М. Концевая. – М. : Издательство «Дело и Сервис», 2001. – 224 с.
- 14. Суйц В. П.** Аудит: общий, банковский, страховой : учебник / В. П. Суйц, А. Н. Ахметбеков, Т. А. Дубровина. – М. : ИНФРА-М, 2001. – 556 с.
- 15. Шеремет А. Д.** Аудит: Учебник. – 2-е изд. доп. и перераб. / А. Д. Шеремет, В. П. Суйц. – М. : ИНФРА-М, 2001. – 352 с.
- 16. Мерзликина Е. М.** Аудит : учебник. – 3-е изд., перераб и доп. / Е. М. Мерзликина, Ю. П. Никольская. – М. : ИНФРА-М, 2009. – 368 с.
- 17. Юдина Г. А.** Основы аудита : учебное пособие / Г. А. Юдина, М. Н. Черных. – 5-е изд., перераб. и доп. – М. : КНОРУС, 2012. – 384 с.
- 18. Воронина Л. И.** Аудит: теория и практика : учебник для бакалавров / Л. И. Воронина. – М. : Изд-во «Омега-Л», 2012. – 674 с.
- 19.** Про затвердження Положення з національної практики контролю якості аудиторських послуг 1 «Організація аудиторськими фірмами та аудиторами системи контролю якості аудиторських послуг» : Рішення АПУ від 27.09.2007 р. № 182/4 (зі змінами) [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://www.liga.kiev.ua>
- 20.** Словарь иностранных слов. – М. : Русский язык, 1989. – 624 с.
- 21. Борисов А. Б.** Большой экономический словарь / А. Б. Борисов. – М. : Книжный мир, 2003. – 895 с.
- 22. Белуха Н. Т.** Контроль и ревизия в отраслях народного хозяйства. / Н. Т. Белуха. – М. : Финансы и статистика, 1992. – 368 с.
- 23. Райзберг Б. А.** Современный экономический словарь / Б. А. Райзберг, Л. Ш. Лозовский. – М. : ИНФА-М, 1996. – 496 с.
- Honcharuk, Ya. A., and Rudnytskyi, V. S. *Audyt* [Audit]. Kyiv: Znannia, 2007.
- Ilna, S. B. *Osnovy audytu* [Fundamentals of Auditing]. Kyiv: Kondor, 2009.
- [Legal Act of Ukraine] (2007). <http://www.liga.kiev.ua>
- Merzlikina, E. M., and Nikolskaia, Yu. P. *Audit* [Audit]. Moscow: INFRA-M, 2009.
- Mizhnarodni standarty kontroliu iakosti, audytu, ohliadu, inshoho nadannia vpevnenosti ta suputnykh posluh* [International standards of quality control, auditing, review, other assurance and related services]. Kyiv: Mizhnarodna federatsiia bukhhalteriv; Audytorska palata Ukrainy, 2010.
- Ohiichuk, M. F., Novikov, I. T., and Rahulina, I. I. *Audyt: orhanizatsiia i metodyka* [Audit: організація і методика]. Kyiv: Alerta, 2010.
- Ozhegov, S. I., and Shvedova, N. Yu. "Tolkovyy slovar russkogo iazyka" [Dictionary of Russian language]. <http://что-означает.рф/%D0%BF%D1%80%D0%BE%D1%86%D0%B5%D1%81%D1%8>
- Riadska, V. V., and Petrakov, Ya. V. *Audyt* [Audit]. Kyiv: Tsentр uchbovoi literatury, 2008.
- Rayzberg, B. A., and Lozovskiy, L. Sh. *Sovremennyy ekonomicheskyy slovar* [Modern Dictionary of Economics]. Moscow: INFRA-M, 1996.
- Savchenko, V. Ya. *Audyt* [Audit]. Kyiv: KNEU, 2005.
- Sheremet, A. D., and Suyts, V. P. *Audit* [Audit]. Moscow: INFRA-M, 2001.
- Slovar inostrannykh slov* [Dictionary of foreign words]. Moscow: Russkiy iazyk, 1989.
- Suyts, V. P., Akhmetbekov, A. N., and Dubrovina, T. A. *Audit* [Audit]. Moscow: INFRA-M, 2001.
- Voronina, L. I. *Audit* [Audit]. Moscow: Omega-L, 2012.
- Yudina, G. A., and Chernykh, M. N. *Osnovy audita* [The fundamentals of auditing]. Moscow: KNORUS, 2012.

## REFERENCES

- Andreev, V. D. *Prakticheskiy audit* [Practical auditing]. Moscow: Ekonomika, 1994.
- Alborov, R. A., Khoruzhiy, L. I., and Kontsevaia, S. M. *Osnovy audita* [The fundamentals of auditing]. Moscow: Delo i Servis, 2001.
- Butynets, F. F. *Audyt* [Audit]. Zhytomyr: Ruta, 2002.
- Butynets, F. F. *Audyt* [Audit]. Zhytomyr: Ruta, 2006.
- Borisov, A. B. *Bolshoy ekonomicheskyy slovar* [Large Dictionary of Economics]. Moscow: Knizhnyy mir, 2003.
- Belukha, N. T. *Kontrol i reviziya v otrasliakh narodnogo khoziaystva* [Control and audit in the national economy]. Moscow: Finansy i statistika, 1992.
- Dorosh, N. I. *Audyt: teoriia i praktyka* [Audit: теорія і практика]. Kyiv: Znannia, 2006.
- Derev'ianko, S. I., Oliinyk, S. O., and Kuzyk, N. P. *Osnovy audytu* [Fundamentals of Auditing]. Kyiv: Tsentр uchbovoi literatury, 2008.