



**Мікроекономіка**

Ірина ГОЛЯШ

**ФОРМУВАННЯ ПАРАДИГМ  
РОЗВИТКУ АУДИТУ**

**Резюме**

Розглянуто еволюцію аудиту та її закономірності. Визначено парадигми, які відображають процес становлення та розвитку аудиторської науки. Зроблено висновок про те, що система теоретичних знань стає більш досконалою та адекватною до потреб практики, а тому на даний час процес еволюційного розвитку аудиту не можна вважати завершеним.

**Ключові слова**

Аудит, парадигма, теорія аудиту, методи аудиту, аудиторська наука, аудиторська діяльність.

**Класифікація за JEL:** M42.

---

© Ірина Голяш, 2011.

Голяш Ірина, канд. екон. наук, доцент, Тернопільський національний економічний університет, Україна.

## Вступ

Процеси становлення вітчизняного аудиту і його гармонізації зі світовим досвідом приводять до усвідомлення необхідності формування стійких орієнтирів при виборі парадигм його розвитку.

У сучасному філософському розумінні парадигма є вихідною концептуальною схемою, моделлю постановки проблем і їх вирішення, використання методів дослідження, які переважають протягом певного історичного періоду в науці [1].

На даний час науковці досліджують процеси еволюції різноманітних економічних наук, проте багато з них не вважають аудит наукою та залишають його розвиток поза увагою.

На наш погляд, аудит є наукою, кожен з етапів розвитку якого характеризується певною парадигмою.

У цій публікації розглянемо історичний розвиток аудиторської науки, визначимо його закономірності та обґрунтуємо зміну парадигм, які свідчать про формування нових рівнів у пізнанні фактів та інтелектуальну революцію в розвитку теорії аудиту.

## Розвиток аудиту як науки

Практика аудиту має більш ніж 150-річну історію, однак як наука він почав активно розвиватися, починаючи з кінця XIX століття. Аудит як наука у своєму історичному розвитку пройшов низку етапів, вивчення яких необхідне для його подальшого активного вдосконалення.

У розвитку теорії і методів аудиту є великий внесок англійських учених. Сучасний аудит зобов'язаний їм появою анкет, які дали змогу суттєво скоротити трудомісткість перевірок.

Першим ідеологом і теоретиком аудиту був англійський науковець Л. Р. Діксі, який у 1882 г. чітко визначив аудит як роботу, пов'язану з підтвердженням правильності й об'єктивності балансу на основі перевірки документів та інвентаризації цінностей. Концепція Л. Р. Діксі полягає в розкритті вільних і мимовільних помилок, що можуть мати місце у фінансових звітах [2]. Діяльність Л. Р. Діксі стала початком емпіричного рівня наукової стадії в аудиті.

У подальшому концепцію Л. Р. Діксі було розвинуто у працях А. Т. Ватсона, В. Ф. Фостера, І. Ф. Шера, Р. Годдарда.

Під впливом британської практики виник аудит у США. Однак темпи розвитку бізнесу в США суттєво відрізнялися від британських, тому для Америки англійські методи стали неприйнятними через те, що британський стиль перевірки потребував вкрай багато часу і засобів. Американський аудит, внаслідок специфіки надшвидких темпів зростання американського бізнесу кінця XIX – початку XX століття, вимагав швидших темпів проведення перевірок, а відповідно, і прогресивних технологій аудиту. Для задоволення практичних потреб аудиту почали проводити теоретичні дослідження, які дали змогу перейти аудиту на новий якісний рівень.

Теоретичний рівень стадії наукового мислення в аудиті пов'язаний з ім'ям американця Р. Монтгомері, який розробив ідеї, принципи, постулати, сформував поняттєвий апарат та розвинув нову наукову концепцію, що ознаменувала початок формування аудиторської науки.

Прогресивні наукові погляди Р. Монтгомері в 1912 році було висвітлено у книзі «Аудит: теорія і практика», яка при наступних виданнях і перевиданнях (аж до наших днів) одержала назву «Аудит Монтгомері».

Заслугою Р. Монтгомері було те, що він розмежував поняття загального аудиту та аудиту фінансової звітності, розробив шість базових принципів для перевірки балансу, започаткував використання тестів при проведенні перевірки, запровадив поняттєвий апарат аудиту та багато іншого, що стало основою конструкції теорії аудиту та аудиторської науки загалом [3].

Американські аудитори почали практикувати пропозиції Р. Монтгомері щодо застосування «тестового аудиту», збору свідчень про діяльність фірми в партнерів по бізнесу з метою перевірки операцій. Вони почали враховувати інтереси інвесторів, приділяти більше часу оцінці активів і пасивів та відійшли від переважаючої в англійській школі детальної перевірки.

Згодом, у другій половині XX століття, значний внесок у розвиток наукових досліджень у галузі аудиту внесли американці Р. К. Маутц і Х. А. Шараф, які в 1961 р. у праці «Філософія аудиту», що витримала сімнадцять перевидань, сформулювали вісім постулатів аудиту [4].

Ідея формулювання аудиторських постулатів виявилася плідною, а тому з часом з'явилися нові постулати. Один з них запропонував американець Д. К. Робертсон, а інший – голландський учений Т. Лімперг.

Важливою для розвитку аудиторської науки є монографія Д. К. Робертсона «Аудит», у якій розглянуто чинники, що визначають потребу в аудиті та обгрунтовано основні функції аудиту. Наукові розробки Д. К. Робертсона стверджують про те, що аудит як система перебуває на

стадії наукового мислення, на перехідному етапі від емпіричного до теоретичного рівня [5].

Необхідність створення теорії аудиту відображено у працях англійця Р. Адамса. Його заслугою є розробка концепцій аудиту [6].

На початку 70-х років ХХ століття у США почалося формування стандартів аудиту, які мали суттєвий вплив не лише на аудиторську практику, а й на її теорію. Наукові дослідження в аудиті стали більш формалізованими, оскільки вони почали розвиватися, виходячи з певних обмежень.

Аудиторська наука є багатогранною, а тому вона не повинна обмежуватися набором правил, викладених у постулатах, концепціях та стандартах. У зв'язку з цим, М. Шерер та Д. Кент у публікації в 1983 році розширили межі наукових досліджень, по-новому підійшовши до визначення завдань аудиту. На їхню думку, завдання аудиту повинні зводитись не лише до підтвердження звітності, аналізу її адекватності та виявлення дієвості внутрішнього контролю, як це вважали раніше, а ще й до перевірки ефективності діяльності підприємства, яка залежить від якості роботи управлінського персоналу [7].

Розвитком цієї теорії став біхевіористичний підхід, відповідно до якого об'єктами дослідження аудитора стала поведінка управлінського персоналу та відповідні стимули, що її визначають.

90-ті роки ХХ століття характеризуються значним поширенням аудиту в більшості європейських країн, а також його виникненням в Україні.

Поява аудиту в нашій країні стала наслідком кардинальних змін в економіці, пов'язаних з її ринковою трансформацією. Стосовно цього питання існує кілька протилежних точок зору науковців. Деякі теоретики-аудитори вважають, що побудова вітчизняного аудиту почалася, образно кажучи, не з «фундаменту», а з «даху», тобто не супроводжувалась вимогами щодо можливості його існування, а саме: приватною власністю, демократичними свободами та усупільненням виробництва і капіталу. На думку інших науковців, аудит міг бути створений лише «знизу», тобто з волі обставин, а не за вказівкою державних органів. Утім, вважаємо, що будь-яка проблема завжди має кілька сторін. Проблема становлення і розвитку аудиторської науки не є винятком. При цьому суперечливі питання виникають не через недостатнє розуміння теоретиками проблеми, а через протиріччя, закладені в історії появи та у процесі становлення сучасного аудиту.

На даний час спостерігається активний розвиток аудиторської науки в Україні, про що свідчать численні наукові доробки таких науковців, як Ф. Бутинець, Г. Давидов, М. Кужельний, А. Кузьмінський, О. Петрик, В. Рудницький, В. Савченко, В. Сопко та ін.

Зокрема, в одній з перших наукових праць, колективній монографії «Аудит: Практическое пособие», підготовленій відомими вітчизняними вче-

ними і практиками аудиту А. Кузьмінським, Н. Кужельним, О. Петрик, В. Савченко та ін., започатковано процес наукового дослідження в галузі аудиторської діяльності [8].

У працях професора Ф. Ф. Бутинця визначено та обґрунтовано теоретичні аспекти аудиту, запропоновано загальну схему теорії і практики аудиту у складі системи взаємопов'язаних методичних аспектів [9]. Незважаючи на великий внесок у розробку теорії аудиту, Ф. Ф. Бутинець вважає аудит розділом науки про господарський контроль.

Першим в історії розвитку аудиту в нашій країні, хто визнав аудит наукою, був професор В. С. Рудницький. Він висловив дуже важливу думку, зазначивши, що аудит доцільно розглядати у двох проявах: як окрему економічну науку та як практику [10].

У монографії професора О. А. Петрик «Аудит: методологія і організація» вперше досліджено питання виникнення та еволюції аудиту як науки і як професії. У монографії зроблено висновок про те, що процес становлення теорії аудиту не завершений, а отже, наукове бачення аудиту постійно змінюється [11].

Зазначимо, що будь-яке знання стає наукою тоді, коли воно стикається із серйозними і складними проблемами. Наука виникає з появою проблем, а проблеми, згідно з етимологією, – це завдання.

Завдання передбачають наявність, як мінімум, двох ситуацій: однієї – реальної, наявної і другої – бажаної. Для того, щоб наука була корисною, аудитори повинні навчитися розуміти і вирішувати свої завдання, розглядаючи їх як проблеми.

У монографії Г. М. Давидова «Аудит: теорія і практика» здійснено спробу вирішити проблеми аудиторської діяльності з позиції науки. Вважаємо, що ця наукова праця має надзвичайно важливе значення для формування теоретичних засад аудиту та визначення напрямів його подальшого розвитку [12].

Аналізуючи загалом дослідження вітчизняних науковців і практиків у галузі аудиту, зазначимо, що багато з них вважають, що аудит як наука вже себе затвердив і за цією наукою – майбутнє, але існує ще низки суперечливих моментів та невирішених проблем, які вимагають їх подальшого наукового обґрунтування.

На даний час однією з проблем, на яку доцільно звернути увагу, є процес симбіозу різних наук, який сприяв появі нових наукових напрямків в аудиті: маркетингового аудиту, податкового аудиту, екологічного аудиту, аудиту якості, кадрового аудиту, стратегічного аудиту тощо.

Проникнення аудиту в інші сфери свідчить про необхідність розробки і використання синергічного підходу до дослідження об'єктів аудиту. Це свід-

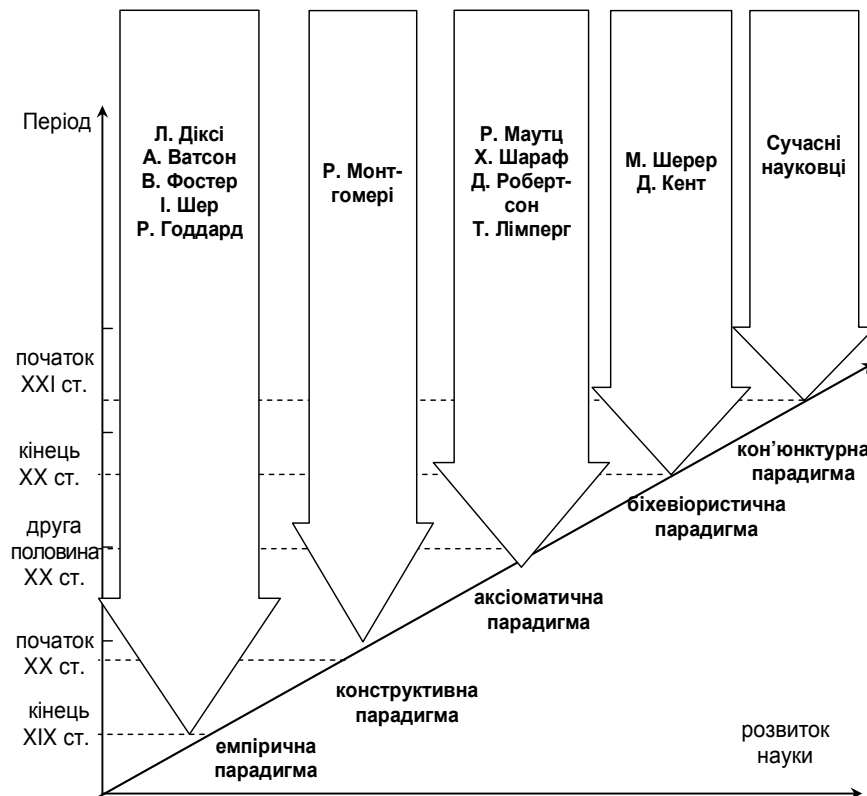
чить про початок нового етапу в розвитку аудиторської науки, за якого теорія формується, виходячи з потреб ринкової економіки.

## Висновки

Підсумовуючи все вищесказане, виділимо п'ять парадигм, які відображають процес становлення та розвитку аудиторської науки (див. рис. 1).

Рисунок 1

### Парадигми аудиторської науки



Як свідчить рисунок, еволюція аудиторської науки визначається зміною таких парадигм:

1) **емпіричної парадигми**, яка свідчить про початок емпіричного рівня наукової стадії в аудиті, започаткованого Л. Діксі;

2) **конструктивної парадигми**, яка пов'язана з розробкою Р. Монтгомері конструкції теорії аудиту та аудиторської науки загалом;

3) **аксіоматичної парадигми**, яка вплинула на формування аудиторської науки, виходячи зі сформульованих тверджень, що не потребують доведення (аксіом): постулатів Р. К. Маутца, Х. А. Шарафа, Д. К. Робертсона, Т. Лімперга та міжнародних стандартів аудиту;

4) **біхевіористичної парадигми**, яка, відповідно до поглядів М. Шерера і Д. Кента, спрямувала розвиток аудиторської науки у сферу вивчення ефективності діяльності підприємства, що залежить від поведінки управлінського персоналу та визначається відповідними стимулами;

5) **кон'юнктурної парадигми**, яка формує аудиторську науку, враховуючи потреби ринкової економіки та сприяє появі нових наукових напрямків у результаті симбіозу різних наук.

Не лише парадигми науки регламентують аудиторську діяльність, а і практика, у свою чергу, впливає на розвиток аудиторської науки та вносить у неї своє коригування. Тому вважаємо, що становлення аудиторської науки вже відбулося, проте процес еволюційного розвитку, за якого система теоретичних знань стає більш досконалою та адекватною до потреб практики, відбувається і в даний час.

### Література

1. Вікіпедія / [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.ru.wikipedia.org/wiki/Наука>.
2. Loureance R. Dickce Auditing / R. Loureance, 1905.
3. Дефлиз Ф. Л. Аудит Монтгомери / [Ф. Л. Дефлиз, Г. Р. Дженик, В. М. О'Рейлли, М. Б. Хирш]; под ред. Я. В. Соколова. – М. : ЮНИТИ, 1997. – 542 с.
4. Mautz R. K. The Philosophy of Auditing / R. K. Mautz, H. A. Sharaf. – American Accounting Association, 1961. – P. 39.
5. Робертсон Дж. К. Аудит [пер.с англ.] / Дж. К. Робертсон. – М. : КРМГ и Контакт, 1993. – 496 с.

6. Адамс Р. Основы аудита / Р. Адамс; [пер.с англ.]; под ред. Я. В. Соколова. – М. : ЮНИТИ, 1995. – 398 с.
7. Sherer, M. Auditing and Accountability. [Електронний ресурс] / M. Sherer, D. Kent. – London, UK, 1983. – Режим доступу : <http://www.lib.ua-ru.net/diss/liter/69961>.
8. Кузьминский А. Аудит: практическое пособие / А. Кузьминский, Н. Кужельный, О. Петрик, В. Савченко. – К. : Учетинформ, 1996. – 283 с.
9. Бутинець Ф. Ф. Аудит: підручник [для студентів спеціальності «Облік і аудит» вищих навчальних закладів] / Ф. Ф. Бутинець. – Житомир : ПП «Рута», 2002. – 672 с.
10. Рудницький В. С. Методологія і організація аудиту / В. С. Рудницький. – Тернопіль : Економічна думка, 1998. – 192 с.
11. Петрик О. А. Аудит: методологія і організація [монографія] / О. А. Петрик. – К. : КНЕУ, 2003. – 260 с.
12. Давидов Г. М. Аудит: теорія і практика / Г. М. Давидов. – Кіровоград : ТОВ «Імекс-ЛТД», 2006. – 323 с.

Стаття надійшла до редакції 27 вересня 2011 р.