

ФІЛОСОФІЯ АУДИТУ ТА ЙОГО СУТНІСТЬ

У статті розглянуто філософські аспекти аудиту та його сутності як суспільного відношення, що містить в собі діалектичне протиріччя.

Визначено основні закономірності та постулати аудиту

Вступ. У науковій літературі філософські аспекти та закономірності аудиту переважним чином досліджувалися зарубіжними вченими на рівні формальної логіки. Серед таких вчених необхідно відзначити Шарафа Х.А., Робертсона Дж. та інших. В їх працях звертається увага на наявність протиріч і конфліктів в сфері аудиторської діяльності.

З урахуванням реалій сьогодення явно недостатньо вивчати аудит тільки з позиції формальної логіки без з'ясування його різноманітних та суперечливих властивостей. Існує потреба розглянути аудит, як складне суспільне відношення, керуючись законами філософії та категоріями діалектики.

У результаті саме такого методологічного підходу можливо визначити сутність аудиту та аудиторської діяльності як соціального протиріччя. Шляхом аналізу цього протиріччя сформулювати закономірності та постулати аудиту. Таким чином, знайти можливості та шляхи вдосконалення аудиторської діяльності в Україні. Саме в цьому полягає основна мета та завдання дослідження.

Методи дослідження. При проведенні дослідження використано формально-логічний аналіз, закони і категорії діалектичної логіки. Проведено системне вивчення та узагальнення досліджень вітчизняних та зарубіжних авторів, протоколів засідань Спілки аудиторів України та Аудиторської палати України, ресурсної бази Internet.

Аналіз досліджень та публікацій з даної тематики. Філософська проблематика аудиту ще не знайшла належної уваги з боку вітчизняних вчених. Відповідні праці з цього питання присвятили, зазначені вище зарубіжні вчені. Вітчизняні вчені, Білуха М.Т., Баранова А.О., Бутинець Ф.Ф., Бондаренко Н.О., Дорош Н.Н., Загородній А.Г., Кужельний Н.Т., Пилипенко І.І., Редько О.Ю., Сопко В.В., Янчева Я.М. та інші в основному зосереджені на проведенні аналізу зарубіжного досвіду та його запровадженню у вітчизняну практику фундаментальних наукових праць щодо концептуальних засад аудиту та аудиторської діяльності явно бракує.

Викладені прогалини негативно позначаються на практиці. У сфері вітчизняного аудиту постійно виникають різного роду негаразди. Для їх належного вирішення необхідно пізнання на сучасному рівні основних закономірностей аудиторської діяльності.

Результати дослідження. Важливим завданням сьогодення для нашої країни є курс на європейську інтеграцію, який передбачає необхідність реформування державних інститутів, громадянського суспільства, а також гармонізацію вітчизняного законодавства до європейського. Успішно здійснити такі заходи неможливо шляхом звичайного копіювання зарубіжного досвіду без врахування реального стану справ в нашій країні. Для з'ясування тенденцій та закономірностей суспільного розвитку в обов'язковому порядку необхідно проводити фундаментальні наукові дослідження, в тому числі в конкретних сферах життєдіяльності (1, 2, 3).

Викладене в повній мірі стосується і аудиту, як складової частини фінансового контролю в нашій державі. Перші кроки запровадження Міжнародних стандартів аудиту (МСА) переконливо свідчать про наявність суттєвих

розбіжностей стосовно складання і перевірки фінансової звітності, існування різнопланових вимог користувачів до фінансової звітності, відчутність повноцінного суспільного нагляду за аудиторською діяльністю та інших негараздів. Чого тільки варті постійні спроби внесення діаметрально протилежних змін до Закону України “Про аудиторську діяльність”. Намагання підпорядкувати аудит державним органам і тим самим обмежити його незалежність та створити умови для корупції (4 – 8).

Сама якість роботи багатьох аудиторських фірм, в силу цілого ряду обставин, продовжує залишатися досить низькою. За відсутності відповідного доходу аудиторські фірми виявляються неспроможними профінансувати додаткові витрати на створення системи внутрішнього контролю. В свою чергу замовники аудиторських перевірок намагаються укласти договори за мінімальними розцінками з окремими аудиторами – суб'єктами підприємницької діяльності або з невеликими чи просто номінальними фірмами. В наслідок чого має місце звичайне придбання аудиторського висновку без будь-якої перевірки.

Такий стан розвитку аудиту в Україні потребує всебічного аналізу в аспекті концептуальних засад аудиторської діяльності. Зокрема існує необхідність з'ясування філософії аудиту та його сутності з позиції основних законів діалектики.

На сьогоднішній день явно бракує такого ряду наукових досліджень. При висвітленні концептуальних засад аудиту вітчизняні вчені, як правило, обмежуються посиланнями на праці зарубіжних авторів. В наслідок чого вивчення зарубіжного досвіду продовжує страждати формальністю. Його використання в практичній площині переважним чином направляється на примітивне пристосування з метою вирішення приватних інтересів певної групи осіб.

З наявних джерел відомо, що проблематику філософії аудиту та його концептуальних засад свого часу досліджували зарубіжні вчені Шараф Х.А., Робертсон Дж.К., Арекс А., Адамс В., Лоббекс Дж. та інші. В їх працях сформульована відповідні постулати аудиту, які визнають наявність протиріч і конфліктів в аудиторській діяльності. Разом з тим, фундаментальний аналіз філософії аудиту та його сутності з позиції законів діалектики проведено не було (9 – 13).

Як свідчать реалії сьогодення, недостатньо вивчати аудит сам по собі в одному і тому ж відношенні без з'ясування його різноманітних та суперечливих властивостей, керуючись тільки формальною логікою, що спирається на закони тотожності, несуперечності та інші закони. Назріла необхідність розглянути аудит в різних відношеннях, як складне соціальне явище, в аспекті діалектичної логіки, що ґрунтується на законі єдності і боротьби протилежностей та інших законах і категоріях філософії.

Тому не зайвим буде звернути увагу на такі закони діалектики, як закон єдності і боротьби протилежностей, закон взаємного переходу кількісних змін у якісні та закон заперечення заперечення. Саме закони та відповідно категорії філософії і відкривають шлях до пізнання універсальних принципів існування буття і свідомості, в тому числі концептуальних засад такого соціального явища, як аудиторська діяльність (14-17).

Закон єдності і боротьби протилежностей характеризує внутрішнє джерело руху і розвитку природи, суспільства та свідомості. Згідно цього закону першопричиною будь-якого руху та розвитку є внутрішні суперечності, що притаманні всім предметам та явищам об'єктивної дійсності. Нерозривна та постійна взаємодія протилежностей призводить до взаємного переходу однієї сторони суперечності в іншу, а тим самим до постійної боротьби між ними та формування відносної єдності.

Єдність становить певний збіг протилежностей, обумовлений тим, що вони взаємно породжують одна одну і одна без одної не існують. В свою чергу, боротьба протилежностей має абсолютний характер в наслідок того, що протилежності взаємно виключають одна одну, а їх постійна взаємодія призводить до сутичок між собою у вигляді різноманітних форм взаємної боротьби. В кінцевому рахунку боротьба протилежностей веде до розв'язання суперечностей та переходу їх до якісно нової суперечності, а тим самим до розвитку предметів та явищ з позитивними чи негативними змінами.

Ще древньогрецький філософ Геракліт звернув увагу на те, що все складається з протилежностей і визначає сутність будь – якої речі або процесу. В результаті взаємодії протилежностей виникає напружений стан та формується певна гармонія речі у вигляді вищої єдності. При цьому боротьба протилежностей, за висловом Геракліта, є справжньою справедливістю та умовою існування космосу.

Якщо закон єдності і боротьби протилежностей характеризує внутрішнє джерело процесу розвитку, то закон взаємного переходу кількісних змін у якісні вказує на сам механізм руху та розвитку. Зокрема надає відповідь на питання: яким чином розпочинається зміна речей або явищ та яких форм вона набуває при переході від старого до нового. В аспекті цього закону категорія "якості" розглядається як сукупність властивостей речі або явища, що обумовлюють їх відносну стійкість та відмінність від інших предметів або явищ, які в свою чергу формують відповідну визначеність речі або явища.

Необхідно розрізнати безпосередньо визначеність якості речі або явища, що сприймається на емпіричному рівні органами відчуттів, і якість у вигляді суттєвих властивостей, які визначаються опосередковано шляхом пізнання та теоретичного узагальнення. Як правило, такого ряду теоретичні узагальнення здійснюються за допомогою абстрагування.

В свою чергу категорія "кількість" відображає певні параметри речі або явища у вигляді величини, обсягу, темпу руху, інтенсивності розвитку та тривалості існування. Гегель пропонував розглядати кількість, як зняту визначеність, що виступає запереченням якості і в наслідок взаємодії з нею утворює діалектичну протилежність. "Знята визначеність" означає збереження, утримання і припинення речі або явища.

До певного часу зміна кількості та її вплив на якість предмета або явища залишає їх самими собою, оскільки міра не змінюється. Саме за допомогою категорії "міра" визначають таку єдність кількості і якості, в наслідок якої предмет або явище дорівнює самому собі. В мірі, як "знятій визначеності" кількість і якість втрачають свою самостійність і виступають як сторони протилежності, що утворюють діалектичну єдність кількісно-якісної визначеності. В наслідок чого певній якісній визначеності предмета або явища завжди відповідає тільки необхідна визначеність, яка обов'язково перебуває у єдності та взаємодії. Кількість може коливатися в обсягах певної міри без зміни якості предмета або явища. Міра виступає конкретною межею існування предмета або явища у відповідній якості. При виході за її межі відбувається якісна зміна предмета або явища перетворення їх в нову міру співвідношення кількості і якості, тобто в інший предмет або явище.

При цьому необхідно врахувати, що в об'єктивній дійсності має місце взаємний перехід кількості у якість і навпаки. Що стосується кількісних змін, то вони не завжди бувають одноманітними та стабільними. Кількісні зміни можуть відбуватися шляхом поступового нагромадження, раптово спричинити появу нової якості або обумовити перехід якості у нову кількість. За будь-яких умов кількість і якість будуть взаємодіяти як діалектичне протиріччя, а тим самим визначати механізм розвитку предмета або явища.

Закон заперечення заперечення вказує на напрямок і форми розвитку в результаті єдності сталості і змінності, виникнення нового на основі старого, закономірного зв'язку між тим, що заперечується і тим, що заперечує. Така спадкоємність відбувається об'єктивно, як діалектичне заперечення властивостей старого і утвердження властивостей нового але у перетвореній формі та "знятому" вигляді.

Старе і нове становлять дві сторони діалектичного заперечення. Саме процес збереження позитивного і спроможного розвиватися іменують "зняттям" заперечення. Зняття заперечення полягає у подоланні старого шляхом збереження у ньому того позитивного, що досягнуто на попередній стадії.

Діалектичне заперечення розвивається не в наслідок втручання зовнішньої сили, а в результаті самозаперечення та переходу предмета або явища в свою протилежність. В новому протиріччі заперечуване і те, що заперечує виступають сторонами єдиної суперечності. В цій суперечності внутрішньою причиною розвитку є не що інше, як боротьба протилежностей.

Таким чином, заперечення заперечення одночасно є абсолютним і відносним. Абсолютне тому, що розвиток будь-якого предмета або явища здійснюється тільки шляхом заперечення. Відносно тому, що в процесі розвитку відбувається не абсолютне знищення предмета або явища, а збереження його певних властивостей, які необхідні для подальшого розвитку.

При цьому слід враховувати, що заміна одного предмета або явища іншим не завжди є прогресивним розвитком. В реальній дійсності має місце і регресний розвиток, в якому зміна предмета або явища не тільки не містить виникнення життєздатних властивостей, а навпаки веде до їх втрати.

В процесі розвитку прогрес і регрес виступають протилежностями. Для наглядності прогрес демонструють висхідною лінією, а регрес – спадною. Умовно стан єдності прогресу і регресу можливо позначити однією висхідною лінією. Коли регрес стає підпорядкованим, то розвиток набуває форми спіралі, в якій розвиток як би повторює пройдені вже рівні але інакше на вищій стадії.

В цілому заперечення заперечення проходить три основні стадії:

1. Вихідний стан розвитку предмета або явища.
2. Перетворення предмета або явища на протилежність шляхом заперечення.
3. Перетворення цієї протилежності на свою протилежність.

На кожній з цих стадій відбувається роздвоєння єдиного і перехід протилежностей один в одного, а тим самим проявляється дія закону взаємного переходу кількості у якість, а також закону єдності і боротьби протилежностей. В наслідок дії цих законів нове врешті рещт прокладає собі дорогу через безліч випадковостей та регресних тенденцій, в наслідок чого набуває прогресивного змісту і на певний час стає нездоланим.

Викладені вище закони діалектики в своїй основі ґрунтуються на такому філософському принципі пізнання об'єктивної дійсності, як принцип протиріч. Зазначений принцип орієнтує сприймати протиріччя та обумовлені ним конфліктні явища в якості універсальної структури, присутньої у всіх сферах природного, соціального і духовного буття. Ще древні філософи вбачали, що універсальною основою існування різноманітних форм дійсності є система внутрішніх протилежностей.

Пізнавальний напрямок щодо встановлення протиріч та їх філософського аналізу в повній мірі стосується аудиту та аудиторської діяльності. За своєю суттю аудиторська діяльність і сам аудит є не що інше, як суспільне відношення, джерелом розвитку якого виступає соціальне протиріччя.

Визнання принципу протиріччя, як головного аналітичного методу передбачає, що соціальному протиріччю надається статус основного філософського дослідження аудиту та аудиторської діяльності. Цей принцип надає можливості з достатньою повнотою описати аудит та аудиторську діяльність в аспекті конфліктів, антогонізмів, розбіжностей, контрастів, дисонансів і тому подібне. Принцип протиріччя вимагає не уникати драматичних соціальних колізій, а всебічно їх аналізувати та безкомпромісно оцінювати. При цьому сприймати негативне та конфліктне явища не в якості випадкових, а як об'єктивно необхідні. З метою встановлення максимально точного соціального діагнозу суспільним відношенням в сфері аудиторської діяльності та аудиту необхідно не упустити з поля зору протилежний ціннісний полюс протиріччя з наявною в ньому перспективою досягнення соціальної гармонії.

Аудит, як основний напрямок аудиторської діяльності в реальній дійсності виступає у вигляді достатньо складного суспільного відношення, що включає в себе співпрацю багатьох індивідів з їх стосунками до оточуючого середовища і один до одного.

Основа будь – яких суспільних відносин становлять соціальні зв'язки, які об'єднують індивідів у певні групи та інші структури суспільства. Ядро цих зв'язків складається з різноманітних стосунків схожості і відмінності, рівності і нерівності, панування і підлеглості та інших взаємних протилежностей. Суперечлива сутність суспільних відносин обумовлює виникнення соціальних конфліктів в тій чи іншій формі.

Подібно іншим суспільним відносинам аудит, що має стійку та різноманітну структуру колективних та індивідуальних зв'язків, згідно законів діалектики формується і розвивається відповідно до власного предмету діяльності. В даному випадку таким предметом діяльності є перевірка фінансової звітності стосовно її достовірності, повноти та відповідності законодавству.

При розгляді суспільних відносин не вимагається з'ясувати достеменну характеристику індивідів як конкретної особистості. В якості суб'єктів таких відносин вони виконують певні соціальні ролі, що мають безособове значення. Тому суспільні відносини потрібно відрізнити від інших взаємних зв'язків між людьми, в першу чергу від індивідуальних стосунків, пов'язаних з безпосереднім психологічним спілкуванням.

В аудиті, як суспільному відношенні, основними суб'єктами, а відповідно і сторонами соціального протиріччя, є аудитори, адміністрація підприємства, установи чи організації, що складає фінансову звітність, замовники аудиту та інші користувачі фінансової звітності. Якщо керуватися таким методологічним підходом, то філософську або діалектичну сутність аудиту необхідно розглядати, як соціальне протиріччя стосовно перевірки фінансової звітності сторонами якого виступають аудитори, адміністрація підприємства, що складає фінансову звітність, замовники аудиту та інші користувачі фінансової звітності. Ядром цього протиріччя є стосунки між зазначеними суб'єктами з приводу самої перевірки фінансової звітності з метою встановлення її достовірності, повноти та відповідності законодавству шляхом з'ясування наявності чи відсутності перекозень фінансової звітності, обумовлених шахрайством або помилкою.

Само собою зрозуміло, що будь – яка перевірка фінансової звітності тягне за собою додаткові матеріальні та інші витрати з боку замовників аудиту та адміністрації підприємства, що склала фінансову звітність. Якщо одна сторона цього суспільного відношення проявляє зацікавленість в зменшенні таких витрат, то інша сторона в особі аудитора хоче за виконану роботу мати більший дохід. В

наслідок чого об'єктивно між цими сторонами виникає певне соціальне протиріччя, яке за наявності суттєвих перекручень фінансової звітності, обумовлених шахрайством або помилкою, набуває форми соціального конфлікту. За таких умов адміністрація підприємства, що складала фінансову звітність, буде намагатися умовити аудитора скрити виявлені перекручення фінансової звітності. Подібного роду тиск на аудитора будуть чинити і замовники аудиту, якщо вони не зацікавлені в оприлюдненні негативних результатів аудиторської перевірки та притягненні до відповідальності винних осіб.

Інші користувачі фінансової звітності, що знаходяться поза договірними стосунками, незалежно від тих чи інших обставин хочуть отримати максимально об'єктивні результати аудиторської перевірки. У зв'язку з цим вживають всіляких заходів для попередження можливої змови аудитора з іншими суб'єктами щодо укриття від оприлюднення виявлених перекручень фінансової звітності, в тому числі шляхом запровадження суспільного нагляду за аудиторською діяльністю.

Наявність в аудиті та аудиторській діяльності суб'єктів з протилежними інтересами обов'язково призводить до того, що вони обумовлюють і взаємно виключають один одного. Взаємне обумовлення або взаємне припущення означає, що аудит та аудиторська діяльність подібно іншим суспільним відношенням можуть існувати тільки в єдності суб'єктів з протилежними інтересами.

Подібні характеристики аудиту в загальних рисах висловлювалися різними вченими ще в середині минулого століття. Зокрема Р.Адамс зазначав, що "Без аудиту нема надійності рахунків. Без надійності рахунків нема контролю. А без контролю що вартує влада" (9).

Свого часу зарубіжними вченими Р.К. Маунцом, Х.А. Шарафом, Дж.К. Робертсоном та іншими були проведені певні дослідження щодо повності конфліктів у сфері аудиту та можливостей їх позитивного вирішення (9, с.30-96; 10, с. 70-105). Результати таких досліджень знайшли своє відображення у відповідних постулатах аудиту. Спочатку Р.К. Маунц та Х.А. Шараф прийшли до висновку, що конфлікт аудитора й адміністрації не є неминучий. В подальшому, коли соціальне протиріччя в сфері аудиторської діяльності набуло більш очевидного та переконливого змісту, Дж.К. Робертсон уточнив, що завжди існує ймовірність зіткнення інтересів аудитора та керівників підприємства, що перевіряється (11).

Деякі вчені вважають, що висновок Дж.К. Робертсона є абсолютно протилежним до висновку Р.К. Маунца та Х.А. Шараф. При цьому визнають, що конфлікт інтересів аудитора та адміністрації завжди потрібно брати до уваги. Тим самим визнають наявність протиріччя у сфері аудиторської діяльності (18).

В дійсності зазначені постулати аудиту не є абсолютно протилежними один до одного. Вони характеризують різні аспекти аудиту, як соціального протиріччя і в наслідок цього доповнюють один одного. Р.К. Маунц та Х.А. Шараф вважають, що для аудиту, як соціального протиріччя, виникнення конфліктного стану не є неминучим. В свою чергу, Дж.К. Робертсон, наполягає на тому, що завжди існує ймовірність виникнення конфліктного стану в аудиті, як соціальному протиріччі.

Основна проблема полягає в тому, що Р.К. Маунц, Х.А. Шараф та Дж.К. Робертсон розглядають зовнішні прояви аудиту, як соціального протиріччя, на рівні формальної логіки, що керується законами тотожності та несуперечності. Такий методологічний підхід містить в собі відповідно обмеження і не дозволяє належним чином визначити сутність аудиту шляхом аналізу його різноманітних зовнішніх проявів.

Якщо розглянути наведені вище постулати Р.К. Маунца, Х.А. Шарафа та Дж.К. Робертсона з позиції діалектичної логіки, то в них йде мова про таку сутність аудиту, як соціальне протиріччя. В залежності від тих чи інших обставин воно може набувати різноманітного змісту та соціального конфлікту. В свою чергу соціальний конфлікт є проявом такої сторони соціального протиріччя, як боротьба протилежностей. В даному випадку сама єдність у вигляді різнопланових стосунків щодо предмета діяльності виступає умовою соціального конфлікту.

В науковій літературі по різному визначають стадії, етапи або фази соціального конфлікту(19,20). В основному пропонують становлення та розвиток соціального конфлікту розглядати в аспекті таких стадій:

1. Виникнення соціальної напруженості та усвідомлення протилежності інтересів.
2. Зростання соціальної напруженості та становлення конфлікту.
3. З'ясування або ігнорування можливостей для взаємопорозуміння та відповідного вирішення конфлікту.
4. Розгортання конфлікту та відкритої боротьби.
5. Розв'язання соціального конфлікту та завершення певного соціального протиріччя шляхом його перетворення інше соціальне протиріччя.

Характерно, що відкрита боротьба може набувати характеру атогонізму. Протиріччя в такому стані неможливо розв'язати в межах того процесу, де воно виникло і продовжує існувати. Потрібна інша основа взаємодії та нова якість стосунків.

Будь-який соціальний конфлікт, в тому числі у сфері аудиту та аудиторської діяльності, може мати свідомий або стихійний характер. Все буде залежати від усвідомлення суб'єктами своїх інтересів і дій, що впливають на інтереси інших суб'єктів. Як правило, суб'єкти з протилежними інтересами в різний час і не в повній мірі усвідомлюють протилежність своїх інтересів. Вигідне положення отримують ті суб'єкти, які раніше і глибше усвідомили свої інтереси. Вони намагаються завчасно розробити плани, спрямовані на реалізацію своїх інтересів шляхом врахування або ігнорування інтересів інших суб'єктів.

Ті особи, що вчиняють шахрайські дії при складанні фінансової звітності завчасно обирають такі способи маніпуляції та фальсифікації, які мінімально відображаються в бухгалтерських документах. В наслідок цього винні особи у порівнянні з аудитором струмують більш вигідне становище щодо приховування перекручень фінансової звітності.

У зв'язку з цим, об'єктивну відповідь на питання стосовно того, наскільки конфлікт аудитора і адміністрації не є неминучий та чи завжди існує ймовірність зіткнення інтересів аудитора та керівників підприємства, можливо надати виключно з позиції розглянутих вище основних законів філософії. Формальної логіки в цьому випадку явно недостатньо.

Визнання такого факту, що сутність аудиту, як суспільного відношення, становить соціальне протиріччя, говорить про те, що зазначене протиріччя в обов'язковому порядку набуває стану соціального конфлікту за умови виявлення аудитором суттєвих викривлень фінансової звітності, обумовлених шахрайством або помилкою. Такий конфлікт буде мати місце навіть тоді, коли аудитор на вимогу адміністрації підприємства, що перевіряється, скриє від офіційного оприлюднення встановлене ним суттєве перекручення фінансової звітності. Якщо аудитор в силу недостатньої кваліфікації та інших обставин не виявить наявних суттєвих перекручень фінансової звітності, то соціальний конфлікт не зникає, а продовжує існувати. В цих випадках конфлікт набуває латентного характеру і в подальшому не виключається можливість переростання його в більш гостру форму, коли скриті або невстановлені аудитором перекручення фінансової звітності будуть виявлені іншими зацікавленими особами.

За відсутності суттєвих перекозчень фінансової звітності аудит та аудиторська діяльність, як суспільне відношення, збережуть свій стан соціального протиріччя, в якому взаємодія суб'єктів з протилежними інтересами не переросте в соціальний конфлікт. При цьому сама боротьба суб'єктів з протилежними інтересами збереже своє значення, як джерело розвитку аудиту та аудиторської діяльності у вигляді соціального протиріччя.

З урахуванням викладеного, можливо в деякій мірі погодитись з висновком Р.К. Маунца та К.А. Шарафа, що конфлікт адміністрації підприємства і аудитора не є неминучий. Разом з тим, такий висновок не враховує наявність діалектичного протиріччя в самій суті аудиту та аудиторської діяльності. Наведене зауваження стосується і висновку Дж.К. Робертсона, з приводу того, що завжди існує ймовірність зіткнення інтересів аудитора та керівників підприємства, що перевіряється. Наявність в аудиті та аудиторській діяльності соціального протиріччя переконливо свідчить, що інтереси аудитора та керівників підприємства, що перевіряється, завжди знаходяться в постійному зіткненні та боротьбі, а за певних обставин подібного роду зіткнення інтересів набувають стану соціального конфлікту.

Таким чином, наскільки конфлікт аудитора і адміністрації не є неминучий та чи завжди існує ймовірність зіткнення інтересів аудитора та керівників підприємства, в кінцевому рахунку залежить від наявності суттєвих перекозчень фінансової звітності. За будь – яких умов посадові особи винні у перекозченнях фінансової звітності повинні нести за допущені правопорушення юридичну відповідальність. З іншого боку аудитор за скриті або невиявлені факти перекозчень фінансової звітності також повинен притягатися до юридичної відповідальності.

З урахуванням наведених обставин, аудит та аудиторська діяльність, як соціальне протиріччя, що має вагоме суспільне значення, в обов'язковому порядку підлягає нормативному регулюванню, в результаті чого вони набувають змісту правового суспільного відношення (21, 22). Хоча суспільне відношення є первинним стосовно норм права, разом з тим правове відношення має певну особливість та самостійність. В такому відношенні суб'єктів пов'язує та ставить у залежність один від одного наявність конкретних юридичних прав та обов'язків за допомогою яких здійснюється регулюючий вплив на поведінку людей безпосередньо або опосередковано причетних до аудиту та аудиторської діяльності.

Характерно, що поведінка суб'єктів правових відносин у сфері аудиту та аудиторської діяльності не лише взаємопов'язана, а також чітко визначена юридичними нормами, що встановлюються та санкціонуються державою. Це означає, що держава або уповноважена нею особа, закріплює в нормі права оптимальну чи допустиму модель поведінки з можливістю прийняття самостійного рішення. Саме такий зміст мають нормативні акти, які регламентують аудит та аудиторську діяльність, що містить в собі суспільне відношення у вигляді соціального протиріччя та соціального конфлікту.

Сам аудит та аудиторська діяльність виникли не самі по собі, а в результаті формування та становлення певного соціального протиріччя. Суть цього протиріччя полягає в тому, що повноваження управління майном на певному стані економічного розвитку товарного виробництва стали відокремлюватися від власника майна. Тим самим виникла необхідність запровадження додаткового специфічного контролю за використанням майна сторонніми особами.

Деякі науковці вважають, що така трансформація відносин власності призвела до значних соціальних конфліктів. З їх точки зору, "Відразу почалися конфлікти інтересів: власники прагнули не тільки зберегти, а й примножити

власність, а менеджери намагалися самі перейти до категорії власників, часто використовуючи надані їм можливості на шкоду своїм роботодавцям". (23, с. 186)

Взагалі, стосовно зародження і становлення аудиту існує багато різних поглядів. Основні теоретичні концепції виникнення аудиту в його класичному стані орієнтуються на вивченні декількох проблемних ситуацій, які за своїм змістом зазначені проблеми відображають не що інше, як певне соціальне протиріччя.

Перша концепція ґрунтується на тому, що існує конфлікт інтересів між власниками і управляючими компанії. Аудитор в таких випадках виступає в ролі третейського судді, що засвідчує порядність управляючих щодо складання фінансової звітності.

Друга концепція вважає, що кожен інвестор компанії не впевнений у достовірності фінансової звітності. У зв'язку з цим виникає необхідність підтвердження її достовірності аудитором.

Третя концепція розглядає психологічне підґрунтя стосовно мотивацій поведінки управляючих, інвесторів, власників та інших користувачів фінансової звітності. За наявності аудиторської перевірки управлінський персонал буде більш ретельно ставитися до ведення бухгалтерського обліку. В наслідок цього довіра до фінансової звітності з боку власників та користувачів значно підвищиться.

В дійсності кожна з перелічених концепцій описує аудит в аспекті окремих зовнішніх проявів його сутності, як соціального протиріччя. Одні автори звертають увагу на конфлікт інтересів між власниками та управляючими, а інші підкреслюють необхідність надання впевненості інвестору, щодо достовірності фінансової звітності, в тому числі шляхом забезпечення відповідної мотивації з боку управлінського персоналу та користувачів фінансової звітності. Така мотивація проявляється в тому, що з одного боку аудит спонукає належним чином вести бухгалтерський облік, а з іншого боку бухгалтерська звітність отримує відповідну довіру користувачів. В процесі свого історичного розвитку аудит та аудиторська діяльність як суспільне відношення, що містить в собі соціальне протиріччя наповнювалися різноманітним змістом. На кожному історичному етапі їх мета та завдання змінювалися, хоча сутність у вигляді діалектичного протиріччя зберігалася.

Відображенням даного розвитку аудиту є відповідні теорії (24, с.629-630, 25, с. 18-36). Зокрема теорія агентів, теорія про роль аудитора як інструмента соціального контролю за веденням бухгалтерського обліку, квазіокритична теорія, теорія модератора, поліційна теорія, теорія підтвердження кредитоспроможності.

Спочатку аудиторів досить детально перевіряли звітність директорів підприємств, котрі вважалися "агентами", що призначалися власниками. Вибіркові перевірки не проводили, а вивчали всі рахунки і стежили за витрачанням коштів. На цьому етапі соціальна функція аудитора мала обмежений характер, оскільки фінансова система знаходилася на початковій стадії розвитку.

В подальшому аудитора відповідними законами уповноважили виконувати соціальну функцію контролю за бухгалтерським обліком. В його обов'язок входило підтвердження фінансової звітності для широкого кола користувачів. Постійний контроль за діяльністю підприємства змінився на перевірку аудитором річної фінансової звітності. В наслідок цього в аудиті та аудиторській діяльності як соціальному протиріччі розпочався процес взаємного переходу кількості у якість шляхом заперечення заперечення. При цьому джерелом розвитку залишався закон єдності і боротьби протилежностей.

В ході подальшого економічного зростання виникло банкрутство підприємств та втрати капіталу в результаті шахрайства управлінського персоналу. Розгортання таких соціальних протиріч і призвело до того, що аудитори на загальнодержавному рівні отримали повноваження щодо виконання соціальної функції контролю за бухгалтерським обліком.

Стрімкий розвиток ринкової економіки в свою чергу викликав посилення вимог до аудитора та вдосконалення самої методики аудиту. Головною метою аудиту стає перевірка достовірності, повноти та відповідності законодавству фінансової звітності.

Ще в 1892 році Р.К. Діксі визначає такі завдання аудиту, як виявлення обману, помилок та інших недоліків в організації обліку з метою перевірки його правильності та об'єктивності. Через деякий час Р.Х. Мотгомері пропонує запровадити "тестовий аудит", оскільки обсяги документів, що підлягали перевірці значно збільшилися (13).

Подальший розвиток аудиту як суспільного відношення характеризується тим, що в ньому, з одного боку постійно посилювалися вимоги, до професії аудитора, і до якості перевірок фінансової звітності. З іншого боку йшло розширення та уточнення повноважень аудитора, а також вдосконалення методики аудиту. В результаті взаємодії сторін цього протиріччя і відбувався взаємний перехід кількості у якість шляхом заперечення заперечення.

В наслідок такого процесу розвитку аудиту з'явилися квазіокритична теорія, теорія модератора та поліційна теорія. Квазіокритична теорія орієнтувала аудитора на необхідність врахування у висновку всіх обставин перевірки фінансової звітності. Теорія модератора пропонувала розглядати аудитора в якості посередника між різними сторонами, які висувають вимоги щодо фінансової звітності. Поліційна теорія наполягала на тому, щоб аудитор подібно "сторожовій собаці" перевіряв фактичне існування підприємства, а також подій в минулому.

Посилення вимог до аудитора розширення його повноважень обумовило появу концепції незалежності аудитора, професійного скептицизму, ризику суттєвого викривлення, достатньої впевненості, відповідальності за викривлення фінансової звітності, обумовлених шахрайством або помилкою, контролю якості та інших. В кінцевому рахунку сама діяльність щодо складання фінансової звітності та її перевірки аудитором отримали детальну нормативну регламентацію у відповідних правових актах, в тому числі міжнародного значення. Відповідно до цих теорій аудит від підтверджувального став системно – орієнтованим та обґрунтовано ризиковим.

Підтверджувальний аудит проводився шляхом детальної перевірки кожного документу бухгалтерського обліку, що призводило до великих затрат з боку аудитора та вимагало значних виплат гонорару від замовника. В результаті чого відбувалося загострення стосунків між зазначеними сторонами реального соціального протиріччя.

Проведеними науковими дослідженнями було доказано, що сумарні показники фінансової звітності можливо перевірити вибірковою обстеженням бухгалтерських документів. Тим паче, що збільшення розмірів підприємств та кількості бухгалтерських операцій не дозволяло аудитору фізично перевірити кожну таку операцію. Зазначені обставини викликали необхідність запровадження на підприємствах системи внутрішнього контролю.

Тривалий час методика вибіркового обстеження і система внутрішнього контролю існували незалежно один від одного. Потім відбулася їх гармонізація, як результат розвитку відповідного соціального протиріччя. З одного боку, було

вдосконалено систему внутрішнього контролю шляхом її орієнтації на здійснення перевірок стану бухгалтерського обліку на підприємстві. З іншого боку, аудитори в першу чергу стали оцінювати ефективність системи внутрішнього контролю і залежно від отриманих результатів визначали обсяги та напрямки перевірки. Системно орієнтований аудит дозволив в значній мірі формалізувати саму методика проведення перевірок фінансової звітності. В наслідок цього кількість перейшла в якість шляхом заперечення заперечення.

Поява системно орієнтованого аудиту не зменшила вимоги замовників та інших користувачів фінансової звітності до якості аудиту. В багатьох країнах широкого поширення набули позови до аудиторських фірм стосовно якості проведених перевірок. Не рідко такі позови мали недостатнє обґрунтування. Натомість аудитори змушені були відстоювати свою правоту в судах, а в багатьох випадках сплачувати значні суми штрафів.

Такі соціальні конфлікти привели до запровадження різного роду експертно – аналітичних оцінок аудиторського ризику. Переважна їх частина були орієнтовані на пошук прийняттого сторонами аудиторського ризику, що містить у собі поєднання двох протилежних напрямків: досягнення максимальної якості аудиту та мінімальності затрат на проведення перевірки. Поєднання цих протилежних напрямків повинно дозволяти отримати обґрунтовані висновки щодо генеральної сукупності, стосовно якої здійснюється вибірка. При цьому вибіркова перевірка повинна проводитися саме тих бухгалтерських операцій, стосовно яких ризик помилки або шахрайства є максимальним.

Викладені проблеми знайшли відповідне вирішення в цілому ряді нормативно-правових актів, в тому числі в національних і міжнародних стандартах бухгалтерського обліку та аудиту. Передумовою прийняття зазначених стандартів було створення на першому етапі національних, а потім міжнародних професійних саморегулювних організацій бухгалтерів і аудиторів в семидесятих роках минулого століття.

Нова хвиля, а точніше новий виток розвитку аудиту та аудиторської діяльності, як суспільного відношення, що містить в собі соціальне протиріччя., відбувся протягом останнього десятиліття. Причиною стали соціальні конфлікти, що виникли в Сполучених Штатах Америки та Європі в результаті серії глобальних банкрутств, масштабних корпоративних скандалів, обумовлених шахрайством персоналу та службовими злочинами керівництва. В тій чи іншій мірі такі негаразди спіткнули компанії ENRON, WORLD COM, VIVENDI, PARMALAT та інші.

Зокрема енергетичний холдинг ENRON, який займався постачанням газу, тривалий час приховував мільйонні збитки на рахунках дочірніх компаній і своїх партнерів. В багатьох випадках існуюча збитковість навіть не маскувалася в достатній мірі тому, що аудиторська фірма ARTHUR-ANDERSEN надавала недостовірні звіти. В кінцевому рахунку ця аудиторська фірма припинила своє існування. Велика п'ятірка міжнародних аудиторських фірм перетворилася на четвірку.

Зазначені соціальні конфлікти об'єктивно привели до необхідності відновлення довіри суспільства до фінансової звітності шляхом вдосконалення аудиту та посилення відповідальності управлінського персоналу. У зв'язку з цим, в Сполучених Штатах Америки в 2002 році було прийнято спеціальний Закон (SOX) "Сарбейнса – Оксли" (26, 27). Центральне місце в цьому Законі відведено незалежності аудитора та його відповідальності за виявлення шахрайства. З метою забезпечення незалежності аудитора запровадили інститут ротації аудиторських фірм, ввели заборону щодо надання суб'єктам, стосовно яких проводиться перевірка, інших послуг. Встановлено, що ніякі посадові особи не повинні впливати на аудиторські перевірки.

Відповідні заходи були здійснені в європейських країнах, а також міжнародними організаціями бухгалтерів і аудиторів. В першу чергу відбулося вдосконалення стандартів бухгалтерського обліку та аудиту.

Не залишився осторонь такого роду соціальних конфліктів і Базельський комітет з питань банківського нагляду. Окрім інших рішень, в 2002 році було ухвалено спеціальне Положення "Відношення між органами банківського нагляду та зовнішніми аудиторами банків". На виконання резолюції Базельського комітету європейські держави, в тому числі Україна схвалили необхідні нормативно-правові акти та методичні рекомендації (28, 32).

Викладене свідчить, що нинішній етап розвитку аудиторської діяльності, як суспільного відношення, що містить в собі соціальне протиріччя, характеризується наданням аудиту провідної ролі в боротьбі з такого роду соціальними конфліктами, як перекручення фінансової звітності у вигляді шахрайства (29-31). Зазначена функція аудиту з другорядних перетворилося на основну. На цьому етапі діалектичний розвиток аудиту не закінчився, а продовжується в якісно новому вигляді і з досить складним змістом. Пізнання його закономірностей не можливо без фундаментальних наукових досліджень з позиції основних законів та категорій філософії.

На підставі викладеного логічно зробити висновок, що філософська концепція або головний постулат аудиту полягає в тому, що його сутність, як суспільного відношення, становить соціальне протиріччя, яке за наявності перекручень фінансової звітності набуває стану соціального конфлікту. Керуючись таким методологічним підходом, доцільно критично оцінити постулати аудиту, які свого часу визначив Дж.К. Робертсон (11), а саме:

1. Фінансові звіти та інформацію можна верифікувати.
2. Завжди існує ймовірність зіткнення інтересів аудитора та керівників підприємств, що перевіряється.
3. Задовільна структура внутрішнього контролю зменшує ймовірність порушень і помилок.
4. Послідовне дотримання GAAP приводить до точного відображення фінансового стану та результатів операцій.
5. Якщо відсутні чіткі докази протилежного, то інформація, для підприємства, що перевіряється правильно в минулому, буде правильно і в майбутньому.
6. Перевіряючи фінансову інформацію з метою скласти незалежний висновок про неї, аудитор діє тільки як аудитор.
7. Професійний статус незалежного аудитора накладає на нього відповідні зобов'язання.

З наведених постулатів аудиту вбачається, що в них домінує формальна логіка. Натомість в сучасних Міжнародних стандартах аудиту при викладенні окремих концептуальних положень в тій чи іншій мірі простежуються елементи діалектичної логіки. Як наслідок існують певні розбіжності між наведеними постулатами.

За приклад можливо взяти перший постулат аудиту стосовно можливості верифікувати фінансову звітність та іншу інформацію.

Сам термін "верифікація" походить від латинського "verificatio", що означає доказ або підтвердження. В свою чергу поняття "верифікація" переважним чином розглядається, як процес встановлення істинності висновків шляхом їх емпіричної перевірки за допомогою доказів, отриманих в результаті спостереження, виміру, експерименту або порівняння з еталонними чи дослідними зразками. Сам принцип верифікації найбільше поширення отримав серед неопозитивістів, які вважали за необхідне зводити теоретичні судження до фіксації емпіричних даних та їх протокольного оформлення (33).

В дійсності, сама по собі можливість верифікації фінансової звітності не є запорукою відсутності в ній перекручень, обумовлених шахрайством або помилкою. Залишати поза увагою аудитора вірогідність таких перекручень неможливо. Хочемо ми того чи не хочемо, а зобов'язані визнати той факт, що аудит проводиться з метою встановлення достовірності, повноти та відповідності законодавству фінансової звітності. Така мета досягається шляхом аналізу та оцінки фінансової звітності на предмет відсутності чи наявності перекручень, обумовлених шахрайством або помилкою. За умови повної відсутності перекручень фінансової звітності у кожного господарюючого суб'єкта втрачається сенс проведення перевірки і всього аудиту.

Формальний характер мають також інші постулати аудиту, запропоновані Дж.К. Робертсоном. В цих постулатах, що відображають аудит на рівні певних явищ, не простежується діалектика єдності і різноманіття відповідно до його сутності, як протиріччя. За будь-яких умов постулати аудиту повинні виступати зовнішнім виявленням сутності. В наслідок чого і виникає необхідність сформулювати наступні постулати аудиту:

1. Фінансова звітність, яка за зовнішніми ознаками відповідає встановленим вимогам, може містити викривлення, обумовлені шахрайством або помилкою.

2. Винні особи у викривленні фінансової звітності спроможні протидіяти аудитору щодо виявлення та оприлюднення таких викривлень.

3. В наслідок протидії аудитору у належному виконанні своїх службових обов'язків виникають конфлікти, розв'язання яких потребує адекватних заходів реагування з боку аудитора та інших повноважних осіб.

4. Встановлення наявності чи відсутності викривлень фінансової звітності вимагає від аудитора діяти незалежно з дотриманням професійного скептицизму, який дозволяє критично оцінити аудиторські докази та досягти достатньої впевненості.

5. В якості доказів дозволяється використовувати будь – яку належну та допустиму інформацію, на підставі якої аудитор може встановлювати наявність чи відсутність перекручень фінансової звітності.

6. Доказування та оцінка фінансової інформації, отриманої аудитором на основі аналізу ймовірних взаємозв'язків, не може ґрунтуватися на припущеннях.

7. Об'єктивна та всебічна перевірка аудитором фінансової звітності можлива з достатньо високим але не абсолютним рівнем впевненості, з помірною впевненістю щодо огляду фінансової звітності, на умовах узгоджених процедур та консультацій, які виконуються аудитором без висловлення впевненості стосовно наявності чи відсутності перекручень фінансової звітності.

8. Достатня впевненість аудитора не виключає ризику того, що виконані належним чином аналітичні та інші процедури не дадуть змоги виявити реально існуючі викривлення фінансової звітності.

9. Аудитор несе відповідальність за навмисно завдані збитки у випадку неправомірного висловлення впевненості у тому, що фінансова звітність не містить викривлень внаслідок шахрайства або помилки, а також за порушення норм професійної етики та договірних зобов'язань.

10. Особливий статус аудитора вимагає суспільного нагляду та контролю за аудиторською діяльністю.

Викладені постулати аудиту знайшли певне відображення в Міжнародних стандартах аудиту (33). Деякі з них потребують подальшого запровадження у відповідних нормативних актах та методичних рекомендаціях. Не зайвим також буде обговорити запропоновані постулати аудиту серед вчених та практиків з метою визначення напрямків їх використання для подальшого вдосконалення аудиторської діяльності в Україні.

При цьому слід зауважити, що становлення аудиту та аудиторської діяльності в Україні, як суспільного відношення, що містить в собі соціальне протиріччя, розпочалося в наслідок створення у листопаді 1992 року Спілки аудиторів України та прийняття у квітні 1993 року Закону України "Про аудиторську діяльність" (34).

Ініціаторами створення Спілки аудиторів України виступила аудиторська фірма "Аналітик" яка була зареєстрована саме в якості аудиторської фірми в 1990 році. Противниками створення спілки аудиторів України та прийняття закону України "Про аудиторську діяльність" виступив госпрозрахунковий підрозділ Міністерства фінансів України в особі "Інаудит-Україна". Співробітникам цього дочірнього відділення союзного підрозділу "Інаудиту" в основному працювали колишні держслужбовці контрольно-ревізійного управління Мінфіну України. За їх наполяганням на розгляд Верховної Ради України було внесено законопроект, який закріплював монополіне становище "Інаудиту" щодо перевірки фінансової звітності.

В супереч активній протидії "Інаудиту-України" та Мінфіну все таки вдалося прийняти досить прогресивний Закон України "Про аудиторську діяльність". В подальшому ідентичні закони прийняли Білорусія, Казахстан, та інші колишні республіки СРСР.

Ця сторінка розвитку аудиту в Україні багатьма авторами чомусь викладається досить стисло без висвітлення конфліктів, а відповідно і діалектичного становлення вітчизняного аудиту.(36, с. 11-12) Хоча, на відміну від інших держав в нашій країні розвиток аудиту та аудиторської діяльності мав досить стрімкий характер і супроводжувався цілим рядом соціальних конфліктів. Деякі з них продовжують залишатися невирішеними до цього часу.

Спочатку мало місце якісне становлення аудиту та максимальне його поширення на господарюючих суб'єктів. В середині дев'яностих років, після обрання Верховної Ради України другого скликання та зміни керівництва Спілки аудиторів України аудит розпочав втрачати свою якість. Натомість прийшли зворотні процеси (35-39).

Явно неправомірними постановами Верховної Ради України фактично зупинили норму закону щодо обов'язкового проведення аудиту. Як не дивно, ініціаторами цього рішення виступило керівництво Спілки аудиторів України в особі одного з народних депутатів. В результаті виник соціальний конфлікт.

Аудитори України розпочали висловлювати різного роду протести на адресу Верховної Ради України. З цього приводу було призначено з'їзд аудиторів України в приміщенні НТТУ "КПІ". Протилежна сторона вжила заходів щодо відмови в наданні приміщення для проведення з'їзду. Про що було повідомлено перед самим початком зібрання.

З'їзд аудиторів України з наведеного вище питання все таки відбувся в другій половині того ж дня але в іншому приміщенні. На адресу Президента України та Верховної Ради України направили відповідні резолюції.

Обов'язковий аудит поновив свій статус, хоча і досить в обмеженому вигляді. Статтю 10 Закону України "Про аудиторську діяльність" щодо обов'язкового аудиту виклали в зовсім іншій редакції.

На цьому соціальні конфлікти у сфері аудиторської діяльності не припинилися. Чого тільки варта спроба утворити такий державний орган, як Комітет з питань аудиту, якому планувалося передати певні повноваження Аудиторської палати України. В кінцевому рахунку Указ Президента України з цього питання підписано не було.

В кінці дев'яностих років розпочалося поступове відродження аудиту. Завдяки запровадженню Міжнародних стандартів аудиту цей напрямок суспільної діяльності отримав переконливий соціальний статус. З аудитом

почали рахуватися на загальнодержавному рівні. Заходи щодо його підпорядкування державним органам набули обережного, а в деякій мірі, виваженого характеру.

Натомість само запровадження в Україні Міжнародних стандартів аудиту в якості національних мало певні позитивні зрушення але суттєвих результатів щодо підвищення якості вітчизняного аудиту не принесло. Вся проблема полягає в тому, що не було в достатній мірі враховано реальний розвитку аудиту в нашій державі, наявність економічних негараздів та недосконалість законодавства. В першу чергу його невідповідність європейським стандартам.

Зокрема, Національний банк України на виконання рішень Базельського комітету з питань банківського нагляду схвалив методичні рекомендації щодо взаємодії між інспекторами банківського нагляду та зовнішніми аудиторами (28). В цих рекомендаціях запропоновано аудиторам надавати органу нагляду не тільки розширений висновок, а також усі робочі документи. Окрім того, повідомляти про конфлікти в органах банку, несподіваний від'їзд керівників банку та інші негативні події. Хоча, в рішеннях Базельського комітету про таку форму взаємодії нічого не зазначено.

В дійсності така вимога явно обмежує незалежність аудитора при проведенні перевірки фінансової звітності банку. Тим паче виконання функцій збору негативної інформації стосовно працівників банку.

Разом з тим Національний банк України залишив поза увагою рішення Базельського комітету відносно того, щоб інспектори банківського нагляду за необхідності давали аудиторам конкретні доручення щодо перевірки фінансової звітності банку. Тобто, дотримуючись принципу незалежності, виконували функції, властиві зовнішньому аудиту.

Різного роду намагання щодо підпорядкування аудиту державним органам продовжуються до цього часу. Разом з тим, директиви ЄС щодо запровадження суспільного нагляду за аудиторською діяльністю залишаються без належного розгляду (42, 43). Натомість їх намагаються використати в протилежному напрямку для утворення зазначеного органу з числа державних службовців.

Окреслений вище розвиток аудиту в нашій державі переконливо свідчить про його підпорядкованість законам діалектики. Як говорив відомий класик в ході полеміки з іншими марксистами "не тільки овес росте по Гегелю, а й російські соціал-демократи воюють між собою по Гегелю". Показовим в цьому відношенні є зміна керівництва Спілки аудиторів України та складу Аудиторської палати України в 1995, 1997 та 2012 роках. Особливу увагу привертають конфлікти, що їх супроводжували.

Дослідження діалектичного розвитку наведених подій і вітчизняного аудиту залишимо для інших авторів. Попередньо зазначимо, що подібно іншим предметам і явищам вся аудиторська діяльність розвивалась і продовжує розбиратися по спіралі шляхом заперечення заперечення, взаємного переходу кількості в якість в наслідок єдності і боротьби протилежності. Вирішення наведених вище проблем та інших конфліктів у сфері вітчизняного аудиту та аудиторської діяльності неможливо без їх філософського аналізу в аспекті основних законів діалектики. Настав час не оминати стороною життєво важливі соціальні протиріччя, а всіляко їх досліджувати з метою гармонізації суспільних відносин в нашій країні.

ЛІТЕРАТУРА:

1. *Адамс Р.* Основи аудита / Р. Адамс. – М.: Аудит; ЮНИТИ, 1995. – с. 398.
2. *Алексеенко Д.* Бурный рост рынка аудита в Украине прекратился / Д. Алексеенко // Аудитор Украины. – 2009. – № 1-2. – с. 40-45.

3. Аналитическая философия / Под. ред. Лебедева М.В., Черняка А.З. – М.: РУДН, 2004. – 740 с.
4. Аренс А. Аудит / А. Аренс, Дж. Лоббек. – М.: Финансы и статистика, 1995. – 558 с.
5. Аудит Монтгомери. – М.: Аудит, ЮНИТИ, 1997. – 542 с.
6. Аудит. – К.: Центр учбової літератури, 2012. – 540 с.
7. Бабесов Е.М. Конфликтология / Е.М. Бабесов. – Минск.: Право и экономика, 1997. – 360 с.
8. Балашов Л.Е. Философия / Л.Е. Балашов. – М.: Дашков Й.К., 2009. – 664 с.
9. Брюханов М. Искажения в финансовой отчетности: как выявить мошенничество / М. Брюханов // Финансовый директор. – 2006. – № 6.
10. Бутинець Ф.Ф. Аудит / Ф.Ф. Бутинець. – Житомир: ПП “Рута”, 2002. – 672 с.
11. Гетьман В.Т. Закон “Сарбейнса-Оксли 2002” – важный инструмент, используемый в США в борьбе с мошенничеством в финансовой отчетности / В.Т. Гетьман // Бухгалтер и закон. – М.: ООО “Издательский дом финансы и кредит”, – 2006. – с. 4-12.
12. Гончарук Д.А. Аудит / Д.А. Гончарук, В.С. Рудницький. – Київ.: Знання, 2007. – с. 81.
13. Додж Рой. Краткое руководство по стандартам и нормам аудита / Рой Додж. – М.: Финансы и статистика; ЮНИТИ, 1992. – 240 с.
14. Дорош Н.І. Контроль якості ринку аудиторських послуг в Україні та за кордоном / Н.І. Дорош // Університетські наукові записки. – 2007. – № 3 (23). – с. 264-267.
15. Закон України “Про аудиторську діяльність” від 22 квітня 1993 року № 3126 – XII.
16. Закон України “Про загальнодержавну адаптацію законодавства України до законодавства Європейського Союзу” від 23 червня 2004 р. – I.
17. Зобилевич С.Я. Політика впровадження вимог до громадського нагляду за аудиторською професією в країнах ЕС / С.Я. Зобилевич // Вісник Національного університету водного господарства та природокористування. Економіка. 4.3. Зб. наук. пр. вип. 4. – 2007. – с. 159.
18. Зубілевич С. Аудиторська діяльність в Україні: проблеми становлення перспективи розвитку / С. Зубілевич // Бухгалтерський облік і аудит, 1995. – № 9. – с. 15-18.
19. Калінська Т.А. Сучасний стан і проблеми вітчизняного аудиту / Т.А. Калінська // Науково виробничий журнал. – 2010. – № 3. – с. 20-22.
20. Козер Л. Функции социального конфликта / Л. Козер. – М.: Идея-Пресс, 2000. – 128 с.
21. Кудрявцев В.Н. Правовое поведение: норма и патология / В.Н. Кудрявцев. – М.: Наука, 1980. – 231 с.
22. Лень В.С. Облік і аудит. Вступ до фаху / В.А. Лень, В.С. Нехай. – К.: Центр учбової літератури, 2009. – 256 с.
23. Методичні рекомендації щодо взаємодії між інспекторами банківського нагляду України та зовнішніми аудиторами, схвалені Постановою Правління Національного банку України від 29.04.2004, № 191.
24. Міжнародні стандарти контролю якості, аудиту, огляду, іншого надання впевненості та супутніх послуг. – К.: Міжнародна федерація бухгалтерів; аудиторська палата України. – 2010. – Частина I. – 842 с., Частина II. – 407 с.
25. Положення з міжнародної практики аудиту 1004 “Взаємовідносини інспекторів з банківського нагляду та зовнішніх аудиторів”.

26. Постанова Кабінету Міністрів України “Про концепцію адаптації законодавства України до законодавства Європейського Союзу” від 16 серпня 1999 р. № 1496.

27. *Протасов В.Н.* Правоотношения как система / В.Н. Протасов. – М.: Юридлит, 1991. – 342 с.

28. *Редько О.Ю.* Вітчизняний аудит, вибір вектора розвитку / О.Ю. Редько // Бухгалтерський облік і аудит. – 2007. – с. 14-17.

29. *Робертсон Дж.* Аудит / Дж. Робертсон. – М.: КРМС: Контакт, 1993. – 496 с.

30. *Румянцев С.* Проблеми розвитку аудиту в Україні / С. Румянцев // Цінні папери України. – 2001. – № 7. – с. 17-19.

31. *Смирнова Л.* Аудит як засіб боротьби з шахрайством / Л. Смирнова // Економічний аналіз: Збірник наукових праць кафедри економічного аналізу Тернопільського національного економічного університету, 2010. – Випуск 6.

32. *Тимко Й.П.* Аудит в Україні: становлення і організація / Й.П. Тимко. – Ужгород, 1996. – 144 с.

33. Указ Президента України “Про затвердження стратегії інтеграції України до Європейського союзу” від 11 червня 1998 р. № 615/98.

34. *Усач Б.* Проблеми розвитку аудиту в Україні / Б. Усач // Регіональна економіка. – 2007. – № 4. – с. 217-222.

35. *Усач Б.Ф.* Виявлення фактів шахрайства у контексті аудиту фінансових звітів банків / Б.Ф. Усач // Вісник ЖДТУ. – 2010. – № 3 (53). – Частина 2.

36. *Философия /* Под. ред. Лавриненко В.Н. – М.: Юристъ, 2004. – 511 с.

37. *Философия /* Под. ред. Миронова В.В. – М.: Норма, 2005. – 928 с.

38. *Честнов И.Л.* Методология и методика юридического исследования / И.Л. Честнов. – СПб, 2004. – 128 с.

39. *Шевченко З.* Чи потрібен наш кишеньковий аудит / З. Шевченко // Цінні папери України. – 2001. – № 16. – с. 10-11.

40. *Шимін В.* Порівняння національних і міжнародних принципів аудиту / В. Шимін // Бухгалтерський облік і аудит. – 2002. – № 2. – с. 40-44.

41. *Янчева Л.М.* Аудит / [Янчева Л.М., Макєєва З.О., Баранова А.О. та ін.] – И.: Знання, 2009. – 335 с.

42. IT Control Objectives for Sarbanes-Oxley. ITG overmanse Institute. 2006

43. *Stefan Bode.* The problem of international auditing har wonisation // International Accounting: University of Glaworgam. – 2007. – 28 с.

ГОЛОВАЧ Володимир Володимирович – кандидат юридичних наук, радник Київського міського голови, голова контрольної комісії з питань приватизації.

Стаття надійшла до редакції 21.01.12 р.