

УДК 338.3:657.3

DOI: 10.31359/2312-3427-2020-4-1-14

С.В. Свірко, д-р екон. наук, професор
В.М. Паршаков, здобувач
Державний університет “Житомирська політехніка”

ВНУТРІШНІЙ ТА ЗОВНІШНІЙ АУДИТ ДІЯЛЬНОСТІ ГІРНИЧОДОБУВНИХ ПІДПРИЄМСТВ: ПРОТИРІЧЧЯ ТА ТОЧКИ ПЕРЕТИНУ

В статті розглянуті загальнотеоретичні положення аудиту діяльності гірничодобувних підприємств. На розбудову їх тезауруса сформовано визначення “економічний аудит” загалом, що дозволило сформулювати поняття “економічним аудитом діяльності гірничодобувних підприємств” під яким пропонується розуміти процес незалежного або неупередженого дослідження їх економічної діяльності (дій та фактів в кількісній та вартісній оцінці) на предмет визначення та встановлення відповідності останньої встановленим стандартам і нормам зовнішнього та внутрішнього поля регламентації, а також вимогам відповідних стейкхолдерів в межах чинного законодавства. З метою формування розширеної характеристика останнього поняття та упорядкування різнорідних підходів, проведено стратифікацію “економічним аудитом діяльності гірничодобувних підприємств” дванадцяти класифікаційних ознак. Умотивовано за базовий розподіл обрати види аудиту за суб’єктною ознакою (зовнішній та внутрішній аудит), сформовано їх характеристику та проведено порівняльний аналіз на предмет виявлення протиріччя та точок перетину.

Ключові слова: *аудит, економічний аудит, діяльність гірничодобувних підприємств, зовнішній аудит, внутрішній аудит.*

Постановка проблеми. Сучасна модель управління діяльністю вітчизняних гірничодобувних підприємств має певні особливості, що пов’язані з характеристиками власне такої діяльності. Так, в технологічному аспекті в ній ідентифікуються три рівня, в межах яких виконуються наступні завдання, що полягають у забезпеченні на: нижньому рівні – постійної і оптимальної продуктивності навантажувальних і транспортних агрегатів, а також дотримання

технологічних режимів сучасними засобами автоматичного регулювання та керування; середньому рівні – оптимізації та оперативної координації діяльності ділянок в межах виробничих комплексів кар’єру, що являють собою сукупність однотипних агрегатів або різнотипного обладнання, об’єднаного потребами технології гірничого виробництва; верхньому рівні – реалізації сукупності завдань щодо виробничої діяльності кар’єру, оцінки техніко-економічної ефективності його роботи, кадрів та оплати праці, підготовки та обслуговування гірничого виробництва, довгострокового планування, збирання інформації і аналізу техніко-економічної діяльності окремих ділянок і виробництв за той чи інший календарний період часу [1]. В інформаційному аспекті ця модель являє собою традиційний загалом для будь-якої системи управління суцільний ланцюг руху даних, що включає такі основні етапи, як то: отримання з інформативно-аналітичної підсистеми забезпечення управління вихідних відомостей про стан керованого об’єкту; на основі переробки отриманої інформації створення рішення щодо мети дії за керованим об’єктом; представлення та передача командної інформації щодо керованого об’єкту [1, 2]. Зауважимо, що як в першому, так і другому фокусі змістовного опрацювання та представлення моделі вони можуть бути реалізовані виключно за умов наявності обліку виконаних робіт зокрема та обліку господарських процесів, явищ, засобів та джерел їх утворення загалом, а також контролю за виконанням рішень зокрема та діяльністю гірничодобувних підприємств в цілому. Складовими такої системи контролю, як однієї з основних функцій управління, виступає зовнішній та внутрішній аудит.

Аналіз останніх досліджень та публікацій. Питаннями розбудови теоретичних та методологічних засад, методичних положень аудиту в цілому переймались у різні часи такі відомі вітчизняні вчені як: С. Бардаш, В. Бондар, М. Бондар, О. Білоцерківський, М. Білуха, Т. Бутинець, Ф. Бутинець, Н. Виговська, А. Герасимович, З. Гуцайлюк, Г. Давидов, Н. Дорош, І. Дрозд, В. Жук, В. Завгородній, С. Івахненко, Т. Камінська, В. Кондратьєва, О. Кожушко, М. Корінько, М. Корягін, М. Кужельний, В. Максимова, Є. Мних, К. Назарова, В. Пантелеєв, О. Петрик, І. Пилипенко, Н. Проскуріна, О. Редько, В. Рудницький, В. Рядська, Ю. Слободяник, В. Сметанко, В. Слюсаренко, С. Столярова, Б. Усач, Л. Чижевська, Ю. Чудновець, Н. Шалімова, В. Шевчук та інші. Ними було сформовано чіткий базис та відповідна надбудова у вигляді методичних підходів до здійснення аудиту. Втім, питання аудиту діяльності

гірничодобувних підприємств в одній з публікацій не були опрацьовані, що уповільнює розвиток цього галузевого спрямування.

Метою дослідження є опрацювання характерних особливостей внутрішнього та зовнішнього аудиту діяльності гірничодобувних підприємств і визначення їх протиріч та точок перетину.

Викладення основного матеріалу. В цілому поняття аудит, попри широке його застосування, не має чіткого визначення. Опрацювання описаних в спеціалізованій літературі підходів до тлумачення поняття “аудиту” дозволило ідентифікувати переважним чином три основні, які можуть бути представлені такими узагальнюючими дефініціями:

– Аудит – «це перевірка публічної бухгалтерської звітності, обліку, первинних документів та іншої інформації щодо фінансово-господарської діяльності суб’єктів господарювання з метою визначення достовірності їх звітності, обліку, його повноти і відповідності чинному законодавству та встановленим нормативам» [3];

– Аудит – незалежна перевірка фінансових звітів або фінансової інформації об’єкта (незважаючи на його прибутковість, розмір, організаційну форму) з метою висловлення думки про неї на предмет відповідності концептуальним основам фінансової звітності [4, 5];

– Аудит – це системний процес, за допомогою якого компетентний незалежний працівник здійснює об’єктивний збір і оцінки свідочств про економічні дії і події з метою визначення ступеня відповідності цих тверджень встановленим критеріям та стандартам і представлення результатів перевірки у вигляді висновку зацікавленим користувачам [6, 7, 55];

Прихильниками першого підходу, викладеного у першому Законі України “Про аудиторську діяльність” (на сьогодні втратив чинність), виступили в своїх працях такі вчені як: Н. Беренда, М. Білуха, Р. Бойко, М. Бондар, Ф. Бутинець, В. Гіжевський, Г. Головач, В. Головченко, Г. Давидов, І. Давидов, Ю. Давидов, Н. Дорош, З. Душко, А. Єлісеєва, В. Жук, А. Загородній, В. Калашнікова, Т. Камінська, В. Ковальський, М. Колос, М. Корінько, М. Корягін, Л. Кулаковська, Т. Микитенко, В. Немченко, І. Новікова, М. Огійчук, Ю. Піча, Л. Полякова, І. Рагуліна, К. Редько, О. Редько, В. Савченко, В. Слюсаренко, С. Стендер, О. Петрик, І. Пилипенко, Н. Проскуріна, Б. Усач, Л. Чернилевський, Л. Шатковська, Ю. Шемшученко та інші [8 – 28, 62]. Вочевидь, цей підхід акцентує об’єкт фокусування аудиту (фінансову звітність та дані обліку) та його мету

(встановлення достовірності, повноти, відповідності обліку та облікових даних).

Другий підхід, що розглядає об’єктну сутність аудиту в контексті фінансової звітності зокрема та фінансової інформації загалом, наполягаючи на цільовому його характері у вигляді формування думки щодо вищевказаної об’єкту, фактично збірно викладено в Міжнародних стандартах аудиту. Його підтримують переважним чином закордонні автори Додж Р., Робертсон Дж. та інші [29, 30], при цьому останній зазначає що як вид діяльності аудит «спрямований на зменшення підприємницького ризику, який можна приблизно передбачити і встановити вірогідність сприятливих подій» [30].

Третій підхід наголошує на широкому розумінні аудиту як процесу дослідження господарської системи з метою встановлення відповідності її фактів встановленим стандартам; таку позицію сповідають основоположник сучасного аудиту Р.Ч. Монтгомері, його послідовники Ф.Л. Дефліз, Г.Р. Дженік, В.М. О’Рейлі, М.Б. Хірш, а також такі вітчизняні вчені Я. Гончарук, В. Рудницький, М. Гедз, З. Гуцайлюк, Я. Мех, М. Щирба, С. Лозовицький, Л. Чернелевський, Н. Беренда [31-34, 55].

Зауважимо, що варіативність підходів не завжди отримує схвальний відгук авторів, які, подекуди, вважають, що «подібні уточнення тільки вносять плутанину в розуміння суті аудиту» [14-15]. Професор Редько О. загалом вважають, що “аудит у його сьогоденній практиці настільки різноманітний, що просто неможливо дати повне і водночас коротке його визначення” [35]; і дійсно, на підтвердження цього на сьогодні маємо такі різновиди аудиту як то: “податковий аудит”, “митний аудит”, “державний аудит”, “фінансовий аудит”, “інвестиційний аудит”, “екологічний аудит”, “кадровий аудит”, “технічний аудит”, “технологічний аудит”, “операційний аудит”, “публічний аудит”, “аудит систем управління якістю”, “аудит газотранспортної системи”, “енергетичний аудит”, “земельний аудит” “управлінський аудит”, “аудит ІТ-безпеки”, “аудит якості”, “експрес-аудит”, “PR-аудит”, “соціальний аудит”, “аудит пожежної безпеки” тощо.

Вступаючи в дискусію з вищевказаними авторами, зазначимо, що розвиток теоретичних засад, а до них відноситься і тезаурус будь якої сфери/діяльності/науки забезпечує і подальшу розбудову практичних положень. Щодо уніфікованого визначення, приєднаємось до точки зору, що на сьогодні аудит являє перевірку об’єкту на відповідність встановленим критеріям або вимогам.

Для уточнення векторного спрямування власне конкретного виду аудиту в контексті об'єкту дослідження зокрема та економічної сфери в цілому, пропонується звернутись до певних нормативних позицій (Господарського та Бюджетного кодексів, Класифікатора видів економічної діяльності тощо) і фактів та наукових положень [36, 37]. Враховуючи особливості всіх видів діяльності в межах економічної системи та їх стратифікацію (у тому числі і “державне управління загального характеру”: секція О, розділ 84, група 84.1, клас 84.11), її суб'єктно-об'єктний склад, компоненти, елементи та інші параметри пропонується до застосування поняття “економічний аудит”, що являє собою незалежне або неупереджене дослідження господарської та бюджетно-фінансової діяльності економічних суб'єктів на предмет отримання, накопичення та оцінки інформаційних даних щодо вищевказаних видів діяльності. На продовження термінологічної розбудови в межах об'єкту дослідження під економічним аудитом діяльності гірничодобувних підприємств пропонується розуміти процес незалежного або неупередженого дослідження їх економічної діяльності (дій та фактів в кількісній та вартісній оцінці) на предмет визначення та встановлення відповідності останньої встановленим стандартам і нормам зовнішнього та внутрішнього поля регламентації, а також вимогам відповідних стейхолдерів в межах чинного законодавства. Зазначене визначення враховує: первинні принципи аудиту – незалежність (щодо зовнішнього аудиту), а також неупередженість (щодо внутрішнього аудиту); всі головні структурні зрізи економічної діяльності гірничодобувних підприємств (основний, допоміжний та другорядні); основні суб'єктні види аудиту – зовнішній та внутрішній; вимогу щодо автентичності міжнародним стандартам, концептуальній основі фінансової звітності, законів України, положенням (стандартам) бухгалтерського обліку, іншим вітчизняним нормативно-правовим актам, а також внутрішнім положенням власне гірничодобувних підприємств відповідно; сучасні вимоги різних стейхолдерів до аудиту, як то адміністрації – виявлення непродуктивних витрат, сегментів та резервів підвищення ефективності та цінності господарської діяльності, драйверів зростання реальної вартості підприємства тощо; законність вищевказаних вимог.

Множина різновидів аудиту в цілому в спеціалізованій економічній літературі викладена послідовно у вигляді відповідних класифікацій. На сьогодні найбільш відомі з них представлені такими класифікаційними ознаками та угрупованнями:

– за об’єктами (операційний аудит; аудит фінансової звітності; аудит на узгодженість); за суб’єктами (внутрішній та зовнішній); за обов’язковістю (обов’язковий та необов’язковий); за частотою (періодичний та неперіодичний); за історичними стадіями розвитку (підтверджувальний, системно-орієнтований, ризикоорієнтований); за досліджуваним періодом (ретроспективний, поточний, перспективний);

– за законодавчими вимогами (обов’язковий, ініціативний, за спеціальним завданням); за відношенням до господарюючого суб’єкту (зовнішній, внутрішній); за об’єктом вивчення (фінансовий, на відповідність, операційний); за видами діяльності суб’єкта господарювання (загальний, банківський, страхових компаній, емітентів цінних паперів, іншої діяльності); за порядком призначення (первинний, повторювальний); за часом проведення (попередній, поточний, наступний); за способом проведення (суцільний, вибірковий, комбінований);

– за об’єктами (фінансової звітності; на узгодженість; операційний аудит); за суб’єктами (внутрішній, зовнішній); за обов’язковістю здійснення (обов’язковий, необов’язковий); за періодичністю проведення аудиту (періодичний; неперіодичний); за секторами економіки, до якого належить клієнт (приватного сектору, державного сектору);

В більш ранніх публікаціях відомі вітчизняні вчені-економісти Білуха М., Кузьмінський А., Голов С., Рудницький В. та інші виокремлюють також такі групувальні ознаки та види аудиту: за організаційними формами (регламентований, договірний, внутрішній, державний); за процесуальним підходом (однопредметний, багатопредметний, комісійний); за змістом і функціями (запобіжний, перманентний (оперативний), ретроспективний (післяопераційний), стратегічний); за масштабами роботи (локальний, загальний). В цілому, на сьогодні відмічається близько 40 виокремлених видів аудиту.

На підставі опрацювання представлених підходів в контексті особливостей діяльності гірничодобувних підприємств нами пропонується така класифікація видів економічного аудиту діяльності гірничодобувних підприємств (табл. 1).

За основне класифікаційне угруповання пропонується обрати перше, згідно якого за ознакою суб’єктів економічного аудиту діяльності гірничодобувних підприємств виокремлено зовнішній та внутрішній аудит. Їх протиріччя та точки дотику пропонується ідентифікувати щодо предметного вектору – діяльності гірничодобувних підприємств – через

опрацювання різниці вказаних видів економічного аудиту. Так, вітчизняні вчені і науковці у різні часи виокремлювали такі їх відмінності в розрізі наступних ознак:

– межі, об’єкт; кваліфікація; методи; мета; об’єкт; суб’єкт; постановка завдань; інформаційна база аудиту; організація роботи; затвердження планів аудиту; звітність;

– масштаб перевірки; об’єкт аудиту; кваліфікація; методи, які застосовуються; мета; звітність;

– суб’єкт; об’єкт; завдання; час; характер; регламентація; організація служби; наявність ризику; подання звітності ;

– об’єкт; кваліфікація; методи; основне завдання; мета; звітність; поняття аудиту; суб’єкт здійснення;

1. Класифікація основних видів економічного аудиту діяльності гірничодобувних підприємств

Класифікаційна ознака	Види аудиту	Характеристика видів аудиту
суб’єкти аудиту	зовнішній	незалежний економічний аудит, що проводиться періодично суб’єктом аудиторської діяльності за угодою з гірничодобувним підприємством
	внутрішній	неупереджений економічний аудит, що здійснюється безперервно штатними відповідно кваліфікованими працівниками гірничодобувного підприємства
функціональний фокус	обліковий	досліджує процес бухгалтерського обліку (фінансовий та управлінський облік) на гірничодобувному підприємстві, у тому числі його бухгалтерську звітність (фінансову та управлінську)
	операційний	досліджує діяльність гірничодобувного підприємства, у тому числі процеси та операції, окремі ділянки та структурні підрозділи останнього на предмет перевірки її процедур і методів з метою визначення результативності та ефективності
	критеріальний	досліджує співмірність або відповідність діяльності гірничодобувного підприємства або окремих посадових осіб встановленим нормативно-законодавчим та іншим критеріям за відповідними вимогами
предмет аудиту	господарський	опрацьовує господарську діяльність гірничодобувного підприємства через фінансовий, управлінський, податковий, інвестиційний, економіко-екологічний, економіко-кадровий, економіко-технологічний аудит
	бюджетно-фінансовий	опрацьовує бюджетно-фінансову діяльність гірничодобувного підприємства (у разі набуття останнім статусу одержувача бюджетних коштів, у тому числі через організаційну форму ПрАТ, де повним власником виступає держава) через фінансовий та бюджетний

		аудит
об'єкт аудиту	функціональний	вивчає діяльність гірничодобувного підприємства в розрізі: ресурсів, джерел їх утворення та господарських процесів; функцій постачання, виробництво та збут продукції; організаційних форм, методів, функцій, елементів, інструментів та етапів управління
	організаційний	вивчає діяльність гірничодобувного підприємства в розрізі його структури: підсистем, окремих структурних підрозділів
	спеціальний	вивчає діяльність гірничодобувного підприємства фокусно на запит стейхолдерів
ступінь охоплення предмету/об'єкту	простий	досліджує локально однооб'єктний елемент перерахованих комплексних об'єктів економічного аудиту гірничодобувного підприємства
	комплексний	досліджує загалом багатооб'єктний елемент перерахованих комплексних об'єктів або власне весь комплексний об'єкт економічного аудиту діяльності гірничодобувного підприємства
Необхідність проведення	добровільний	проводиться за бажанням та ініціативою власне гірничодобувного підприємства
	обов'язковий	проводиться на вимогу законодавства
запит предмету/об'єкту дослідження	профільний	проводиться фахівцями одного профілю
	комісійний	проводиться із залученням у комісію фахівців різного профілю (як то економіко-екологічний, економіко-кадровий, економіко-технологічний аудит)
досліджувані період	попередній	здійснюється на етапі проектування або планування діяльності гірничодобувного підприємства і призначений запобігати виникненню потенційних конфліктних та ризикованих ситуацій
	ретроспективний	післяопераційний аудит, що вивчає минулий стан його предмету та об'єктів
	поточний	оперативний аудит, що вивчає теперішній стан його предмету та об'єктів
	перспективний	прогнозує майбутній стан предмету та об'єктів аудиту
	стратегічний	багатобічно вивчає стратегію розвитку гірничодобувного підприємства
Регулярність проведення	перманентний	постійний економічний аудит діяльності гірничодобувного підприємства (внутрішній)
	періодичний	економічний аудит діяльності гірничодобувного підприємства, що здійснюється через певний проміжок часу (півроку, рік тощо)
	разовий	економічний аудит діяльності гірничодобувного підприємства, що здійснюється одноразово
еволюційна форма	підтверджувальний	економічний аудит, на меті якого є опрацювання та засвідчення достовірності інформаційних даних, носіїв інформації щодо діяльності гірничодобувного підприємства
	системно-	економічний аудит, що здійснюється шляхом аналізу

	орієнтований	системи внутрішнього контролю та обліку діяльності гірничодобувного підприємства
	ризико-орієнтований	економічний аудит, при проведенні якого увага фокусується на найбільш ризикованих сегментах і кластерах діяльності гірничодобувного підприємства
запит стейхолдерів (користувачів результатів економічного аудиту)	зовнішнього управління/користування	економічний аудит, що орієнтується на запити зовнішнього поля управління гірничодобувного підприємства або користування
	внутрішнього управління/користування	економічний аудит, що орієнтується на запити внутрішнього поля управління гірничодобувного підприємства або користування
	комбінований	економічний аудит, що орієнтується на запити як зовнішнього, так і внутрішнього поля управління гірничодобувного підприємства або користування
обсяг оброблених даних	суцільний	здійснюється на основі опрацювання всієї сукупності носіїв інформації щодо діяльності гірничодобувного підприємства за відповідним спрямуванням
	вибірковий	здійснюється на основі опрацювання окремого сегменту в сукупності носіїв інформації щодо діяльності гірничодобувного підприємства за відповідним спрямуванням

– масштаб діяльності; об’єкт; кваліфікація; методи, що використовуються; мета; звітність;

– місце на ринку; мета; основні функції; завдання; предмет; обсяг перевірки; результат аудиту; зацікавлені сторони; підстава для проведення; виконавець; оплата послуг; правові відносини з об’єктом перевірки; незалежність; періодичність; залежність від нормативних актів АПУ; критерії аудиту; ступінь обізнаності у справах підприємств; економічні суб’єкти, зобов’язані проводити аудит;

– мета; завдання; суб’єкти; підстава; кваліфікація; форма утворення; практичне значення; періодичність проведення; відповідальність;

– суб’єкти та характер діяльності; мета; коло питань; об’єкти аудиту; правова регламентація діяльності; відповідальність; підсумкові документи; звітність про діяльність аудиторського підрозділу;

Опрацювання представлених підходів дозволило опанувати таку сукупність відмінностей та точок дотику зовнішнього та внутрішнього аудиту діяльності гірничодобувних підприємств в розрізі відповідних ознак та рівнів власне економічного аудиту (табл. 2).

2. Відмінності та збіг теоретичних та практичних характеристик зовнішнього та внутрішнього аудиту діяльності гірничодобувних підприємств

Ознака	характеристика зовнішнього аудиту	характеристика внутрішнього аудиту
Теоретична площина		
зміст поняття	незалежне зовнішнє дослідження економічної діяльності гірничодобувних підприємств на запит суспільна, законодавства або замовника такого дослідження	складовий елемент контрольної функції управління гірничодобувним підприємством, що полягає в безперервному організаційно незалежному неупередженому внутрішньому дослідженні його економічної діяльності з метою визначення прогалин, резервів та оцінки її результативності і ефективності
мета	полягає у виконанні цілей,	які формуються керівництвом та службою внутрішнього аудиту гірничодобувного підприємства
	які формуються законодавством, інтерпретацією судових положень та запитом замовника	
предмет	показники економічної діяльності гірничодобувного підприємства репрезентовані у відповідних вимірниках	
об'єкт	функції, напрями, сегменти, процеси, явища, операції в межах економічної діяльності гірничодобувного підприємства	
функції	контрольна, інформаційна, управлінська, захисна, комунікаційна, соціальна, наукова	
завдання	спрямовані на реалізацію усієї сукупності або вибірки вищевказаних функцій за для доведення професійної компетентної думки до зовнішніх користувачів результатів економічного аудиту гірничодобувного підприємства	спрямовані на реалізацію сукупності вищевказаних функцій з метою задоволення потреб адміністративно-управлінського персоналу гірничодобувного підприємства
суб'єкти	суб'єкти аудиторської діяльності	штатний фахівець з внутрішнього аудиту гірничодобувного підприємства
роль	соціально-економічна	економічна
період	здійснюється періодично	здійснюється постійно безперервно
зацікавлені сторони / користувачі результатів	органи державної та місцевої влади, регулюючі органи, інвестори, власники і акціонери гірничодобувного підприємства, банки та інші контрагенти	керівництво, власники, акціонери
обсяг та	вибірково векторний	суцільно всеохоплюючий

спрямування		
ризик	аудиторський ризик	аудиторський ризик, що призводить до ризиків економічної діяльності гірничодобувного підприємства
Методологічно-методична площина		
принципи	значимості та достовірності аудиторських доказів; надійності систем бухгалтерського обліку та внутрішнього контролю; суттєвості та достовірності; аудиторського ризику; аудиторської вибірки	
методи	загальнонаукові, спеціальні, власні	
прийоми	фактична перевірка, підтвердження, документальна перевірка, спостереження, обстеження, опитування, перевірка механічної точності, аналітичні тести, сканування, обстеження, спеціальна перевірка, зустрічна перевірка	
процедури	оцінки ризиків, тестів контролю, по суті	
форми	всі заявлені в таблиці 1 публікації	
результативний документ	Аудиторський звіт укладений згідно МСА та Закону України “Про аудит фінансової звітності та аудиторську діяльність”	Аудиторський звіт укладений згідно Стандартам внутрішнього аудиту
Організаційна площина		
принципи	етики	
	незалежність (високий ступінь через горизонтальні комунікаційні зв’язки)	незалежність (середній ступінь через ієрархічні комунікаційні зв’язки), яка тяжіє до неупередженості
	відповідальність; об’єктивність; професійна компетентність; конфіденційність; чесність; професійна поведінка; професійні норми; технічні стандарти; належна ретельність	
	організації	
	планування; документування; відповідальність за зроблений висновок; взаємодії та делегування повноважень; кооперації; повноти та об’єктивності інформування; контролю якості; правових відносин; комунікації; етапності; дотримання принципів професійної етики аудиторів; дотримання послідовності процесу аудиту	
прийоми	суцільний, вибіркового, аналітичний, комбінований	
підстава	договір на проведення зовнішнього аудиту	наказ керівника гірничодобувного підприємства, план аудиторських перевірок відділу внутрішнього аудиту
етапи	підготовчий, проміжний, основний, заключний	
регламентація	міжнародні стандарти аудиту, Кодекс етики професійних бухгалтерів, Цивільний, Господарський, Податковий, Бюджетний кодекси України, Закон України “Про аудит фінансової звітності та аудиторську діяльність”, інші підзаконні акти	Кодекси та Закони України, стандарти внутрішнього аудиту, внутрішні стандарти, регламенти та норми гірничодобувного підприємства

організаційна форма	юридична особа, приватний підприємець	структурний підрозділ, працівник гірничодобувного підприємства
оплата	розмір та умови оплати згідно умов договору	розмір та умови заробітна плата згідно трудової угоди
правові відносини суб'єктів аудиту та юридичної особи, що перевіряється	регулюються Цивільним кодексом в межах відповідних договірних відносин керівництва гірничодобувного підприємства та суб'єкту аудиторської діяльності	регулюються Кодексом законів про працю в межах трудової угоди керівництва гірничодобувного підприємства та працівника
вид діяльності вико-навців аудиторських функцій	підприємницька	трудова
відповідальність виконавців аудиторських функцій	цивільно-правова, дисциплінарна, професійна, фінансова, кримінальна та адміністративна	дисциплінарна
рівень освіти та кваліфікації виконавців	8 – 10 рівень Національної рамки кваліфікації, наявність рішення комісії з атестації про визнання кваліфікаційної придатності особи до провадження аудиторської діяльності або сертифіката аудитора	5 – 8 рівень Національної рамки кваліфікації

Результати проведеного порівняльного аналізу сформованих характеристик зовнішнього та внутрішнього аудиту діяльності гірничодобувних підприємств за сучасних об'єктивних та суб'єктивних їх умов функціонування свідчать про певні збігів та перетинах в теоретичній та організаційній площинах на тлі переважних збігів в методологічно-методичній площині. Щодо протиріч, варто вказати на відсутність діаметральних протилежностей; втім, головною контроверзою виступає неузгодженість ролі вказаних суб'єктних форм економічного аудиту та її декларативність, а саме відсутність мотивації фактичної реалізації соціального аспекту нівелює результати як першого, так і другого.

Висновки та перспективи подальших досліджень: Умовою справжнього повномасштабного долучення України до процесів глобального розвитку, а отже повноцінного включення нашої країни до світового товариства є приєднання до реалізації цілей сталого розвитку, триєдина концепція якого включає економічну, соціальну, екологічну складову. В контексті цього, економічний аудит діяльності вітчизняних гірничодобувних підприємств за своєю суттю, призначення та іншими ідентифікованими характеристиками має виступити дієвим інструментом

реалізації цього завдання на мікрорівні, що сприятиме досягненню кінцевої макроцілі: досягненню Цілей сталого розвитку для України до 2030 рр.

Бібліографічний список.

1. Бакка М.Т. Організація і планування маркшейдерських та гірничих робіт. Навчальний посібник. Житомир: ЖДТУ, 2006. 356 с.

2. Варава Л.М., Арутюнян А.Р., Варава А.А. Стратегічні аспекти вдосконалення організаційної структури управління в умовах гірничодобувних підприємств. Маркетинг і менеджмент інновацій. 2016. № 4. С. 243-255.

3. Закон України про аудиторську діяльність [Електронний ресурс] / Верховна Рада України. – Режим доступу: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/3125-12#Text>

4. Міжнародні стандарти контролю якості, аудиту, огляду, іншого надання впевненості та супутніх послуг. Видання 2012 року; [пер. з англ.]. К. : МФБ, АПУ, 2013. Ч. 1. 2013. 1018 с.

5. Міжнародні стандарти контролю якості, аудиту, огляду, іншого надання впевненості та супутніх послуг. Видання 2012 року; [пер. з англ.]. К. : МФБ, АПУ, 2013. Ч.2. 2013. 364с.

6. Адамс Р. Основы аудита; [пер. с англ.]. М. : Аудит, ЮНИТИ, 1995. 398 с.

7. Аренс Е., Лобекк Дж. Аудит. М.: Финансы и статистика, 1995. 558 с.

8. Білуха М.Т. Курс аудиту: Підручник. К.: Вища школа. Знання, 1998. 574 с.

9. Білуха М. Т., Микитенко Т. В. Фінансовий контроль: теорія, ревізія, аудит: підручник. К. : УАОІ. 2005. С. 97-102.

10. Бутинець Ф.Ф. Аудит і ревізія підприємницької діяльності. Навчальний посібник для студентів вищих навчальних закладів спеціальності 7.050106 «Облік і аудит». Житомир: ПП «Рута», 2002. 416 с.

11. Бутинець Ф.Ф. Аудит: Підруч. 2-ге вид., перероб. та доп. Житомир: ПП «Рута», 2002. 672 с.

12. Аудит: підручник / Г.М. Давидов, І.Г. Давидов, Ю.Г. Давидов та ін.: за ред. Г.М. Давидова, М.В. Кужельного. 2-ге вид. переробл. і доповн. К.: Знання, 2009. 495 с.

13. Дорош Н. Р. Аудит: методологія і організація. К. : Т-во «Знання», КОО, 2001. 402 с.

14. Головач Г. Поняття аудиту. Бухгалтерський облік і аудит. 2012. № 2. С. 53-57.
15. Душко З.О., Бойко Р.В. Пошук універсального визначення поняття аудиту. Вісник Львівської комерційної академії. Серія економічна. 2015. Вип. 48. С. 39-43.
16. Популярна юридична енциклопедія/[Кол.авт.-уклад.: В.К. Гіжевський, В.В. Головченко, В.С. Головченко, В.С. Ковальський та ін.]. К.: Хрінком Інтер, 2002. 528 с.
17. Юридична енциклопедія: в 6 т. Т.3: А-Г [авт.уклад. Шемшученко Ю.С.]. К.: «Укр. енцикл.», 2001. 792 с.
18. Тлумачний словник української мови: за ред. [Д-ра філологічних наук, проф. В.С. Калашникова]. Х.: Прапор, 2002. 992 с.
19. Кулаковська Л.П., Піча Ю.В. Основи аудиту: Навч.посіб. К.: «Каравела» Львів: «Новий світ-2000», 2002. 504 с.
20. Петрик О.А. Аудит: методологія і організація; Моногр. К.: КНЕУ, 2003. 260 с.
21. Аудит: підручник / наук. ред. І. І. Пилипенка; Нац. акад. статистики, обліку та аудиту. К. : ДП «Інформ.-аналіт. агентство», 2015. 643 с.
22. Савченко В. Я. Аудит : навч. посіб. К. : КНЕУ, 2004. 332 с.
23. Аудит. Основи державного, незалежного професійного та внутрішнього аудиту: Підручник / В. В. Немченко, К. О. Редько, О. Ю. Редько [та ін.] ; за наук. ред. В. В. Немченко, О. Ю. Редько. К.: ЦУЛ, 2012. 540 с.
24. Слюсаренко В.Є., Колісник Г.М. Аудит: навчальний посібник (друге видання доповнене). Ужгород: КП «Ужгородська міська друкарня». 2016. 456 с.
25. Загородній А.Г., Корягін М.В., Єлісєєв А.В., Полякова Л.М. Аудит: теорія і практика. Львів: «Львівська політехніка», 2004. 453 с.
26. Усач Б.Ф., Душко З.О. Організація і методика аудиту: Підруч. К.: Знання, 2006. 295 с.
27. Огійчук М.Ф., Новікова І.Т., Рагуліна І.І. Аудит: організація і методика. Навч. посібник. 2-ге вид. перероб. і допов. К.: Алерта, 2012. 664 с.
28. Шатковська Л.С. Економічний контроль на сільськогосподарських підприємствах. К.: Урожай, 1994. 272 с.
29. Додж Р. Краткое руководство по стандартам и нормам аудита; [пер. с англ.]. М. : Финансы и статистика, ЮНИТИ, 1992. 240 с.

30. Робертсон Дж. Аудит. М.: КРМС Аудиторская фирма “Контакт”, 1993. 496 с.
31. Гончарук Я.А., Рудницький В.С. Аудит : навч. посіб. К. : Знання, 2007. 443 с.
32. Гуцайлюк З.В. Мех Я.В., Щирба М.Т. Аудит (теорія, методика, збірник завдань). Тернопіль: Економічна думка, 2002. 190 с.
33. Лозовицький С.П. Аудит : навч. посіб. Львів : Магнолія 2006, 2011. 466 с.
34. Чернелевський Л.М., Беренда Н.І. Аудит. Навч. Посіб. К.: Міленіум, 2002. 466 с.
35. Редько О. Соціологія аудиту (різні думки практикуючих аудиторів). Бухгалтерський облік і аудит. 2010. №4. С. 51-56.
36. Євдокимов В.В., Грицишен Д.О., Свірко С.В. Бухгалтерський облік в секторі загального державного управління України. Том 1: бухгалтерський облік в бюджетних установах України: підручник. Житомир: Видавець О.О. Євенок, 2017. 1380 с.
37. Свірко С.В. Предметна сфера та об’єктний склад бухгалтерського обліку в секторі загального державного управління. Вісник ЖДТУ. Серія: Економічні науки. Вип. 3(81). Житомир: ЖДТУ, 2017. С. 31-44.

Reference

1. Bakka, M.T. (2006) Organizacija i planuvannja markshejders'kyh ta girnychyh robit. Navchal'nyj posibnyk [Organization and planning of surveying and mining works. Tutorial]. Zhytomyr: ZhDTU. (in Ukrainian)
2. Varava, L.M., Arutjunjan, A.R, Varava, A.A. (2016) Strategichni aspekty vdoskonalennja organizacijnoi' struktury upravlinnja v umovah girnychodobuvnyh pidpryjemstv [Strategic aspects of improving the organizational structure of management in the conditions of mining enterprises]. Marketing and innovation management, vol. 4, pp. 243-255.
3. Pro audytors'ku dijalnist' [On auditing activities]. Law of Ukraine of 22.04.93 № 3125-XII. Available at: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/3125-12#Text> (accessed 20.11.2020)
4. Mizhnarodni standarty kontrolju jakosti, audytu, ogljadu, inshogo nadannja vpevnenosti ta suputnih poslug [International standards for quality control, audit, inspection, other assurance and related services]. K. : MFB, APU, vol. 1. (in Ukrainian, trans.)
5. Mizhnarodni standarty kontrolju jakosti, audytu, ogljadu, inshogo nadannja vpevnenosti ta suputnih poslug [International standards for quality

control, audit, inspection, other assurance and related services]. K. : MFB, APU, vol. 2. (in Ukrainian, trans.)

6. Adams, R. (1995) Osnovy audita [Fundamentals of auditing]. M. : Audit, YuNITI. (in Russian, trans.)

7. Arens, E., Lobekk, Dzh. (1995) Audit [Audit]. M.: Finansy i statistika. (in Russian)

8. Biluha, M.T. (1998) Kurs audytu: Pidruchnyk [Audit course: Textbook]. K.: Vyshha shkola. Znannja. (in Ukrainian)

9. Biluha, M. T., Mykytenko, T. V. [2005] Finansovyj kontrol': teoriya, revizija, audyt: pidruchnyk [Financial control: theory, audit, audit: textbook]. K. : UAOI. (in Ukrainian)

10. Butynec', F.F. (2002) Audyt i revizija pidpryjemnyh'koi' dijal'nosti [Audit and audit of business activities]. Zhytomyr: PP «Ruta». (in Ukrainian)

11. Butynec', F.F. (2002) Audyt: Pidruch. [Audit: Textbook]. 2nd ed. Zhytomyr: PP «Ruta». (in Ukrainian)

12. Davydov, G.M., Davydov, I.G., Davydov, Ju.G. (2009) Audyt: pidruchnyk [Audit: Textbook]. 2nd ed. K.: Znannja. (in Ukrainian)

13. Dorosh, N. R. (2001) Audyt: metodologija i organizacija [Audit: methodology and organization]. K. : T-vo «Znannja». KOO. (in Ukrainian)

14. Golovach, G. (2012) Ponjattja audytu [The concept of audit]. Accounting and auditing, vol. 2, pp. 53-57.

15. Dushko, Z. O., Bojko, R. V. (2015) Poshuk universal'nogo vyznachennja ponjattja audytu [Search for a universal definition of the concept of audit]. Bulletin of the Lviv Commercial Academy. Economic series, vol. 48, pp. 39-43.

16. Gizhevs'kyj, V.K., Golovchenko, V.V., Golovchenko, V.S., Koval's'kyj, V.S. (2002) Populjarna jurydychna encyklopedija [Popular legal encyclopedia]. K.: Hrinkom Inter. (in Ukrainian)

17. Shemshuchenko, Ju.S. (2001) Jurydychna encyklopedija: v 6 t. [Legal encyclopedia: in 6 volumes]. vol.3: A-G. K.: «Ukr. encykl.». (in Ukrainian)

18. Kalashnykov, V.S. (ed.) (2002) Tlumachnyj slovnyk ukrai'ns'koi' movy [Explanatory dictionary of the Ukrainian language]. H.: Prapor. (in Ukrainian)

19. Kulakovs'ka, L.P., Picha, Ju.V. (2002) Osnovy audytu: Navch.posib [Basics of auditing: Textbook.]. K.: «Karavela» L'viv: «Novyj svit-2000». (in Ukrainian)

20. Petryk, O.A. (2003) Audyt: metodologija i organizacija; Monogr. [Audit: methodology and organization; Monograph]. K.: KNEU. (in Ukrainian)

21. Pylypenko, I. I. (ed.) (2015) *Audyt: pidruchnyk* [Audit: a textbook]. Nat. acad. statistics, accounting and auditing. K. : DP «Inform.-analit. agentstvo». (in Ukrainian)
22. Savchenko, V. Ja. (2004) *Audyt : navch. posib.* [Audit: a textbook]. K. : KNEU. (in Ukrainian)
23. Nemchenko, V.V., Red'ko, K.O., Red'ko, O. Ju. (2012) *Audyt. Osnovy derzhavnogo, nezalezhnogo profesijnogo ta vnutrishn'ogo audytu: Pidruchnyk* [Audit. Fundamentals of state, independent professional and internal audit: Textbook]. K.: CUL. (in Ukrainian)
24. Sljusarenko, V.Je., Kolisnyk, G.M. (2016) *Audyt: navchal'nyj posibnyk* [Audit: a textbook]. 2nd ed. Uzhgorod: KP «Uzhgorods'ka mis'ka drukarnja». (in Ukrainian)
25. Zagorodnij A.G., Korjagin, M.V., Jelisejev, A.V., Poljakova, L.M. (2004) *Audyt: teorija i praktyka* [Audit: theory and practice]. L'viv: «L'vivs'ka politehnika». (in Ukrainian)
26. Usach, B.F., Dushko, Z.O. (2006) *Organizacija i metodyka audytu: Pidruch.* [Organization and methods of audit: Textbook]. K.: Znannja. (in Ukrainian)
27. Ogijchuk, M.F., Novikova, I.T., Ragulina I.I. (2012) *Audyt: organizacija i metodyka. Navch. Posibnyk* [Audit: organization and methodology. Teaching. Manual]. 2nd ed. K.: Alerta. (in Ukrainian)
28. Shatkovs'ka, L.S. (1994) *Ekonomichnyj kontrol' na sil's'kogospodars'kyh pidpryjemstvah* [Economic control in agricultural enterprises]. K.: Urozhaj. (in Ukrainian)
29. Dodzh, R. (1992) *Kratkoe rukovodstvo po standartam y normam audyta* [A quick guide to auditing standards and regulations]. M. : Fynansy y statystyka, JuNYTY. (in Russian, trans.)
30. Robertson, Dzh. (1993) *Audyt* [Audit]. M. : KRMS Audytorskaja fyрма “Kontakt”. (in Russian)
31. Goncharuk, Ja. A., Rudnyc'kyj V. S. (2007) *Audyt : navch. posib.* [Audit: textbook]. K. : Znannja. (in Ukrainian)
32. Gucajljuk, Z.V., Meh, Ja.V., Shhyrba, M.T. (2002) *Audyt (teorija, metodyka, zbirnyk zavdan')* [Audit (theory, methodology, collection of tasks)]. Ternopil': Ekonomichna dumka. (in Ukrainian)
33. Lozovyc'kyj, S. P. (2006) *Audyt : navch. posib.* [Audit: textbook]. L'viv : Magnolija. (in Ukrainian)
34. Chernelevs'kyj, L.M., Berenda, N.I. (2002) *Audyt. Navch. Posib.* [Audit: textbook]. K.: Milenium. (in Ukrainian)

35. Red'ko, O. (2010) Sociologija audytu (rizni dumky praktykujuchyh audytoriv) [Sociology of audit (different opinions of practicing auditors)]. Accounting and auditing, vol. 4, pp. 51-56

36. Jevdokymov, V.V., Grycysheh, D.O., Svirko, S.V. (2017) Buhgalters'kyj oblik v sektori zagal'nogo derzhavnogo upravlinnja Ukrainy [Accounting in the sector of general public administration of Ukraine]. vol. 1: buhgalters'kyj oblik v bjudzhetnyh ustanovah Ukrainy: pidruchnyk [accounting in budgetary institutions of Ukraine: textbook]. Zhytomyr: Vydavec' O.O. Jevenok. (in Ukrainian)

37. Svirko, S.V. (2017) Predmetna sfera ta ob'ektnyj sklad buhgalters'kogo obliku v sektori zagal'nogo derzhavnogo upravlinnja [Subject area and object structure of accounting in the general government sector]. Zhytomyr: ZhDTU, Bulletin of ZhSTU. Series: Economic Sciences, vol. 3(81), pp. 31-44.

С.В. Свирко, В.Н. Паршаков Внутренний и внешний аудит деятельности горнодобывающих предприятий: противоречия и точки пересечения. В статье рассмотрены общетеоретические положения аудита деятельности горнодобывающих предприятий. На развитие их тезауруса сформирован определение "экономический аудит" в целом, что позволило сформулировать понятие "экономическим аудитом деятельности горнодобывающих предприятий" под которым предлагается понимать процесс независимого или беспристрастного исследования их экономической деятельности (действий и фактов в количественной и стоимостной оценке) на предмет определения и установления соответствия последней установленным стандартам и нормам внешнего и внутреннего поля регламентации, а также требованиям соответствующих стейхолдеров в рамках действующего законодательства. С целью формирования расширенной характеристика последнего понятия и упорядочения разнородных подходов, проведено стратификацию "экономическим аудитом деятельности горнодобывающих предприятий" двенадцати классификационных признаков. Мотивированно базового распределение выбрать виды аудита по субъектной признаку (внешний и внутренний аудит), сформирован их характеристику и проведен сравнительный анализ на предмет выявления противоречий и точек пересечения.

Ключевые слова: аудит, экономический аудит, деятельность горнодобывающих предприятий, внешний аудит, внутренний аудит

S.V. Svirko, V.M. Parshakov. Internal and external audit of mining enterprises: contradictions and points of intersection

The article considers the general theoretical provisions of the audit of mining enterprises. In the course of the research the scientific literature on the issues of development of theoretical and methodological bases, methodical provisions of audit in general was analyzed. It was found that the scientists formed a clear basis and an appropriate superstructure in the form of methodological approaches to the audit. However, the issue of auditing the activities of mining companies in one of the publications were not addressed, which slows down the development of this industry. The purpose of the study is to study the characteristics of internal and external audit of mining enterprises and identify their contradictions and points of intersection. For the development of their thesaurus formed the definition of “economic audit” in general, which allowed to formulate the concept of “economic audit of mining enterprises” which is proposed to understand the process of independent or impartial study of their economic activities (actions and facts in quantitative and cost evaluation) compliance of the latter with the established standards and norms of the external and internal field of regulation, as well as the requirements of the relevant stakeholders within the current legislation. In order to form an expanded description of the latter concept and streamline the heterogeneous approaches, the stratification “economic audit of mining enterprises” of twelve classification features. Motivated for the basic distribution to choose the types of audit on a subjective basis (external and internal audit), formed their characteristics and conducted a comparative analysis to identify contradictions and points of intersection.

Keywords: audit, economic audit, activity of mining enterprises, external audit, internal audit.

Стаття надійшла до редакції: 30.10.2020 р.