

УДК 657.6(100)

**В.Г. Барановська**, канд. екон. наук

Київський національний торговельно-економічний університет, м. Київ, Україна

### МІЖНАРОДНИЙ ДОСВІД РОЗВИТКУ АУДИТУ

**В.Г. Барановская**, канд. экон. наук

Киевский национальный торгово-экономический университет, г. Киев, Украина

### МЕЖДУНАРОДНЫЙ ОПЫТ РАЗВИТИЯ АУДИТА

**Viktoriia Baranovska**, PhD in Economics

Kyiv National Trade and Economy University, Kyiv, Ukraine

### INTERNATIONAL EXPERIENCE IN THE DEVELOPMENT OF AUDIT

*Досліджено проблеми і перспективні напрями розвитку аудиторської діяльності.*

**Ключові слова:** управлінський аудит, стратегічний аудит, маркетинговий аудит, еколого-економічний аудит, стандарти аудиту, оцінка якості аудиту.

*Исследованы проблемы и перспективные направления развития аудиторской деятельности.*

**Ключевые слова:** управленческий аудит, стратегический маркетинговый аудит, эколого-экономический аудит, стандарты аудита, оценка качества аудита.

*Problems and prospective ways of audit development are analyzed.*

**Key words:** managerial audit, strategic marketing audit, ecology and economic audit, audit standards, quality assurance of audit.

**Постановка проблеми.** Аудиторська діяльність є однією з галузей сфери послуг і не може розвиватися незалежно від основних тенденцій у цій галузі. Стратегічний напрямок розвитку аудиту – створення міжнародного ринку аудиторських послуг з уніфікованими правилами, стандартами, які регулюють аудит, і розробленням єдиних критеріїв якості [3, с. 135–136]. Утім, попри довгу історію розвитку аудиту, досі відсутнє однозначне формулювання його теоретичних засад, навіть точно не визначене саме поняття «аудит».

Відсутність належних теоретичних засад аудиту, які б включали концепцію розвитку аудиторської діяльності, хоча б на середньострокову перспективу, спричиняє те, що процеси регулювання аудиторської діяльності, її стандартизації і загалом нормативно-правового забезпечення, як й інші питання, зокрема, профілактики корупційної складової, зовнішнього і внутрішнього контролю якості аудиторської діяльності, забезпечуються розрізнено, несистемно, однобічно, через вихоплювання окремих, що здаються найбільш проблематичними, завдань, за цілковитого виключення комплексного підходу до вирішення питань розвитку аудиторської діяльності [9, с. 56].

Все це зумовлює необхідність пошуку шляхів вирішення наявних проблем за допомогою вивчення міжнародного досвіду здійснення аудиторської діяльності.

**Аналіз останніх досліджень і публікацій.** Проблеми розвитку аудиторської діяльності присвячені праці І.В. Алексєєвої, Л.М. Веровської, О.І. Голікова, О.В. Голікової, О.Г. Іванкової, О.В. Максимочкиної, О.В. Ніфаєвої, М.К. Орлової, О.А. Петрик, М.Н. Савкіної, Г.Т. Темелкової, В.Т. Чая та ін. Проте немає однозначних поглядів на майбуття аудиту, впровадження його перспективних напрямів. Зазвичай роботи дослідників присвячені висвітленню необхідності, проблем і перспектив впровадження лише окремих різновидів аудиторської діяльності, не акцентують належної уваги на важливості комплексного підходу до її вдосконалення.

**Головною метою статті** є визначення умов розвитку і перспективних напрямів аудиторської діяльності.

**Виклад основного матеріалу.** Нині з'являється все більша кількість різновидів аудиту, виникнення яких підтверджується практичною необхідністю.

Традиційна форма аудиту спрямована на перевірку законності і правильності розподілу фінансових ресурсів і ведення бухгалтерського обліку. Однак слід наголосити,

що будь-яка діяльність може бути піддана аудиту не лише з позицій витрачених грошових коштів, укладених угод, але й з позицій самої цієї діяльності. Тому здійснюваний аудит, а точніше його традиційна форма, доповнюється аудитом, який як оцінює діючі механізми господарювання, так і формулює і надає конкретні рекомендації з більш раціонального, результативного й ефективного використання та планування ресурсів. Таким видом аудиту є управлінський аудит [6].

Як наукова й практична діяльність, управлінський аудит виник за рубежом, насамперед, у США і Великій Британії, на стику аудиту, аналізу і менеджменту [8]. Втім, у системі нормативного регулювання аудиторської діяльності юридично таке поняття, як «управлінський аудит» не закріплено. В економічній же літературі управлінський аудит трактують як [4; 5; 8]:

- системне дослідження й оцінювання всього комплексу економічних показників діяльності організації, що ґрунтуються на розкладанні інформації в її численних аспектах і чинниках, що її зумовлюють, на елементи та їх вивченні в усьому розмаїтті причинно-наслідкових зв'язків і залежностей;

- систему контрольних дій, здійснюваних спеціальним структурним підрозділом організації (відділ, структурний підрозділ, служба, окремих співробітників), що підпорядковується лише його керівнику, за діяльністю посадових осіб, за якої визначається законність, достовірність й економічна доцільність здійснюваних чи запланованих господарських операцій, а також правильність дій посадових осіб, які беруть участь в їх здійсненні;

- об'єктивну, незалежну, інформаційну й конструктивну оцінку ефективності досягнення органіцією поставлених цілей і розробленої політики для виявлення наявних та потенційно слабких і сильних сторін усіх функцій і операцій, виконуваних господарюючим суб'єктом, і вироблення рекомендацій з усунення недоліків.

Маркетинговий аудит, виходячи з часової спрямованості, може розглядатися як: поточний маркетинговий аудит і стратегічний маркетинговий аудит. При цьому перспективним різновидом аудиту є стратегічний маркетинговий аудит комерційних організацій, оскільки без цього інструменту аналізу і контролю бізнесу в сучасних умовах успішна реалізація ними стратегії неможлива.

Мета такого аудиту – формування думки атестованого аудитора про ефективність здійснюваної органіцією маркетингової політики і розроблення рекомендацій з її подальшого вдосконалення. Стратегічний маркетинговий аудит для комерційної організації – необхідна процедура, яка дозволить своєчасно виявити недоліки розробленої маркетингової стратегії, оперативно внести в неї корективи або змінити її.

Погляди науковців на визначення маркетингового аудиту можна систематизувати таким чином [1, с. 36–37]:

Перша група авторів розглядає маркетинговий аудит достатньо широко – як дослідження й аналіз маркетингового макро- і мікросередовища комерційної організації. Проте за такого підходу не виокремлюється контроль результатів аналізу.

Друга група авторів розглядає маркетинговий аудит просто як інструмент контролю, що не відображає широко тематику маркетингу.

Третя група авторів маркетинговий аудит розглядає дуже вузько – як аудит товарної продукції. Однак у сферу стратегічного маркетингового аудиту мають входити питання вивчення й оцінювання цільового ринку, асортиментної політики фірми, економічної ефективності продаж, економічної та фінансової ефективності роботи всієї організації, аналізу конкурентів, стану й ефективності системи знижок і ціноутворення, аналізу рекламних кампаній тощо.

Четверта група авторів маркетинговий аудит розглядає, насамперед, як підсистему стратегічного аудиту, яка сприяє організації сформувати чи відкоригувати маркетингову політику комерційної організації.

Таким чином, стратегічний маркетинговий аудит – підсистема стратегічного аудиту, що ґрунтується на системному дослідженні, аналізі і контролі маркетингової політики комерційної організації на макро- і мікрорівні, а також складання ефективного стратегічного маркетингового плану з подальшого поліпшення економічних показників.

У межах мети дослідники виокремлюють такі його завдання [1, с. 38]:

1. Виявлення економічних і фінансових проблем просування і збуту продукції.
2. Визначення поточних і перспективних маркетингових завдань компанії.
3. Обґрунтування маркетингових програм комерційної організації.
4. Оцінювання маркетингового потенціалу комерційної організації.
5. Формування об'єктивної оцінки стану комерційної організації в частині виконання нею найважливішої функції – управління продажами.

Одним з основних економічних інструментів ефективного обліку й оцінювання актуальної достовірної інформації про природокористувальну і природоохоронну діяльність підприємств є еколого-економічний аудит, який у сукупності з еколого-орієнтованим фінансовим обліком і еколого-економічним аналізом утворює сучасну екологізовану систему обліково-аналітичного забезпечення діяльності господарюючого суб'єкта. В сучасних реаліях еколого-економічний аудит є інноваційним напрямом розвитку фінансового аудиту. Проте нині в міжнародній практиці відсутні спеціалізовані стандарти, спрямовані на регулювання екологізованого обліку й аудиту, що зумовлює проблему однозначного тлумачення терміна «еколого-економічний аудит».

Дослідники під еколого-економічним аудитом розуміють систематично здійснюваний документований процес комплексної перевірки об'єктивно одержуваної та оцінюваної аудиторської інформації через порівняння її з даними бухгалтерського обліку і звітності, спрямований на аналіз взаємозв'язку фінансових і екологічних показників функціонування підприємства. Таким чином, еколого-економічний аудит має включати в себе процедуру перевірки правових й установчих документів, прийнятої і документально закріпленої екологічної політики підприємства-природокористувача, основних засобів і фінансових вкладень, матеріальних і нематеріальних активів, витрат на виробництво і реалізацію продукції, джерел формування коштів з урахуванням екологічного чинника [2, с. 166–167].

Перспективними напрямками розвитку аудиту мають також стати: аудит ефективності діяльності господарюючих суб'єктів, аудит ризиків господарсько-фінансової діяльності, аудит управління персоналом, податковий і митний аудит.

На світовому ринку аудиту намітилась така важлива тенденція у сфері розроблення стандартів регулювання аудиту, як зростання взаємозалежності національних нормативних вимог і посилення впливу нормативних вимог однієї країни на інші держави. Насамперед, це країни, які мають провідні фондові біржі (наприклад, Сполучені Штати Америки намагаються укласти з іншими державами двосторонні угоди для отримання повноважень на інспектування іноземних аудиторських фірм, що підтверджують звітність компаній, які котируються на ринках США).

Україна не має залишатися осторонь від цих процесів і повинна привести свій інститут аудиту у відповідність до міжнародних вимог, забезпечити ефективні механізми обміну інформацією з міжнародними організаціями у сфері аудиту [7, с. 49].

У системі Міжнародних стандартів фінансової звітності (МСФЗ) є Концептуальні засади підготовки і надання фінансової звітності (Framework for the Preparation and Presentation of Financial Statements), розроблені і прийняті у 1980-х роках, які (і, до речі, не лише тому)

постійно відстають від розвитку самої системи міжнародних стандартів. Переважно, прийняття самих стандартів випереджає концепцію міжнародних стандартів. Тим не менш, ця концепція все ж таки є головним орієнтиром у розвитку всієї системи МСФЗ, на відміну від системи міжнародних стандартів аудиту, де наявні концептуальні засади (що дуже обмежено відображали власне концепцію розвитку стандартів, які стосувались в основному градації аудиту, супутніх йому послуг й інших послуг) зовсім зникли.

Ось чому постає проблема формування концептуальних засад розвитку аудиторської діяльності як у глобальному масштабі, так і в межах окремих країн [9, с. 56].

Важливе місце в розвитку аудиторської діяльності посідає й унормування критеріїв проведення обов'язкового аудиту. Так, скажімо, у Латвії встановлені такі критерії обов'язкового аудиту: майно – 0,36 млн євро, доходи – 0,71 млн євро, чисельність – 25 чоловік. Для порівняння, у Литві ці показники істотно вищі: майно – 1,45 млн євро, доходи – 2,9 млн євро, чисельність – 50 чоловік. Така різниця в підходах порушує конкурентне середовище в Балтійському регіоні не лише у сфері аудиту, але й збільшує адміністративні витрати місцевих фірм, які змушені замовляти обов'язковий аудит за незначних обсягів за міжнародним виміром [3, с. 137].

Водночас, наприклад, у Німеччині максимальний розмір відповідальності аудитора становить 4 млн євро, а в Греції – п'ятикратний розмір зарплати президента Верховного суду.

Розвиток аудиту неможливий без забезпечення його належної якості і вжиття дієвих заходів з підвищення її рівня. В цьому плані вагома роль відведена розробленню й впровадженню відповідних стандартів якості. В міжнародній практиці основним документом зі стандартів якості професійних послуг є Statement of membership obligations 1 «Quality assurance», прийнятий IFAC (International Federation of Accountants). В ньому встановлені вимоги до якості аудиту стосовно професійних аудиторських об'єднань. Вимоги ж стосовно якості на рівні аудиторських фірм регламентуються International standard on quality control 1 «Quality control for firms that perform audits and reviews of other assurance and related services engagements».

Вимоги стосовно якості на рівні окремого аудиторського завдання регламентуються International standard on auditing 220R «Quality control for audits of historical financial information». Для надання практичної допомоги в розумінні і впровадженні стандартів з контролю якості на рівні фірми і завдання діє спеціальний документ «IFAC Request for Proposal: Development of a Guide to Quality Control for use by Small and Medium Practices».

Міжнародна організація зі стандартизації (ISO) визначає якість на основі ступеня задоволення запитів споживачів. Це означає, що аудит покликаний задовольняти потреби суспільства в достовірній фінансовій інформації. Згідно з МСА № 220 під якісним аудитом розуміється такий аудит, який проведений відповідно до Міжнародних стандартів аудиту.

Враховуючи, що міжнародний стандарт носить загальний характер, на думку латвійських дослідників, необхідно уточнити критерії професійного, якісного аудиту. До таких критеріїв вони відносять відповідність вимогам:

1. Міжнародних стандартів аудиту і Директивам ЄЕК.
2. Нормам Закону Латвійської Республіки «Про присяжних ревізорів».
3. Нормам професійної етики.
4. Ліцензійним вимогам і умовам.
5. Вимогам правил Кабінету Міністрів Латвії і внутрішнім правилам Асоціації присяжних ревізорів.
6. Вимогам внутрішніх правил аудиторської фірми (що не суперечать міжнародним стандартам і правилам Асоціації).
7. Умовам договору на аудиторські послуги.

Під системою ж контролю якості цими дослідниками розуміється сукупність політики, методик, процедур, прийнятих фірмою для того, щоб її керівництво і суспільство загалом мало розумну впевненість у тому, що аудиторські послуги надаються відповідно до вимог Міжнародних стандартів, професійної етики, нормативних документів, що регламентують аудиторську діяльність у Латвії, положень Асоціації присяжних ревізорів [3, с. 140–141].

Особливої уваги в дослідженні міжнародного досвіду розвитку аудиту заслугоує проблема надмірної на сьогодні концентрації аудиторської діяльності та впливу останньої на кількість і якість здійснюваних аудиторських перевірок, параметри обов'язкового аудиту, обсяг максимальної відповідальності аудитора, зростання консалтингової складової в діяльності аудиторських компаній, рівень довіри до аудиторів.

**Висновки.** Таким чином, як свідчить міжнародний досвід, розвиток аудиту в оглядній перспективі значною мірою зумовлюватиметься розробленням і реалізацією його концептуальних засад на міждержавному й національному рівнях, удосконаленням стандартів аудиту, впровадженням нових різновидів аудиторської діяльності, безумовним дотриманням вимог до якості аудиту стосовно професійних аудиторських об'єднань, аудиторських фірм і окремих аудиторських завдань.

#### Список використаних джерел

1. *Алексеева И. В.* Развитие стратегического маркетингового аудита коммерческой организации / И. В. Алексеева // Учет и статистика. – 2014. – № 1. – С. 36–43.
2. *Барина Е. Е.* Инновационное развитие эколого-экономического аудита на основе междисциплинарного подхода / Е. Е. Барина // Современные тенденции в экономике и управлении: новый взгляд. – 2014. – № 24. – С. 166–170.
3. *Веровська Л. М.* Оцінка і вдосконалення системи контролю якості аудиторських послуг в Латвії / Л. М. Веровська // Фінансово-кредитна діяльність: проблеми теорії та практики. – 2013. – № 2 (15). – С.135-146.
4. *Голиков О. И.* Этапы развития управленческого контроля и аудита / О. И. Голиков, О. В. Голикова // Вестник Волжского университета им. В. Н. Татищева. – 2011. – № 24.
5. *Еременко Е. С.* Управленческий аудит и консалтинг / Е. С. Еременко, Е. Н. Лищук // Вестник Сибирского университета потребительской кооперации. – 2013. – № 1. – С. 62–73.
6. *Иванкова О. Г.* Целевая направленность управленческого аудита / О. Г. Иванкова, О. В. Максимочкина // Актуальные проблемы гуманитарных и естественных наук. – 2014. – № 3-1. – С. 188–190.
7. *Петрик Е. А.* Формирование и развитие современного аудита в Украине / Е. А. Петрик // Международный бухгалтерский учет. – 2013. – № 9. – С. 45–52.
8. *Понятие, функции и методы управленческого аудита в организации [Электронный ресурс] / О. В. Нифаева, М. К. Орлова, М. Н. Савкина, Г. Т. Темелкова.* – Режим доступа : [http://sciencebsea.narod.ru/2009/ekonom\\_2009/nifaeva\\_pon.htm](http://sciencebsea.narod.ru/2009/ekonom_2009/nifaeva_pon.htm).
9. *Чая В. Т.* Концептуальные основы развития аудиторской деятельности: задачи и некоторые решения / В. Т. Чая // Международный бухгалтерский учет. – 2013. – № 41. – С. 55–60.