

## РЕЦЕНЗІЯ НА МОНОГРАФІЮ НАЗАРОВОЇ К. О. «АУДИТ: ЕВОЛЮЦІЯ, ПОТЕНЦІАЛ, ЕФЕКТИВНІСТЬ»

Аудит є обов'язковою складовою цивілізованих економічних відносин у світі впродовж тривалого часу. Якщо в Україні аудиторська діяльність у сучасному розумінні здійснюється трохи більше 20 років, то взагалі світова еволюція аудиту налічує багато століть. Аудит пройшов кілька стадій у своєму розвитку, здійснювався в різних формах, звітував перед різними особами (користувачами інформації, замовниками). За цей час аудит довів свою доцільність та ефективність для багатьох учасників економічних відносин (інвесторів, власників, керівництва підприємств, менеджменту, працівників і т. ін). Впродовж тривалого часу і науковці, і практики порівнювали аудит з такими категоріями, як контроль, ревізія, експертиза і т. ін., і т. п., знаходячи спільні риси, відмінності, підпорядкованість.

У сьогоднішніх реаліях аудит зайняв власне, особливе місце у світовій економічній системі, виконуючи певну соціально-економічну місію. Законом України «Про аудиторську діяльність» визначається перелік суб'єктів господарювання, які зобов'язані щороку замовляти аудит. Перш за все, йдеться про публічні компанії (акціонерні товариства), страхові компанії, банки тощо, тобто ті компанії, які можна назвати суб'єктами публічного інтересу.

У зв'язку з євроінтеграційними прагненнями України зростає потреба в гармонізації нормативно-правового забезпечення вітчизняного аудиту з міжнародними, європейськими практиками та науковими напрацюваннями. Вимагає вдосконалення і згаданий вище закон, і уніфікація спільних категорій (таких, як аудит, аудиторська діяльність, аудиторська перевірка, внутрішній аудит тощо) з іншими регулюючими нормативно-правовими актами. Окремо необхідно підкреслити, що вітчизняне законодавство потребує єдиного системного підходу до визначення різних видів аудиту, оскільки відрізняється невідповідністю нормативно-правове забезпечення окремих видів аудиту (зокрема, внутрішнього, екологічного та ін.) із законом України «Про аудиторську діяльність». Відповідно, вітчизняні науковці й практики активно дискутують та висловлюють різні обґрунтовані підходи до того, що очікує громадськість від прийняття нових законів «Про аудиторську діяльність» і «Про внутрішній аудит», а також які соціально-економічні наслідки необхідно очікувати від їх прийняття. Зазначені законопроекти активно обговорювалися професійною спільнотою, яка висловлювала існуючі в аудиті недоліки, потреби та закономірності розвитку.

Монографічне дослідження к. е. н., доц. К. О. Назарової відповідає викликам сьогодення та спрямоване на систематизацію існуючих методологічно-організаційних, науково-практичних підходів до аудиту у світі та в Україні. У роботі аудит розкривається з різних точок погляду: суб'єкта підприємництва, суб'єкта аудиту (аудиторська фірма, аудитор) та суспільства. І логічна будова роботи, і висвітлені процеси й тенденції, існуючі недоліки та здійснені узагальнення розкриті в тривекторному підході: з точки зору еволюції аудиту, з розкриттям його соціально-економічного потенціалу та синергічного ефекту. Зазначена логічна послідовність представляє певний науковий інтерес, сприяє розумінню причинно-наслідкового зв'язку між тими процесами, що відбувалися (відбуваються) у суспільстві, економіці в цілому, аудиті зокрема, і тим, який ефект від них можна очікувати, у чому він буде проявлятися та наскільки виправданим він буде.

Структура монографії, яка містить чотири розділи, забезпечує послідовне розкриття еволюції аудиту (впродовж усього періоду його розвитку й до сьогодні), того потенціалу, який виявляється в результаті взаємодії внутрішнього та зовнішнього аудиту, та ефекту, який така взаємодія може досягти. Така будова дозволяє виявити існуючі проблеми аудиту, причини їх виникнення, а також пропонувати шляхи їх усунення або мінімізації. При цьому обґрунтованим є підхід автора до розкриття ролі впливових учасників аудиторського ринку в таких процесах: держави, регулятора аудиторського ринку, аудиторських фірм, професійних аудиторських організацій тощо.

*Перший розділ* монографії розкриває сучасні тенденції розвитку аудиту. Автор розкриває еволюцію аудиту в напрямі його соціальної відповідальності, транспарентності тенденції аудиту та вплив професійних аудиторських організацій на розвиток аудиту. Автор описує дві фундаментальні віхи, в основу формування яких покладено науково-практичну сутність поняття аудиту; висвітлює розуміння аудиту в різні періоди його розвитку; надає первісну класифікацію аудиту; висвітлює трансформацію взаємовідносин аудиту та держави на різних еволюційних етапах: античному, в епоху Середньовіччя і до сьогодення.

У рецензованій роботі автор аналізує та систематизує стимулятори та дестимулятори розвитку аудиту – фактори, які уповільнювали або, навпаки, прискорювали розвиток аудиту в різних країнах. Такий системний підхід дозволяє не лише виявити причини певних позитивних або негативних тенденцій в еволюції аудиту, а й прогнозувати на майбутнє реакцію ринку (аудиту, аудиторських послуг) на зміни у нормативно-правовій базі тощо. Так, загальноновизнаним є те, що аудит у своєму розвитку пройшов три стадії: підтверджуючий, системноорієнтований та ризикоорієнтований.

Автор аргументовано доводить, що в сьогоднішніх реаліях аудит підійшов до наступної, четвертої стадії розвитку – соціальної відповідальності. Оперуючи статистичними даними, К. О. Назарова доводить, що аудит в Україні замовляють менше 1% суб'єктів господарювання. Кількість суб'єктів господарювання, які мають збиток або оголошуються банкрутами, є стабільно суттєвим (майже кожне друге-третє підприємство). Така тенденція суперечить низці вимог про обов'язкове проведення аудиту, у т. ч. закону України «Про аудиторську діяльність», які зобов'язують

широке коло суб'єктів господарювання щорічно проводити аудит. Крім того, така ситуація має логічний конфлікт з тим, що в Україні на практиці майже не надаються негативні аудиторські висновки (звіти). Як наслідок, суспільство вимагає від аудиту відповіді на такі негативні тенденції та явища. Аудит у сучасних умовах підвищення транспарентних тенденцій повинен нести відповідальність перед суспільством, адже воно цього чекає. Автор роботи досліджує такі конфлікти, їх причини та обґрунтовано прогнозує активізацію публічності аудиту внаслідок євроінтеграційних прагнень України, які неможливі без розширення транспарентності вітчизняного аудиту.

Транспарентність, як доводиться в монографії, є обов'язковою умовою сучасної євроінтеграції, оскільки європейський та вітчизняні ринки, внаслідок підписаних угод, зацікавлені в уніфікації підходів як до оцінки фінансової звітності, так і до результатів аудиту (внутрішнього, зовнішнього). Від того, які будуть результати аудиту, а також якою є довіра до суб'єктів аудиту, які зазначені висновки надавали, безпосередньо чи опосередковано залежить інвестиційна привабливість національної економіки в цілому та конкретних суб'єктів господарювання зокрема. Позитивним моментом роботи є те, що транспарентні тенденції аудиту досліджуються з різних точок зору, систематизовано, аргументовано, ґрунтуючись на фактографічних матеріалах, результатах міжнародних рейтингів, які входять до десятки топ-рейтингів, та дослідженнях міжнародних аудиторсько-консалтингових компаній Big 4. Крім того, науково обґрунтованим є те, що в роботі автор досліджує вплив міжнародних та вітчизняних професійних організацій на сучасну парадигму аудиту. Враховуючи той факт, що такі організації охоплюють різні види аудиту, певну спеціалізацію, а також те, що вони відстоюють інтереси професії та вносять власні пропозиції до методологічного, організаційного та практичного забезпечення аудиту, таке дослідження корелюється з розкриттям транспарентних тенденцій аудиту та є своєчасним і актуальним.

*Другий розділ* монографії висвітлює потенціал взаємодії внутрішнього та зовнішнього аудиту. Оскільки в теорії та практиці аудиту, на відміну від Закону України «Про аудиторську діяльність», існує багато видів аудиту, немає загальноприйнятої класифікації аудиту, автор висловлює, а в подальшому і доводить, гіпотезу про наявність певного соціально-економічного потенціалу у взаємодії двох видів аудиту – внутрішнього та зовнішнього. Підсумовуючи результати досліджень аудиту багатьох відомих міжнародних та вітчизняних науковців, автор вказує на неоднозначність сприйняття можливості взаємодії внутрішнього та зовнішнього аудиту як такої.

Представляючи власну науково-практичну інтерпретацію такої взаємодії, автор вказує на те, що вона спрямована на отримання додаткового, синергійного ефекту. Оскільки і обов'язковий аудит, й ініціативний аудит проводяться на абсолютній меншості підприємств України, а внутрішній аудит є надзвичайно актуальним і перспективним, але недостатньо методологічно забезпеченим, характеризується недостатньою практикою здійснення, для підприємства важливо знайти оптимальну модель їх співвідношення, яка містить певний соціально-економічний ефект. Автор висвітлює зміст та визначення такої взаємодії, аргументує хибність однобічного розуміння взаємодії, коли зовнішній аудитор використовує результати внутрішнього аудиту, зазначає можливі варіанти та очікування користувачів інформації від взаємодії двох видів аудиту.

Відповідно до розкритих раніше транспарентних тенденцій аудиту в роботі доводиться потреба в удосконаленні правового забезпечення аудиту в напрямі його стандартизації, оскільки стандарт, на відміну від норми чи нормативу, передбачає обов'язковість його виконання. Так, в аудиті діють і міжнародні стандарти, і стандарти внутрішнього аудиту, і стандарти якості тощо, які доволі часто застосовують спільну термінологію, але мають неідентичне тлумачення, існує нагальна потреба в уніфікації та гармонізації такої бази, яка б підвищила інформацію, що в ній міститься, на більш якісний рівень.

*Третій розділ* монографії висвітлює вдосконалення методологічного забезпечення взаємодії внутрішнього та зовнішнього аудиту. Оскільки і внутрішній, і зовнішній аудит різняться по багатьох критеріях (обов'язковості, періодичності, завданнях тощо), для суб'єкта аудиту важливим завданням є правильне методологічне забезпечення та організація такої взаємодії. Автор всебічно розкриває специфіку підходів до планування аудиту, висвітлює наявні та потенційні ризики господарювання та аудиту та надає класифікацію й оцінку аудиторських доказів у такій аудиторській моделі, а також вказує на нагальні напрями її вдосконалення. Позитивним у розкритті методологічного забезпечення є те, що автор не лише розкриває традиційний підхід до планування аудиту, але й вказує на його коригування відповідно до потреб взаємодії.

У роботі розкриття методологічного забезпечення аудиту відповідає потребам суб'єктів аудиту зменшити ризики обох видів аудиту та підвищити його потенціал. Аудиторський ризик досліджується в ув'язці з іншими ризиками підприємницької діяльності. Автор систематизує існуючі підходи до його визнання та визначає можливі загрози, які можуть вплинути на аудит. Оскільки поряд з ризиками для аудитора завжди принциповим є визначення порогу суттєвості відхилень у фінансовій звітності, у роботі не лише аналізуються та систематизуються існуючі підходи до даного концептуального поняття, визначення якого наведено в законодавстві, а й представлено власне, обґрунтоване бачення суттєвості, з наведенням удосконаленої формули її розрахунку.

І науково, і практично вмотивованим є те, що автор розглядає методологічне забезпечення аудиту, акцентуючи увагу на його плануванні, оцінці ризиків, розрахунку межі суттєвості виявлених відхилень, оцінці зібраних аудитором доказів та з'ясуванні залежності між згаданими доказами та представленими по результатах аудиту аудиторськими висновками (звітами).

У *четвертому розділі* монографії розкривається ефективність аудиту в умовах синергії. У процесі дослідження потенціалу аудиту, який проявляється у можливостях взаємодії внутрішнього та зовнішнього аудиту, все більшу

увагу привертає до себе питання ефективності аудиту взагалі та отримання синергічного ефекту зокрема. Оскільки потенціал взаємодії внутрішнього та зовнішнього аудиту спрямований на отримання синергічного ефекту, автор у роботі наводить результати аналізу та систематизації поглядів науковців зарубіжної та вітчизняної школи до таких понять, як синергія, синергійний (антисинергійний) ефект. Зазначений ефект проявляється збільшенням довіри інвесторів, поліпшенням котирування акцій публічної компанії на біржі, зменшенням ризиків господарювання, шахрайства менеджменту суб'єкта господарювання тощо.

Дослідження синергії в аудиті відрізняється своєю інноваційністю та актуальністю. Розширення ринків та кола користувачів аудиторської інформації вимагає від власників та керівництва підприємств надавати максимально об'єктивну інформацію не лише про фінансову звітність підприємства, а й по цілому колу питань щодо фінансово-господарської діяльності, які один вид аудиту надати не в змозі. Автор розкриває не лише етимологію й зміст ефективності та ефекту в аудиті, а й оцінює різні підходи до їх тлумачення. Беззаперечним досягненням даного дослідження є те, що в ньому дотримується причинно-наслідковий зв'язок між результатами аудиту, отриманим (чи неотриманим) ефектом і тим, яким чином і в якому вигляді ці результати повинні знайти прояв, реалізацію. Саме реалізація результатів синергії внутрішнього та зовнішнього аудиту є логічним та обґрунтованим завершенням дослідження: які управлінські рішення можуть бути прийняті, ким, які наслідки це може мати для суб'єкта господарювання тощо.

Позитивної оцінки заслуговує те, що всі структурні елементи монографії містять науково й фактографічно доведені узагальнення й висновки; аудит досліджується з різних точок зору, які дозволяють надати максимально об'єктивну інформацію про стан і перспективи його розвитку.

До недоліків монографії можна віднести те, що деякі актуальні питання щодо аудиту зазначались як актуальні й перспективні, але в подальшому не висвітлювались. Автор по окремих питаннях констатував існуючі проблеми та їх причини, але не вказував на шляхи їх подолання. При цьому можна зауважити, що оскільки дослідження аудиту охоплює значний обсяг інформації, автор у своєму дослідженні здійснив акцент саме на трьох його складових – еволюції, потенціалі та ефективності – відповідно до визначеної мети дослідження.

Отримані результати дослідження є певним внеском у науку та мають прикладну цінність. Рецензована монографія К. О. Назарової «Аудит: еволюція, потенціал, ефективність» є своєчасною науковою працею, написана на високому науковому рівні та може бути рекомендована до використання науковцями, практиками та студентами економічних спеціальностей.

**Рецензент:**

доктор економічних наук, професор  
зав. кафедри менеджменту організацій  
та інноваційного підприємництва  
Тернопільського національного  
економічного університету *П. П. Микитюк*