

Висновки. Прогнозування витрат на персонал є ключовою функцією системи управління персоналом суб'єкта господарювання. При цьому методологічною базою формування цієї функції є теорія альтернативних витрат, очікуваних (релевантних) на засадах очікуваної економічної вигоди у майбутньому. Використання багатокритеріального аналізу дасть змогу визначити дієві інструменти підвищення ефективності використання персоналу як пріоритетного ресурсу підприємства. Перспективою подальших розробок є дослідження обліку витрат на персонал підприємства залежно від життєвих циклів персоналу та підприємства, фази формування, відтворення, використання персоналу тощо.

БІБЛІОГРАФІЧНИЙ СПИСОК:

1. Давидюк Т.В. Бухгалтерський облік людського капіталу як передумова капіталізації компанії / Т.В. Давидюк // Проблеми теорії та методології бухгалтерського обліку, контролю і аналізу. Міжнародний збірник наукових праць. Серія «Бухгалтерський облік, контроль і аналіз»; відп. ред. д.е.н., проф. Ф.Ф. Бутинець. – Житомир: ЖДТУ, 2010. – Вип. 2 (17). – С. 70–76.
2. Починок Н.В. Методика формування обліково-аналітичної інформації про витрати на персонал на основі інвестиційного та витратного підходів / Н.В. Починок // Вісник Сумського національного аграрного університету. – 2011. – Вип. 6/2. – С. 167–172.
3. Тютлікова В.В. Проблеми обліку трудових ресурсів / В.В. Тютлікова // Ефективна економіка. – 2015. – № 2 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.economy.nayka.com.ua/?op=1&z=3825>.
4. Рикардо Д. Сочинения / Д. Рикардо. – М.: ЭКСМО, 2008. – Т. 1, 2. – 840 с.
5. Фридрих Фрайхерр фон Визер (1851–1926) // The new Palgrave a Dictionary of Economics / ed. by J. Eatwell, M. Milgate, P. Newman; пер. А.С. Скоробогатова. – М., 1987. – 2650 с.
6. Гільорме Т.В. Витрати на персонал підприємства: обліковий аспект / Т.В. Гільорме, Ю.В. Степаненко // Вісник Херсонського державного університету. Економічні науки. – 2015. – Вип. 11. – Ч. 2. – С. 68–71.
7. Концептуальна основа фінансової звітності [Електронний ресурс]. – Режим доступу: https://docviewer.yandex.ua/?url=ya-serp%3A%2F%2Fbuhgalter911.com%2FRes%2FMSFZ%2Fkoncept_MSfz.pdf&c=55a75f8879e4.
8. Саати Т.Л. Принятие решений при зависимостях и обратных связях. Аналитические сети / Т.Л. Саати. – М.: ЛКИ, 2008. – 360 с.

УДК 336.225.674

Голяш І.Д.

кандидат економічних наук,

доцент кафедри аудиту, ревізії та аналізу

Тернопільського національного економічного університету

Будник Л.А.

кандидат економічних наук,

доцент кафедри аудиту, ревізії та аналізу

Тернопільського національного економічного університету

ТЕНДЕНЦІЇ РОЗВИТКУ АУДИТУ: РЕТРОСПЕКТИВНИЙ ПОГЛЯД ТА ПРОЕКЦІЯ НА МАЙБУТНЄ

У статті розглянуто світові тенденції та закономірності розвитку аудиту, виокремлено елементи, які відображають його еволюцію. Розглянуто процес становлення і функціонування аудиту в Україні. Обґрунтовано можливі напрями його перспективного розвитку.

Ключові слова: аудит, тенденції розвитку, періодизація аудиту, закономірності розвитку, перспективи.

Golyash I.D., Budnik L.A. ТЕНДЕНЦИИ РАЗВИТИЯ АУДИТА: РЕТРОСПЕКТИВНЫЙ ВЗГЛЯД И ПРОЕКЦИЯ НА БУДУЩЕЕ

В статье рассмотрены мировые тенденции и закономерности развития аудита, выделены элементы, которые отражают его эволюцию. Рассмотрен процесс становления и функционирования аудита в Украине. Обоснованы возможные направления его перспективного развития.

Ключевые слова: аудит, тенденции развития, периодизация аудита, закономерности развития, перспективы.

Golyash I.D., Budnik L.A. AUDIT TRENDS: RETROSPECT VIEW AND FUTURE PROJECTIONS

The article considers global trends and patterns of audit, singled out elements that reflects its evolution. The process of formation and functioning of audit in Ukraine was reviewed. Possible direction of its future development was justified.

Keywords: audit, audit trends, periodization audit, regularity audit, perspective.

Постановка проблеми. Однією з поширених тем наукових дискусій у сфері аудиту є питання визначення тенденцій та закономірностей його розвитку.

Усі наукові дослідження повинні базуватися на теоретичних положеннях та формуватися виходячи з практичних напрацювань. Така потреба зумовлена насамперед необхідністю використання прогресуючого міжнародного досвіду, мінливих вимог вітчизняного законодавства та теоретико-прикладних розробок у сфері аудиту. Враховуючи те, що практика аудиту розвивається значно швидшими темпами та

пройшла більш тривалий шлях еволюції порівняно з наукою про аудит, яка наразі знаходиться в зародковому стані, виникла необхідність вивчення процесу становлення і функціонування аудиту та визначення тих проблем, які визначатимуть його майбутнє на тривалому перспективу.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Розглянемо тенденції розвитку аудиту з точки зору, яка враховує як теоретичні, так і практичні його аспекти та ґрунтується на передових наукових досягненнях. Дані питання знайшли відображення в дослідженнях

багатьох відомих учених, серед яких виділимо праці Ф. Бутинця, Н. Гордієнко, Г. Давидова, А. Кузьмінського, Б. Мельничука, О. Петрик, В. Рудницького, Я. Соколова та ін. Найвисті великої кількості фундаментальних досліджень та наукових публікацій не вирішує всіх питань та суперечливих моментів, пов'язаних із дослідженням тенденцій розвитку аудиту, що вимагає здійснення подальших наукових пошуків.

Виділення не вирішених раніше частин загальної проблеми. Переконані, що думка дослідників повинна спрямовуватися в таких напрямках, які передбачають формування знань про закономірності розвитку аудиту, використання історичного досвіду для розробки теорії і практики аудиту на різних етапах розвитку економіки, а також креативного сприйняття аудиторської науки, яка проходить шлях еволюційного розвитку.

Мета статті полягає в узагальненні фактів історії аудиту та визначенні тенденцій його майбутнього розвитку.

Виклад основного матеріалу дослідження. Процес розвитку аудиту невіддільний від його історії, оскільки саме ретроспективний погляд дає можливість виявити його тенденції та закономірності.

Узагальнюючи факти історії аудиту, виокремимо елементи, які відображають еволюційні етапи його розвитку (рис. 1).

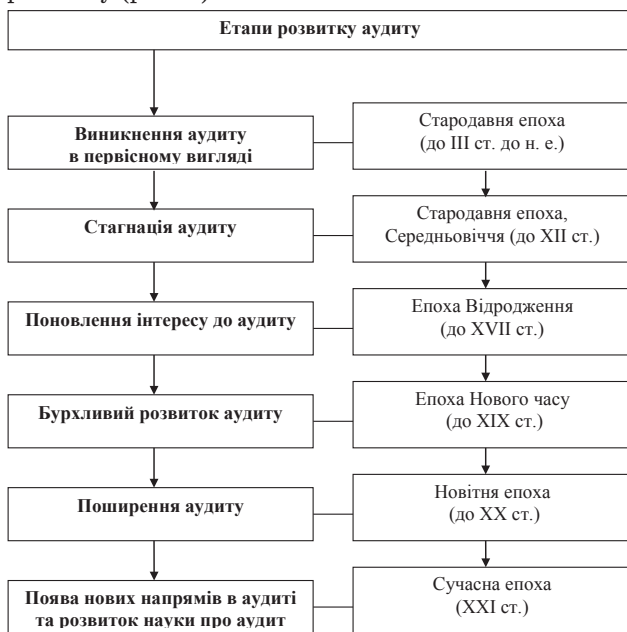


Рис. 1. Еволюційні етапи розвитку аудиту

На основі відображених на рис. 1 еволюційних етапів розвитку теорії та практики аудиту спробуємо зробити узагальнення про тенденції його розвитку.

У сучасній економічній літературі спостерігаються різні підходи до періодизації аудиту, які характеризують процес його розвитку.

Історичні етапи розглядаються в більшості базових літературних джерел з аудиту. Як зазначає Ф.Ф. Бутинець, «історія аудиту... в нашій літературі, а тим більше в зарубіжній, описана достатньо повно» [1, с. 3–4], проте бракує осмисленого сприйняття цього процесу та його наукового обґрунтування.

Деякі науковці висловлюють міркування, що в зародковому вигляді аудит виник за умов первіснообщинного устрою. Така точка зору ґрунтується на гіпотезі про ідентичність процесів виникнення контролю загалом та його форм зокрема.

Враховуючи власну точку зору та узагальнюючи думку більшості дослідників історії аудиту, зазначимо, що у своєму первісному вигляді він виник у розвинутих древніх цивілізаціях. Першими державами, в яких виник аудит, вважаються Єгипет, Китай, Вавилон, Рим і Греція. У цих державах становлення аудиту припадає на третє тисячоліття до нашої ери. У той період основною метою діяльності аудиторів, які за своїм статусом були казначейськими чиновниками, був контроль рахівництва у володіннях (провінціях). Саме у ті часи з'явилося розуміння необхідності розмежування облікових і контрольних функцій.

У Греції в V ст. до н. е. існувала система контролю доходів і витрат із боку Народних Зборів, а фінансова система включала урядових аудиторів, які перевіряли документи всіх посадових осіб по закінченні їх повноважень.

У Римській імперії з VII ст. до н. е. контрольні функції здійснювали куратори, прокуратори, квестори, які контролювали державних бухгалтерів в місцях [2, с. 50]. Така практика сприяла появі терміну «аудитор», який у перекладі з латинської мови означає «слухач», «слухаючий» [3, с. 38]. Історичні факти рабовласницького світу слугують підґрунтям для розуміння аудиту як однієї з процедур господарського контролю, але не як самостійної професії.

Спершу аудиторів не сприймалися як представники окремої професії та не були пов'язані з бухгалтерією. Їх позиціонували як авторитетних й освічених посадових осіб із великим досвідом роботи та об'єктивним підходом до викриття фактів шахрайства, помилок та обманів.

До XII ст. н. е. історичні згадки про практику заслуховування звітів державних посадових осіб та управляючих рабовласників були відсутні.

Поновлення інтересу до аудиту характеризується появою інформації про нього у Великобританії на початку XII ст. Але тільки в XIII ст. аудит набув державного визнання, що підтверджується виданням у 1285 р. першого у світі законодавчого акту, який регламентував аудиторську діяльність. Продовженням історії стало підписання в 1324 р. указу про призначення трьох державних аудиторів, що свідчить про значне поживлення інтересу до аудиту. З цього часу почалося становлення незалежного аудиту в сучасному його розумінні.

Епоха Середньовіччя характеризується повільним розвитком аудиту. Після розпаду Римської імперії у зв'язку з розширенням зовнішньої торгівлі аудит продовжував розвиватися у Венеції, Флоренції, Генуї. Головною метою аудиторів того часу був контроль правильності ведення обліку. В Європі аудит на той період ще не здобув широкого застосування, тільки у Великобританії та Франції продовжувала своє формування система аудиту, основною метою якої був контроль сплати податків, формування і витрачання державних коштів.

Світові події, що відбувалися починаючи з XVI ст., мали суттєвий вплив на розвиток аудиту. Саме тоді стався «перелом» у загальній економічній ситуації, відбулися історичні події, які тією чи іншою мірою вплинули на розвиток аудиту. Однією з причин було відкриття Христофором Колумбом Америки і, як наслідок, збільшення обсягу товарів, капіталу, робочої сили в загальносвітовому масштабі. Ще одна причина – поява в 1494 р. трактату Луки Пачоллі «Про записи», який засвідчив про появу сучасного бухгалтерського обліку. Саме в XVI ст. у багатьох країнах світу був офіційно введений правовий контроль облі-

кових книг. Аудитори ще не мали належного професійного статусу, проте були зобов'язані чесно та із знанням справи проводити перевірку.

У період XVI–XVII ст. значення аудиту зросло, оскільки відбулося розділення між власниками підприємства: керівниками й інвесторами. Акціонерам не тільки була потрібна гарантія збереження капіталу, але й отримання дивідендів. Тільки аудитор міг дати висновок про правильність та об'єктивність перевіреної фінансової звітності і про вірогідність продовження діяльності підприємства найближчим часом [4].

У подальшому спостерігався бурхливий розвиток аудиту. Важливим досягненням того часу стало визнання на державному рівні необхідності проведення незалежного аналізу рахунків малих і великих підприємств [4]. Саме у цей історичний період аудит почав уважатися не лише формою контролю, але й професійною діяльністю. Функції аудиторів при цьому змінилися у напрямі їх орієнтації на здійснення перевірки фінансових звітів.

Починаючи з 1844 р. у Великобританії вийшла серія законів, згідно з якими правління акціонерних компаній були зобов'язані запрошувати не рідше одного разу на рік спеціально уповноважену особу для здійснення перевірки бухгалтерських рахунків та обов'язкового звітування перед акціонерами. Це засвідчило появу обов'язкового аудиту.

Важливою віхою в історії аудиту було прийняття у Великобританії в 1862 р. закону «Про обов'язковий аудит», що стало свідченням визнання аудиту як окремої галузі економічної науки.

Значним поштовхом у розвитку професії аудитора було зародження капіталістичного способу виробництва. Період бурхливого економічного зростання призвів до створення корпорацій, що підвищило роль і значення аудиту в суспільстві.

Починаючи із середини XIX ст. реальні власники підприємств (акціонери, пайовики, засновники) майже повністю перестали брати участь в управлінні, яке було передано професійним менеджерам, що породило конфлікти інтересів. У таких умовах виникла ідея запрошувати довірених і незалежних осіб, які могли б надавати об'єктивну інформацію про реальне збереження активів підприємства, величину прибутку тощо. Таким чином, аудитори стали інструментом реалізації контролю власником діяльності найманого персоналу, результати якої знаходили формальне вираження в показниках публічної фінансової звітності. Відокремлення власників від безпосереднього управління власністю стало важливою передумовою розвитку аудиту і створення інститутів професійних бухгалтерів і аудиторів [4].

В останні десятиріччя XIX ст. аудит став самостійною професією, що дало поштовх до створення та розвитку окремого суспільного інституту й інституцій, які його представляють і регулюють.

До кінця 40-х років XX ст. аудит переважно полягав у перевірці документації, підтвердженні облікових записів і правильного відображення даних у фінансовій звітності. Це був період домінування підтверджуючого аудиту.

Після 1949 р. незалежні аудитори почали більше уваги приділяти внутрішньому контролю, вважаючи, що за наявності ефективної системи внутрішнього контролю ймовірність помилок є незначною і фінансові дані є достатньо повними й точними. Аудиторські фірми почали приділяти більшу увагу консультативній діяльності, ніж перевіркам. Це був період системно-орієнтованого аудиту.

Подальша історія аудиту підтверджує його трансформацію в самостійний суспільно необхідний інститут. Цей процес зумовлений формуванням міжнародних професійних бухгалтерських організацій, розробкою та прийняттям його нормативної бази. Зокрема, у 1977 р. була створена Міжнародна федерація бухгалтерів, якою було розроблено Кодекс етики професійних бухгалтерів і Міжнародні стандарти аудиту. Таким чином, можна стверджувати про початок процесів гармонізації й інтернаціоналізації аудиту.

Розвиток комп'ютерної техніки та інформаційних технологій вплинув на суттєве зростання обсягів фінансово-економічної інформації, доступної для використання різними категоріями користувачів – акціонерами, інвесторами, кредиторами, страховими організаціями тощо. Водночас збільшилася потреба в достовірності та якості фінансово-економічної інформації, яка використовується цими категоріями користувачів. Слід зазначити, що інформація є специфічним товаром, який може продаватися, обмінюватися, викрадатися, знищуватися тощо. Своєрідним «сертифікатом якості» такого товару є звіт незалежних аудиторів про достовірність інформації в усіх суттєвих аспектах, який набагато збільшує її вартість. Таким чином, можна стверджувати, що аудит на даному етапі свого розвитку бере безпосередню участь у процесі виробництва та створення нової вартості.

90-ті роки XX ст. характеризувалися значним поширенням аудиту в більшості європейських країн, а також його виникненням в Україні. Впродовж багатьох століть Україна не була самостійною країною, а перебувала у складі інших держав, що стало однією з причин повільного розвитку аудиту.

Активний розвиток аудиту в Україні почався після розпаду Радянського Союзу і створення незалежної держави. Саме тоді в Україні виникла нова категорія людей, здатних реально впливати на економічну, соціальну і політичну атмосферу в державі, – категорія власників. Формування приватної власності як альтернативи державному сектору економіки зумовило виникнення низки нових професій в економічній сфері, де важливе місце належить аудиторам.

Необхідність аудиту в нашій країні стала наслідком кардинальних змін в економіці, пов'язаних з її ринковою трансформацією. Стосовно даного питання існує кілька прямих протилежних точок зору науковців. Одні вважають, що побудова вітчизняного аудиту почалася, образно кажучи, не з «фундаменту», а з «даху», тобто не супроводжувалась вимогами щодо можливості його існування, а саме приватної власності, демократичними свободами та успішним виробництвом і капіталом. Інші стверджують, що аудит міг бути створений тільки «знизу», тобто за волею обставин і бажанням клієнта, а не за вказівкою державних органів. Утім, переконані, будь-яка проблема завжди має кілька точок зору. Проблема становлення і розвитку аудиту не є виключенням. При цьому суперечливі питання виникають не через недостатнє розуміння наявних проблеми, а через протиріччя, які закладені в історії виникнення та в процесі становлення сучасного аудиту.

Історія виникнення і розвитку аудиту в Україні вимірюється лише декількома десятиліттями. Офіційне визнання обов'язкового аудиту відбулося в 1993 р., через два роки після проголошення незалежності України, у зв'язку з прийняттям Закону України «Про аудиторську діяльність», який кожен рік додавав щось нове до теорії та практики аудиту і збільшував престижність аудиторської професії в суспільстві.

У процесі свого історичного розвитку аудит пройшов еволюційний ланцюг «форма контролю – вид діяльності бухгалтерів – професія – наука». Наразі його все частіше розглядають як науку.

За останні 20 років спостерігається активний розвиток аудиторської науки в Україні, про що свідчать наукові доробки таких науковців, як Ф. Бутинець, Г. Давидов, З. Гуцайлук, М. Кужельний, А. Кузьмінський, О. Петрик, В. Рудницький, В. Савченко, В. Сопко та ін. Зокрема, в одній із перших наукових праць, колективній монографії «Аудит: Практическое пособие», яка підготовлена відомими вітчизняними вченими і практиками аудиту А. Кузьмінським, Н. Кужельним, О. Петрик, В. Савченко та ін., започатковано процес наукового дослідження в галузі аудиторської діяльності [5].

У працях професора Ф.Ф. Бутинца визначено та значною мірою обґрунтовано теоретичні аспекти аудиту, запропоновано загальну схему теорії і практики аудиту у складі системи взаємопов'язаних методичних аспектів [6]. Незважаючи на великий внесок у розробку теорії аудиту, Ф.Ф. Бутинець уважає аудит розділом науки про господарський контроль.

Першим в історії розвитку аудиту в нашій країні, хто визнав аудит наукою, був професор В.С. Рудницький. Він висловив дуже важливу думку, зазначивши, що аудит доцільно розглядати у двох проявах: як окрему економічну науку та як практику [7].

У монографії професора О.А. Петрика «Аудит: методологія і організація» вперше досліджено питання виникнення та еволюції аудиту як науки і як професії. У монографії зроблено висновок про те, що процес становлення теорії аудиту триває, а наукове бачення аудиту постійно змінюється [8].

Спробу вирішити проблеми аудиторської діяльності з позиції науки зроблено в монографії Г.М. Давидова «Аудит: теорія і практика» [9]. Вважаємо, що ця наукова праця має надзвичайно важливе значення для формування та подальшого розвитку теорії аудиту.

Аналізуючи в цілому масив досліджень вітчизняних науковців і практиків, можна зробити висновок про те, що багато з них вважають, що аудит як наука вже себе утвердив і за цією наукою майбутнє, але існує ще низка суперечливих моментів та невирішених проблем, які вимагають їх подальшого наукового обґрунтування [10, с. 343–344].

Однією з проблем, на яку доцільно звернути увагу, є відсутність симбіозу методів різних наук, який сприяв би розробці теорії науки та розвитку нових наукових напрямів в аудиті: маркетингового аудиту, податкового аудиту, екологічного аудиту, аудиту якості, кадрового аудиту тощо.

Зокрема, маркетинговий аудит пов'язаний із дослідженням маркетингового середовища підприємства, оцінкою ефективності його збутової діяльності, а також виявленням проблем і прихованого потенціалу, які перешкоджають досягненню оперативних і стратегічних цілей. Маркетинговий аудит утворився шляхом злиття аудиту та маркетингу.

Податковий аудит вимагає перевірки достовірності податкової звітності та її відповідності нормам діючого законодавства. Цей вид аудиту досліджує податкові ризики підприємства, а тому він вимагає одночасної компетенції фахівців з аудиту та оподаткування.

Екологічний аудит спрямований на перевірку відповідності до законів з охорони довкілля та попередження негативного впливу видів діяльності, заходів, умов, системи управління підприємством на навко-

лишне природне середовище й отримання інформації з цих питань. Він покликаний підвищити екологічну безпеку та сприяти використанню екологічно чистих виробничих технологій.

Аудит якості набирає особливої актуальності в нашій економіці. Він вимагає перевірки окремих елементів системи якості суб'єкта господарювання з метою встановлення її відповідності міжнародним стандартам якості. У процесі такого аудиту вивчають вимоги всіх нормативних документів, аналізують шляхи дотримання якості, перевіряють дотримання технологічних параметрів, оцінюють якість готової продукції.

Кадровий аудит являє собою перевірку відповідності організаційних та кадрових змін на підприємстві. Він здійснюється з метою формалізації корпоративної культури, оптимізації організаційної структури і системи управління персоналом підприємства та вимагає наявності в аудитора системи знань із менеджменту персоналу.

Проникнення аудиту в інші наукові сфери свідчить про початок нового етапу розвитку аудиту, який підпорядковується потребам ринкової економіки.

Висновки. Як свідчать історичні факти, з моменту зародження ідеї до сучасного рівня розвитку аудиту пройшло чимало часу.

Наразі аудит динамічно розвивається та видозмінюється внаслідок:

- зростання престижності аудиторської професії;
- адаптації аудиту до потреб ринкової економіки;
- розмежування функцій державних контролюючих органів та незалежних суб'єктів аудиторської діяльності;
- недостатності розуміння прикладної цінності аудиту;
- необхідності соціальної орієнтації аудиту;
- альтернативності шляхів подальшого розвитку аудиту;
- проникнення аудиту в інші сфери;
- розвиток теорії аудиту та формування його наукової бази.

Подальша еволюція аудиту залежить від впливу зазначених чинників і визначає майбутні тенденції його розвитку.

БІБЛІОГРАФІЧНИЙ СПИСОК:

1. Бутинець Ф.Ф. Аудит та суб'єкти його здійснення: історія, етапи його становлення / Ф.Ф. Бутинець // Вісник ХДУ. Економічні науки. – 2005. – № 3 (33). – С. 3–19.
2. Мельничук Б.В. Еволюція сутності аудиту / Б.В. Мельничук // Економіка АПК. – 2011. – № 12. – С. 49–57.
3. Соколов Я.В. История бухгалтерского учета: [учебник] / Я.В. Соколов, В.Я. Соколов. – М.: Финансы и статистика, 2004. – С. 38.
4. Гордієнко Н.І. Аудит, методика і організація / Н.І. Гордієнко, О.В. Харламова, М.Ю. Карпенко. – Х.: ХНАМГ, 2007. – Ч. 1. – 163 с.
5. Кузьмінський А. Аудит: [практическое пособие] / А. Кузьмінський, Н. Кужельний, О. Петрик, В. Савченко. – К.: Учетинформ, 1996. – 283 с.
6. Бутинець Ф.Ф. Аудит: [підручник для студентів спеціальності «Облік і аудит» вищих навчальних закладів] / Ф.Ф. Бутинець. – Житомир: Рута, 2002. – 672 с.
7. Рудницький В.С. Методологія і організація аудиту / В.С. Рудницький. – Тернопіль: Економічна думка, 1998. – 192 с.
8. Петрик О.А. Аудит: методологія і організація: [монографія] / О.А. Петрик. – К.: КНЕУ, 2003. – 260 с.
9. Давидов Г.М. Аудит: теорія і практика / Г.М. Давидов. – Кіровоград: Імекс-ЛТД, 2006. – 323 с.
10. Голяш І.Д. Формування парадигм розвитку аудиту / І.Д. Голяш // Журнал Європейської економіки. – 2011. – Т. 10. – № 3. – С. 339–346.