

МЕЛЬНИК Н.Г.

*К.Е.Н., ДОЦЕНТ КАФЕДРИ ОБЛІКУ В ДЕРЖАВНОМУ СЕКТОРІ
ЕКОНОМІКИ ТА СФЕРІ ПОСЛУГ,
ТЕРНОПІЛЬСЬКИЙ НАЦІОНАЛЬНИЙ ЕКОНОМІЧНИЙ УНІВЕРСИТЕТ,
М. ТЕРНОПІЛЬ, УКРАЇНА*

ОСОБЛИВОСТІ АУДИТУ НА МІЖНАРОДНОМУ РІВНІ

Сьогодні в світі прослідковується тенденція до формування глобальної економічної системи, яка потребує належного інформаційного забезпечення процесу прийняття економічних рішень на міжнародному рівні. В цьому контексті розвиток аудиту є об'єктивним процесом, який відбувається під впливом глобалізації, еволюції аудиторської професії та аудиту як науки.

Аудит як явище та як професійна діяльність детально досліджуються з різних точок зору вітчизняними та зарубіжними науковцями. При цьому наводяться різні думки щодо історичних аспектів, причин, факторів та умов виникнення аудиту. Зокрема, теоретичні та практичні аспекти аудиту розглядають в своїх працях Сітнов О.О., Бутинець Ф.Ф., Лучко М.Р., Петрик О.А., Фенченко М.Т., Рудницький В.С. та інші. Проте становлення аудиту в контексті глобалізації в економічній літературі розглядається лише фрагментарно, тоді як тенденції розвитку бізнесу на міжнародному рівні, концентрація інтелектуальних ресурсів, стрімке зростання інформатизації суспільства формують відповідні напрямки подальшого розвитку аудиту.

Метою дослідження є вивчення тенденцій та закономірностей становлення аудиту на міжнародному рівні, визначення проблем та перспектив його подальшого розвитку.

Проводячи паралелі між помітними віхами розвитку обліку та аудиту зазначимо, що у новітній історії більшість подій та факторів мали взаємопов'язаний вплив як на становлення обліку так і на становлення аудиту на міжнародному рівні. Зокрема, перший етап розвитку системи обліку на міжнародному рівні, який тривав з кінця XIX до середини XX століття, характеризується появою в окремих країнах законодавчих актів, які регулюють облік, створенням професійних бухгалтерських організацій, переосмислення ролі обліку в системі управління, проведення перших міжнародних професійних заходів та поклав початок спробам стандартизації обліку [4].

О.О. Сітнов підкреслює, що не дивлячись на бурхливий розвиток і високу значимість, аудит став найважливішим складовим елементом світової економічної системи лише в кінці XIX століття. Саме в цей період змінюються вимоги до аудиту, підвищується його значимість як інституту ринкової економіки. До початку XX століття наукові джерела щодо проблем аудиту були практично відсутні. Проте криза 30-х років викликала перегляд ставлення до діяльності аудиторів та зумовила перегляд вимог щодо якості аудиту. Під час та після кризи посилювалися акценти всіх країн світу на введення жорстких вимог до звітності та з'явилася об'єктивна потреба підтвердження її достовірності аудиторами [6].

На думку О.А. Петрик та М.Т. Фенченко зростання ролі професії аудитора історично спостерігалось у період інтенсивного розвитку промислових та торговельних підприємств, а саме після промислової революції, яка викликала розширення підприємств, зростання обсягів випуску продукції, створення акціонерних товариств та економічної кризи 1930-х років, оскільки саме в цей період аудитори виконували роль захисників інтересів як окремих підприємців, так і економіки цілих держав [5].

Розглядаючи розвиток світового аудиторського руху Ф.Ф. Бутинець зауважує, що саме в кінці XIX – початку XX століть відбулися суттєві зміни у попиту на аудиторські послуги, цілях аудиту, прийомах аудиту, вимогах до професійної діяльності та відповідальності аудиторів. Саме в цей період починають з'являтися великі аудиторські фірми, які відповідали зростаючим вимогам користувачів на ринку аудиторських послуг [1].

На другому етапі розвитку (з середини до кінця XX століття) міжнародна система обліку набуває сформованого вигляду; з'являються перші міжнародні стандарти обліку та розпочинається процес гармонізації систем обліку різних країн; створюються міжнародні професійні організації, діяльність яких поступово визнається і підтримується різноманітними інтернаціональними та міжурядовими організаціями. Саме цей період можна вважати наступним етапом розвитку сучасного аудиту, який науковці пов'язують із закінченням другої світової війни та подальшим розвитком світової спільноти (50-60 роки XX століття). Початок 70-х років Ф.Ф. Бутинець вважає відповідною точкою в історії аудиту, оскільки в цей час відбувається інтернаціоналізація аудиту, створюються перші міжнародні професійні бухгалтерські організації [1].

На третьому етапі розвитку обліку на міжнародному рівні (кінець XX століття – до теперішнього часу) зусилля з гармонізації обліку еволюціонували

в більш широке поняття – міжнародну конвергенцію; відбувається офіційне прийняття міжнародних стандартів фінансової звітності у різних країнах; розширюється сфера використання МСФЗ у світі; міжнародна система обліку набуває рис глобальної системи [4].

Я.А. Гончарук та В.С. Рудницький зазначають, що динамічний розвиток аудиторської діяльності значною мірою відбувається завдяки глобалізації, розширенню та диверсифікації транснаціональних і національних компаній в процесі еволюції ринкових економічних відносин [2].

Тобто, на початку ХХІ століття як облік так і аудит зазнали суттєвих змін.

Розвиток сучасного аудиту тісно пов'язаний з процесами глобалізації та характеризується наявністю ознак, які вказують на його розповсюдження на міжнародному рівні. До таких рис можна віднести діяльність міжнародних професійних організацій, створення транснаціональних аудиторських компаній, поступове поширення міжнародних стандартів аудиту, глобалізація професійної аудиторської діяльності тощо.

7 жовтня 1977 у Мюнхені, на 11-му Всесвітньому конгресі бухгалтерів була заснована Міжнародна федерація бухгалтерів (МФБ, International Federation of Accountants). Ця організація була створена з метою зміцнення бухгалтерської професії в усьому світі в інтересах суспільства і відповідає за розробку високоякісних міжнародних стандартів у галузі аудиту, обліку та аудиту в державному секторі. В межах МФБ був створений Міжнародний комітет з аудиторської практики (International Auditing Practices Committee), який функціонував до 2002 року. Його метою була розробка та удосконалення Міжнародних стандартів аудиту (МСА, International Standards on Auditing), а також основних правил з надання супутніх аудиту послуг.

На даний час незалежним нормативним органом, який займається розробкою високоякісних міжнародних стандартів аудиту, є Рада з міжнародних стандартів аудиту та надання впевненості (РМСАНВ, International Auditing and Assurance Standards Board). При цьому Рада сприяє підвищенню якості та узгодженості аудиторської практики в усьому світі і зміцнює довіру громадськості до глобальної аудиторської професії.

До складу МФБ входять також Форум фірм (ФФ, Forum of Firms) та Транснаціональний аудиторський комітет (ТАК, Transnational Auditors Committee).

Форум фірм є незалежною асоціацією міжнародних мереж фірм, які здійснюють транснаціональний аудит. Метою ФФ є сприяння поширенню

високоякісних стандартів фінансової звітності та аудиторської практики в усьому світі. Форум об'єднує фірми, які займаються транснаціональним аудитом і залучає їх до діяльності Міжнародної федерації бухгалтерів (МФБ).

ТАК забезпечує зв'язок між МФБ і ФФ, відіграє важливу роль у заохоченні членів ФФ у проведенні якісних міжнародних аудитів, вимагаючи дотримання міжнародних стандартів, сприяє взаємодії між транснаціональними компаніями, міжнародними регулюючими органами та фінансовими установами щодо якості аудиту, систем контролю якості та прозорості міжнародних аудиторських мереж.

За визначенням ТАК, транснаціональний аудит означає перевірку фінансової звітності, яка здійснюється або може здійснюватися за межами юрисдикції об'єкту, що перевіряється, з метою прийняття важливих рішень щодо кредитування, інвестицій або регулювання; що включає в себе аудит фінансової звітності лістингових компаній, кредитних компаній або інших суб'єктів публічного інтересу, які привертають особливу увагу громадськості через їх розміри, продукцію або послуги.

Міжнародні стандарти аудиту (МСА) є загальновизнаним механізмом регулювання існуючих у світовій практиці підходів до аудиту. При цьому потреба у МСА зростає з кожним роком, оскільки у світі існує тенденція до інтеграції в світову економіку дедалі більшої кількості країн, кожна з яких має власну систему обліку та фінансової звітності [6].

У 2002 році РМСАНВ почала перегляд стандартів аудиту в зв'язку з тим, що з 2005 року одночасно з прийняттям МСФЗ Європейський союз приймає МСА, що зайвий раз підкреслює наявність тісного зв'язку між розвитком обліку та аудиту на міжнародному рівні.

У своїй щорічній доповіді за 2003 рік РМСАНВ зазначала, що більше ніж в 70 країнах світу МСА прийняті за основу або ж відсутні суттєві відмінності між національними стандартами та МСА. На той час МСА були офіційно перекладені на більш ніж 20 мов, включаючи французьку, німецьку, російську та іспанську.

За офіційною інформацією, оприлюдненою МФБ, більшість країн світу офіційно використовують МСА, або планують впроваджувати їх у найближчому майбутньому (табл. 1).

Терміни, які характеризують використання МСА у світі, застосовуються у такому значенні:

МСА вимагаються законодавчо або регламентуються – відповідний нормативний документ країни вимагає використання МСА, виданих РМСАНВ, при проведенні аудиту фінансової звітності загального призначення.

МСА прийняті в якості національних стандартів – національний орган, який займається розробкою стандартів, прийняв МСА в якості стандартів аудиту (тобто, національні стандарти аудиту відсутні).

Національними стандартами є МСА – МСА в цілому були прийняті в якості національних стандартів, але до них можуть бути внесені поправки, які, відповідають вимогам РМСАНВ щодо модифікації.

Інше – в деяких випадках наявна інформація не є достатньою, щоб оцінити процес впровадження МСА на місцевому рівні, в тому числі є проблеми перекладу МСА на мову певної країни. В інших випадках, країни зазначають, що національні стандарти аудиту «базуються на» або «схожі з» МСА, але такі формулювання не дають ясно зрозуміти, чи модифікації або інші зміни щодо МСА відповідають вимогам РМСАНВ. Зрештою, є країни, які заявили щодо зближення з МСА, але все ще знаходяться на шляху досягнення цієї мети [7].

Таблиця 1

Використання МСА у світі

Використання МСА	Кількість країн	Питома вага, %
МСА вимагаються законодавчо або регламентуються	11	8,7
З них, країни-члени ЄС	8	28,6
МСА прийняті в якості національних	32	25,4
З них, країни-члени ЄС	3	10,7
Національними стандартами є МСА	29	23
З них, країни-члени ЄС	10	35,7
Інше	54	42,9
З них, країни-члени ЄС	7	25
Разом	126	100
З них, країни-члени ЄС	28	100

Джерело: розроблено автором на основі [7]

На думку К. Робертса, П. Уйтмена, П. Гордона сьогодні існує швидко зростаючий попит на аудит, який проводиться відповідно до МСА для

транскордонної діяльності та іноземних фінансових інвестицій. Разом з тим, організації, відповідальні за розробку національних стандартів у різних країнах, висловлюють підтримку зближення національних стандартів та МСА [8].

Окремі науковці пов'язують розповсюдження МСА з визнанням і поширенням МСФЗ у світі. Наприклад, країни, що розвиваються, активно впроваджують як МСФЗ так і МСА, оскільки іноземні інвестори надають перевагу країнам, у стандартах обліку і звітності яких вони впевнені [10]. Крім цього, використання МСА підвищує довіру до високоякісної фінансової звітності і демонструє, що аудитори готові працювати в інтересах суспільства на найвищому рівні якості [3].

Суттєвий вплив великих аудиторських фірм на розвиток аудиту на міжнародному рівні підкреслюють у своїх працях більшість науковців, які займаються проблемами аудиту. На думку Я.А. Гончарука та В.С. Рудницького глобалізація, концентрація та зростання інтелектуального капіталу зумовили створення транснаціональних бухгалтерських (аудиторських) фірм [2]. Ф.Ф. Бутинець зауважує, що формування аудиту і розвиток його цілей і прийомів нерозривно пов'язане з історією діяльності аудиторських фірм і, насамперед фірм «великої шістки» [1].

Ці фірми надають широкий спектр бухгалтерських та аудиторських послуг, включаючи зовнішній аудит, послуги з проблем оподаткування, управління та бізнес-консалтингу, оцінки ризиків та контролю. Вони також забезпечують чималі можливості працевлаштування і кар'єри для бухгалтерів і аудиторів на міжнародному рівні.

З початку створення до групи великих аудиторських компаній входили вісім фірм, більшість з яких виникли в ХІХ або початку ХХ століття. Великі аудиторські компанії утворювалися шляхом формування партнерських відносин (альянсів) між британськими та американськими аудиторськими фірмами.

До кінця 20 століття конкуренція серед фірм великої вісімки поступово посилилася і призвела до об'єднання деяких компаній. Зокрема, у 1989 році утворилася компанія Ernst & Young (об'єднання Ernst & Whinney та Arthur Young), компанія Deloitte & Touche (об'єднання Haskins & Sells та Touche Ross), у 1998 році – компанія PricewaterhouseCooper (об'єднання Price Waterhouse та Coopers & Lybrand). Таким чином, на початку ХХІ століття на міжнародному ринку аудиторських послуг лідируючі позиції займали компанії Великої п'ятірки.

В 2001 році компанія Arthur Andersen була звинувачена в участі у скандалі, пов'язаному з фінансовими махінаціями та банкрутством компанії Enron. Як результат – рішенням суду їй було заборонено проводити аудит фінансової звітності певних компаній, що зрештою привело до зникнення Arthur Andersen з міжнародного ринку аудиторських послуг.

Таким чином, на даний час до великої четвірки входять компанії, показники діяльності яких наведені в табл. 2.

Таблиця 2

Результати діяльності компаній Великої четвірки у 2014 році

Назва	Дохід, млрд. \$	Чисельність працівників	Дохід на одного працівника, \$	Штаб-квартира
Deloitte Touche Tohmatsu Limited (Deloitte)	34,2	210000	162,857	США
PricewaterhouseCoopers (PwC)	34,0	195000	174,359	Великобританія
Ernst & Young Global Limited (EY)	27,4	190000	144,211	Великобританія
KPMG	24,8	162000	153,209	Нідерланди

Джерело: розроблено автором на основі [11]

Не дивлячись на те, що штаб-квартири компаній розташовані у трьох кранах світу (США, Великобританія, Нідерланди), діяльність великої четвірки охоплює усі регіони світу (табл. 3).

Отже, компанії великої четвірки займають лідируючі позиції на ринку аудиторських та консультативних послуг в усіх регіонах світу. Наприклад, PwC регулярно надає послуги понад 400 компаній з рейтингу Fortune Global 500, охоплюючи 158 країн світу. Лише 15 з 350 найбільших компаній у Великобританії не співпрацюють з аудиторськими фірмами великої четвірки [9].

Зазначимо, що жодна з компаній великої четвірки не існує як окрема фірма, усі вони об'єднують фірми, що входять в мережу, і використовують загальну назву, бренд та стандарти якості з надання професійних послуг.

Місце компаній великої четвірки на ринку аудиторських та консультативних послуг

Регіони	Deloitte	PwC	Ernst & Young	KPMG
Азія	9	4	6	5
Австралія та Нова Зеландія	1	3	2	4
Європа	2	1	4	3
США	1	2	3	4
Великобританія	2	1	4	3
У світі	1	2	3	4

Джерело: розроблено автором на основі [11]

Монополізм аудиторських фірм на глобальному рівні спричиняє ряд проблем. Зокрема, компанії, як правило, співпрацюють з клієнтами протягом тривалого часу, що призводить до надто «товариських» відносин між аудитором і об'єктом перевірки. Наприклад, середній термін роботи компанії Ernst & Young з одним клієнтом з рейтингу Fortune-100 становить 27 років, компанія Deloitte здійснює аудит для Procter & Gamble з 1890 року. З точки зору клієнтів великих аудиторських фірм, оплата їхніх послуг базується не лише на професіоналізмі та якості, але й на платі за «бренд», ділову репутацію [9]. Крім цього, в дослідженнях зарубіжних науковців висловлюється побоювання, що олігополія, яка виникла на ринку аудиторських послуг, має також політичне підґрунтя, а ситуація, що склалася, може «задушити» інновації в розвитку методологій бухгалтерського обліку [12].

Отже, аудит на міжнародному рівні розвивається під впливом глобалізації світової економіки у тісному взаємозв'язку з бухгалтерським обліком. Протягом багатьох десятиліть статус-кво у світі аудиторської практики не змінюється, оскільки аудит фінансової звітності більшості великих компаній потрапляє у сферу діяльності монополістів на ринку аудиторських послуг. Сучасний аудит характеризується наявністю ознак, які свідчать про його розповсюдження на міжнародному рівні, зокрема, це діяльність міжнародних професійних організацій та транснаціональних аудиторських компаній, поступове поширення міжнародних стандартів аудиту, глобалізація професійної аудиторської діяльності.

Література:

1. Бутинець Ф.Ф. Аудит: підручник / Ф.Ф. Бутинець– 2-е вид., допов. і перероб. – Житомир: ПП «Рута», 2002. – 672 с.
2. Гончарук Я.А. Аудит: навч. посібник / Я.А. Гончарук, В.С. Рудницький. – 3-тє вид.перероб.і доп. – К.: Знання, 2007. – 443с.
3. Лучко М.Р. Стандартизація обліку і аудиту: навч. посіб. / Й.Я. Даньків, М.Р. Лучко, М.Я. Остап'юк. – К.: Знання, 2004. – 310 с.
4. Мельник Н. Історія виникнення і розвитку міжнародної системи обліку / Н. Мельник // Журнал європейської економіки. – 2013. – Т. 12, № 4. – С. 507 - 518.
5. Петрик О.А. Аудит у зарубіжних країнах: навч.-метод. посібник для самост. вивч. дисц. / О.А. Петрик, М.Т. Фенченко. – К.: КНЕУ, 2002. –168 с.
6. Ситнов А.А. Международные стандарты аудита / А.А. Ситнов. – М.: ИД ФБК-ПРЕСС, 2004, – 160 с.
7. Basis of ISA Adoption by Jurisdiction [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.iaasb.org/clarity-center/support-and-guidance>.
8. International Financial Reporting: A Comparative Approach / Clare Roberts, Pauline Weetman, Paul Gordon . – Prentice Hall: 2005. – Edition 3. – 732 p.
9. Karaian J. Beyond the Big Four – Why regulators and clients can't break the audit oligopoly / Jason Karaian [Електронний ресурс]. – Режим доступу: qz.com/136346/beyond-the-big-four-why-regulators-and-clients-cant-break-the-audit-oligopoly/.
10. Principles of Auditing: An Introduction to International Standards on Auditing / Rick Hayes, Roger Dassen, Arnold Schilder, Philip Wallage. – Prentice Hall: 2004. – 2 Edition. – 712 p.
11. The 2014 Big Four Firms performance analysis [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.Big4.com>.
12. The Auditing Oligopoly and Lobbying on Accounting Standards / Allen, Abigail M., Karthik Ramanna, Sugata Roychowdhury // Harvard Business School Working Paper, No. 13-054, December 2012. (Revised August 2013).