

DOI: 10.55643/fcapter.2.43.2022.3580

**Ліпич Л. Г.**

доктор економічних наук, професор,  
Луцький національний технічний  
університет, Україна;  
e-mail: [lglipych@gmail.com](mailto:lglipych@gmail.com);  
ORCID: [0000-0002-9059-7271](https://orcid.org/0000-0002-9059-7271)  
(Corresponding author)

**Мельник К. П.**

доктор економічних наук, професор,  
Волинський національний  
університет імені Лесі Українки,  
Луцьк, Україна;  
ORCID: [0000-0001-9167-5801](https://orcid.org/0000-0001-9167-5801)

**Бортнік С. М.**

кандидат економічних наук, доцент,  
Волинський національний  
університет імені Лесі Українки,  
Луцьк, Україна;  
ORCID: [0000-0003-2687-7866](https://orcid.org/0000-0003-2687-7866)

**Візняк Ю. Я.**

кандидат економічних наук, доцент,  
ЗВО «Львівський університет бізнесу  
та права», Україна;  
ORCID: [0000-0003-3394-0448](https://orcid.org/0000-0003-3394-0448)

**Козоріз М. А.**

доктор економічних наук, професор,  
ЗВО «Львівський університет бізнесу  
та права», Україна;  
ORCID: [0000-0001-6697-640X](https://orcid.org/0000-0001-6697-640X)

Received: 26/10/2021

Accepted: 15/11/2021

Published: 29/04/2022

© Copyright  
2022 by the author(s)



This is an Open Access article  
distributed under the terms of the  
[Creative Commons CC-BY 4.0](https://creativecommons.org/licenses/by/4.0/)

# АУДИТОРСЬКА ПОЛІТИКА СУБ'ЄКТІВ АУДИТОРСЬКОЇ ДІЯЛЬНОСТІ В УМОВАХ СТАЛОГО РОЗВИТКУ

## АНОТАЦІЯ

Ґрунтовно проаналізовано сучасне нормативно-правове регулювання аудиторської діяльності та виявлено напрями його вдосконалення в частині внутрішнього забезпечення аудиторської діяльності, яке передбачає для аудиторських компаній можливість вибору підходів до управління якістю своїх послуг, політики ціноутворення, корпоративної етики тощо, що посилюється умовами сталого розвитку та процесами децентралізації влади й управління. Можливість вибору методів і процедур у бухгалтерському обліку призвело до появи поняття «облікова політика». Назрілим є застосування в теорії і практиці аудиту категорії «аудиторська політика». Така категорія для суб'єктів аудиторської діяльності обґрунтовується необхідністю комплексної систематизації в одному внутрішньому документі як опису підходів (розкриття політики) щодо особливостей управління якістю і ціноутворенням своїх послуг, так і розкриття свого суспільного позиціонування й відповідальності. Публічна аудиторська політика сприятиме формуванню в суспільстві (зокрема, на певних сільських територіях) позитивного іміджу цієї діяльності, її відповідності цілям сталого розвитку. Запропоновано широке використання в науці та практиці аудиту категорії «аудиторська політика суб'єкта аудиторської діяльності» та змодельовано основні положення (розділи) її змісту (місія, управління якістю, розвиток персоналу й гендерна рівність, корпоративна етика, партнерська відповідальність, ціноутворення й винагород персоналу, дорожня карта розвитку суспільної корисності, професійно-громадська активність). Застосування аудиторської політики як внутрішнього документа, що визначає ключові орієнтири і вибір підходів функціонування аудиторської компанії на певний період, формує стрижень її фінансової діяльності та слугує комплексним представленням компанії для зовнішніх партнерів.

**Ключові слова:** аудит, аудиторська політика, фінансова діяльність, контроль якості аудиторських послуг, корпоративна етика, громадсько-професійна активність

**JEL Класифікація:** H83, M40, M42

## ВСТУП

Процеси децентралізації та умови сталого розвитку внесли суттєві зміни в механізми регулювання й координування сфери аудиторських послуг. Урізноманітнення, ускладнення і поява нових об'єктів аудиту зумовили потребу трансформації його методології. Методологічна трансформація аудиту передбачає розвиток аудиторської діяльності з переходом на новий рівень інформаційного управління, що здійснюється комплексно з налагодженням інтеграції внутрішньої та зовнішньої інформаційних систем та пропонуванням розширених даних, на підставі яких формується професійне судження, що використовується як елемент стратегії сталого розвитку суб'єкта господарювання. Відповідні характеристики змісту професійних суджень та їхнього впливу на процес виконання завдань аудиту розкрито в публікаціях М. Бахармогадана [1].

На думку К. О. Утенкової: «Аудиторська стратегія означає всеосяжний план проведення аудиторської перевірки, що містить основу для подальшого ухвалення рішень стосовно характеру, графіка і глибини конкретних процедур, які повинні бути

виконані при проведенні перевірки» [2, с. 148]. В аудиторській стратегії реалізується завдання розвитку підприємства, що визначає аудит як складову ініціативної програми перетворень, властивих розвинутому плану, який коригується відповідно до впливу зовнішньої екосистеми бізнесу.

## АНАЛІЗ ДОСЛІДЖЕНЬ І ПОСТАНОВКА ЗАВДАННЯ

Науковому вирішенню питань трансформації методології аудиту, формуванню стратегії аудиторської діяльності та її адаптації до умов сталого розвитку, нормативному забезпеченню процесу організації та проведення аудиту в економічних суб'єктах, створених реформою децентралізації, присвячено праці вітчизняних і зарубіжних учених. Вітчизняний доробок належить В. П. Бондарю [3], Ю. В. Бондарю [3], О. Г. Букавці [4], С. В. Глущенко [5], Н. М. Довганюк [5], В. М. Жуку [6], Н. І. Карпачовій [5], Н. В. Ковальчук [7], К. В. Комаровій [7], Н. В. Курбалі [5], Ю. О. Лупенку [4], М. Й. Маліку [4], К. П. Мельник [8], К. О. Утенковій [2], Ю. О. Чалюк [6], Д. А. Чижову [6], І. В. Яковюку [5]. Серед зарубіжних учених: М. Voersma [9], Hojatifard H. [1], Pourheidari O. [1], Baharmoghadam M. [1], Humphrey Ch. [10], Jiali (Jenna) Tang, Khondkar E. Karim [11]. Спираючись на позитивні результати досліджень наведених та інших науковців, вважаємо доречним констатувати, що виникає гостра потреба в розробленні внутрішнього нормативного регулювання процесів і процедур аудиторської перевірки суб'єктів аудиторської діяльності та його широкого використання в їхній практичній роботі.

З огляду на вищезазначене, **метою статті** є розроблення і впровадження аудиторської політики суб'єктів аудиторської політики в умовах сталого розвитку як внутрішнього документа, що визначає ключові орієнтири і вибір підходів функціонування аудиторської компанії на певний період, формує стрижень її внутрішнього управління і слугує комплексним представленням компанії для зовнішніх партнерів.

## РЕЗУЛЬТАТИ ДОСЛІДЖЕННЯ

Стратегія аудиту включає елементи аудиторської культури і дисципліни, що реалізується в додатковому рівні відповідальності щодо залученості при актуалізації інформаційно-аналітичного забезпечення управління підприємством та оптимізації програми розвитку підприємства. Умови постійних змін у зовнішньому середовищі орієнтують аудитора на стратегічне бачення подальшого розвитку як аудиторського процесу, так і бізнес-процесів підприємства, з метою створення найсприятливіших умов господарювання для сприяння стратегічному розвитку підприємства, що підкреслює М. Voersma: «Фінансові звіти повідомляють, що рухалося; а бізнес-процес — чому. Тут усі вузли бізнес-процесу — це унікальні шаблони записів журналу, де кожен шаблон ілюструє процес або його варіацію [9].

Механізм формування аудиторської політики для цілей сталого розвитку передбачає вирішення питань організаційного і методологічного характеру щодо розкриття місії аудиту, регулювання кадрової стратегії, розвитку політики управління якістю, встановлення партнерської відповідальності, означення базових положень корпоративної етики, оптимізації політики ціноутворення та реалізації професійно-громадської активності (*рис. 1*). Процедури, спрямовані на оцінювання стану дотримання вимог нормативно-правових документів може бути визначено як реалізація інформаційної функції, оскільки саме за результатами такої оцінки будуть ухвалені рішення ініціаторами контрольних заходів [8, с. 105].

Академік В. М. Жук обґрунтовано довів, що аудиторські послуги вітчизняних компаній тепер також розширені та орієнтовані на ринок підготовки інтегрованої звітності [6, с. 24]. Тому аудиторській політиці властива вільна конфігурація з урахуванням вимог формальних регуляторів і трансформаційних положень методології аудиту, що узагальнюються у її пунктах, які характеризують вибір способу організації аудиторської перевірки з різних альтернативних варіантів, порядок розроблення персоналізованого способу контрольної перевірки та консультаційної діяльності, керуючись внутрішніми і зовнішніми чинниками впливу, базовими аспектами діяльності та перспективними напрямками розвитку.

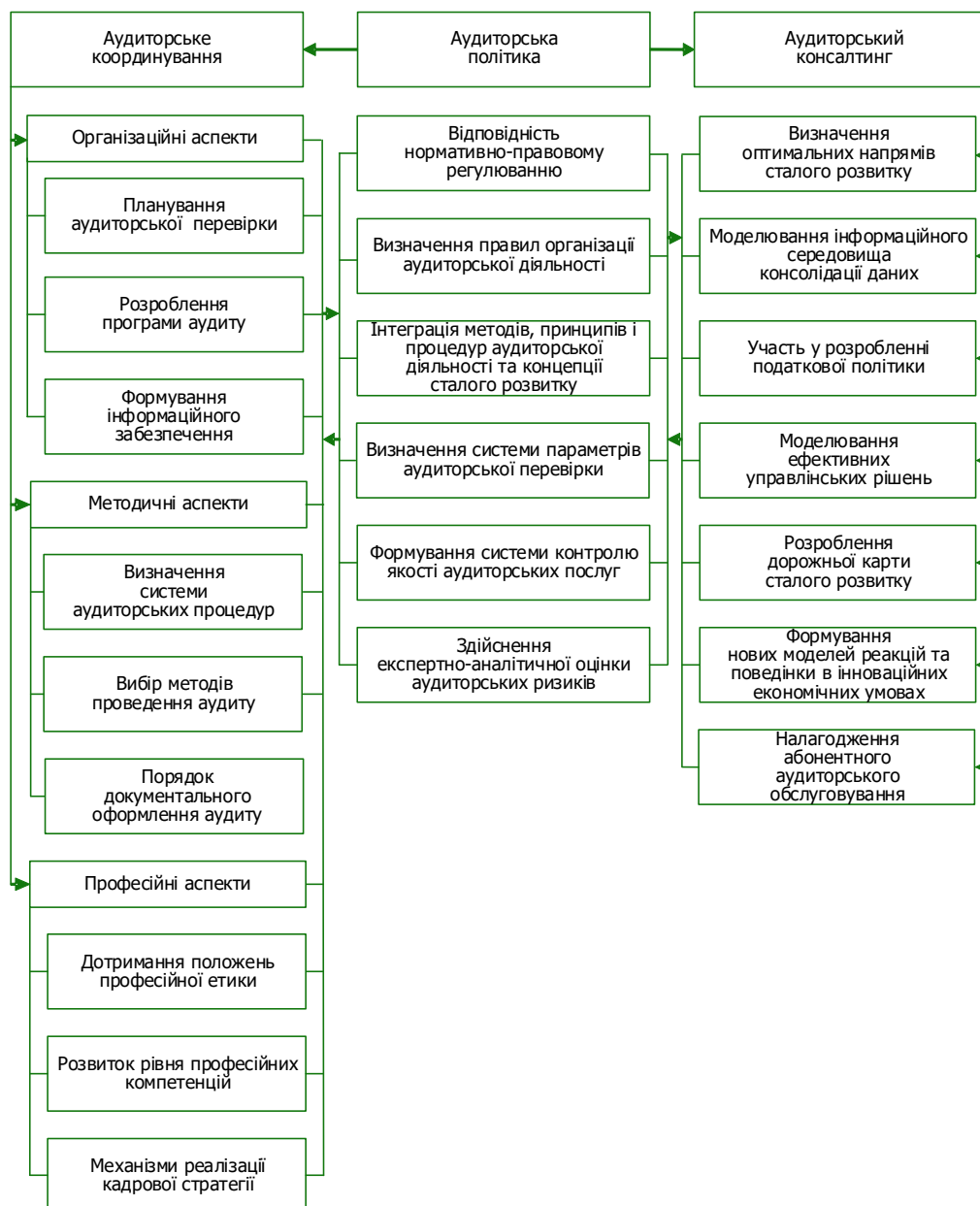
Колектив дослідників вважає, що раціональніше бачити ефективність аудиту в оптимізації ділових операцій, підвищенні прозорості, поліпшенні організаційних складових [12].

В аудиторській політиці прописуються базові (обов'язкові) елементи і варіативні положення, які розроблюються відповідно до характеристик поставленого завдання та особливостей діяльності об'єкта аудиту. Визначені варіативні положення можуть бути комбіновані в різних варіаціях, конфігурація яких може змінюватись у режимі реального часу, проте при узгодженні з усіма учасниками аудиторської перевірки.

ICAEW декларує, що аудит уже відіграє важливу роль у служінні суспільним інтересам для «посилення підзвітності

та зміцнення довіри і впевненості у фінансовій звітності» [13, с. 5].

Тому в аудиторській політиці реалізується комбінація підходів функціонування аудиторської компанії з розкриттям у відповідному наказі особливостей управління якістю і ціноутворенням послуг, суспільного позиціонування й відповідальності для підвищення ефективності аудиту та формування позитивного іміджу аудиторської діяльності.



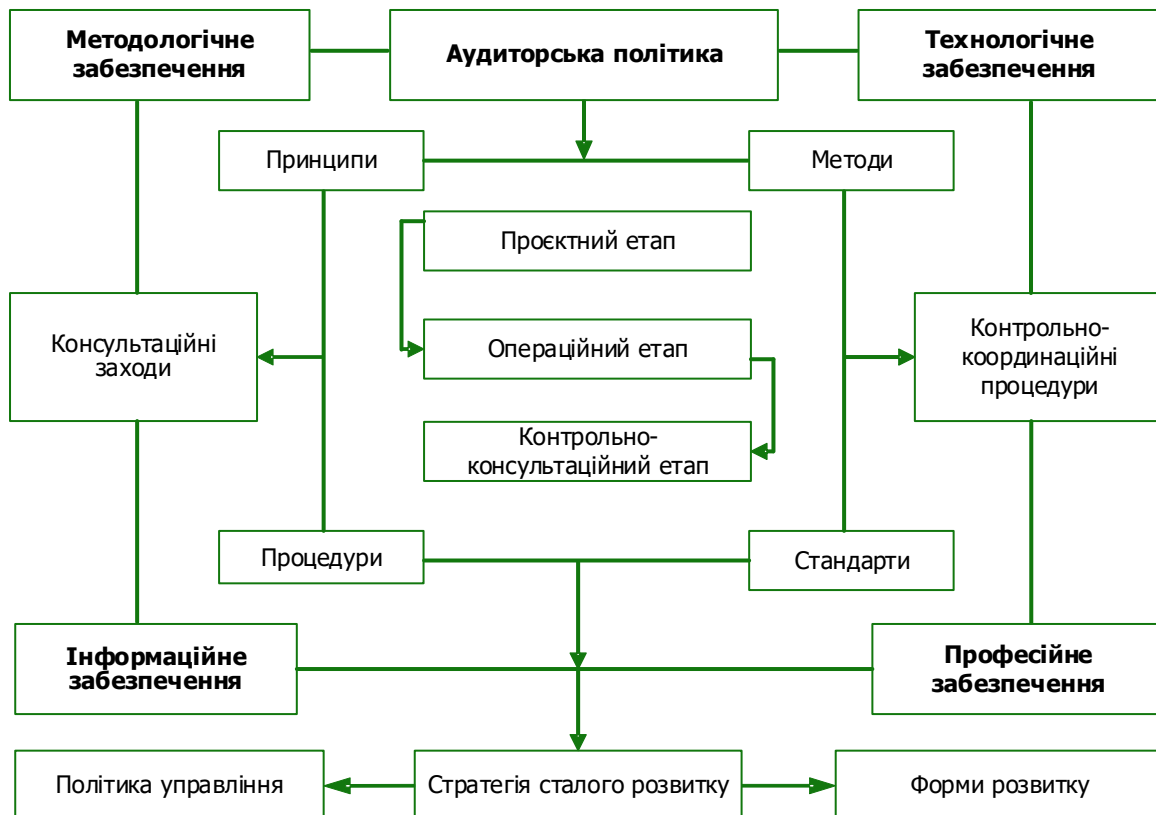
**Рис. 1.** Механізм формування аудиторської політики відповідно до цілей сталого розвитку сільських територій

Оптимізація контрольних і консультаційних процедур у рамках розроблення аудиторської політики передбачає інформаційне управління для регулювання діяльності за економічним, соціальним та екологічним векторами. В аудиторській політиці реалізуються положення за контрольними та консультаційними процедурами для цілей стратегічного напрямку сталого розвитку, що здійснюється з урахуванням найбільш результативного варіанта для ефективної діяльності (рис. 2).

Зокрема, Джія (Дженна) Тан і Е. Хондкар Карім вважають, що для підвищення якості аудиту важливо вивчити, як великі дані можуть сприяти виявленню аномалій бухгалтерського обліку, суттєвого викривлення і шахрайства [11, с. 39].

Мають бути забезпечені не лише базові положення формальних інститутів, а передусім створено інформаційне

середовище, що регулює інтереси сторін замовника та аудитора на правах рівноправних партнерів, що переслідують досягнення спільної мети з одночасним підвищенням культури діяльності підприємства та аудиторської діяльності.



**Рис. 2.** Структура аудиторської політики щодо реалізації контрольно-консультаційної діяльності в забезпеченні сталого розвитку

На проблему «теоретичного розриву» між тим, що громадськість очікує від аудитора, і тим, що аудитор може і повинен робити, професор Х. Хамфрі (1997) говорить, що «аудит не розглядається як точна наука... Це швидше процес судження, який стосується того, щоб забезпечити достатньо точну, правдиву та справедливую інформацію... достатньо, а не абсолютно» [10, с. 4].

Розглядаючи аудит як важливу інституціональну категорію, що покладена в основу інформаційних відносин, на підставі яких підприємство забезпечує виконання бізнес-функцій, формування аудиторської політики здійснюється для забезпечення сталого розвитку [14], гармонізації інформаційного забезпечення та урахування перспективних напрямів трансформації зовнішнього економічного середовища відповідно до ключових векторів розвитку. Ю. О. Лупенко, М. Й. Малік і О. Г. Булавка з цього приводу зазначили, що перший етап розвитку стратегії аудиту на сільських територіях починається із ознайомлення з інформацією, що характеризує об'єкт за екологічним, соціальним та економічним векторами з оцінкою перспективності та відповідності загальній концепції [4].

В аудиторській політиці реалізується сукупність базових положень організаційного, методичного та професійного забезпечення, що є інструментом для розроблення інформаційного регулювання аудиту для цілей сталого розвитку відповідно до практики діяльності нових об'єктів, що сформувалися у процесі децентралізації, та інтеграцією з інноваційними управлінськими та технологічними розробками. Такий комплекс забезпечення сприяє спрощенню аудиторської перевірки та підвищенню її якісних параметрів щодо реалізації завдання сталого розвитку і відповідно позначається на показниках діяльності об'єкта аудиту з майбутньою перспективою його розвитку. Тому В. П. Бондар і Ю. В. Бондар зазначили, що між аудитором і замовником існує зв'язок, що зумовлюється фінансовим інтересом аудитора та зацікавленістю замовника в позитивному висновку, а відповідний зв'язок між зацікавленими користувачами професійної аудиторської думки виявляється в етичній складовій відповідальності фахівця перед третіми особами, що передбачає його розуміння необхідності нівелювання всіх можливих втрат [3, с. 39].

Стратегічний орієнтир аудиту має бути орієнтований на моделювання його інноваційної структури, що реалізується

через розкриття місії аудиту, розроблення політики управління якістю та розвитку персоналу, налагодження партнерської відповідальності, оптимізації політики ціноутворення та укріплення професійно-громадської активності. Означені пункти сукупно з еволюційним процесом розвитку аудиту передбачають організацію ефективної аудиторської політики, що поряд з об'єктивною трансформацією аудиторської практики орієнтують на врахування особливостей сталого розвитку, що враховує пріоритети планів і намірів, прогнозних установок і довгострокові цілі суб'єктів економічної діяльності відповідно до процесу децентралізації.

Аудиторська політика як інструмент підвищення ефективності господарювання, що реалізується в сукупності способів ведення діяльності відповідно до традиційних та інноваційних аспектів, виділених та сформульованих на підставі контрольних процедур та консультативної діяльності, що є відправною точкою для сприяння сталому розвитку за базовими векторами (табл. 1).

**Табл. 1.** Критерії розроблення аудиторської політики

Складова аудиторської політики	Критерій	Характеристика
Місія аудиту	Підстава діяльності та розвитку	Формування оригінальної професійної думки для сприяння сталому розвитку сільських територій на підставі контрольних процедур і консультативних послуг
Політика управління якістю	Досягнення пріоритетів розвитку	Постійний процес покращення діяльності з метою підвищення результатів, які полягають у переході на вищий рівень професійного консультування для задоволення потреб розвитку економічного, екологічного та соціального векторів
Політика розвитку персоналу	Професійний розвиток	Діяльність із забезпечення систематичного та цілеспрямованого впливу на розвиток професійних компетенцій працівників з метою підвищення ефективності аудиторської діяльності, методологія якої трансформована під впливом внутрішніх і зовнішніх чинників
Корпоративна етика	Норми, цінності, правила	Перелік базових положень, які відображають норми поведінки, правила та цінності, які розділяють усі працівники для досягнення визначеної місії, що передбачає продуктивну співпрацю з особистісним розвитком, використовуючи мотиваційні інструменти
Партнерська відповідальність	Культура взаємної роботи	Налагодження конструктивної співпраці та взаємодії на принципах довіри, чесності та поваги для досягнення спільної мети, що виражається в зацікавленості в результаті партнерських відносин, які вибудовуються з рівноправною участю кожного з учасників у процесі діяльності
Політика ціноутворення	Загальні принципи формування кошторису аудиторських послуг	Комплекс систем, чинників і принципів, на підставі яких визначається взаємозв'язок вартості аудиторських послуг з внутрішніми і зовнішніми чинниками, що виражається в побудові стратегії формування та контролю ціни аудиторських послуг
Професійно-громадська активність	Системо-утворювальний чинник забезпечення сталого розвитку	Виявлення професійної та життєвої позиції щодо прагнення зробити внесок у процес сталого розвитку шляхом реалізації професійних та особистісних компетенцій

## ВИСНОВКИ

Отже, в аудиторській політиці прописані методологічні прийоми і способи контрольних процедур, принципи та інструменти для здійснення консультативної діяльності, наведені організаційні та технологічні способи формування інформаційно-аналітичного забезпечення аудиторської перевірки і визначені базові положення, властиві концепції сталого розвитку, які закладені у трансформаційну базу розвитку методології аудиту. Аудиторська політика полягає в комплексній систематизації методів, принципів, процедур і підходів до процесів надання і розвитку аудиторських послуг через управління якістю і ціноутворенням із розкриттям суспільного позиціонування й відповідальності, що сприяє розвитку позитивного іміджу цієї діяльності, зокрема в аспекті сприяння сталому розвитку, що є переходом на якісно вищий рівень аудиторської діяльності і є перспективним напрямом дальших наукових досліджень.

## REFERENCES / ЛІТЕРАТУРА

- Hojatifard, H., Pourheidari, O., & Baharmoghadam, M. (2019). The Auditor's Professional Judgment Process. *Academy of Marketing Studies Journal*, 23 (2). Retrieved from <https://www.abacademies.org/articles/the-auditors-professional-judgment-process-8239.html>.

2. Utenkova, K. O. (2019). Metodolohichni zasady formuvannya modeli audytu ekonomichnoi bezpeky [Methodological principles of forming a model of economic security audit]. *Oblik i finansy — Accounting and finance*, 2 (84), 144—153 [in Ukrainian].
3. Bondar, V. P., & Bondar, Yu. V. (2015). Yakist v audyti ta deiaki aspekty v upravlinni yakistiu [Quality in audit and some aspects of quality management]. *Problemy teorii ta metodolohii bukhhalterskoho obliku, kontroliu i analizu – Problems of theory and methodology of accounting, control and analysis*, 1 (31), 36–64 [in Ukrainian].
4. Lupenko, Yu. O., Malik, M. Y., & Bulavka, O. H. (et al.). (2020). Stratehichni napriamy staloho rozvytku silskykh terytorii na period do 2030 roku [strategic directions of sustainable development of rural areas for the period up to 2030]. Yu. O. Lupenko (Ed.). Kyiv: NNTs IAE [in Ukrainian].
5. Yakoviyk, I. V., Chyzhov, D. A., Karpachova, N. I., Hlushchenko, S. V., & Chaliuk, Y. O. (2020). National security policy in Ukraine: a change in the system of power relations of the modern world. *Revista San Gregorio*, 42, 224—235. Retrieved from [http://revista.sangregorio.edu.ec/index.php/REVISTA\\_SANGREGORIO/article/view/1555](http://revista.sangregorio.edu.ec/index.php/REVISTA_SANGREGORIO/article/view/1555).
6. Zhuk, V. M. (2019). Intehrovana zvitnist: retrospektyva i perspektyva v Ukraini [Integrated reporting: retrospective and perspective in Ukraine]. *Oblik i finansy — Accounting and finance*, 1 (83), 20—27. [https://doi.org/10.33146/2307-9878-2019-1\(83\)-20-27](https://doi.org/10.33146/2307-9878-2019-1(83)-20-27) [in Ukrainian].
7. Chaliuk, Y., Dovhanyk, N., Kurbala, N., Komarova, K., & Kovalchuk, N. (2021). The digital economy in a global environment. *AD ALTA: Journal of Interdisciplinary Research*, 11, Special issue XVII, 143—148. Retrieved from <http://www.magnanimitas.cz/ADALTA/110117/PDF/110117.pdf> [in Ukrainian].
8. Melnyk, K. P. (2020). Instytutsionalni aspekty vyboru ta zastosuvannya audytorskykh protsedur [Institutional aspects of selection and application of audit procedures]. *Oblik i finansy — Accounting and finance*, 3 (89), 101—106. [https://doi.org/10.33146/2307-9878-2020-3\(89\)-101-106](https://doi.org/10.33146/2307-9878-2020-3(89)-101-106) [in Ukrainian].
9. Boersma, M. (2018). Financial statement networks: an application of network theory in audit. *The Journal of Network Theory in Finance*, 4 (4). <https://doi.org/10.21314/JNTF.2018.048>.
10. Humphrey, Ch. (2007). *Debating Audit Expectations. Current Issues in Auditing*. SAGE Publications Ltd. Retrieved from <https://sk.sagepub.com/books/current-issues-in-auditing-3e/n1.xml>.
11. Tang, J., & Karim, K. E. (2017). Big data in business analytics: implications for the audit profession. *CPA Journal*, 6 (87), 34—39.
12. Board of Audit of Japan. *Effect of Audit Activities. Audit Activities*. (n. d.). Retrieved from <https://www.jbaudit.go.jp/english/effort/effect.html>
13. ICAEW Audit and Assurance Faculty. (2006). Agency theory and the role of audit. *Audit Quality*, 14. Retrieved from <https://www.icaew.com/-/media/corporate/files/technical/audit-and-assurance/audit-quality/audit-quality-forum-fundamentals/fundamentals-agency-theory-and-the-role-of-audit.ashx>.
14. Vicen, V., Ruzinska, E., & Yevstakhevych, A. (2021). Large enterprises of Ukraine, sustainable development and social responsibility: transparency in times of crisis. *Law, Business and Sustainability Herald*, 1 (1), 14—22. <https://doi.org/10.46489/lbsh.2021-1-1-2>.

*Lipych L., Melnyk K., Bortnik S., Vizniak Yu., Kozoriz M.*

## **AUDIT POLICY OF AUDIT ENTITIES IN CONDITIONS OF SUSTAINABLE DEVELOPMENT**

Decentralization processes and conditions for sustainable development have made significant changes in the regulation and coordination of audit services. The diversification, complexity and emergence of new audit objects necessitated the transformation of its methodology. The article thoroughly analyzes the current regulatory framework for auditing. It identifies areas for improvement in the internal audit, which provides auditing companies with a choice of approaches to managing the quality of their services, pricing policy, corporate ethics, etc. This is enhanced by sustainable development and processes of decentralization of power and management. The ability to choose methods and procedures in accounting has led to the concept of «accounting policy». The application of the category «audit policy» in the theory and practice of audit is ripe. This category for auditing entities is justified by the need for comprehensive systematization in one internal document of both the description of approaches (policy disclosure) on the features of quality management and pricing of their services and the disclosure of their social positioning and responsibility. Public audit policy will contribute to the

formation of a positive image of this activity in society (in particular, in certain rural areas) and its compliance with sustainable development goals. The category «audit policy of the audited entity» is widely used in the science and practice of auditing. We modelled the main provisions (sections) of its content (mission, quality management, personnel development and gender equality, corporate ethics, partnership responsibility, pricing and staff remuneration, roadmap for the development of public utility, professional and social activity). The use of audit policy as an internal document that defines the key guidelines and choice of approaches to the operation of the audit company for a certain period forms the core of its financial activities and serves as a comprehensive representation of the company to external partners.

**Keywords:** audit, audit policy, financial activities, quality control of audit services, corporate ethics, public-professional activity

**JEL Classification:** H83, M40, M42