

4. Пінчук Н. С., Галузинський Г. П. Інформаційні системи і технології в маркетингу: Навч. посіб. – К.: КНЕУ, 1999. – 328 с.
5. Ситник В. Ф., Караєва О. С. Технологія обробки економічної інформації: Навч. посіб. – К.: КНЕУ, 1998. – 200 с.

Івануса Н.

НАПРЯМИ ВДОСКОНАЛЕННЯ СИСТЕМИ ОРГАНІЗАЦІЇ АУДИТОРСЬКОЇ ДІЯЛЬНОСТІ В УКРАЇНІ

У статті розглянуто деякі теоретичні та практичні аспекти функціонування аудиторської діяльності в Україні. Висвітлено сукупність умов, що сприяють ефективній діяльності Аудиторської палати України. Також запропоновано шляхи вдосконалення системи організації аудиторської діяльності.

Вивчаючи наукову літературу – як періодичну, так і інші види наукових праць вчених теоретиків та практиків – ми дедалі частіше натрапляємо на поняття «аудит», «аудиторська діяльність». Це пов'язано з розвитком нових форм власності та розширенням нових видів підприємницької діяльності, що, в свою чергу, зумовлює виникнення ряду проблемних питань щодо визначення самого поняття, організації і методики цього виду діяльності, її ефективності та результативності. Однак нині є певна неузгодженість у трактуванні згаданого поняття та нема чіткого розуміння особливостей аудиторської діяльності.

Дехто ототожнює аудит і аудиторську діяльність, стверджуючи відсутність будь-яких відмінностей у цих поняттях; дехто, навпаки, вважає, що для високоякісного функціонування аудиту слід розрізняти аудит і аудиторську діяльність як сумарний вираз аудиту й аудиторських послуг. При впровадженні системи аудиторської діяльності постає проблема розроблення принципів, прийомів, методів її здійснення. Всі ці проблемні питання і викликали необхідність подальших наукових досліджень у цій сфері.

В Україні нині склалася достатньо чітка, принаймні формально, система, яка забезпечує розв'язання проблем атестації аудиторів, внесення до Реєстру суб'єктів аудиторської діяльності, забезпечення споживачів ринку аудиторських послуг кваліфікованими спеціалістами та впорядкованого функціонування цього ринку.

У Законі України «Про аудиторську діяльність» від 22 квітня 1993 р. зазначено, що аудиторська діяльність охоплює організаційне і методичне забезпечення аудиту, практичне виконання аудиторських перевірок (аудит) і надання інших аудиторських послуг.

Як правило, в усіх країнах зі сталим ринком аудиторських послуг під аудитом розуміють нагородження аудитором доказів і висловлення

відповідної думки щодо звітності. Згідно зі Законом України «Про аудиторську діяльність» від 22 квітня 1993 р. (ст. 4), аудит – це перевірка публічної бухгалтерської звітності, обліку, первинних документів та іншої інформації щодо фінансово-господарської діяльності суб'єктів господарювання з метою визначення достовірності їх звітності, обліку, його повноти і відповідності чинному законодавству та встановленим нормативам [3]. Але встановити відповідність здійснених економічним суб'єктом фінансових і господарських операцій нормативним актам, чинним у нашій країні, протягом звичайної аудиторської перевірки неможливо.

Значний внесок у розроблення теоретичних основ і методологічних підходів до проблеми аудиторської діяльності в Україні внесли провідні вчені-економісти: Н. Дорош, М. Білуха, В. Гетьман, М. Дем'яненко, Г. Кірейцева, А. Кузьмінський, Л. Кулаковська, В. Линник, Ю. Литвин, М. Огійчук, В. Палій, Г. Підлісецький, П. Саблук, Л. Сук, Б. Усач та ін.

Однак ряд проблем організації аудиторської діяльності потребують подальших досліджень та наукових розробок.

Багато суперечностей викликає невизначеність формулювання ст. 3 про те, що аудиторські послуги можна надавати у формі аудиторських перевірок (аудиту) та пов'язаних із ними експертиз, консультацій з питань бухгалтерського обліку, звітності, оподаткування, аналізу фінансово-господарської діяльності та інших видів економіко-правового забезпечення підприємницької діяльності фізичних та юридичних осіб.

Не можна погодитися з думкою таких авторів як Я. Соколов, В. Скобара і О. Островська, що нелогічним є розмежування аудиторської діяльності на два незалежних блоки робіт – проведення перевірок та інші аудиторські послуги. І що в першому випадку аудиторська діяльність потребує наявності ліцензії та штату працівників, які володіють певними кваліфікаційними навичками, а в другому – та ж аудиторська діяльність, але під розрядом «інша» не вимагає дотримання ні першої, ні другої умови [4, 75].

У сучасних умовах в Україні аудиторські фірми можуть надавати достатньо широкий спектр робіт, а саме: аудиторські перевірки бухгалтерської звітності (обов'язковий та ініціативний аудит) підприємств і організацій різних типів і форм власності; експрес-аналіз; оглядова перевірка; аналіз господарсько-фінансової діяльності; консультації з питань фінансового, податкового, банківського та іншого господарського законодавства, зовнішньоекономічної діяльності й ін.; перевірка за узгодженими з клієнтом процедурами; постановка, ведення та відновлення бухгалтерського (фінансового) обліку; складання фінансової звітності, а також звітності з цінних паперів, проспектів емісії та ін; автоматизація бухгалтерського обліку й аналітичних робіт; надання допомоги в проведенні приватизації; податкове планування і оптимізація оподаткування; складання декларацій про доходи тощо; юридичні послуги, розроблення за-

сновницьких документів і їх реєстрація, ліквідація підприємств; навчально-консультаційні послуги, підготовка кадрів (навчання в галузі своєї діяльності, а також основам бухгалтерського обліку) та ін. [1, 57].

Окреслення кола безпосередньо аудиторських послуг – це одна з найважливіших сучасних проблем теорії аудиту. Надання консультаційних послуг є основним об'єктом критики незацікавленості аудитора. В останні роки законодавці та критики аудиторської професії у США та європейських країнах ведуть дискусію щодо можливості надання аудиторами супутніх послуг. Вважають, що незалежність аудитора порушується у разі одночасного надання аудиторських і консультаційних послуг. У зв'язку з цим передбачають, що Європейське Співтовариство черговою директивою розірве зв'язок аудиту і супутніх робіт.

У Великобританії розв'язання окресленої проблеми започатковане в Положенні про професійну незалежність. Зазначено, що аудитор не здійснює управлінські функції і не приймає рішення на підприємстві-клієнті. Прямо обумовлено, що крім виняткових випадків, аудиторська фірма не повинна брати участі в складанні бухгалтерських записів аудійованого клієнта. Аудиторський висновок також не можна надавати, якщо компанія, асоційована з аудиторською фірмою, здійснює за договором секретарські послуги компанії-клієнтові. Аудитор не має брати участі у перевірці звітності компанії, якщо він протягом звітного періоду чи протягом двох попередніх років був посадовою особою або працівником цієї компанії. Якщо партнер чи працівник аудиторської фірми управляє чи протягом двох останніх років управляв будь-яким активом компанії, то жоден із партнерів чи службовців цієї аудиторської фірми не може бути ліквідатором компанії. Якщо аудиторська фірма, її партнер чи службовець підтримують або протягом двох останніх років підтримували тривалі професійні стосунки з компанією, то ні партнер, ні службовець цієї аудиторської фірми не можуть бути ліквідатором даної компанії в разі її неспроможності.

Підтвердженням важливості згаданої проблеми є той факт, що великі компанії у Великобританії зобов'язані в річній звітності окремо показувати гонорар, сплачений своєму аудиторіві за аудиторське обслуговування, і гонорар, сплачений йому (чи компаньйонові) за надання неаудиторських послуг [2, 74].

У нашій країні було б доцільно також в окремому стандарті аудиту чи Кодексі професійної етики аудиторів України дати перелік робіт, здійснення яких не допускається одночасно з проведенням обов'язкової аудиторської перевірки. Це такі роботи: складання бухгалтерських записів та фінансової звітності; підготовка і подання податкових декларацій; послуги в галузі фінансів (наприклад, при поглинанні чи злитті, новій емісії цінних паперів).

Україна належить до країн професійного регулювання аудиторської діяльності. Аудиторську діяльність у нашій країні регулює професійна організація – Аудиторська палата України. Вона є незалежним самостійним органом, мета якого, сприяти розвитку, вдосконаленню та уніфікації аудиторської справи в країні. Згідно зі Статутом Аудиторської палати України, головним завданням АПУ є сприяння розвитку аудиту в країні, вирішення на єдиній методологічній основі принципових питань аудиторської діяльності в Україні. Аудиторська палата України:

- здійснює сертифікацію суб'єктів, що мають намір займатись аудиторською діяльністю;
- вносить до Реєстру суб'єктів аудиторської діяльності аудиторські фірми та аудиторів;
- веде Реєстр аудиторських фірм та аудиторів, які самостійно надають аудиторські послуги. Оприлюднює дані Реєстру;
- створює на території України регіональні відділення, визначає їх повноваження і контролює діяльність;
- встановлює розмір плати за проведення сертифікації осіб, які претендують на отримання сертифіката;
- розглядає скарги щодо діяльності окремих аудиторів і аудиторських фірм з питань її компетенції;
- застосовує до аудиторів заходи впливу за неналежне виконання своїх професійних обов'язків у вигляді попередження, зупинення дії сертифіката та свідоцтва на термін до 1 року або анулювання сертифікації та свідоцтва.

Ведення поточних справ в АПУ здійснює Секретаріат, який очолює завідувач. Контроль за діяльністю Секретаріату здійснює Спостережна Рада АПУ.

Щодо оцінки ефективності роботи органу, який здійснює організацію професійної діяльності в Україні, – Аудиторської палати України, то в Законі України «Про аудиторську діяльність» від 22 квітня 1993 р. (ст. 16) зазначено, що члени Аудиторської палати України виконують свої обов'язки на громадських засадах [3]. До Аудиторської палати належать працівники Міністерства фінансів України, Головної державної податкової адміністрації України, Національного банку України та Міністерства юстиції України (доцільно вводити також представників Секретаріату Президента України). Аудиторській палаті України необхідно посилити роботу щодо узагальнення практики дії Закону України та розроблення пропозиції з удосконалення правового регулювання аудиторської діяльності; публікації офіційних роз'яснень із питань застосування Закону; аналізу та публікації в засобах масової інформації відомостей про анулювання ліцензій і сертифікатів; удосконалення національних нормативів аудиту в напрямі вирішення складних проблемних питань, наприклад щодо

суттєвості економічної інформації, вибіркової перевірки, документального оформлення аудиторської перевірки та ін.

Недостатньо підготовлено інформаційних, методичних і навчальних матеріалів, необхідних для проведення та удосконалення аудиту. Потребує поліпшення робота зі сприяння впровадженню нових методів, форм і технологій аудиту, узагальнення досвіду пропозицій із атестації аудиторів.

У зв'язку з цим потрібен постійно працюючий орган, який би займався всім комплексом проблем, що потребують постійного розв'язання. При цьому для реалізації різноманітних потреб доцільно створити відповідні комісії та комітети:

- Комітет з розроблення професійних норм і стандартів;
- Комісію з міжнародних зв'язків;
- Комісію з організації зв'язків з регіональними відділеннями;
- Комісію зі страхування;
- Комісію з фінансування аудиторської діяльності;
- Комісію з професійної аудиторської діяльності;
- Комісію з контролю за професійною діяльністю;
- Комісію загального аудиту;
- Комісію страхової діяльності.

Варто, щоб до названого органу належали найвідоміші представники аудиторської професії в нашій країні: видатні вчені й керівники великих аудиторських фірм.

Функції Аудиторської палати України – весь комплекс робіт із атестації та внесення до Реєстру аудиторів і аудиторських фірм. Це, зокрема, перевірка комплектації документів на відповідність їх затвердженому переліку, оформлення власне результатів екзаменів; контроль за надходженням коштів на спеціальний рахунок і їх використання, видача сертифікатів та свідоцтв, ведення державних реєстрів виданих документів; вирішення великої кількості організаційних питань та ін. [5, 61].

У сучасних умовах функції з підготовки і забезпечення засідань екзаменаційних комісій виконують працівники Секретаріату. Необхідно постійно перевіряти матеріали, подані на атестацію; контролювати надходження плати за її проведення від претендентів; упорядкувати систему документообігу; налагодити облік грошей, що надходять як плата за атестацію; контролювати цільове використання коштів. У зв'язку з цим доцільно, на нашу думку, збільшити кількість співробітників Секретаріату чи створити новий відповідний орган для ефективної організації роботи, досягнення належного рівня здійснення зазначених функцій.

Досвід приймання кваліфікаційних екзаменів свідчить про те, що претенденти на одержання атестату недостатньо знають про ті проблеми, з якими їм доведеться зіткнутись у практиці; методи і способи їх вирішення. До певної міри це можна зрозуміти при тому дефіциті спеціальної

літератури, який відчувають аудитори і претенденти на це звання, але виправдати з професійної точки зору не можна.

Сучасні курси підготовки претендентів на одержання сертифіката проводять за п'ятьма розділами затвердженої програми кваліфікаційних екзаменів: бухгалтерський облік і звітність, аудит, оподаткування юридичних і фізичних осіб, фінанси підприємства та правове регулювання господарської діяльності. Зрозуміло, що в стислі терміни викласти слухачам великий за обсягом матеріал детально і на високому якісному рівні неможливо. Лекційна практика показує, що тільки питання теорії аудиту потребують висвітлення не менше ніж за 22–24 години. Якщо додати до них детальний розгляд питань перевірки конкретних реєстрів бухгалтерського обліку, то виявиться, що в цілому питання програми за розділом аудиту вимагають для викладення високоякісного лекційного матеріалу 36–40 годин. Враховуючи, що постійні зміни нормативних і методичних документів відбуваються і в базових для аудиту галузях знань, то для підготовки претендентів для складання кваліфікаційних екзаменів необхідно 180–200 годин [2, 78].

Вимагають розв'язання не тільки проблеми професійної підготовки майбутніх аудиторів, а й підвищення професійного рівня аудиторів-практиків. В іншому разі матимемо армію бухгалтерів, які тільки намагаються займатись аудитом, а не цивілізований аудиторський рух.

Систему підвищення кваліфікації і професійної підготовки доцільно організувати під керівництвом Комісії з професійної підготовки. Комісія має розробляти та вдосконалювати навчальні програми з різних напрямів аудиторської діяльності в університетах, вищих навчальних закладах і разом із іншими професійними об'єднаннями брати участь у підготовці кадрів у межах загальноосвітнього процесу вищих шкіл. Найбільш актуальні теми і програми підвищення кваліфікації аудиторів у галузі теорії і практики аудиту доцільно подавати на затвердження Аудиторської палати чи Консультаційної Ради (річну програму підвищення кваліфікації). За затвердженою програмою починають роботу з підготовки і проведення семінарів із різноманітних напрямів аудиторської діяльності в усіх регіонах України.

Детальну інформацію про всі майбутні семінари необхідно скеровувати в усім аудиторам і аудиторським фірмам, внесеним до Реєстру. В анотації доцільно вказувати тему, її опис, програму, терміни і місце проведення семінару, вартість, а також можливість внесення цього семінару як обов'язкового для підвищення кваліфікації часу. При цьому в Кодексі професійної етики слід передбачити обов'язковість підвищення кваліфікації, наприклад, обсягом 30 годин на рік. Контроль за виконанням цієї вимоги покладати на регіональні відділення АПУ, які мають одержувати від аудиторів щорічні звіти про професійну діяльність, у т. ч. інформацію про час, витрачений на підвищення кваліфікації.

Відповідальними за проведення семінару мають бути регіональні відділення. Вони визначають конкретні теми і терміни проведення семінарів, призначають відповідальних лекторів (керівників) на кожний семінар. Керівники семінарів зобов'язані забезпечити бездоганне проведення дорученого їм семінару, одержати від учасників достатньо детальні письмові відгуки і скерувати їх разом зі своїми зауваженнями і побажаннями до Комітету з професійної підготовки. Добір керівників необхідно проводити в усій Україні на основі анкет, до яких додають тези доповідей з описом актуальності теми. Регіональні відділення мають уважно вивчати одержані анкети і у разі позитивного вирішення скеровувати обраним лекторам відповідні повідомлення зі зазначенням часу та місця проведення семінару.

Багато нарікань викликає сучасна система критеріїв допуску до атестації. Відомо, що сьогодні ряди атестованих аудиторів поповнюються в основному за рахунок колишніх бухгалтерів, які працювали на вузьких ланках бухгалтерій великих підприємств, і економістів економічних відділів колишніх міністерств та відомств. Тим самим ми даремно звужуємо коло потенційних аудиторів, допускаючи до атестації тільки людей з економічною та юридичною освітою, тим більше, що це відбувається за відсутності стандарту з освіти аудиторів і апробованої системи їх вузівського навчання, значна кількість практикуючих сьогодні аудиторів не мають спеціальної вищої освіти, але часто виглядають краще на тлі загального, поки що не досить високого рівня аудиторів.

Отже, аналіз функціонування системи організації аудиторської діяльності України виявив ряд її недоліків. Дослідження структури української системи з урахуванням результатів аналізу закордонних країн дали змогу встановити причини цих недоліків.

Невисокий професійний рівень деяких українських аудиторів визначається відсутністю послідовної системи підготовки і стажування майбутніх аудиторів. Сьогодні в Україні нормативними документами регламентовано лише процес атестації претендентів на це звання.

Незадовільна якість більшості аудиторських перевірок спричинена низьким професійним рівнем виконавців, відсутністю належної системи принципів і норм поведінки аудиторів, а також невідповідною масштабом ринку аудиторських послуг системи контролю роботи аудиторів.

Неоперативність впливу на систему її керівного органу – Аудиторської палати України – пояснюється відсутністю її представників в урядових структурах і штатних аудиторів-професіоналів у самій палаті. Неврегульованими є також питання фінансування робіт зі створення адекватної системи аудиту в Україні та страхування аудиторської діяльності.

Отже, стан аудиторської діяльності в Україні на даному етапі можна охарактеризувати таким завданням: підвищення якості аудиторських послуг із ме-

тою укріплення довіри суспільства до аудиту. Вважаємо, що впровадження внутрішньофірмових стандартів сприятиме вирішенню цього завдання.

Висновками з даного дослідження і перспективами подальших розвідок у даному напрямку стануть:

- дослідження законодавства та літературних джерел, щодо поняття «аудиторської діяльності», з метою конкретизації ст. 3 Закону України «Про аудиторську діяльність»;
- розширення поняття «аудиторська діяльність» інформацією з Міжнародних стандартів аудиту, акцентуючи увагу на аудиторських послугах, як невід’ємної складової аудиторської діяльності;
- ґрунтуючись на знаннях про господарську діяльність, виокремлення поняття «аудиторської діяльності», збагативши його предметом, методами, об’єктами та суб’єктами використання.

The article deals with the theoretical and practical aspects of functioning of auditing activity function in Ukraine. The range of conditions that are favourable for the activity of Ukrainian Auditing Chamber are considered. The ways of improving of auditing system organization are pointed out.

Література

1. Давидов Г. М. Аудит: теорія і практика. – Кіровоград: ІМЕкс-ЛТД, 2006. – 324 с.
2. Дорош Н. І. Аудит: методологія та організація. – К.: Т-во «Знання» КОО, 2001. – 402 с.
3. Закон України «Про аудиторську діяльність» від 22 квітня 1993 р. (зі змінами і доповненнями) // Офіційний вісник України. – 2003. – № 21.
4. Соколов Я. В., Скобара В. В., Островська О. Л. Бухгалтерський учет. – Москва: Экономика, 1999 – 432 с.
5. Усач Б. М. Аудит: Навч. посіб. – Київ: Знання-Прес, 2003. – 224 с.

Ігнатенко М.

МІСЦЕ ПОДАТКОВОЇ СИСТЕМИ В ПРОЦЕСІ РЕГУЛЮВАННЯ ТА СТИМУЛЮВАННЯ ІННОВАЦІЙНОЇ ДІЯЛЬНОСТІ ПРОМИСЛОВОГО ВИРОБНИЦТВА

Розглянуто податкову систему як складовий елемент механізму регулювання та стимулювання ефективного розвитку промисловості; визначено, що однією з важливих умов подальшого економічного зростання в Україні є стабільність законодавства, помірковане податкове навантаження та надійний захист прав платників податків: здійснено порівняльний аналіз податкового законодавства України та зарубіжних країн.

Актуальність даної теми визначається необхідністю стабілізації економіки, важливою умовою якої є реформування податкового законодавст-