

Ірина ЩИРБА, Тетяна МАЦЬКО

ПРОБЛЕМИ СТАНОВЛЕННЯ АУДИТУ В УКРАЇНІ

Досліджено актуальні проблеми функціонування аудиту в Україні, сформовано систему нормативно-правового регулювання аудиту, зокрема, виокремлено п'ять рівнів його регулювання. Запропоновано напрями розвитку аудиторської діяльності в Україні.

The article has been explored important problems of functioning of audit in Ukraine, established a system of regulatory audit, in particular, identifies five levels of regulation (constitutional, legislative, normative, methodical and organizational- administrative), and proposed directions of development of auditing activity in Ukraine.

Розвиток ринкових відносин, виникнення недержавної форми власності суттєво змінили систему фінансового контролю в Україні. Потреба у гарантії достовірності, об'єктивності та законності фінансової звітності для широкого кола її користувачів зумовила виникнення і подальший розвиток в Україні аудиту як незалежної форми контролю. Проте дослідження засвідчують, що вітчизняний аудит стикається з численними проблемами, зокрема: нестабільність законодавства; низька якість аудиторських послуг; недостовірність інформації, що надається в аудиторських висновках; низькі темпи автоматизації окремих процесів аудиторської діяльності тощо. Ці питання є актуальними і потребують негайного вирішення, оскільки впливають як на діяльність окремих підприємств, так і на економічне становище всієї держави.

Проблеми становлення, особливостей розвитку аудиту в Україні досліджували такі вітчизняні вчені-економісти, як Ф. Ф. Бутинець, Г. М. Давидов, В. І. Драч, Н. І. Дорош, А. Г. Загородній, Н. А. Остап'юк, О. А. Петрик, В. В. Сопко та ін. Проте вирішення проблем аудиту в Україні потребує розроблення комплексного та системного підходу до впровадження і визначення головних напрямків його розвитку.

Метою статті є дослідження проблем становлення аудиту в Україні, тому необхідно виокремити основні проблеми аудиту в Україні та запропонувати напрями їхнього вирішення.

За 20-річний період в Україні сформовано інститут незалежного аудиту, подібний країнам з ринковою економікою. Його інфраструктура, забезпечення та функціонування постійно удосконалюються. Офіційним регулятором вітчизняного аудиту є Аудиторська палата України (далі – АПУ), яка функціонує як незалежний самостійний орган, що вирішує важливі питання у сфері методологічного й організаційного управління аудиторством в Україні. Повноваження АПУ поширюються на такі важливі сфери аудиторської діяльності, як: сертифікація осіб, які мають намір займатися аудиторською діяльністю; затвердження стандартів аудиту; ведення Реєстру аудиторських фірм та аудиторів; затвердження програм підготовки аудиторів та за погодженням з Національним банком України програми підготовки аудиторів, які здійснюватимуть аудит банків; здійснення контролю за дотриманням аудиторськими фірмами та аудиторами вимог Закону України «Про аудиторську діяльність», стандартів аудиту, норм професійної етики аудиторів; регулювання взаємовідносини між аудиторами (аудиторськими фірмами) в процесі здійснення аудиторської діяльності та у разі необхідності застосує до них стягнення; здійснення заходів із забезпечення незалежності аудиторів при проведенні ними аудиторських перевірок та організації контролю за якістю аудиторських послуг; інші повноваження, передбачені Законом України «Про аудиторську діяльність» та Статутом АПУ [3].

Становлення інституту аудиту в нашій державі на сучасному етапі розвитку економіки полягає у вирішенні основних проблем, від яких залежить подальший розвиток ринкових відносин, зокрема: нерозвиненість вітчизняного ринку аудиторських послуг і відповідно зростання частки іноземних компаній світового рівня на вітчизняному ринку аудит; нестабільність законодавчої бази; відсутність

єдиної методики визначення ціни на аудит та вартості аудиторських послуг; потребують подальшого дослідження питання незалежності аудиторів, конфіденційності інформації та аудиторської таємниці; відсутність на ринку інформаційних технологій вітчизняного програмного забезпечення аудиту; нема відповідного попиту на професійні аудиторські послуги, оскільки більшість підприємств необізнана з призначенням аудиторської діяльності;

Основними проблемами сучасного аудиту є розробка та впровадження економічного механізму регулювання аудиту, що включає в себе штрафні санкції за неякісні аудиторські перевірки, страхування аудиторської відповідальності, розвиток цивілізованої конкуренції на ринку аудиторських послуг тощо.

На сьогоднішній день відсутній достатній законодавчий фундамент і досвід судового розгляду позовів щодо аудиторів (аудиторських фірм), немає методики оцінки розмірів збитку користувачів від неякісно проведеного аудиту, суди не завжди вирішують справи і впроваджують їх результати, страхові фірми не здатні і не підготовлені до масового страхування аудиторської відповідальності [5, с. 252].

Однією з основних невирішених проблем залишається невпорядкованість термінології в сфері контролю, існування багатьох різновидів контрольних дій, що мають назву «аудит»: екологічний аудит, податковий аудит, енергетичний аудит, аудит з охорони праці, аудит ефективності використання коштів, аудит з метрології та ін. Це ускладнює для учасників господарських процесів визначення завдань, можливих наслідків і потенційних суб'єктів контролю.

Вітчизняний аудит концентрується переважно на фінансовому і податковому обліку, все ще залишаючи відтінки фіскального контролю. В аудиторській практиці недооцінюються інші предмети професійної уваги аудиторів і такі важливі об'єкти аудиторського дослідження, як ефективність інноваційної та інвестиційної діяльності, якість менеджменту, обґрунтування і розробка стратегії розвитку, ефективність внутрішнього контролю і внутрішнього аудиту та ін. [6].

У відповідності з цим основним аспектом підвищення якості аудиту залишається контроль за якістю аудиторських перевірок. При недотриманні затверджених нормативів до аудиторських фірм (аудиторів) можуть бути застосовані адміністративні санкції аж до позбавлення сертифіката і свідоцтва на право аудиторської діяльності. Але конкретні процедури застосування санкцій ще необхідно розробити. Крім того, слід також розробити порядок оскарження в суді рішення про позбавлення свідоцтва, захист аудитора від необґрунтованого переслідування тощо [1, с. 61]. Якщо користувач аудиту пред'явить позов аудиторській фірмі щодо відшкодування завданого збитку, то розміри відшкодування повинні суттєво залежати від того, чи дотримувався аудитор аудиторських стандартів.

Потребують вирішення важливі проблеми нормативно-правового регулювання і технології проведення аудиту. В Україні відчувається недостатня кількість аудиторських фірм, висока вартість аудиторських послуг, відсутність необхідних регламентуючих положень про порядок проведення аудиту [6, с. 56].

Регулювання аудиторської діяльності в Україні здійснюється рядом законодавчих актів та нормативно-правових документів. Вони мають різну юридичну силу, відповідно до якої їх можна розподілити по рівнях, утворюючи при цьому в своїй сукупності систему правового забезпечення аудиторської діяльності в Україні.

Перший рівень – конституційний, який передбачає регулювання відносин у сфері підприємницької діяльності на основі єдиного нормативно-правового акту – Конституції України – акта, що має найвищу юридичну силу. Конституція України встановлює загальні принципи здійснення підприємницької діяльності. Норми цього нормативного акту є нормами прямої дії, тобто закони та інші нормативно-правові акти приймаються на основі Конституції України повинні їй відповідати.

Другий рівень – законодавчий. В поняття «законодавство» включаються закони та інші акти Верховної Ради України, Президента України, Кабінету Міністрів України, які регламентують економічні, правові і організаційні основи аудиторської діяльності в Україні. Документами цього рівня є Цивільний кодекс України, Господарський кодекс України, а також Закони України: «Про аудиторську діяльність», «Про фінансові послуги та державне регулювання ринків фінансових послуг», «Про цінні папери та фондовий ринок», «Про іпотечні облігації», «Про банки і банківську діяльність», «Про страхування» та ін.

Третій рівень регулювання аудиту в Україні – нормативний. До цього рівня можна зарахувати Стандарти аудиту та етики Міжнародної федерації бухгалтерів, які рішенням АПУ №122/2 від 18.04. 2003 р. прийняті як Національні стандарти аудиту. Затвердження стандартів (нормативів) аудиту є винятковим правом АПУ.

Четвертий рівень – методичний. Документи цього рівня розробляються міністерствами і відомствами у межах своєї компетенції відповідно до галузевих особливостей. Вони мають рекомендаційний, а не обов'язковий характер і не мають суперечити законодавчим актам та нормативним документам вищого рівня. До документів цього рівня, що регулюють аудиторську діяльність в Україні, можна зарахувати Положення про сертифікацію аудиторів; Положення про постійне удосконалення професійних знань аудиторів України; Порядок ведення Реєстру аудиторських фірм та аудиторів; Положення щодо підготовки аудиторських звітів (висновків), які подаються до Національної комісії з цінних паперів та фондового ринку при розкритті інформації емітентами та професійними учасниками фондового ринку; Програма підготовки до складання кваліфікаційного іспиту для одержання сертифіката аудитора України та ін. Ці документи не мають суперечити Закону України «Про аудиторську діяльність» та Міжнародними стандартами контролю якості, аудиту, огляду, іншого надання впевненості та супутніх послуг видання 2010 р.

Необхідно виділити ще один – п'ятий організаційно-розпорядчий рівень. Документи цього рівня формуються і затверджуються безпосередньо в аудиторській фірмі, її відповідними відділами. До цього рівня документів можна віднести внутрішньофірмові стандарти аудиту.

Отже, система нормативно-правового забезпечення аудиторської діяльності в Україні має формуватися так, щоб, по-перше, виключалось протиріччя нормативних документів між собою як по горизонталі, так і по вертикалі; по-друге, документи нижчого рівня мають конкретизувати і розвивати окремі положення законодавчих актів і нормативних документів вищого рівня.

З огляду на зазначене можемо окреслити основні чинники, які гальмують розвиток аудиторської діяльності в Україні.

Перший – ціновий. На даний час аудитори хоч і скаржаться на падіння вартості аудиторських послуг в Україні, офіційна статистика Аудиторської палати України свідчить про зворотне.

Другий чинник – якість аудиторських послуг. Основними причинами скарг є ігнорування аудиторами вимог до аудиторського висновку, вимог Національних нормативів аудиту, втрата принципу незалежності та підміна аудиту ревізією.

Третій чинник – методика перевірок. Більшість аудиторів змушені виконувати перевірки, які практично нічим не відрізняються від звичайної документальної ревізії. Доволі рідко здійснюється розрахунок суттєвості відхилень, не застосовується вибірка, а аудиторський ризик якщо й розраховується, то формально.

На сьогодні аудиторські фірми України можуть надавати доволі широкий спектр послуг. Тому окреслення кола безпосередньо аудиторських послуг – це одна з найважливіших сучасних проблем теорії аудиту.

З узагальнюючого аналізу офіційних звітів аудиторських фірм можна зробити висновок, що деякі з них не здійснюють аудит, а надають тільки консалтингові та інші послуги. В той час як світові тенденції розвитку аудиторських послуг свідчать про скорочення аудиторськими фірмами обсягів консалтингових послуг або виділення з них суб'єктів, що надають консалтингові послуги в окремі структури [4].

Отже, основними напрямками розвитку аудиторської діяльності в Україні мають стати:

- розроблення механізму практичного застосування Міжнародних стандартів аудиту в Україні, створення до них коментарів у повному обсязі;
- внесення необхідних змін і доповнень до Закону України «Про аудиторську діяльність» з метою приведення його у відповідність до інших законодавчих актів України, які прямо чи опосередковано впливають на регулювання аудиторської діяльності;
- розширення переліку підприємств, для яких щорічна аудиторська перевірка обов'язкова, а це збільшить ринок аудиторських послуг;
- розроблення і впровадження додаткових положень, які б більш чітко унормували взаємовідносини аудитора та клієнта;
- посилення вимог до підвищення кваліфікації аудиторів;
- розроблення методики аудиторської перевірки фінансової звітності підприємств з використанням узагальненого практичного досвіду роботи міжнародних і вітчизняних аудиторських фірм;

- координація роботи з громадськими об'єднаннями бухгалтерів. Це потрібно, щоб дві споріднені професії разом працювали в напрямку уніфікації термінології обліку та єдиного її тлумачення, а також методології обліку та складання і трансформації звітності відповідно до вимог Національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку та Міжнародних стандартів фінансової звітності;
- поглиблення співпраці професійних аудиторських організацій України з міжнародними та європейськими професійними організаціями бухгалтерів і аудиторів;
- розроблення механізму ціноутворення на аудит та аудиторські послуги на основі вивчення міжнародного досвіду з цього питання та ін.

Отже, аудит в Україні пройшов тривалий період розвитку, утвердився як самостійна галузь науки і сфера діяльності, проте є низка серйозних і невирішених проблем, які стримують його подальший розвиток.

Література

1. Драч В. І. Наступний крок: забезпечення якості аудиторських послуг / В. І. Драч // *Аудитор України*. – 2009. – № 5/6. – С. 60–61.
2. Загородній А. Г. Ризики аудиторської діяльності: методика виявлення й оцінювання : моногр. / А. Г. Загородній, Л. М. Пилипенко. – Львів : Вид-во ЗУКЦ, 2010. – 232 с.
3. Закон України «Про внесення змін до Закону України «Про аудиторську діяльність» [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon1.rada.gov.ua/laws/show/3125-12>.
4. Звіт Аудиторської палати України до Кабінету Міністрів України за 2011 рік [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://apu.com.ua/zvit-do-kmu>.
5. Остап'юк Н. А. Проблеми нормативного регулювання організації аудиторської діяльності / Н. А. Остап'юк // *Міжнародний збірник наукових праць*. – 2010. – № 2 (17). – С. 250–253.
6. Петрик О. А. Організація і методика аудиту підприємницької діяльності : навч. посіб. / О. А. Петрик. – К. : Вид-во КНЕУ, 2008. – 472 с.