



Маркіян ЩИРБА

## ЕКОНОМІКО-ПРАВОВІ ОСНОВИ АУДИТУ В УКРАЇНІ

*Обґрунтовано необхідність і розкрито сутність аудиту в ринкових умовах господарювання. Проведено аналіз економіко-правового забезпечення аудиту в Україні.*

*There have been founded necessity and revealed substance of auditing in market economy. The article parses and reveals structure of economical and foundations of auditing in Ukraine.*

З моменту набуття незалежності Україна проводить економічну реформу, основною метою якої є формування та розвиток ринкової системи господарювання. Будь-яка система господарювання, як командно-адміністративна так і ринкова вимагає відповідного економіко-правового забезпечення. У зв'язку з тим розробка та удосконалення економіко-правового забезпечення аудиту відповідно до Міжнародних стандартів в умовах функціонування ринку в нашій країні стала об'єктивною необхідністю.

Проблема економіко-правового забезпечення аудиту є актуальною і недостатньо дослідженою. Однак вагомий внесок в розвиток економіко-правового забезпечення аудиту внесли такі зарубіжні і вітчизняні вчені-економісти: Р. Адамс, В. Д. Андреєв, Е. А. Аренс, М. Т. Білуха, Ф. Ф. Бутинець, Ю. А. Данилевський, Р. Додж, Н. І. Дорош, С. Я. Зубілевич, А. М. Кузьмінський, Л. П. Кулаковська, А. В. Крикунов, Дж. Л. Лоббек, Р. Монтгомері, В. Я. Савченко, В. В. Скобара, Я. В. Соколов, В. В. Сопко, В. П. Суйц,

О. О. Терехов, Б. Ф. Усач, А. Д. Шеремет та ін.

Питання економіко-правового забезпечення аудиту знайшли відображення в працях багатьох вітчизняних науковців та економістів-практиків, проте такі дослідження не були комплексними і узагальнюючими.

У багатьох випадках розробка і впровадження економіко-правового забезпечення аудиту відповідно до Міжнародних стандартів є поки що невирішеною проблемою в нашій країні.

Мета статті науково обґрунтувати необхідність розробки і впровадження економіко-правового забезпечення аудиту в Україні на основі Міжнародних стандартів.

Формування та розвиток ринкових відносин в нашій країні призвів до появи підприємств різних форм власності. У зв'язку з виникненням підприємств з різними формами власності стало безперечним те, що традиційна система фінансового контролю в тому вигляді, в якому вона існувала при адміністративно-

командній системі управління, не може захистити ні інтереси держави, ні інтереси власника. Згідно чинного вітчизняного законодавства власником (співвласником) в Україні є: громадяни-засновники господарюючих суб'єктів, громадяни-акціонери, які взяли участь у приватизації державного майна, колективи громадян та держава. В економічному відношенні всі ці власники відділені від своїх часток власності, що перебувають в різних господарюючих суб'єктах (господарських товариствах, інвестиційних компаніях, комерційних банках тощо), в результаті чого і не можуть володіти об'єктивною і достовірною інформацією про використання цієї власності. Адже саме власнику необхідна об'єктивна і достовірна інформація про фінансовий стан підприємства, його потенціал й стабільність в майбутньому. Власник має і повинен знати, наскільки ефективно використовуються ним вкладені ним в підприємство кошти. Але не кожен, хто здійснює управління майном та коштами цих власників, зацікавлений подавати їм об'єктивну і достовірну інформацію про результати своєї діяльності. Майнові інтереси всіх власників має захищати держава. Однак в ринкових умовах господарювання традиційні форми фінансового контролю не можуть виконувати функції захисту майнових інтересів власників. Практика країн з ринковою економікою показує, що захистити майнові інтереси власників може такий вид незалежного фінансового контролю, як аудит, який є одним з головних елементів їх ринкової інфраструктури. Передумовою такого контролю є взаємна зацікавленість підприємств в особі їх власників (вкладників, акціонерів тощо), держави в особі її різних органів і самого аудитора в забезпеченні достовірності обліку і звітності.

Іншою причиною необхідності впровадження аудиту в Україні є те, що в ринкових умовах господарювання фінансовий стан кожного господарюючого суб'єкта залежить від його взаємовідносин з іншими суб'єктами господарювання і тому зростає потреба у

достовірній обліковій і звітній інформації про їх діяльність. Зокрема, об'єктивна і достовірна інформація про діяльність окремих господарюючих суб'єктів необхідна:

- власникам господарюючих суб'єктів, для визначення стратегії їх розвитку;
- інвесторам (місцевим та іноземним), при вкладенні своїх капіталів в інші господарюючі суб'єкти;
- комерційним банкам, для прийняття рішення про доцільність надання кредиту;
- постачальникам, для одержання гарантії повної оплати за відвантажені товари, виконані роботи та надані послуги;
- акціонерам, для контролю за роботою адміністрації товариства;
- державним органам, для планування потреб макроекономіки і оцінки податкових надходжень до бюджету тощо.

Для підтвердження достовірності звітності і облікової інформації господарюючих суб'єктів виникає потреба в перебудові всієї системи фінансового контролю на основі вивчення й використання міжнародного досвіду. В країнах з ринковою економікою таке підтвердження достовірності звітної і облікової інформації господарюючих суб'єктів здійснюють аудитори. Міжнародний досвід розвитку аудиту свідчить про те, що аудиторська перевірка – це норма, без якої неможливий цивілізований бізнес. Основне його призначення – незалежна перевірка фінансової звітності та іншої інформації про фінансово-господарську діяльність суб'єктів господарювання з метою формування висновків стосовно їх фінансового стану і достовірності його відображення в бухгалтерському обліку та звітності у відповідності з чинним законодавством і встановленими нормативами [6].

Аудит порівняно з його розвитком у зарубіжних країнах є поки що новим поняттям в економічному житті України. Однак, до сьогодення дня ні в зарубіжній, ні у вітчизняній економічній

літературі немає єдиної точки зору стосовно трактування аудиту.

Найпоширеніша точка зору полягає в тому, що аудит – це незалежна перевірка і висловлення думки про достовірність фінансової звітності [5, 28; 6; 1, 8; 13, 16]. Недоліком таких визначень є те, що в них виділяють лише процедурну сторону аудиту. Ототожнення аудиту з перевіркою викликає певні сумніви, оскільки сам термін аудиту надто звужений і прирівняний лише до перевірки фінансової звітності з метою підтвердження її достовірності. Перевірка, згідно міжнародного стандарту аудиту № 500 “Аудиторські докази” [8, 405] це лише одна з процедур отримання аудиторських доказів. Тому таке трактування поняття аудиту є надто вузьким.

Інша точка зору полягає в тому, що аудиторська діяльність, аудит – це підприємницька діяльність. За допомогою аудиту здійснюється збір та оцінка фактів стосовно функціонування і стану економічного об’єкту; проводиться аудит компетентною незалежною особою, яка виходячи з встановлених критеріїв висловлює думку про функціонування економічного об’єкту, його стан і якість інформації [11, 103; 4, 5; 12, 3; 3, 300]. На нашу думку, необхідно розрізняти поняття аудиту і аудиторської діяльності, яку здійснюють аудиторські фірми і, яка включає в себе згідно Закону України “Про аудиторську діяльність” організаційне і методичне забезпечення аудиту, практичне виконання аудиту та надання інших аудиторських послуг [6]. Таким чином, поняття аудиторська діяльність ширше і передбачає практичне виконання як аудиту, так і надання інших аудиторських послуг у вигляді консультацій з питань бухгалтерського обліку, звітності, оподаткування, аналізу фінансово-господарської діяльності та інших видів економіко-правового забезпечення підприємницької діяльності фізичних та юридичних осіб.

Комітет з основних концепцій аудиту Американської асоціації бухгалтерів

визначає аудит як системний процес об’єктивного отримання і оцінки даних про економічні події з метою визначення рівня їх відповідності встановленим критеріям та представлення результатів зацікавленим користувачам [2, 19]. Позитивним моментом даного визначення є те, що аудит розглядається як системний процес, який має свою мету і логіку, тобто в основі його проведення лежить стратегія і планування аудиту. Однак в даному визначенні відсутній один з найважливіших об’єктів аудиту – фінансова звітність господарюючих суб’єктів. Крім цього, об’єктивна оцінка даних про економічні події у відповідності до встановлених критеріїв, наприклад, підтвердження достовірності інформації відображеної у фінансовій звітності ще не є гарантією подальшого належного функціонування господарюючого суб’єкта в майбутньому. При чому, необхідно враховувати те, що історично аудит виник з ініціативи власників, а їм необхідна не тільки достовірна інформація, але й думка про реальний стан господарюючого суб’єкта та його фінансову стабільність в майбутньому.

Іншої позиції притримується Американський інститут дипломованих бухгалтерів. Позиція Інституту полягає в тому, що основною метою аудиту є формування думки про точність з якою у фінансових звітах представлений фінансовий стан, результати операцій і рух грошових коштів економічної одиниці, відповідно до загальноприйнятих принципів бухгалтерського обліку [10, 5].

Подібна мета аудиту сформульована в міжнародному стандарті аудиту № 200 “Мета та загальні принципи аудиторської перевірки фінансових звітів” [8, 186].

Таким чином, аудит це не тільки підтвердження достовірності показників звітності та іншої інформації, а глибокий і всесторонній аналіз фінансово-господарської діяльності підприємства, на основі якого розробляється прогноз його подальшого функціонування у стра-

тегічному майбутньому. Отже, такий підхід до трактування аудиту не є цілком виправданий.

Відсутність у зарубіжній та вітчизняній економічній літературі єдиної думки щодо змісту, мети і призначення аудиту дуже часто призводить до неправильного застосування на практиці його положень. Основним недоліком наведених нами трактувань аудиту є те, що їх автори підкреслюють ту або іншу його особливість.

Аналіз функціонування та розвитку аудиту в країнах з ринковою економікою і в нашій країні дозволяє нам сформулювати таке визначення: "Аудит – це системний процес об'єктивного дослідження, отримання і оцінки даних фінансової звітності та іншої інформації компетентними незалежними на це особами, з метою формування думки в аудиторському висновку про фінансовий стан господарюючого суб'єкта, відповідності до встановлених критеріїв та представлення результатів зацікавленим користувачам".

З даного визначення випливає, що "аудит як системний процес" має свою мету, завдання і певну послідовність виконання аудиторських процедур. В його основі лежить дисципліна і науковий підхід. Це означає, що розробка стратегії і планування аудиту є одним з найважливіших його компонентів. Однак слід мати на увазі те, що під час здійснення аудиту стратегія може змінюватися, а план і програма аудиторської перевірки – коригуватися.

У зв'язку з впровадженням аудиту в Україні важливе значення в його подальшому розвитку мало створення нормативно-правової бази регулювання аудиторської діяльності. Оскільки користувачами результатів аудиторської перевірки є власники господарюючих суб'єктів, інвестори, кредитори постачальники тощо, а ці результати є основною при прийнятті ними фінансово-господарських рішень, то у зв'язку з тим аудит достатньо жорстко законодавчо регулюється у всіх країнах світу. Як свідчить практика зарубіжних

країн, для впровадження аудиту необхідні дві групи нормативно-правових документів, які регулювали б аудиторську діяльність. До першої групи відносять законодавчі державні акти, це перш за все, закон про аудиторську діяльність. До другої групи – стандарти (нормативи), які регулюють процес здійснення аудиту. Разом з тим, процес нормативно-правового забезпечення регулювання аудиторської діяльності в зарубіжних країнах має певні особливості. Зокрема, можна виділити два підходи до створення нормативно-правової бази регулювання аудиторської діяльності:

1) державна законодавча ініціатива і державне регулювання. Такий підхід регулювання аудиторської діяльності характерний для країн континентальної Європи і Росії. Суть даного підходу полягає в тому, що держава сама розробляє та затверджує законодавчі акти і стандарти (нормативи) аудиту, здійснює реєстрацію аудиторів і аудиторських фірм, а також контроль за їх діяльністю;

2) законодавча ініціатива громадських професійних організацій і регулювання спільно з державою. Його дотримуються Англія, США та деякі інші країни, тому він одержав назву англо-американський підхід. Основною особливістю є те, що процес регулювання аудиторської діяльності здійснюється з ініціативи громадських професійних організацій. Наприклад, в США функції регулювання аудиторської діяльності здійснює Американський інститут дипломованих бухгалтерів. Зокрема, він займається розробкою аудиторських стандартів, атестацією дипломованих бухгалтерів.

В Україні регулювання аудиторської діяльності здійснюється у відповідності з англо-американським підходом. Так, з ініціативи Спілки аудиторів України був підготовлений і прийнятий 22.04.1993 р. Верховною Радою України Закон України "Про аудиторську діяльність". Прийняття закону послужило основою правового

регулювання аудиторської діяльності в нашій країні. Після прийняття закону була створена Аудиторська палата України (АПУ), як незалежний самостійний орган на засадах самоврядування. АПУ здійснює сертифікацію і реєстрацію суб'єктів, що мають намір займатися аудиторською діяльністю, затверджує програми підготовки аудиторів, норми і стандарти аудиту. Затвердження норм та стандартів аудиту є виключним правом АПУ. Таким чином, подальше регулювання аудиторської діяльності в нашій країні покладено на АПУ.

У зв'язку із запровадженням аудиту в нашій країні важливого значення набули питання розробки стандартів аудиту, які залежно від виду аудиту, поділяють на стандарти зовнішнього і внутрішнього аудиту.

Під стандартами аудиту розуміють становлення й застосування комплексу правил (принципів) щодо організації і методики здійснення аудиторської перевірки. Стандарти аудиту мають рекомендаційний, а не директивний характер. Хоча стандарти аудиту носять рекомендаційний характер, вони повинні виконуватися незалежно від умов в яких проводиться аудит. Застосування на практиці стандартів аудиту дає можливість аудитору визначити масштаби і методику проведення аудиторської перевірки, критерії оцінки результатів аудиту. Аудитори можуть відхилитися від стандартів аудиту, але завжди повинні бути готові пояснити причини їхнього недотримання.

Формування національних стандартів аудиту процес досить складний і тривалий. В країнах з розвинутою ринковою економікою, де аудит існує більш як 150 років, немає кінцевого варіанту абсолютно бездоганних аудиторських стандартів, а тим більше в Україні, де аудит перебуває на стадії становлення.

Безперечно для швидкого й ефективного розвитку аудиту в Україні необхідно було максимально використати нагромаджений зарубіжний досвід. Вивчення зарубіжного досвіду, показує що в

більшості країн світу національні стандарти ґрунтуються на Міжнародних стандартах аудиту. У зв'язку з тим, можливі два варіанти формування національних стандартів аудиту: перший – шляхом використання Міжнародних стандартів аудиту для розробки національних стандартів з врахуванням особливостей економіки країни; другий – шляхом застосування Міжнародних стандартів аудиту в якості національних. Для України у свій час був прийнятий перший варіант, тому що в склад Міжнародних стандартів аудиту входять такі, які можуть бути прийняті відразу, цілком і повністю; такі, які можуть бути схвалені та прийняті з незначними змінами і такі, які неприйнятні у зв'язку з відсутністю відповідних умов (перехідний період економіки до ринкових відносин, національні облікові традиції).

Багатоцільове призначення, новизна і складність вирішення поставлених завдань обумовили необхідність поетапної розробки і впровадження національних нормативів (стандартів) аудиту. На першому етапі була визначена концепція розробки національних нормативів аудиту (вивчено зарубіжний досвід з питань методології розробки нормативів аудиту та визначено їх склад). На другому етапі здійснювалася розробка нормативів аудиту, які дали можливість уніфікувати діючу практику аудиту. Після цього розпочався процес впровадження розроблених національних нормативів аудиту.

При розробці національних нормативів аудиту виходили з таких вимог:

- відповідність діючому законодавству країни;
- було визначено перелік питань і понять, які підлягають регулюванню;
- єдина структура нормативів аудиту, тобто вони включали такі частини, як: вступ, основний зміст і практичну спрямованість;
- кожен норматив повинен бути коротким та лаконічним, але з дос-

- татньою повнотою описувати вимоги до регулювання об'єкту нормативу;
- єдина стилістика викладання змісту нормативу;
  - встановлення дати введення нормативу та інших вимог.

В 1998 р. Аудиторською палатою України було прийнято рішення (протокол № 73 від 18.12.1998 р.) про затвердження Національних нормативів аудиту і Кодексу професійної етики аудиторів України [9]. Прийняття Національних нормативів аудиту і Кодексу професійної етики аудиторів України послужило основою для подальшого розвитку аудиту в нашій країні.

Однак в 2003 р. Розпорядженням Кабінету Міністрів України від 18 січня 2003 р. № 25 “Про затвердження заходів щодо реалізації пріоритетних напрямів розвитку кооперативного управління в акціонерних товариствах” були затверджені Заходи щодо реалізації пріоритетних напрямів розвитку корпоративного управління в акціонерних товариствах [7]. Згідно вищевказаним Розпорядженням на Аудиторську палату України (АПУ) і Федерацію професійних бухгалтерів і аудиторів України (ФПБАУ) було покладено запровадження в 2004–2005 рр. Міжнародних стандартів аудиту [8], встановлених Міжнародною федерацією бухгалтерів (МФБ). У зв'язку з цим, АПУ рішенням від 18 квітня 2003 р. № 122 затвердила Стандарти аудиту та етики Міжнародної федерації бухгалтерів в якості Національних стандартів аудиту, які підлягають обов'язковому застосуванню суб'єктами аудиторської діяльності до фінансової звітності за 2003 р., але допускається їх застосування до фінансової звітності попередніх періодів. Міжнародні стандарти аудиту призначені для їх використання під час здійснення аудиту та надання супутніх послуг аудиторськими фірмами. Основною метою Міжнародних стандартів аудиту є сприяння розвитку професії аудитора та уніфікація аудиту в міжнародному масштабі.

Крім стандартів для зовнішнього аудиту в деяких країнах (наприклад, у

США розроблено стандарти для внутрішнього аудиту). Перелік цих стандартів був розроблений і впроваджений Інститутом внутрішніх аудиторів у 1978 р. Стандарти спрямовані на надання допомоги внутрішнім аудиторам всіх типів організацій де б вони не працювали.

Стандарти внутрішнього аудиту розробляються і впроваджуються з метою:

- удосконалення практики проведення внутрішнього аудиту;
- забезпечення якості аналізу й оцінки системи внутрішнього контролю;
- перевірки відповідності проведення господарських операцій політиці та процедурам підприємства, а також чинному законодавству України;
- інформування керівництва підприємства, про появу певних проблем;
- розробка і впровадження запобіжних заходів щодо виникнення ризиків у фінансово-господарській діяльності підприємства;
- складання уніфікованих аудиторських висновків і звітів.

У зв'язку з тим, необхідно розробити для підприємств України на основі аудиторської практики і вивчення Стандартів з професійної практики проведення внутрішнього аудиту Інституту внутрішніх аудиторів (міжнародна асоціація) такі національні стандарти внутрішнього аудиту: № 1 “Керівництво відділом внутрішнього аудиту”; № 2 “Незалежність”; № 3 “Професійна компетентність”; № 4 “Обсяг робіт”; № 5 “Планування і виконання аудиторської роботи”; № 6 “Контроль якості роботи внутрішнього аудитора”; № 7 “Внутрішній аудит”; № 8 “Оформлення результатів внутрішнього аудиту” та Кодекс професійної етики.

Впровадження стандартів внутрішнього аудиту в діяльність підприємств є важливою умовою удосконалення практики та підвищення якості й ефективності здійснення внутрішніх аудиторських перевірок на підприємстві, а також відповідно і функціонування підприємств,

що, у свою чергу, є запорукою фінансової стабільності підприємства в цілому.

Міжнародні стандарти аудиту, які прийняті Аудиторською палатою не завжди можуть дати повну відповідь на всі питання, що виникають перед аудитором під час здійснення аудиторської перевірки. У зв'язку з тим, важливим напрямком роботи аудиторських фірм є розробка і удосконалення внутрішньо-фірмових стандартів аудиту. Вони повинні забезпечити єдиний підхід при проведенні аудиту аудитором даної аудиторської фірми і не можуть суперечити Національним стандартам аудиту. Вирішення цього можливе за умови створення на аудиторських фірмах відділів методології та розвитку аудиту, основним завданням яких є здійснення цілеспрямованої роботи з розвитку методологічної бази аудиту на основі узагальнення та систематизації досвіду, нагромадженого у процесі здійснення аудиторських перевірок. На наш погляд, внутрішньофірмові стандарти аудиту можуть включати:

- кваліфікаційні вимоги до аудиторів в процесі здійснення аудиторської перевірки;
- форми договорів при оформленні взаємовідносин між аудиторською фірмою і клієнтом (договір на проведення аудиту; договір про надання аудиторських послуг у формі абонентного обслуговування та інші);
- типові плани і програми аудиторської перевірки клієнтів;
- тести, як робочий інструмент аудитора;
- вимоги до ведення робочих документів аудитора;
- рекомендації щодо оформлення результатів аудиторської перевірки тощо.

Отже, такий підхід до стандартизації аудиту в нашій країні сприятиме подальшому його розвитку і удосконаленню, а також дозволить підвищити якість та ефективність аудиту в цілому.

## Література

1. Аксененко А. Ф. *Аудит: современная организация и развитие* // *Бухгалтерский учет*. – 1992. – № 4. – С. 7–9.
2. *Аудит Монтемери* / Л. И. Дефлиз, Г. Р. Дженик, В. М. О'Рейлли, М. Б. Хири; Пер. с англ. под ред. Я. В. Соколова. – М.: Аудит, ЮНИТИ, 1997. – 542 с.
3. *Аудит: Учебные материалы. Составитель – В. В. Калинин*. – М.: ООО "ИКФ Омега-Л", 2000. – 384 с.
4. *Данилевский Ю. А. Аудит промышленных акционерных обществ*. – М.: АО "Финстатинформ", 1995. – 78 с.
5. *Додж Р. Краткое руководство по стандартам и нормам аудита: Пер. с англ; предисловие С. А. Стукова*. – М.: Финансы и статистика; ЮНИТИ, 1992. – 240 с.
6. Закон України "Про аудиторську діяльність" від 22 квітня 1993 р., № 3125-XII (з наступними змінами і доповненнями) // *Галицькі контракти*. – 1993. – № 23.
7. *Заходи щодо реалізації пріоритетних напрямів розвитку корпоративного управління в акціонерних товариствах. Затверджені Розпорядженням Кабінету Міністрів України від 18 січня 2003 р., № 25-р* // *Бухгалтерський облік і аудит*. – 2003. – № 2.
8. *Міжнародні стандарти аудиту, надання впевненості та етики: Видання 2004 року* / Пер. з англ. мови О. В. Селезньов, О. Л. Ольховікова, О. В. Гик, Т. Ц. Шарашидзе, Л. Й. Юрківська, С. О. Куліков. – К.: ТОВ "ІАМЦАУ "СТАТУС", 2004. – 1028 с.
9. *Національні нормативи аудиту. Кодекс професійної етики аудиторів України*. – К.: Основа, 1999. – 274 с.
10. *Робертсон Дж. К. Аудит*, – М.: КРМГ и Контакт, 1993. – 496 с.
11. *Тэрли С. Внутренний и внешний аудит и управление* // *Контролинг*. – 1991. – № 4. – С. 100–117.
12. *Федеральный Закон "Об аудиторской деятельности"* // *Аудитор*. – 2001. – № 9. – С. 3–14.
13. *Шеремет А. Д., Суиц В. П. Аудит: Учебник*. – 4-е изд., перераб. и доп. – М.: ИНФРА-М, 2004. – 410 с.