

4. Лепа, Р.М. Прийняття управлінських рішень на підприємстві: теорія та практика: монографія [Текст] / Р.М. Лепа, В.М. Тимохин: Інститут економіки промисловості НАН України.— Донецьк: ТОВ «Юго-Восток, Лтд», 2004.— 262 с.

УДК 658.787

О.М.Приймачок

СУЧАСНИЙ СТАН, ПРОБЛЕМИ ТА ПЕРСПЕКТИВИ РОЗВИТКУ АУДИТУ В УКРАЇНІ

Розглянуто історію розвитку аудиту в світі та особливості його становлення в Україні. З метою підвищення якості аудиту і довіри до нього з боку користувачів фінансової звітності розроблено пропозиції змін діючого законодавства України.

Рассмотрена история развития аудита в мире и особенности его становления в Украине. В целях повышения качества аудита и доверия к нему со стороны пользователей финансовой отчетности разработаны предложения изменений действующего законодательства Украины.

We consider the history of auditing in the world and especially its formation in Ukraine. In order to improve audit quality and credibility of the users of financial statements developed proposal changes the current legislation of Ukraine.

Ключові слова: аудит, особливості, якість аудиту, користувачі, законодавство.

Постановка проблеми. Розвиток України на сучасному етапі характеризується становленням ринкової економіки, її інтеграції у систему міжнародних економічних відносин, виникнення акціонерних компаній, товариств, різних фондів. До розвитку економіки залучаються зовнішні й внутрішні інвестиції, кредити, проводяться емісії цінних паперів, іде роздержавлення власності та приватизація майна. Учасники цих процесів потребують достовірної і неупередженої інформації про фінансово-майновий стан, перспективи розвитку й фінансову стабільність суб'єктів господарювання. Подання достовірної та неупередженої інформації зацікавленим особам забезпечується через аудиторський висновок, виданий суб'єктом аудиторської діяльності.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Питання розвитку аудиту в Україні в своїх працях розглянули багато науковців, зокрема, Бондар М.І. Зотов В., Кулаковська Л.П., Піча Ю.В., Петрик О.А., Редько О. та інші.

Невирішена раніше частина загальної проблеми Незважаючи на велику кількість публікацій, все ще залишаються невирішеними такі питання,

як удосконалення відповідальності аудиторів та аудиторських фірм, зростання рівня довіри до аудиту з боку користувачів фінансової звітності та захисту їх інтересів.

Зарубіжні країни мають тривалу історію розвитку і становлення аудиту, певні традиції. Україна ж тільки розпочала шлях становлення і розвитку аудиторської діяльності і має свої надбання та проблеми.

Поява перших аудиторських фірм пов'язана зі створенням в Україні спільних підприємств із часткою в статутному фонді іноземного капіталу, з виникненням необхідності у підтвердженні результатів фінансово-господарської діяльності таких суб'єктів господарювання. З прийняттям Закону України «Про аудиторську діяльність» [1] аудиторська діяльність набуває офіційного визнання як самостійна підприємницька діяльність.

Аудиторська діяльність – це безпосередня самостійна, систематична, на власний ризик підприємницька діяльність із надання аудиторських послуг з метою отримання прибутку, яка здійснюється фізичними і юридичними особами, зареєстрованими як суб'єкти підприємницької діяльності у порядку, встановленому законодавством.

Протягом тривалого часу слова «підприємець» та «підприємницька діяльність» не були притаманні фахівцям економічного профілю. Економісти мали можливість реалізувати свої здібності лише як наймані працівники. Тепер аудитор, оцінивши свої здібності, може працювати в аудиторській фірмі як найманий працівник, може зареєструватися як приватний підприємець із надання аудиторських послуг, може організувати свою аудиторську фірму. Такі можливості дають аудитору впевненість у своїх силах, можливість знайти своє місце в суспільстві. Власна справа, здатність задовольнити важливі потреби користувачів фінансової інформації зокрема і суспільства в цілому піднімають авторитет аудитора, зміцнюють його життєві позиції.

Мета статті При вирішенні питання на користь власної справи у аудитора виникає ціла низка проблем і тому мета даної статті – допомогти фахівцеві, що починає свою аудиторську діяльність, а можливо, й має певний досвід підприємництва, орієнтуватися у великому, багатогранному світі бізнесу, не тільки виживати в конкурентному середовищі, а й примножувати свої здобутки. А для цього суб'єкту аудиторської діяльності знадобляться знання з організації і методики аудиту [3, с.5].

Викладення основного матеріалу. Сучасний аудит почав формуватись наприкінці XIX сторіччя, з часу, коли виникло поняття про компанію як про самостійний юридичний суб'єкт. Саме це призвело до

роз'єднання права власності і функцій управління, внаслідок чого виникла необхідність захисту інтересів власників (акціонерів), котрі не брали участі в щоденному процесі прийняття рішень, за винятком малих компаній (коли акціонери та директор виступають в одній особі).

Офіційною датою виникнення аудиторської діяльності вважається 1853 рік – дата реєстрації перших у світі професійних організацій аудиторів. Вимога обов'язкового здійснення аудиту фінансової звітності компаній закріплена законодавством Франції у 1867 році, США – в 1887, Швеції – в 1895, Німеччини – в 1931 році. На території України у складі царської Росії вже у 1811 році існував державний контроль в особі державного контролера.

Аудиторська діяльність у країнах СНД – в Україні, Росії, Білорусі, Казахстані, Узбекистані та інших – розвивалась із розвитком ринкової економіки. Відтак було створено Асоціацію бухгалтерів і аудиторів СНД.

Аудиторська діяльність в Україні започаткована з 1989 року у зв'язку із виникненням ринкових відносин і створенням в Україні (на той час УРСР) спільних підприємств, достовірність звітності яких іноземний інвестор вимагав підтвердити традиційним учасником цивілізованого ринку – аудитором. Це і стало передумовою створення дочірнього відділення Інаудиту в Україні, яке називалось Інаудит-Україна. До складу цієї першої аудиторської фірми в Україні увійшли колишні держслужбовці контрольно-ревізійного управління Мінфіну України. Проте значного розвитку аудит в Україні набув лише після розпаду Радянського Союзу [2, с.6-8].

Основними видами послуг перших аудиторських фірм в Україні були консультації з питань бухгалтерського обліку, правил оподаткування або безпосереднє здійснення бухгалтерського обліку та складання звітності.

Отже, необхідність проведення аудиту обумовлена потребою користувачів у достовірній інформації про фінансовий стан господарюючого суб'єкта. Користувачами інформації можуть бути власники, керівництво управлінського апарату, інші фізичні та юридичні особи, що мають матеріальну зацікавленість у фінансово-господарській діяльності цього суб'єкта, а також усі ті, кому необхідно бути впевненим у достовірності та повноті наданої інформації про фінансовий стан суб'єкта господарювання.

Появу такого нового суб'єкта господарювання, як аудит, було сприйнято суспільством як належне, оскільки: переважна більшість бухгалтерів малих підприємств мають низьку кваліфікацію; законодавство зазнає частих змін.

Наступним кроком у розвитку аудиту в Україні було створення професійного громадського об'єднання громадян – Спілки аудиторів

України; 14 лютого 1992 року на першому з'їзді аудиторів прийнято статут Спілки аудиторів України. З метою сприяння розвитку, вдосконаленню та уніфікації аудиторської діяльності в 1993 році було створено незалежний самостійний орган – Аудиторську палату України, а 22 квітня 1993 року прийнято Закон України «Про аудиторську діяльність» [1].

Аудиторська діяльність в Україні включає в себе організаційне і методичне забезпечення аудиту, практичне здійснення аудиторських перевірок, надання супутніх та інших аудиторських послуг.

В 2007 році аудитори отримали можливість легально здійснювати оцінку, вести бухгалтерський облік для третіх осіб, представляти інтереси третіх осіб у суді, консультувати замовника з багатьох питань та оцінювати різноманітні аспекти його діяльності, проводити професійні тренінги тощо. Тобто кількість послуг, які може надавати клієнтові суб'єкт аудиту в Україні зросла з 4 у 2000 році до 47 у 2007 році, тобто майже в 12 разів [4; с. 48-49].

В 2006 році чисельність сертифікованих аудиторів становила 2259 осіб, проти 3152 осіб в 2000 р.; кількість аудиторських фірм – 2283, проти 1351 проти 2000 р.; а аудиторів СПД – 766 осіб, проти 273 особи в 2000 р.

В той же час зростає і кількість і вартість аудиторських послуг (таблиця 1). Аналізуючи наведені дані бачимо, що навантаження на аудиторів зросло і відповідно збільшився дохід. За даними АПУ, всього аудитори та аудиторські фірми у 2000 р. заробили за рік 85,5 млн. грн., а в 2006 р. – 631,2 млн. грн. Як бачимо зростання у 7 разів.

Таблиця 1. - Економічні показники аудиторського бізнесу в Україні [4; с. 49]

Показник	2000 р.	2006 р.
Кількість замовлень на одного суб'єкта аудиту	11 замовлень у середньому по Україні на рік	37 замовлень у середньому по Україні на рік
Середня вартість одного замовлення	3300 грн. за одне замовлення	10800 грн. за одне замовлення
Середній дохід одного суб'єкта аудиту	3700 грн. на рік	132000 грн. на рік

Зазначимо, що аудиторська діяльність є підприємницькою. Прибуток, отриманий від такої діяльності, оподатковується згідно з чинним законодавством.

На початок 2007 року кількість законів, що регулюють аудиторську діяльність становила 84, тоді як в 2000 році - лише 16; загальна кількість постанов кабінету Міністрів України, рішення регуляторних органів виконавчої влади – 1148, тоді як в 2000 році - лише 22 [4; с. 49].

Незважаючи на це, недоліком діючої нормативної бази в Україні є відсутність прямої відповідальності аудиторських фірм за якість аудиту перед третіми особами. Оскільки треті особи приймають управлінські рішення на підставі підтвердженої аудиторами фінансової звітності, встановлено, що аудитори повинні нести відповідальність саме перед ними.

Практика показує, що відповідальність аудитора за договором не знаходить застосування у сучасній вітчизняній практиці через наступні обставини:

а) підприємство-замовник, як правило, не передбачає відповідальності аудитора в договорі, оскільки воно є зацікавленою стороною у здійсненні аудиту та отриманні позитивного висновку про фінансову звітність;

б) аудитори не несуть відповідальності перед третіми особами - дійсними користувачами фінансової звітності, оскільки між ними та аудиторською фірмою не укладається договір, що є неврегульованим на законодавчому рівні питанням;

в) збитки через недостовірну, фальсифіковану звітність, яка підтверджена аудитором несе не підприємство-замовник аудиту, а користувач фінансової звітності.

У зв'язку з відсутністю у вітчизняному законодавстві тлумачення основних складових відповідальності пропонуємо внести зміни та уточнення до Закону України "Про аудиторську діяльність" в частині понять:

- неналежне виконання обов'язків аудитором - як неякісне проведення аудиту через недостатню кваліфікацію аудиторів або з причин недбалого виконання аудитором робіт;

- треті особи в аудиті - будь-які фізичні або юридичні особи, які є користувачами підтвердженої аудитором фінансової звітності;

- заздалегідь неправдивий висновок - складений без проведення аудиту або який не відповідає результатам аудиту.

Третя особа не зобов'язана доводити факт використання недостовірної фінансової звітності або доводити наявність недбалості чи зловживання зі сторони аудитора. Третій особі необхідно лише довести, що фінансова звітність вводить в оману або ж недостовірно та не об'єктивно відображає реальний стан справ підприємства.

Для виникнення професійної відповідальності аудитора відносно клієнта або фірми, на якій він працює, необхідна наявність наступних умов: невиконання або неналежне виконання аудитором своїх обов'язків; наявність збитків у замовника або ж у користувача підтвердженої аудитором фінансової звітності; причинно-наслідкового зв'язку між діями аудитора і завданими збитками.

Висновки. Для того, щоб підвищити якість аудиту і довіру до нього з боку користувачів фінансової звітності розроблено пропозиції змін законодавства з метою підвищення відповідальності аудиторів:

- зафіксувати право третіх осіб аудиту, які понесли збитки від неякісного аудиту, висувати судовий позов до аудиторської фірми і отримати компенсацію збитків у повному обсязі;

- передбачити й інші види відповідальності суб'єктів проведення аудиту: кримінальну, адміністративну, дисциплінарну, цивільну;

- врегулювати питання обов'язкового формування статутного капіталу аудиторських фірм і страхування професійної відповідальності аудиторів з метою їх можливості покрити нанесені третім особам збитки в повному обсязі.

Наведені шляхи удосконалення відповідальності аудиторів та аудиторських фірм приведуть до підвищення якості аудиту, зростання рівня довіри до аудиту з боку користувачів фінансової звітності та захисту їх інтересів [4, с.15].

ЛІТЕРАТУРА

1. Закон України „Про аудиторську діяльність” від 14.09.2006 р., із змінами і доповненнями. [Електронний ресурс] – Режим доступу: <http://zakon.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=3125-12>

2. Бондар, М.І. Аудит в АПК: навч.посібник [Текст] / М.І. Бондар. – К.: КНЕУ, 2004. – 188 с.

3. Кулаковська, Л.П. Організація і методика аудиту: навч.посібник [Текст] / Л.П. Кулаковська, Ю.В. Піча. – К.: Каравела, 2004. – 568 с.

4. Матеріали Першої Міжнародної науково-практичної конференції „Науковий потенціал світу 2004” [Текст] // Том 17. Облік і аудит. – Дніпропетровськ: Наука і освіта, 2004. – 72 с.

5. Редько О. Аудиторські послуги в Україні: перші кроки до ринку [Текст] / О. Редько // Бухгалтерський облік і аудит. - К., 2008. - № 11. – С. 48-55.