

УДК 657.6

**Якубенко Ю.Л.**  
кандидат економічних наук,  
старший викладач кафедри обліку й аудиту  
Дніпропетровського державного аграрно-економічного університету

## СТАНОВЛЕННЯ АУДИТОРСЬКОЇ ДІЯЛЬНОСТІ В УКРАЇНІ

Стаття присвячена розкриттю особливостей розвитку аудиторської діяльності на тлі становлення незалежності України. Перехід до ринкових відносин зумовив виникнення нових форм власності, що стало причиною зіткнення інтересів власників підприємств та їх керуючих. Це, у свою чергу, призвело до виникнення нової форми контролю, що має назву «аудит». Загалом, формами аудиторських послуг є: аудит, експертизи, консультації із питань обліку, звітності, оподаткування, аналізу фінансово-господарської діяльності та інших видів економіко-правового забезпечення підприємницької діяльності фізичних та юридичних осіб. По відношенню до підприємства аудит може бути внутрішнім і зовнішнім, головна відмінність полягає у незалежності останнього. Право займатися аудиторською діяльністю має виключно сертифікований аудитор, при цьому працюючи індивідуально чи створюючи аудиторську фірму із дотриманням вимог чинного законодавства. При проведенні аудиторської перевірки аудитор дотримується Кодексу етики професійних бухгалтерів Міжнародної федерації бухгалтерів. Оформлюються аудиторські послуги документами, що складаються у відповідності до вимог нормативно-правової бази з цих питань.

**Ключові слова:** аудиторська діяльність, аудит, аудитор, аудиторська фірма, Аудиторська палата України, Спілка аудиторів України.

### Якубенко Ю.Л. СТАНОВЛЕНИЕ АУДИТОРСКОЙ ДЕЯТЕЛЬНОСТИ В УКРАИНЕ

Статья посвящена раскрытию особенностей развития аудиторской деятельности на фоне становления независимости Украины. Переход к рыночным отношениям обусловил возникновение новых форм собственности, что стало причиной столкновения интересов владельцев предприятий и их управляющих. Это, в свою очередь, привело к возникновению новой формы контроля, что имеет название «аудит». Формами аудиторских услуг являются: аудит, экспертизы, консультации по вопросам учета, отчетности, налогообложения, анализа финансово-хозяйственной деятельности и других видов экономико-правового обеспечения предпринимательской деятельности физических и юридических лиц. По отношению к предприятию аудит может быть внутренним и внешним, главное отличие заключается в независимости последнего. Право заниматься аудиторской деятельностью имеет исключительно сертифицированный аудитор, при этом работая индивидуально или создавая аудиторскую фирму с соблюдением требований действующего законодательства. При проведении аудиторской проверки аудиторы придерживаются Кодекса этики профессиональных бухгалтеров Международной федерации бухгалтеров. Оформляются аудиторские услуги документами, которые составляются в соответствии с требованиями нормативно-правовой базы по данным вопросам.

**Ключевые слова:** аудиторская деятельность, аудит, аудитор, аудиторская фирма, Аудиторская палата Украины, Союз аудиторів України.

### Yakubenko Yu.L. FORMATION OF AUDIT ACTIVITY IN UKRAINE

The article is devoted to the disclosure of the specifics of the development of auditing in the background of the independence of Ukraine. The transition to a market economy led to the emergence of new forms of property that caused the collision of interests of business owners and their managers. This in turn led to the emergence of a new form of control that is called «auditing». In common forms of audit services: audit, examination, advice on accounting, reporting, taxation, analysis of financial and economic activity and other economic and legal support of business activity of physical and legal persons. In relation to the company, the audit may be internal or external, the main difference lies in the independence of the latter. The right to engage in audit activity is exclusively certified auditor, while working individually or by creating an audit firm in compliance with current legislation. When conducting the audit, auditors adhere to the Code of ethics for professional accountants of the International Federation of accountants. Executed audit services documents, which are prepared in accordance with the requirements of normative-legal base on these issues.

**Keywords:** audit activities, audit, auditor, auditing firm, Audit Chamber of Ukraine, Union of Auditors of Ukraine.

**Постановка проблеми.** На етапі становлення вітчизняного аудиту – у 1993-1994 роках особливого значення такому виду діяльності ніхто з потенційних замовників не надавав. Аудит як форма контролю був нав'язаний державними органами під тиском Міжнародного валютного фонду і Світового банку. Такі обставини певною мірою уповільнили розвиток вітчизняного аудиту [1].

Ситуація змінилася у 1999-2001 роках. Складність, неоднозначність обліку, особливо податкового, зміна фінансового обліку, істотна суперечливість законодавства, реальність значних фінансових санкцій підштовхують керівників, які прагнуть застрахуватися від відповідальності і можливих фінансових втрат, до рішення скористатися послугами аудиторської фірми.

Тому в суспільстві виникла об'єктивна необхідність у незалежному професійному контролі за діяльністю підприємств та її результатами.

**Аналіз останніх досліджень і публікацій.** Дослідженням даної проблематики займалися такі видатні

науковці, як З.В. Гуцайлук, Я.В. Мех, М.Т. Щирба [1], В.С. Рудницький [7], А.Ж. Пшенична [8] та ін., акцентуючи увагу на становленні аудиту в Україні та особливостях ведення аудиторської діяльності.

**Постановка завдання.** На основі викладеного можна сформулювати мету дослідження, яка полягає у розкритті особливостей розвитку вітчизняного аудиту.

**Виклад основного матеріалу дослідження.** Сьогорні у процесі здійснення підприємницької діяльності особливого значення та актуальності набувають питання мінімізації витрат операційної діяльності як основи вихідного матеріалу ціноутворенні, що можуть бути реалізовані за допомогою проведення аудиту [2].

Тільки детальні аналіз і контроль за виробничими та торговельними витратами допоможуть вистояти вітчизняним підприємствам у конкурентній боротьбі, підвищити продуктивність та ефективність їхньої діяльності. Оскільки не кожне підприємство у своєму складі створює структурний підрозділ, який

реалізує зазначені вище функції, виникає потреба залучення незалежних аудиторських фірм, які зможуть надати такі послуги, тобто здійснити аудит.

Аудиторська діяльність регулюється Законом України «Про аудиторську діяльність» від 22 квітня 1993 р. № 3125-ХІІ (зі змінами і доповненнями, внесеними Законом України від 12 грудня 2012 року, підстава № 5461-17). Цим Законом визначаються правові засади здійснення аудиторської діяльності в Україні, він спрямований на створення системи незалежного фінансового контролю з метою захисту інтересів власника.

Положення цього Закону діють на території України і поширюються на усі господарські суб'єкти незалежно від форм власності та видів діяльності. Аудиторська діяльність включає у себе організаційне і методичне забезпечення аудиту, практичне виконання аудиторських перевірок та надання інших аудиторських послуг [3].

Аудиторські послуги надаються у формі аудиту, експертизи, консультацій із питань обліку, звітності, оподаткування, аналізу фінансово-господарської діяльності та інших видів економіко-правового забезпечення підприємницької діяльності фізичних та юридичних осіб.

Питання, пов'язані із сприянням розвитку аудиторської діяльності та роботою і професійним захистом аудиторів, регулюють Аудиторська палата України і Спілка аудиторів України. Організацію аудиту очолює Аудиторська палата України, яка була створена відповідно до Закону України «Про аудиторську діяльність» і функціонує як незалежний самостійний орган на засадах самоврядування з 1993 р. та зареєстрована у Міністерстві юстиції України 20 грудня 1993 року.

Аудиторська палата України виконує такі функції [4]:

- забезпечує державне регулювання діяльності аудиторських організацій та аудиторів;
- визначає головні напрями розвитку аудиту в Україні;
- розробляє єдину методологічну основу, форми і методи проведення аудиту;
- здійснює методичне керівництво аудиторськими організаціями і аудиторами;
- розробляє положення та інструкції, що регламентують аудиторську діяльність;
- організовує контроль за діяльністю аудиторських фірм та аудиторів;
- здійснює сертифікацію осіб, які мають намір обійматися аудиторською діяльністю;
- затверджує стандарти аудиту;
- готує пропозиції та рекомендації щодо зміни чинного законодавства з питань аудиту;
- веде облік аудиторських організацій та аудиторів;
- видає довідкові, інформаційні, наукові та методичні матеріали з аудиту, що входять до компетенції Аудиторської палати України;
- сприяє впровадженню нової техніки та нових інформаційних технологій у сферу аудиторської практики;
- здійснює контроль за дотриманням аудиторськими фірмами та аудиторами вимог Закону України «Про аудиторську діяльність», стандартів аудиту, норм професійної етики аудиторів;
- здійснює заходи із забезпечення незалежності аудиторів при проведенні ними аудиторських перевірок та організації контролю за якістю аудиторських послуг;

- регулює взаємовідносини між аудиторами (аудиторськими фірмами) у процесі здійснення аудиторської діяльності та за необхідності застосовує до них стягнення;

- здійснює ряд інших повноважень, передбачених Законом України «Про аудиторську діяльність» та Статутом Аудиторської палати України.

Спілка аудиторів України покликана приділяти увагу питанням забезпечення незалежності діяльності аудиторів, дотриманню аудитором норм і стандартів аудиту та вимог Кодексу етики аудитора.

Для досягнення поставленої мети Спілка аудиторів України у визначеному порядку вирішує такі завдання:

- представляє законні інтереси своїх членів в органах державної влади та управління України;
- вносить пропозиції до органів влади і управління з питань аудиторської діяльності;
- сприяє дотриманню законності і проведенню профілактики правопорушень серед своїх членів;
- у разі необхідності бере участь у формуванні та виконанні національних програм соціально-економічного розвитку;
- здійснює співробітництво з державними і громадськими об'єднаннями, підприємствами і установами, а також з приватними особами як на території України, так і за її межами з питань, що відносяться до статутних завдань Спілки аудиторів України;
- здійснює правовий і соціальний захист своїх членів;
- забезпечує членів Спілки аудиторів України необхідними видами інформаційних, консультативних та інших послуг;
- інформує громадськість про роботу Спілки аудиторів України.

Для виконання поставлених завдань Спілка аудиторів України в порядку, встановленому чинним законодавством:

- розробляє на основі узагальнення практики науково обґрунтовані методи та рекомендації з питань аудиторської діяльності;
  - бере участь у навчальній та просвітницькій діяльності, сприяє підготовці кадрів, проведенню наукового та ділового туризму, обміну досвідом, у тому числі за кордоном;
  - може здійснювати господарську та іншу комерційну діяльність шляхом створення госпрозрахункових установ та організацій зі статусом юридичної особи, засновувати підприємства;
  - розвиває міжнародне співробітництво, бере участь у роботі міжнародних громадських (неурядових) організацій;
  - створює цільові фонди для здійснення соціальних гарантій та фінансової підтримки діяльності, що відповідає цілям та завданням Спілки аудиторів України;
  - бере участь в об'єднанні інтелектуальних та матеріальних ресурсів, у формуванні системи інформаційного забезпечення аудиторської діяльності;
  - створює спільні ради з аудиторськими організаціями інших країн, представляє в них законні інтереси своїх членів, може вступати у міжнародні громадські (неурядові) організації аудиторів;
  - організовує видавництво газет, журналів, учебної, методичної та довідкової літератури, книг з питань аудиторської діяльності [5].
- Аудиторська палата України та Спілка аудиторів України мають своє офіційне видання – всеукраїнський журнал «Аудитор України».
- За місцем утворення і концентрації аудиторських

робіт аудит може бути зовнішнім і внутрішнім. Зовнішній аудит проводиться згідно з договором, що укладається між аудиторськими фірмами і замовниками. Відмінністю зовнішнього аудиту є те, що він є незалежним. Однак у період становлення ринкових відносин не завжди існує його повна незалежність. Процес укладення договору на виконання в майбутньому робіт ставить аудитора в певну залежність: розмір оплати згідно з договором, терміни проведення аудиту, обсяг виконаних робіт, можливість повторного запрошення аудитора тощо.

Зовнішній аудит проводиться незалежними аудиторами (аудиторськими фірмами), які уповноважені суб'єктами господарювання на його проведення. Аудит може проводитися як з ініціативи суб'єкта господарювання, так і з ініціативи окремих державних органів.

Внутрішній аудит ще називають управлінським тому, що результати його перевірок неопосередковано використовуються для управління підприємством.

Якщо в перші роки становлення незалежного контролю аудит був необхідний тільки для великих підприємств, то сьогодні внутрішній аудит повинен відображати розвиток усіх підприємств і організацій [6].

Аудиторська діяльність є сферою підприємництва аудиторських фірм або приватних аудиторів, яка включає організаційне і методичне забезпечення аудиту, його практичне здійснення у формі надання різноманітних аудиторських послуг.

Сертифікований аудитор може займатися аудиторською діяльністю індивідуально або створити аудиторську фірму з дотриманням вимог чинного законодавства.

Аудиторські фірми можуть створюватися на основі будь-яких форм власності. Загальний розмір частки засновників (учасників, акціонерів) аудиторської фірми, які не є аудиторами, у статутному капіталі не може перевищувати 30%. Аудиторська фірма має право здійснювати аудиторську діяльність лише за умови, коли в ній працює хоча б один сертифікований аудитор. Керівником аудиторської фірми може бути тільки сертифікований аудитор.

Аудитор – це висококваліфікований спеціаліст, який володіє методологією фінансово-господарського контролю й аудиту, статистикою, бухгалтерським обліком, аналізом господарської діяльності, фінансовою і банківською справою, а також має необхідну професійну підготовку у галузі юриспруденції, судово-бухгалтерської експертизи, методології економічних досліджень, технології виробництва.

Підготовку аудиторів здійснюють економічні вузи із числа студентів, які мають звання бакалавра. Аудиторською діяльністю вони можуть займатися при наявності сертифіката, виданого Аудиторською палатою України на встановлений термін. Після закінчення терміну чинності сертифіката аудитор підлягає атестації для отримання сертифіката на наступний п'ятирічний або інший термін.

Права і обов'язки аудиторів визначені законодавством і нормативними актами з питань аудиторської діяльності. Аудитори як суб'єкти підприємницької діяльності можуть займатися аудиторством індивідуально або в аудиторських фірмах, при наявності кваліфікаційного свідоцтва (сертифіката) і ліцензії, виданих у передбаченому законодавством порядку. Вони мають право займатися аудиторською діяльністю при наявності договірних стосунків із підприємствами і організаціями або завдання на проведення аудиту, виданого аудиторською фірмою. До аудиторської перевірки не може бути залучена особа, яка

має родинні зв'язки з керівником підприємства або веде з ним спільну підприємницьку діяльність.

Аудитори і аудиторські організації зобов'язані:

- при виконанні аудиторських послуг, згідно з договорами із замовниками, дотримуватися чинного законодавства та встановлених нормативів;
- повідомляти власників, уповноважених ними осіб, замовників про виявлені в процесі аудиту недоліки у веденні бухгалтерського обліку і звітності, а також недоліки у господарській чи комерційній діяльності;
- зберігати у таємниці інформацію, отриману при проведенні аудиту та виконанні аудиторських послуг;
- не розголошувати відомості, що становлять предмет комерційної таємниці, і не використовувати їх у своїх інтересах або в інтересах третіх осіб;
- дотримуватися умов договору, укладених із замовником;
- обмежувати свою діяльність наданням аудиторських послуг та іншими видами робіт, які безпосередньо їх стосуються (консультації, перевірки, експертизи), за винятком наукової та педагогічної діяльності [7].

Аудиторська діяльність – це професійна діяльність, яка має свій етичний кодекс, оскільки особи, що займаються цією діяльністю, зацікавлені у взаємодовірі та високій якості наданих послуг незалежно від поведінки деяких представників цієї професії. Для аудиторів є важливим, щоб їхні клієнти довіряли якості аудиту та інших наданих ним послуг.

Аудиторські норми і правила визначаються насамперед інтересами суспільства, вони допомагають незалежним аудиторам у підтримці прозорості і реальності фінансової звітності, що подається її користувачам. Консультації з питань управління фінансовими ресурсами суб'єкта підприємництва сприяють їхньому ефективному використанню.

В Україні рішенням Аудиторської палати України від 18 квітня 2003 року запроваджено в дію Кодекс етики професійних бухгалтерів Міжнародної федерації бухгалтерів.

Головним завданням Кодексу є встановлення етичних вимог для аудиторів-практиків з метою забезпечення гарантії високої якості їхньої роботи та задоволення інтересів суспільства і держави. Цей Кодекс запроваджує фундаментальні принципи етики та правила надання аудиторських послуг. Вони обов'язкові для виконання усіма аудиторами під час надання ними аудиторських послуг.

З метою забезпечення високого фахового рівня аудиторських послуг аудиторів слід дотримуватися таких основних вимог, як:

- вірогідність – користувачі інформації відчують потребу в її достовірності;
- професіоналізм – клієнтами, роботодавцями та іншими зацікавленими сторонами до аудиторів висуваються вимоги, що визначають рівень фахової підготовки аудиторів;
- якість послуг – виконання аудиторських послуг має здійснюватися у суворій відповідності із чинними нормативно-правовими активами;
- довіра – впевненість користувачів аудиторської інформації у дотриманні аудитором професійної етики протягом усієї його аудиторської практики.

Аудитор для досягнення поставленої перед ним мети під час надання аудиторських послуг зобов'язаний дотримуватися таких фундаментальних засад:

Незалежність – аудитор має бути професійно незалежним до суб'єкта підприємницької діяльності,



що перевіряється (не мати прямих родинних стосунків та майнових інтересів до суб'єкта перевірки).

Об'єктивність – аудитор має бути справедливим, компетентним, старанно надавати аудиторські послуги, відповідати рівню професійних знань, який би не викликав сумніву у клієнта щодо професіоналізму наданих йому послуг.

Компетентність – аудиторам необхідно здійснювати аудиторську перевірку з професійною майстерністю та залучати до аудиту спеціалістів, що мають певну фахову підготовку, досвід і знання у відповідній галузі.

Майстерність – вміле визначення та застосування законодавчих та нормативно-правових актів для законності здійснення оцінки господарських операцій, їх документування, відображення в обліку та звітності.

Конфіденційність – аудитор не має права без згоди клієнта розголошувати або розкривати інформацію, отриману ним у ході надання професійних послуг, а також використовувати її у своїх цілях.

Чесність – аудитор має бути чесним та об'єктивним на усіх етапах роботи і висловлювати об'єктивну думку про об'єкт дослідження.

Професійна поведінка – аудитор повинен створювати і підтримувати добру репутацію професії, утримуватись від будь-яких дій, що можуть дискредитувати її [1].

Професійні норми і технічні стандарти – аудитори зобов'язані з належною старанністю й увагою виконувати інструкції та вказівки клієнта або роботодавця (внутрішній аудитор), дотримуючись вимог чесності, об'єктивності, незалежності та чинного законодавства.

Дотримання вимог Кодексу професійної етики контролюється Аудиторською палатою України у межах її компетенції. У разі недотримання вимог професійної етики Аудиторська палата України має право позбавити аудитора (аудиторську фірму) права займатися аудиторською діяльністю на визначений нею термін. Аудитор має право оскаржити у суді рішення Аудиторської палати України про припинення права займатися аудиторською діяльністю.

При виконанні договірних зобов'язань з дозволу замовника аудитор має право:

- перевіряти первинну документацію з обліку фінансово-господарської діяльності замовника, облікові реєстри, проводити інвентаризацію коштів у касах, цінних паперів, матеріальних цінностей, вимагати від посадових осіб пояснення з питань, які поставлені на вирішення аудитора замовником;

- отримувати необхідну для аудиту інформацію від третіх осіб (банків, постачальників та ін.);

- залучати для роботи на договірній основі фахівців, окрім осіб, що працюють у замовника, перебувають з ним у родинних стосунках або ведуть спільний бізнес. Крім того, аудитор має право самостійно

визначити методичні прийоми і процедури, керуючись при цьому чинним законодавством, існуючими нормами і стандартами, умовами договору із замовником, професійними знаннями та досвідом власної роботи [8].

Результати аудиторської перевірки аудитор оформляє висновком про якість складеної замовником бухгалтерської звітності і декларації про фінансово-господарську діяльність підприємства.

Висновком оформляються виконані роботи, передбачені договором із замовником. До них можна віднести аудит фінансового стану господарюючих суб'єктів або аудиторської оцінки інвестиційних проєктів чи стартової вартості майнових комплексів, що виставляються на аукціон, тощо.

Згідно з нормами аудиту, виконану роботу можна оформляти спеціальним звітом.

На практиці проведення аудиту здебільшого оформляється спеціальним актом, який містить дослідну частину і висновки з питань, поставлених замовником [9].

**Висновки з проведеного дослідження.** З викладеного вище можна зробити наступні висновки: аудит як ефективна форма контролю нині набуває своєї актуальності. Власники підприємств все частіше звертаються до аудиторів з метою отримати незалежну думку про фінансово-господарську діяльність підприємства, що у подальшому дає можливість прийняти виважені управлінські рішення. Подальші дослідження даної тематики повинні бути спрямовані на розробку національних стандартів аудиту, що враховуватимуть особливості ведення підприємницької діяльності в Україні.

#### БІБЛІОГРАФІЧНИЙ СПИСОК:

1. Гуцайлук З.В., Мех Я.В., Щирба М.Т. Аудит (теорія, методика, збірник завдань) / За ред. З.В. Гуцайлук. – Тернопіль : «Економічна думка», 2001. – 240 с.
2. Ватуля І.Д. Аудит : практикум / І.Д. Ватуля, Н.А. Канцедал, О.Г. Пономаренко. – К. : ЦУЛ, 2007. – 304 с.
3. Закон України «Про аудиторську діяльність» від 22 квітня 1993 р. № 3125-XII [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/3125-12>.
4. Кулаковська Л.П. Основи аудиту : навчальний посібник для студентів вищих закладів освіти / Л.П. Кулаковська, Ю.В. Піча. – Львів : «Новий Світ – 2000», 2009. – 504 с.
5. Гончарук Я.А. Аудит / Я.А. Гончарук, В.С. Рудницький : навчальний посібник. – 3-тє вид., перероб. і доп. – К. : Знання, 2007. – 443 с.
6. Дорош Н.І. Аудит: теорія і практика : навчальний посібник / Н.І. Дорош. – К. : Знання, 2006. – 495 с.
7. Рудницький В.С. Методологія і організація аудиту. – Тернопіль : «Економічна думка», 1998. – 196 с.
8. Пшенична А.Ж. Аудит / А.Ж. Пшенична : навчальний посібник. – К. : ЦУЛ, 2008. – 320 с.
9. Немченко В.В. Практичний курс внутрішнього аудиту : підручник / В.В. Немченко, В.П. Хомутенко, А.В. Хомутенко. – К. : ЦУЛ, 2008. – 240 с.