

18. Пантелеев В. П. Внутрішньогосподарський контроль : методологія та організація : [монографія] / В. П. Пантелеев. – Державна академія статистики, обліку та аудиту. – К. : ДП «Інформ.-аналіт. агентство», 2008. – 491 с.
19. Твердохліб О. В. Проблеми організації ведення податкового обліку в системі інформаційного забезпечення податкового контролю / О. В. Твердохліб // Наукові праці. – 2003. – Вип. 4, ч. 1. – С. 453–458.
20. Шевчук В. О. Контроль господарських систем в суспільстві з перехідною економікою: Проблеми теорії, організації, методології : [монографія] / В. О. Шевчук. – К. : КДТЕУ, 1998. – 371 с.

УДК 657.6.001.123(477)

## ПРОБЛЕМИ ТА ПЕРСПЕКТИВИ АУДИТУ В УКРАЇНІ

І. А. Платонова

Сучасний стан економіки характеризується поглибленням взаємозв'язків між суб'єктами господарювання. Динамічне ускладнення господарських процесів опосередковується глобалізаційними явищами й обумовлює підвищення концентрації управлінських впливів. Зростання ризикових операцій і прийняття економічних рішень в умовах невизначеності вимагає професійного захисту інтересів власників капіталу. У світовій практиці фахове супроводження господарської діяльності забезпечують аудиторські компанії.

За період незалежності в Україні створено національну систему аудиту, покликано сприяти розвитку національного господарства та демократизації суспільного життя країни. Структура, забезпечення та функціонування цієї системи продовжують удосконалюватися, нині відбувається активний розвиток незалежного аудиту й інтенсивне становлення ринку аудиторських послуг, проте залишається ряд проблем, які потребують пильної уваги зі сторони практиків та науковців.

Проблемам розвитку ринку аудиторських послуг присвячено ряд праць вітчизняних учених. Н. Кужельный, Е. Петрик [4], Ф. Бутинець [8, 9], Г. Давидов присвячують свої дослідження питанням розвитку, організації аудиту та вказують на певну завершеність формування національної системи аудиту в країні. О. Редько в своїй праці [18] аналізує

показники діяльності на ринку аудиторських послуг в Україні. Н. І. Дорош [12] досліджує організацію аудиторської діяльності та звертає увагу на контроль якості ринку аудиторських послуг в Україні, І. Пилипенко вважає, що «...необхідно удосконалювати нормативну базу котра регулює аудиторську діяльність...» [15, с. 8]. Взавши до уваги бачення кожного автора, бажано висловити власну думку з приводу оцінки стану та напрямків розвитку аудиторської діяльності в Україні.

Метою статті є визначення реального стану і проблем розвитку аудиторської діяльності та пошук перспективних способів їх подолання.

У світовій практиці аудит набув значного поширення. Аудит є обов'язковою частиною цивілізованого функціонування ринкової економіки кожної країни світу. Якщо взяти до уваги зарубіжну аудиторську практику останніх ста років, то можна констатувати, що аудиторська діяльність пройшла три стадії еволюції. Тому за характером перевірки виокремлюють такі види аудиту: підтверджуючий, системно-орієнтований та аудит, який базується на ризику, або ризикоорієнтований. На це звертають увагу більшість науковців [1, 2, 7, 11, 13, 19, 20], і такий поділ концепцій розвитку аудиту дійсно відображає еволюцію розвитку аудиторської діяльності у світі.

Аудит в Україні виник на соціальне замовлення і, ще не маючи глибокої теорії, почав виконувати практичні завдання щодо підтвер-

дження відповідної фінансової інформації. В своєму арсеналі аудитори, що прийшли на ринок серйозно і надовго, мають теорію і практику зарубіжного аудиту та вітчизняну методику проведення різного роду ревізій і перевірок. Розвиток України на сучасному етапі характеризується залученням зовнішніх та внутрішніх інвестиційних кредитів, проведенням емісії цінних паперів, роздержавленням власності, приватизації майна і т. ін. Учасники цих процесів потребують достовірної і неупередженої інформації про фінансово-майновий стан, перспективи розвитку та фінансову стабільність суб'єктів господарювання. Подання достовірної та неупередженої інформації зацікавленим особам забезпечується через аудиторський висновок, про що свідчить віковий досвід зарубіжних країн, а також робота вітчизняних аудиторів.

Таким чином, у суспільстві виникла об'єктивна необхідність в незалежному професійному контролі за діяльністю підприємств та її результатами. Однак, незважаючи на це, реальної потреби в послугах аудитора як захисника інтересів існуючого чи потенційного інвестора сьогодні не існує. Попри законодавчу вимогу щодо обов'язкового підтвердження незалежним аудитором показників річної фінансової звітності, інвестори й інші користувачі звітності не ставляться з належною довірою до висновку аудитора про достовірність показників фінансової звітності.

Офіційно розвиток аудиту в Україні розпочався після прийняття Закону України «Про аудиторську діяльність» від 22.04.1993 р. [5, 17] Однак аудит в Україні ще не набув широкого впровадження. Проблеми розвитку аудиту є досить різними, всі вони пов'язані з розвитком економіки України, і потребують нагального вирішення. До основних проблем розвитку аудиту, на нашу думку, належать такі:

- недостатня кількість кваліфікованих аудиторських кадрів, а звідси – і неосвоєний ринок аудиторських послуг;
- брак достатнього досвіду аудиторської діяльності;
- відсутність типових форм документів з аудиту;

- відсутність методичних рекомендацій з питань комп'ютеризації аудиту тощо;

- відсутність розробленого економічного механізму щодо регулювання аудиту, який включає в себе великі штрафні санкції за неякісні аудиторські перевірки, страхування аудиторської відповідальності (страхові фірми не здатні і не підготовлені до масового страхування аудиторської відповідальності), розвиток цивілізованої конкуренції на ринку аудиторських послуг тощо;

- недосконалі законодавча база і досвід судового розгляду позовів щодо аудиторів (аудиторських фірм), немає методики оцінки розмірів збитку користувачів від не якісного аудиту;

- недостатня кількість методичних розробок з аудиторського контролю.

Отже, в Україні виникла нагально потреба вирішення проблем, наявних у професійній діяльності аудиторів, аудиторських фірм, які унеможливають успішний розвиток аудиту. На нашу думку, передусім потрібно створити адекватну нормативну та методологічну основу для проведення аудиту, зокрема розробити й затвердити єдину концепцію розвитку фінансового контролю в Україні. Слід також внести зміни і доповнення в чинне законодавство. Крім того, необхідно розробити з урахуванням найкращої міжнародної практики загальні стандарти професійної етики аудиторів і контролерів [6].

З метою вдосконалення інформаційної бази, яка є обов'язковою для проведення аудиту, потрібно завершити впровадження механізмів програмно-цільового методу, забезпечивши не тільки формування, а й застосування повної та достовірної звітності про результативні показники діяльності підприємств.

Важливу роль у вдосконаленні методології і практики контролю та запровадженні механізмів аудиту відіграє створення умов для підготовки і атестації аудиторів, що працюють у секторі управління. Необхідно напрацювати комплексний підхід до підбору відповідних фахівців, їх подальшої теоретичної і практичної професійної підготовки. У цьому контексті мають бути розроблені відповідні програми

навчання, а також порядок атестації фахівців з контролю й аудиту [16].

Результати дослідження доводять, що успішний розвиток аудиту можливий за умови вирішення і такої проблеми як проблема сучасного аудитора та довіри до нього [10]. Питання вибору аудитора – це, по-перше, питання довіри. Тобто перед тим як клієнт вирішить надати інформацію аудитору, він повинен бути впевнений, що в аудитора вистачить сил і можливостей зберегти її конфіденційність. Це, звичайно, пов'язано з професіоналізмом аудитора і юридичним захистом його діяльності.

Переконані, що серйозну стурбованість також викликає якість роботи більшості українських аудиторських фірм. Це питання піднімається не лише користувачами аудиторських послуг і державними органами, але й самими аудиторами, які зацікавлені у сталому розвитку ринку аудиторських послуг, підвищенні іміджу аудиторської професії. В Україні контроль за якістю аудиту та аудиторських послуг, які включають у себе не лише ведення аудиту, а й надання інших аудиторських послуг, здійснює Аудиторська Палата України (АПУ). Тому у першу чергу поліпшення аудиту покладатиметься на їхню відповідальність [14]. Основними завданнями АПУ з метою поліпшення аудиту в Україні є:

- контроль якості та професійної етики через Комісію АПУ з контролю якості та професійної етики та організує проведення зовнішніх перевірок систем контролю якості;
- моніторинг з питань контролю аудиторської діяльності;
- застосування додаткових процедур щодо забезпечення контролю якості та дисциплінарних заходів за наслідками контролю;
- інформування суспільства про функціонування систем контролю якості аудиторських послуг в Україні;
- затвердження стандартів аудиту, адаптованих до економічної ситуації України.
- затвердження порядку та вдосконалення системи сертифікації аудиторів, підвищення якості аудиторських послуг за рахунок провадження регулярних програм навчання, підготовки та перепідготовки аудиторів;

- здійснення ретельного контролю за додержанням аудиторськими фірмами та аудиторами вимог Закону України «Про аудиторську діяльність», стандартів аудиту, норм професійної етики аудиторів;

- забезпечення незалежності аудиторів у процесі здійснення аудиторської діяльності та у разі необхідності застосування до них штрафів і грошових стягнень;

- створення умов для виконання етичних принципів аудиторів.

Важливою умовою вдосконалення методики та організації аудиту на сучасному етапі його розвитку є застосування інформаційних систем і комп'ютерних технологій. Для чіткого визначення особливостей проведення аудиту в умовах комп'ютерної обробки даних і його нормативного регулювання доцільно розробити роз'яснення та методичні рекомендації щодо його застосування. Аудит стає окремою складовою інфраструктури економіки України, яка потребує відповідного регулювання. Для ефективнішого регулювання аудиту в Україні слід забезпечити оптимальну комбінацію державного, професійного та економічного механізмів регулювання із поступовим послабленням першого. Необхідно розробити кожній аудиторській фірмі внутрішні програми їх діяльності, які становитимуть опис комплексного підходу до організації технології та методики здійснення аудиту.

Оскільки актуальною проблемою аудиту є ціноутворення, її вирішення має бути формування співвідношення «ціна – якість» [13]. Такий підхід, на нашу думку, надасть аудиторським фірмам сучасних цивілізованих рис, забезпечить можливість залучення та збереження клієнтів за рахунок не зниження ціни обслуговування, а підвищення якості аудиту.

Поліпшенню якості аудиту в Україні сприятиме лише система цілісних і комплексних заходів, які будуть спрямовані на розвиток правового поля аудиту, запровадження якісної системи комп'ютеризації аудиту, здійснення контролю над рівнем компетентності аудиторів та якості наданих послуг, забезпечення реальної незалежності аудитора та запровадження санкцій і покарань аудиторів щодо недостовірності надання аудиторських по-

слуг. Доцільно звернути увагу на класичне висловлювання Р. Адамса, яке прямо стосується аудиту: «Без аудиту немає надійності рахунків. Без надійності рахунків немає контролю. А без контролю, чого вартує влада?» [1].

Таким чином, за результатами проведеного дослідження, констатуємо, що на сьогодні існує низка проблем у процесі становлення та здійснення аудиту в Україні. І лише комплексна програма подолання кожної з них забезпечить ефективне та якісне здійснення аудиту та сприятиме подоланню негативних явищ в економіці України, пов'язаних з недостатнім контролем за суб'єктами підприємницької діяльності.

На основі вищевикладеного, вважаємо, що основними напрямками ефективного розвитку аудиторської діяльності в Україні можуть стати:

- з метою подолання проблем з організації та проведення зовнішніх перевірок якості аудиторських фірм, вважаємо, що необхідно поліпшити планування, в тому числі встановити чіткі критерії вибору об'єкта контролю;
- розробка відповідних заходів для підвищення кваліфікації спеціалістів, що зайняті проведенням зовнішнього контролю якості;
- з метою забезпечення гласності результатів зовнішнього контролю якості роботи для вільного доступу пропонуємо на офіційному сайті АПУ в Інтернеті [3] та у професійних виданнях щорічно розміщувати звіти про проведений зовнішній контроль якості роботи аудиторських фірм і аудиторів;
- внесення необхідних змін і доповнень до Закону України «Про аудиторську діяльність» з метою приведення його у відповідність до інших законодавчих актів України;
- поглиблення співпраці професійних аудиторських організацій України з міжнародними та європейськими професійними організаціями бухгалтерів і аудиторів;
- розробка механізму практичного застосування МСА в Україні, створення до них коментарів у повному обсязі;
- розробка типові методики аудиторської перевірки фінансової звітності підприємств у розрізі галузей їх діяльності на основі узагаль-

неного практичного досвіду роботи міжнародних і вітчизняних аудиторських фірм;

- розробка механізму ціноутворення на аудит та аудиторські послуги на основі вивчення міжнародного досвіду з цього питання;
- зосередження зусилля професійних організацій на таких напрямках своєї діяльності, як підтримка та розширення кваліфікації своїх членів, моніторинг якості та незалежності, популяризація в суспільстві професії, зокрема фундаментальних принципів, таких як незалежність, чесність, об'єктивність.

Здійснення системи заходів, спрямованих на усунення проблемних питань і недоліків у процесі проведення аудиту, матиме безліч позитивних наслідків не лише у структурі діяльності підприємств, але й в економіці України загалом. Поліпшення розвитку аудиторської діяльності в Україні надасть змогу:

- значно заощадити державні кошти, котрі витрачаються на утримання контрольно-ревізійного апарату;
- отримати надходження додаткових коштів до бюджету за рахунок виявлення підприємств, що частково або повністю приховують результати своєї економічної діяльності;
- уникнути шахрайства, помилок і грошових махінацій на підприємствах;
- забезпечити незалежність, конкурентну боротьбу, професіоналізм аудиторів, що сприятиме підвищенню якості перевірок.

На шляху становлення, розвитку та функціонування аудиту в Україні постає багато проблемних питань, що негативно позначаються як на результатах діяльності підприємства, так і на економічній ситуації держави загалом. Лише комплексне та системне подолання цих недоліків сприятиме підвищенню авторитетності вітчизняного аудитора на міжнародному рівні та підвищить довіру користувачів фінансової звітності до аудиту.

## ЛІТЕРАТУРА

1. Адамс Р. Основы аудита : [пер. с англ.] / Р. Адамс, Ю. А. Ариенко. – М. : Аудит, ЮНИТИ, 1995. – 398 с.
2. Андреев В. Д. Внутренний аудит : учеб. пособие / В. Д. Андреев. – М. : Финансы и ста-

- тистика, 2003. – 464 с.
3. АПУ [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://www.apu.com.ua>. – Назва з екрана.
  4. Аудит : практичне посібник / [А. Кузьминський, Н. Кужельний, Е. Петрик і др.]; під ред. А. Н. Кузьминського. – К. : Учётинформ, 2008. – 283 с.
  5. Аудит в Україні : зб. нормативних актів. – К. : Юрінком Інтер, 2010. – 320 с.
  6. Аудит та реформування бухгалтерського обліку в Україні : зб. тез та текстів виступів на четвертій міжрегіон. наук.-практ. конф. / Запорізьке регіональне відділення САУ та АПУ. – Запоріжжя, 2005. – 288 с.
  7. Баклан В. П. Независимый финансовый контроль во Франции / В. П. Баклан // Контроллинг. – 1991. – № 4. – С. 82–99.
  8. Бутинець Ф. Ф. Аудит: стан і тенденції розвитку в Україні та світі : монографія / Ф. Ф. Бутинець, Н. М. Малюга, Н. І. Петренко. – Житомир : ЖДТУ, 2004. – 564 с.
  9. Бутинець Ф. Ф. Проблеми аудиту в Україні / Ф. Ф. Бутинець // Реформування обліку, звітності та аудиту в системі АПК України: стан та перспективи : зб. тез та виступів на II міжнар. наук.-практ. конф. – К. : ННЦ Інститут аграрної економіки, 2006. – С. 184–186.
  10. Бухгалтерський облік і фінансова звітність: об'єкти фінансового контролю : метод. посіб. / упоряд. І. Б. Стефанюк, С. М. Каруца, М. В. Бариніна-Закірова [та ін.]. – К. : Атака, Ельга-Н, 2008. – 304 с.
  11. Бычкова С. М. Аудит для руководителей и бухгалтеров / С. М. Бычкова. – С.Пб. : ПИТЕР, 2008. – 384 с.
  12. Дорош Н. І. Аудит: Методологія і організація : монографія / Н. І. Дорош. – К. : Знання, 2010. – 402 с.
  13. Опыт развития и регулирования аудиторской деятельности (на примере Швеции и России) / под общ. ред. А. В. Крикунова. – С.Пб. : Юридический центр Пресс, 2000. – 270 с.
  14. Организация аудиторскими фирмами и аудиторами системы контроля качества аудиторских услуг [Электронный ресурс] : Положение по национальной практике контроля качества услуг 1, утверждено решением АПУ от 27.09.2007 г. № 182/4. – Режим доступа : <http://www.sau-apu.org.ua>. – Название с экрана.
  15. Пилипенко І. Національна система аудиту: проблеми становлення і розвитку / І. Пилипенко // Бухгалтерський облік і аудит. – 2007. – № 3. – С. 5–12.
  16. Положення про зовнішні перевірки систем контролю якості, створених аудиторськими фірмами та аудиторами відповідно до професійних стандартів, законодавчих і нормативних вимог [Електронний ресурс], затверджене рішенням Аудиторської палати України від 23 квіт. 2009 р. № 201/4. – Режим доступу : <http://www.apu.com.ua/gilcs/rccstr/1338733872.doc>. – Назва з екрана.
  17. Про аудиторську діяльність [Електронний ресурс] : Закон, затв. Постановою ВР України від 22.04.1993 р., № 3125-ХІІ. – Режим доступу : <http://www.zakon.gov.ua>. – Назва з екрана.
  18. Редько О. Аудиторські послуги в Україні: перші кроки до ринку / О. Редько // Бухгалтерський облік і аудит. – 2008. – № 11. – С. 48–55.
  19. Об аудиторской деятельности [Электронный ресурс] : Федеральный Закон Российской Федерации от 30 декаб. 2008 г. № 307-ФЗ. – Режим доступа : <http://www1.minfin.ru/common/img/uploaded/library/2009/01/fz307fzot301208.doc>. – Название с экрана.
  20. AAA-American Accounting Association : [Electronic resource]. – Mode of access : <http://www.aaahg.org>. – Title from display.