

УДК 657.6(477)

Н. О. Бугай,

к. е. н., доцент кафедри аудиту,

ДВНЗ "Київський національний економічний університет імені Вадима Гетьмана", м. Київ

ОРГАНІЗАЦІЯ, РЕГУЛЮВАННЯ ТА ОСНОВНІ ПРОБЛЕМИ РОЗВИТКУ АУДИТОРСЬКОЇ ДІЯЛЬНОСТІ В УКРАЇНІ

N. Bugay,

PhD, assistant professor of auditing Kyiv National Economics University named after Vadym Hetman, Kyiv

ORGANIZATION, REGULATION AND MAIN PROBLEMS OF UKRAINE AUDIT ACTIVITY IN

В умовах ринкових відносин питання, що пов'язані з сучасним станом аудиту в Україні, існуючими проблемами та пошуку шляхів їх подолання, удосконаленням і подальшим розвитком цієї сфери діяльності та самої професії аудитора, стали предметом глибокого економічного дослідження.

Аудит не перестає бути незалежною самостійною формою контролю. Будучи незалежною, аудиторська діяльність сприяє не тільки поліпшенню всієї роботи кожного економічного суб'єкта, захищає права його власників, але й стоїть на стражі інтересів держави, дотримання законів і нормативних актів. Звідси виявленню та вирішенню проблем, здатних перешкодити повноцінному розвитку та становленню аудиту в нашій країні, повинно приділятися достатньо уваги.

У статті наведено певні сучасні моменти аудиторської діяльності станом на сьогоднішній день в Україні, висвітлено основні проблемні питання теоретичного і практичного характеру, що існують як в професійній роботі фахівця-аудитора, так і взагалі в цій сфері діяльності, а також визначено необхідні заходи та шляхи їх вирішення, які спрямовані на перспективи розвитку та підвищення ефективності результатів як самого процесу аудиту взагалі, так і професії аудитора зокрема.

In terms of market relations issues associated with the current state audit in Ukraine, existing problems and find ways to overcome them, improvement and further development of the scope of the audit profession and became a subject of deep economic research.

The audit did not cease to be an independent self-control form. Being independent auditing not only promotes the improvement of the work every business, protects the rights of its owners, but also stands on guard state interests, compliance with laws and regulations. Hence the identification and resolution of problems that can prevent the full development and establishment of audit in our country, should be given enough attention.

The article presents some modern aspects of audit activities as of today in Ukraine, highlighted major issues of theoretical and practical faced both in professional specialist auditor, and in general in this field and identified appropriate measures and ways to solution aimed on the development and efficiency of the results of both the audit process in general and the audit profession in particular.

Ключові слова: аудит, аудиторська діяльність, професійна етика, якість аудиторських послуг, демпінг.
Key words: audit, auditing, professional ethics, quality audit services, dumping.

ПОСТАНОВКА ПРОБЛЕМИ

Більш чим за два десятиліття років у нашій державі сформовано систему незалежного аудиту, подібну країнам з ринковою економікою. Інфраструктура, забезпечення та функціонування цієї системи намагається постійно удосконалюватися, тому що завжди існує потреба у гарантії достовірності, об'єктивності та законності фінансової звітності для широкого кола її користувачів.

Однак на сьогоднішній час на шляху розвитку та функціонування якісного сучасного аудиту існує велика низка проблемних та невирішених питань, які потребують значної уваги з боку як науковців, так і практикуючих фахівців в аудиторській діяльності.

Це негативно позначається як на результатах діяльності підприємства, так і на економічній ситуації держави загалом. У статті наведено сучасний стан аудиту в Україні, його організація та регулювання, висвітлено найважливіші проблемні питання, які існують у професійній діяльності аудитора, а також визначено необхідні заходи та шляхи їх вирішення, які спрямовані на підвищення ефективності та перспективи розвитку і удосконалення професії аудитора та аудиторської діяльності взагалі.

АНАЛІЗ ОСТАННІХ ДОСЛІДЖЕНЬ І ПУБЛІКАЦІЙ

Достатньо вагомий внесок, у вивченні та вирішенні існуючих проблем різного характеру з аудиту, його організації та

методики, питань контролю якості, перспективи розвитку, підвищення рівня професії аудитора тощо зробили провідні українські та зарубіжні науковці та практики, зокрема: М. Бондар, В. Головач [2], Л. Гуцаленко [3], Г. Давидов [5], Я. Крупка [6], О. Редько [7, 8], а також О. Макеєва [9], О. Петрик [5], Б. Усач, А. Кузьмінський, Л. Кулаковська, Ю. Піча, В. Сопко, О. Сметанко, Ф. Бутинець, Р. Адамс (R. Adams), Е. Аренс (E. Ahrens), Д. Лоббек (D. Lobbek), Ж. Ришар (J. Ryshar).

Зазначені автори ґрунтовно опрацювали та детально описали основні завдання, проблеми та напрями подальшого розвитку аудиторської діяльності з урахуванням певних чинників та практичного досвіду. Проте проведений комплексний та системний аналіз наукових літературних джерел вказує на існування ще досить багато проблемних питань, з якими стикаються як науковці, так і практикуючі аудиторів при проведенні аудиторської перевірки. Саме тому виникає потреба в їх вирішенні, або, хоча б, звести їх якомога до мінімуму.

Невирішені раніше частини загальної проблеми. Незважаючи на досить певне опрацювання даної теми, слід відмітити, що все ще залишаються недостатньо вивченими та дослідженими проблемами щодо ефективності здійснення аудиту, його якості, існування не дуже твердих і правильних підходів при формуванні та розвитку самої професії аудитора. Все це спонукає до пошуку альтернативних шляхів, визначення та застосування необхідних заходів які б сприяли для вирішення про-

блемних питань, що продовжують перебувати в сфері аудиторської діяльності.

ПОСТАНОВКА ЗАВДАННЯ

Метою статті є відображення сучасного стану аудиторської діяльності в Україні, розкриття найважливіших і гострих питань, що існують в професійній діяльності аудитора, знайдення певних шляхів їх вирішення, спрямованих на підвищення ефективності та перспективи розвитку такої незалежної форми контролю, якою є аудит.

ВИКЛАД ОСНОВНОГО МАТЕРІАЛУ

Загальновідомо, що ніщо не виникає просто так. Будь-які процеси, соціально-економічні зміни, які мають, начебто, поверхневий, скопійований у душі наслідування кому або чому-небудь характер, насправді характеризуються об'єктивними причинами. Це прямо стосується й українського аудиту.

Аудит є обов'язковою частиною цивілізованого функціонування ринкової економіки кожної країни. Відповідно до Закону України "Про аудиторську діяльність" аудит — це перевірка даних бухгалтерського обліку й показників фінансової звітності суб'єкта господарювання з метою висловлення незалежної думки аудитора про її достовірність в усіх суттєвих аспектах та відповідність вимогам законів України, положень (стандартів) бухгалтерського обліку або інших правил (внутрішніх положень суб'єктів господарювання) згідно з вимогами користувачів [10].

Слід зазначити, що аудиторські перевірки просто незамінні в умовах ринкової економіки. Функцією аудитора є не тільки виявляти помилки в бухгалтерському обліку та оподатковуванні, не тільки розкривати недоліки в системі управління та організаційній структурі підприємства, але й здатність надати повну кваліфіковану консультацію із цих питань.

Звісно, що розвиток будь-якої індустрії характеризується то підйомом, то спадом. А бізнес завжди чекає, щоб аудитор приніс реальну користь та надав певну допомогу.

У цей час на економічному ринку, в умовах сильної конкуренції, як правило, перемагає найсильніший постачальник або виробник. Тобто лідерами обов'язково стають організації, у яких є в своєму штаті професіонали. Зрозуміло, що компанії, які користуються допомогою висококваліфікованих фахівців в області аудиторських послуг, залишаються у вигоді перед своїми конкурентами, тому що зможуть одержати бухгалтерську, фінансову, податкову й управлінську оцінку всієї діяльності, яка має незалежний експертний статус.

Але на сьогоднішній день у роботі аудиторських компаній існує безліч важливих проблем, що стосується їхнього регулювання та розвитку.

Провідні країни сучасного ринку в Європі та Америці мають багатовіковий досвід проведення аудиту. Як розвинений інститут правової економіки та сьогодишнього цивільного суспільства аудит сформувався саме на Заході.

Міжнародна теорія і практика аудиту складалася в умовах конкурентної боротьби. На Заході все це супроводжувалося відповідними дослідженнями та широкими публічними обговореннями. В результаті до теперішнього часу створена міцна міжнародна правова основа аудиту, докладно розроблені форми його організації, видаються і поповнюються методичні матеріали для аудиторів. І хоча вивчення та накопичення досвіду вітчизняних аудиторських фірм показують, що він має певні яскраво виражені особливості, але багато положень, що містяться в іноземних джерелах, цікаві і придатні для того, щоб допомогти становленню аудиторських фірм України.

Необхідно зазначити, що в цілому, діючи системи організації і регулювання аудиторської діяльності в країнах з розвинутою ринковою економікою — Сполучених Штатах Америки, Швеції, Франції, Німеччини — визначаються, головним чином, національними традиціями аудиту, що враховують специфіку кожної країни, систему її державного устрою, рівень економіки, традиції громадського самоврядування і т.д. Проблеми аудиторів, наприклад, у США або Великобританії, не порівнянні по своїй значимості і складності з аудитом українським. Щонайменше 200-літня історія його існування в країнах Заходу визначила досить цільну структуру, відшліфовану роками та досвідом.

Що стосується нашої держави, то аудит як вид діяльності в Україні відбувся. Але, на жаль, наші аудитори ще не належною мірою визнані за кордоном і аудит української компанії, навіть дуже відомої, не є ні для іноземців, ні для співвітчизників незалежним. Причина цього в тому, що українську звітність не завжди можуть зрозуміти іноземні інвестори, акціонери, кредитні організації і, відповідно, на її основі прийняти адекватне рішення щодо покупки та продажу цінних паперів, оцінити здатність

компанії виплачувати дивіденди, погасити у визначений термін заборгованість і т.п. Все це вимагає внесення в законодавчу базу українського обліку та аудиту відповідні корективи, що забезпечують їх "прозорість" для іноземних громадян.

Виникають і інші проблеми такі, як контроль якості аудиторських послуг, страхування відповідальності, забезпечення конфіденційності інформації й т.д.

Як показує досвід, суспільна довіра до якості наданих професійних послуг зростає тоді, коли існують високі стандарти поведінки та професійної діяльності. Тому в економічно розвинених країнах більшу роль у підвищенні суспільного статусу професії аудитора відіграють не тільки складні системи стандартизації аудиторської діяльності і кваліфікаційної атестації.

Не все в професійній етиці може бути регламентовано раз і назавжди. По-перше, тому, що етика значною мірою стосується міжособистісних відносин, які характеризуються незліченною кількістю виникаючих ситуацій. По-друге, необхідно відстежити дотримання деяких положень (наприклад, про інтелектуальну чесність і свободи від забобонів) не під силу, напевно, нікому. Але там, де це можливо (зокрема, відносно незалежного статусу аудиторів), детальна регламентація повинна схвалюватися.

У цей час необхідний диференційований підхід до організації та проведення контролю за діяльністю аудиторських фірм, що розрізняються по кількості співробітників, їхньому професійному рівню, а також по організації внутрішнього фірмового контролю за якістю проведених аудиторських перевірок.

Однак така регламентація не усуває проблем, пов'язаних з незалежністю аудитора в Україні. Нерідко виникає ситуація, коли клієнти досить широко ототожнюють аудиторську послугу з будь-якою іншою послугою, а навіть товаром певної якості. Внаслідок цього у клієнтів виникає бажання одержати замість сплаченої (часом досить істотної) суми певні результати. Ситуація ускладнюється, якщо середня або невелика аудиторська фірма повністю орієнтує свою діяльність на одного великого клієнта.

Можливість збереження професійної незалежності аудиторів при їхній матеріальній залежності від клієнтів неодноразово обговорювалась провідними спеціалістами. Вихід поки не знайдений. У світовій практиці, незважаючи на актуальність цього питання, також немає єдиного підходу до його вирішення.

Тісно пов'язаний з принципом незалежності критерій об'єктивності аудиторського звіту (висновку) також не позбавлений частки своєї проблематики. В Україні об'єктивність аудитора сильно залежить від багаторазовості його роботи у одного клієнта. Поширені випадки, коли рік у рік клієнт доручає аудит своїй бухгалтерській звітності одній і тій же аудиторській організації, що найчастіше паралельно робить супутні (несумнісні) аудиту послуги. Безумовно, така форма співробітництва скорочує витрати клієнта. Однак навіть високопрофесійному аудитору при такому форматі роботи складно залишатись об'єктивним, тому що втрачається свіжість погляду на факти та виникає тяга до налагодження неформальних відносин. Важко припустити, що при недосконало сформованому аудиторському ринку що проблемою можна подолати шляхом встановлення певних достатньо твердих обмежень. При її рішенні українські аудитори не можуть ґрунтуватися на міжнародному досвіді, тому що навіть у країнах з набагато більш тривалою історією розвитку аудиту ця проблема усе ще має місце. Так, професійними правилами АССА встановлено, що тривалість роботи аудитора в одній фірмі може впливати на об'єктивність аудитора. Однак у цих правилах немає рекомендації щодо тривалості роботи з одним клієнтом. Застережене лише те, що клієнт повинен призначити аудитора щороку, але це може відбуватися з року в рік нескінченну кількість разів [4].

У Кодексі професійної етики бухгалтерів, у якості одного з етичних принципів виділяється також професійна компетентність, прямо пов'язана з якістю роботи самих аудиторів. Останнім часом претензії до аудиторів помітно вирости. Показником цього є, зокрема, збільшення письмових звернень зі скаргами на несумлінних аудиторів.

Широко відомо, що з'явилися так звані "чорні аудитори" — фірми, які одержують ліцензії на здійснення аудиторської діяльності, роблять звіти (висновки), а потім — зникають. Це — компрометація аудиту — неможлива в умовах нормальної економіки.

Питання етичного регулювання аудиторської діяльності не можуть замикатися тільки на вузькому колі фахівців, оскільки при цьому порушуються найрізноманітніші інтереси, які існують у суспільстві. От чому так важливо визначити, а ще важливіше — виконувати критерії поведінки, які враховують особливості взаємин аудиторів, економічних суб'єктів і ділового співтовариства.

Як вже зрозуміло, аудит в Україні не був позбавлений протричі уже в момент своєї появи, не втратив він їх і тепер.

Слід зазначити, що в цей час на ринку як і раніше діє певна кількість невеликих компаній, які надають аудиторські послуги по досить занижених цінах і при цьому якість даних послуг залишає бажати кращого. Не менш активно поводяться і знову створені аудиторські компанії. Цьому неабияк сприяє дуже низький бар'єр входу на ринок. А для новонародженої компанії, що недавно одержала ліцензію і яка ще не має ні розкритої торгівельної марки, ні досвіду роботи, то єдиним аргументом у переговорах із замовником для неї може бути лише надзвичайно низька ціна.

У результаті загального демпінгу знову розквітнув, як зазначалося вище, так званий "чорний аудит". І це не дивно. Боротьба з несумлінними аудиторами, що продають за безцінь свій підпис і печатку, фактично не ведеться.

У такій ситуації навряд чи розумно сподіватись, що все стабілізується саме собою. Ця тенденція в остаточному підсумку повинна привести до сильної поляризації ринку. Клієнт, що дійсно має потребу в якісних послугах, буде готовий платити будь-які гроші за гарантію якості, оскільки в цілому на ринку будуть процвітати дешеві підроби під аудит. Як єдина гарантія якості в таких умовах буде сприйматися розкриття загально-визнана марка компанії. Нескладно здогадатися, що представниками таких марок на сьогодні в Україні є лише компанії "великої четвірки".

З цього можна зробити висновок, що, здійснюючи неякісний аудит, ці компанії не тільки завдають шкоди своїм клієнтам, знижуючи рівень розвитку будь-якої галузі в цілому, але й підривають довіру взагалі до аудиторської діяльності. Сформована на ринку аудиторських послуг ситуація переконливо свідчить про те, що настав час його серйозно регулювати.

Отже, борючись з такими компаніями повинні самі учасники ринку. У зв'язку із цим можна виділити шляхи вирішення проблем у галузі.

Зокрема, необхідно вплинути на свідомість самих клієнтів, переконати їх у тому, що дешевого, а, заодно, і якісного аудиту, не буває і бути не може. Варто зазначити, що останнім часом мають місце деякі зміни відносно даної ситуації. Серйозний підхід до вибору аудитора з боку клієнта і ріст професійного рівня замовників впливають на рівень компетентності співробітників аудиторських фірм [1].

Як і раніше, досить високим залишається ризик проведення перевірок формального характеру.

Також можна виділити і достатні умови посилення ролі аудиту. По-перше, як представники влади, так і ділова громадськість повинні сприймати аудитора в якості об'єктивного та неупередженого арбітра слова, а, точніше сказати, документу, якому можна і необхідно вірити. По-друге, аудитор повинні усвідомлювати свою відповідальність, а також бути віддані своїй професії та принципам ділової етики.

Всі ці фактори дозволяють запустити механізм контролю якості аудиторських послуг і, як наслідок, дозволять прибрати з ринку несумлінні або недостатньо професійні компанії, що руйнують ринок своїм демпінгом.

Наостанок хотілося б додати, що ситуація на вітчизняному ринку аудиторських послуг в цілому достатньо вписується в загальносвітові тенденції. Варто лише врахувати невеликі виправлення на наш особливий український шлях розвитку у всьому: як у законодавстві, так і на шляху самостановлення.

ВИСНОВКИ З ДАНОГО ДОСЛІДЖЕННЯ І ПЕРСПЕКТИВИ ПОДАЛЬШИХ РОЗВИТКІВ У ДАНОМУ НАПРЯМІ

Підсумовуючи, можна сказати, що за останні роки аудит в Україні одержав широке поширення як незалежний, позаповідомчий фінансовий контроль, здійснюваний з метою встановлення вірогідності бухгалтерської (фінансової) звітності, а також надання інших аудиторських послуг з постановки та ведення бухгалтерського обліку, складання декларацій про доходи, консультуванню в питаннях фінансового, податкового, банківського та іншого господарського законодавства. У такій якості аудит продовжує слугувати інтересам не тільки власників, але й держави. У міру розвитку аудиту, росту професіоналізму аудиторів і накопичення ними досвіду роботи йде нарощування консалтингових послуг і не тільки по податкових і юридичних питаннях, але й формування більш ефективних систем управління та господарювання.

У цілому останні роки ринкових перетворень в Україні змусило економічно активне населення по-новому глянути на безліч проблем управління і контролю. Керівники різного рівня, обліковий персонал підприємств і практикуючі аудиторі чітко

усвідомили, що необхідне не тільки вивчення різних елементів "передових технологій" західної економіки (у тому числі, міжнародного досвіду аудиту), але й їхня адаптація до реальних умов нашого вітчизняного ринку. А оскільки ринок України розвивається не на порожньому місці, то потрібно максимально використовувати наші власні досягнення, чималий український досвід в області управління й контролю, при цьому опираючись на позитивні приклади Заходу.

Однак подальший розвиток аудиту вимагає зміцнення його нормативної бази, збереження основних принципів аудиторської діяльності, без яких аудит втрачає свою незалежність і самостійність, стає різновидом відомчого контролю. На сьогоднішній день це є основною проблемою аудиту, вирішення якої не залежить від жодного працівника цієї сфери послуг. Тому від того, наскільки грамотно та швидко будуть вирішуватись проблеми, пов'язані з аудиторською діяльністю, буде прямо залежати "здоров'я" української економіки в цілому.

Література:

1. Аудит: учебник / В.И. Подольский, А.А. Савин. — 3-е изд., перераб. и доп. — М.: Издательство Юрайт; ИД Юрайт, 2011. — 605 с.
2. Головач В.В. Відповідальність аудиторів / В. Головач // Аудитор України. — 2012. — № 5. — С. 48—59.
3. Гуцаленко Л.В. Аудит в Україні: розвиток, проблеми та шляхи їх вирішення / Л.В. Гуцаленко, Н.В. Пришляк // Інноваційна економіка: Всеукраїнський науково-виробничий журнал. — 2011. — № 1. — С. 97—101.
4. Данилевский Ю.А. Проблемы становления аудита наше общее дело // Бухгалтерский учет. — 1998. — № 8. — С. 8—11.
5. Петрик О.А. Теоретичні засади розвитку національної системи аудиту України / О.А. Петрик, Г.М. Давидов // Аудитор України. — 2012. — № 10. — С. 16—21.
6. Крупка Я.Д. Проблеми управління навчальним процесом при підготовці фахівців напряму "Облік і аудит": зб. тез доп. за матеріалами міжнар. навч.-метод. конф., м. Суми, 10—11 грудня 2009 р. / Мін-во освіти і науки України, Українська академія банківської справи НБУ. — Суми: ДВНЗ "УАБС НБУ", 2010. — 150 с.
7. Редько О.Ю. Якість аудиторських послуг: філософія та міфологія / О. Редько // Бухгалтерський облік і аудит. — 2009. — № 1. — С. 46—54.
8. Редько О. Консолідація як європейська ідентифікація українського аудиту / О. Редько // Бухгалтерський облік і аудит. — 2011. — № 8. — С. 45—49.
9. Макеева О. Чи врятують аудиторі світ? Уроки світової фінансової кризи та майбутнє аудиту / О. Макеева // Аудитор України. — 2011. — № 3. — С. 41—43.
10. Про аудиторську діяльність: Закон України від 22.04.1993 № 3125-ХІІ [Електронний ресурс]. — Режим доступу: <http://www.zakon.rada.gov.ua>

References:

1. Podolsky, V. & Savin, A. (2011), Audit: Textbook, 3rd ed., Publishing Yurayt, Moscow.
2. Golovach, V. (2012), "The Auditor's Responsibility". Audytor Ukrainy (Auditor of Ukraine), 5, 48—59.
3. Gutsalenko, L. & Pryshlyak, N. (2011), "Audit in Ukraine: development, problems and solutions". Innovatsiina ekonomika (Innovative Economy), 1, 97—101.
4. Danilevsky, Y. (1998), "A problems of formation of audit our business". Accounting, 8, 8—11.
5. Petryk, O. & Davydov, G. (2012), "The theoretical basis of the national audit Ukraine". Audytor Ukrainy (Auditor of Ukraine), 10, 16—21.
6. Krupka, Y. (2010), Problems of learning management for training specialists directly "Accounting and audit". Paper presented at International training and methodological conference. Sumy: Ukrainian Academy of Banking of the National Bank of Ukraine. 25—28.
7. Redko, O. (2009), "The quality of audit services: philosophy and mythology". Bukhalterskiy oblik i audyt (Accounting and Auditing), 1, 46—54.
8. Redko, O. (2011), "Consolidation of Ukrainian identity as a European audit". Bukhalterskiy oblik i audyt (Accounting and Auditing), 8, 45—49.
9. Makeeva, A. (2011), "Are auditors save the world? Lessons from the global financial crisis and the future of audit". Audytor Ukrainy (Auditor of Ukraine), 3, 41—43.
10. Verkhovna Rada of Ukraine (1993). On Auditing. Law of Ukraine. Retrieved from <http://www.zakon.rada.gov.ua>

Стаття надійшла до редакції 08.04.2015 р.