



УДК: 657.6 (477)

*Н. М. Проскуріна,  
к.е.н., доцент, м. Запоріжжя*

## ЕКОНОМІЧНІ ПРОБЛЕМИ РОЗВИТКУ АУДИТУ В УКРАЇНИ І РЕЗЕРВИ ПІДВИЩЕННЯ ЙОГО ЕФЕКТИВНОСТІ

*Аудит в Україні є порівняно новим видом діяльності і тому, процес його розвитку супроводжується виникненням проблемних питань, що обумовлені впливом цілого ряду чинників і обставин: недосконалість вітчизняного законодавства з аудиту, незначний практичний досвід, відсутність методики з проведення та документування процесу аудиту. Постає необхідність обґрунтування підходу, який би дозволяв розглядати аудит як цілісну систему з розвинутими інфраструктурою та забезпеченням, оцінювати її ефективність, характер та ступінь впливу на суспільно-господарські процеси.*

*An audit in Ukraine is it is comparative by a new type of activity and, the process of his development is accompanied by the origin of problem questions which are conditioned by influencing of whole row of factors and circumstances: imperfection of domestic legislation from an audit, insignificant practical experience, absence of method from conducting and documenting of process of audit. The necessity of ground approach, which allowed to examine an audit as integral system with developed by an infrastructure and providing, estimate its efficiency, character and degree of influence on publicly-economic processes, gets up.*

**Ключові слова:** *аудит, ефективність, фактори впливу, стандарти, резерви, деструктивні чинники, система організації, документування процесу*

### ВСТУП

Сучасний етап соціально-економічного зростання України виявив ряд важливих питань, що пов'язані з розвитком різних форм господарювання та інтеграцією країни у світове співтовариство. Це, в свою чергу, потребує кардинальних змін в управлінні економікою, перебудові системи організації, методології контролю за її функціонуванням, від ефективного науково-практичного рішення яких буде залежати стратегічний потенціал України, стійкість її економічних та політико-правових структур. Поряд з цими питаннями, важливе місце займає аудит як системне економіко-правове та історично-культурне явище. Вітчизняний аудит як економіко-правовий і соціальний інститут повинен стати гарантом виходу української економіки на якісно новий рівень, який відповідає світовим стандартам.

### ПОСТАНОВКА ЗАВДАННЯ

Початок стагнації економіки України, призупинення діяльності й розвитку багатьох підприємств за умов економічної та фінансової кризи зумовлює необхідність пошуку нових підходів до прийняття зважених управлінських рішень, до радикальних змін в плануванні, обліку та контролі виробничо-господарської діяльності, трансформації системи управління у бізнес середовищі. Це стало поштовхом до виникнення системи професійного незалежного аудиту як обов'язкової частини цивілізованого функціонування ринкової економіки кожної країни.

Досягнуті результати та процеси розвитку системи національного аудиту залишаються неадекватно оцінюваними та усвідомлюваними суспільним і фаховим загалом, що применшує значущість та роль, яка об'єктивно належить аудиту і яку він покликаний відігравати в сучасному економічному, соціальному та політичному бутті суспільства. У сучасних умовах при прийнятті ефективних рішень необхідно вміти адекватно оцінювати й швидко реагувати на зміну зовнішніх і внутрішніх умов господарювання. Тому ступінь достовірності й повноти економічної інформації, що може всебічно описати й оцінити процеси, що відбуваються, як навколо підприємства, тобто на макрорівні, так і усередині має важливе значення. Перед вітчизняними підприємствами в умовах конкуренції і транснаціоналізації постає завдання структурної перебудови системи корпоративного управління з метою забезпечення конкурентоздатності, ефективного функціонування та розвитку бізнес структур. Результати дослідження доводять, що найкращим на сьогодні інструментом ринкових перебудов діяльності суб'єктів господарювання є впровадження системи внутрішнього аудиту та використання послуг аудиторських фірм.

### АНАЛІЗ ДОСЛІДЖЕННЯ ПРОБЛЕМИ У НАУКОВІЙ ЛІТЕРАТУРІ

Наукову базу дослідження процесів розвитку вітчизняного незалежного аудиту становлять численні праці відомих вітчизняних вчених, як М.Т.Білуха, В.П.Бондар, Р.М.Бурлаков, Ф.Ф.Бутинець, С.Ф.Голов, А.М.Герасимович, Г.М.Давидов, Н.І.Дорош, С.Я.Зубілевич, К.П.Дудка, М.Д.Корінько, Є.В.Мних, О.А.Петрик, К.І.Редченко, І.І.Пилипенко, О.Ю.Редько, В.С.Рудницький, В.Я.Савченко, В.В.Сопко, Л.К.Сук, Б.Ф.Усач, В.О.Шевчук, В.Г.Швець та зарубіжних дослідників: Р.А.Алборов, В.Д.Андрєєв, Е.А.Аренс, М.П.Баришніков, С.М.Бичкова, В.І. Відяпін, Є.М.Гутцайт, Ю.А.Данілевський, Р.Додж, П.І.Камишанов, Дж.Лоббек, Р.Монтгомері, В.Ф.Палій, В.В.Скобара, Я.В. Соколов, А.Д. Шермет.

## МЕТА СТАТТІ

Метою статті є проведення діагностики багатофункціональних залежностей та факторів впливу на розвиток аудиту в Україні, виявлення деструктивних чинників, що гальмують проведення вітчизняного аудиту і резервів підвищення його ефективності.

## РЕЗУЛЬТАТИ ДОСЛІДЖЕННЯ

Становлення цивілізованого суспільства, розвиток приватного підприємництва як його економічної основи зумовили появу аудиту в Україні. Ухвалення в квітні 1993 р. Закону України «Про аудиторську діяльність «надало легітимності цій формі незалежного фінансового контролю і стало імпульсом її інтенсивного розвитку [2]. Більш ніж 15 років в Україні існує система незалежного аудиту подібна країнам з ринковою економікою. З року в рік динамічно удосконалюється інфраструктура, забезпечення та функціонування цієї системи. Аудиторська палата України разом зі Спілкою аудиторів України проводить розробку на основі узагальнення вітчизняної та світової практики науково обгрунтованої методики та рекомендацій з питань аудиторської діяльності в Україні. Але, на жаль, аудиторські фірми, навіть до сьогоднішнього часу, стикаються з рядом невизначених питань, що стосуються розроблення базової теорії аудиту; опрацюванні стратегій формування конкурентних переваг аудиторських фірм; формуванні методологічних засад і методичних аспектів проектування траєкторії розвитку професійного аудиту; конструюванні оптимальної структури аудиторських компаній для визначення національної моделі промислового зростання країни.

Проблеми розвитку аудиту є досить різні, всі вони пов'язані з розвитком аудиторської діяльності в Україні, і потребують негайного вирішення. За аналізом останніх досліджень на початковому етапі розвитку вітчизняного аудиту – у 1993-1994 роках, значення такому виду діяльності ніхто з потенційних замовників не надавав. Аудит був нав'язаний державними органами під тиском Світового банку і Міжнародного валютного фонду. Такі обставини певною мірою уповільнювали розвиток вітчизняного аудиту [6]. В 1999-2001 роках ситуація змінилась. Складність, запутаність обліку, особливо податкового, зміна фінансового обліку, істотна суперечливість законодавства, реальність значних фінансових санкцій підштовхують менеджерів, які прагнуть застрахуватись від відповідальності і можливих фінансових втрат, до рішення скористатися послугами аудиторської фірми. Попри всі негаразди та спроби скасувати аудит, зробити додатком до ревізії, зобов'язати всіх проходити аудит, відмінити або зменшити поле обов'язкового аудиту - все це свідчить про те, що аудит склався як професійна діяльність і в нього є історична перспектива. Вітчизняний аудит системно поки що нічим «не гірший» за пересічний аудит у США, Великій Британії чи Франції [4].

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

На жаль, сьогодні незалежний професійний аудит має багато проблем, до яких слід віднести наступні:

- 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;

- не досконалі 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;

- брак певного досвіду аудиторської діяльності;

- недостатня кількість кваліфікованих аудиторських кадрів, а звідси - і неосвоєний ринок аудиторських послуг;

- відсутність типових форм документів з аудиту;

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

Разом із тим впровадження аудиту в сферу підприємницької діяльності має в цілому для держави істотні переваги порівняно з іншими формами фінансово-господарського контролю, зокрема:

- значна економія державних коштів, які витрачаються на утримання контрольно-ревізійного апарату;

- надходження додаткових коштів до бюджету за рахунок сплати аудиторськими фірмами (аудиторами-підприємцями) податків;

- незалежність, конкурентна боротьба, професіоналізм аудиторів, що сприяє підвищенню якості перевірок;

- можливість вибору аудитора замовником тощо.

Ситуація, що склалася в Україні, потребує вирішення проблем, які мають місце у професійній діяльності аудиторів, аудиторських фірм і роблять неможливим успішний розвиток аудиту.

Результати дослідження доводять, що успішний розвиток аудиту можливий за умови вирішення і такої проблеми як проблема сучасного аудитора та довіри до нього [5]. 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 в конфіденційності. Це, звичайно, пов'язано з професіоналізмом аудитора і юридичним захистом його діяльності.

Автор вважає, 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.

Критерієм якості при проведенні аудиту вважається, насамперед, виконання аудиторами вимог міжнародних стандартів аудиту. Однак суворе дотримання стандартів пов'язане із збільшенням працезатрат аудиторів, збором додаткової інформації, документуванням процесу перевірки, розрахунками [3]. Але такі затрати рідко відшкодовуються замовником. Для вирішення такого роду проблем аудиторські фірми намагаються враховувати рівень професійної компетентності своїх співробітників у вигляді кваліфікаційних вимог, що висуваються до посад, передбачених структурою їх управління.

Поряд з цим обов'язковими умовами якісного проведення аудиту, планування і документування цього процесу Аудиторською палатою України затверджено вимоги обов'язковості таких елементів організації процесу аудиту. Ще одним з основних напрямів підвищення якості аудиту є розробка внутрішньофірмових стандартів аудиту, робочої документації тощо [1].

Стосовно оплати аудиторських послуг існують різні думки, але без сумніву, розмір оплати має відповідати обсягу і терміну виконання робіт. Суми, що отримують аудиторів за проведення аудиту значно відрізняються в різних аудиторських фірмах. Проблема формування ціни на аудиторські послуги, поряд з названими вище – серйозна і існує вона саме в частині методики її визначення. Єдиної системи розрахунку вартості послуг аудиторської фірми в Україні не існує, тому аудиторів часто використовують, власну систему ціноутворення. Найчастіше така система заснована на визначенні кількості відпрацьованих людино-годин

або обсягу виконаних робіт. Основною проблемою при проведенні оцінки послуг аудитора є можливість завищення або заниження їх вартості, а це певною мірою насторожує замовника, особливо, при його першому зверненні до аудиторської фірми. Проте, сьогодні можна робити висновок про початок формування середніх цін серед аудиторських фірм

Також одним із проблемних питань на сьогодні є спроби з боку законодавців скасувати або значно звузити аудиторську діяльність, обов'язковість аудиту, усунути від аудиту приватних підприємств та малі приватні фірми тощо.

Ще однією проблемою є перманентні спроби гармонізувати український аудит щодо його міжнародної теорії та практики, передусім, спираючись на досвід США. Одним з постійних ініціаторів "міжнародності" вітчизняного аудиту був і залишається Національний банк України [7]. Проблеми розвитку аудиту, як науки висвітлюються багатьма науковцями, зокрема Ф.Ф. Бутинцем, В.В. Сопком, М.В. Кужельним, Г.М. Давидовим та іншими. Багато з них зазначають, що аудит як наука, вже себе затвердив і за цією наукою буде майбутнє, але існує багато проблем, а особливо це підвищення рівня професійної компетентності аудиторів, організація контролю якості аудиторських робіт та послуг, розвиток правового поля аудиту в підприємстві, забезпечення реальної професійної незалежності аудитора та інше.

Розвитку аудиту в Україні на даний час властиві риси переважно підтверджуючого, оскільки найбільша питома вага робіт зводиться саме до оцінки й підтвердженню ступеню обгрунтованості інформації в системі обліку й фінансової звітності підприємств-замовників.

Складні умови конкуренції в аудиторській професії й проникнення на ринок аудиторських послуг України представництв аудиторських фірм "великої четвірки" обумовили необхідність прийняття Аудиторською палатою України рішення про перехід на Міжнародні стандарти аудиту (МСА). Таке рішення орієнтоване на підтвердження факту уніфікації діяльності аудиторів України відповідно до міжнародних вимог, що важливо для зовнішніх користувачів аудиторського висновку (особливо для іноземних інвесторів і партнерів українських підприємств). При цьому перспективи розвитку аудиторської діяльності в Україні, на наш погляд, варто також зв'язувати з переходом до системно-орієнтованого аудиту, тобто до такого підходу, коли зовнішні аудиторі спираються у своїх оцінках на результати роботи системи внутрішнього аудиту підприємств - замовників. Саме поєднання взятих курсів на розвиток внутрішнього аудиту (як основи діяльності зовнішнього) і перехід до Міжнародних стандартів аудиту, вважаємо, здатне благотворно вплинути на підйом аудиту в Україні на наступну сходинку еволюційних сходів

Незважаючи на те, що для розвитку аудиту в Україні вже зроблено дуже багато, ще залишаються питання, від успішного вирішення яких залежить перспективи його подальшого розвитку. Отже, першочергового роз'яснення потребує удосконалення законодавчого регулювання аудиту в Україні; подальше впровадження міжнародних стандартів аудиту; поліпшення методики та організації аудиторських перевірок, їх якості та розробка оптимальної методики визначення вартості аудиту, аудиторських послуг, питання аудиторської етики, підготовки і підвищення кваліфікації аудиторів, формування методологічних засад і методичних аспектів проектування траєкторії розвитку професійного аудиту та інші. Вирішення зазначених проблем спрямоване укріпленню конкурентних позицій та авторитету аудиту, удосконалення аудиторської діяльності в Україні. Визначено, що аудит – це не тільки підтвердження звітності за вимогами Державної комісії цінних паперів та фондового ринку України, а також і контрольно-правове супроводження діяльності, і консультування з питань правового та договірного забезпечення, і розробка системи внутрішнього аудиту, і бізнес-планування, і науково-методичні розробки з питань економіки, управління та права, і робота з персоналом (навчання, підвищення кваліфікації тощо).

На основі вищевикладеного, автор вважає, що основними напрямками розвитку аудиторської діяльності в Україні можуть стати:

1. Розробка механізму практичного застосування МСА в Україні, створення до них коментарів у повному обсязі.
2. Внесення необхідних змін і доповнень до Закону України «Про аудиторську діяльність» з метою приведення його у відповідність до інших законодавчих актів України, які прямо чи опосередковано впливають на регулювання аудиторської діяльності та розширення переліку підприємств, для яких щорічна аудиторська перевірка обов'язкова, а це, у свою чергу, збільшить ринок аудиторських послуг, а також введення додаткових положень, які б більш чітко унормували взаємовідносини аудитора та клієнта.
3. Використовуючи узагальнений практичний досвід роботи міжнародних і вітчизняних аудиторських фірм, розробка Типових методик аудиторської перевірки фінансової звітності підприємств у розрізі галузей їх діяльності (банківська, торговельна, страхова, хімічна, металургійна, харчова, легка промисловості, будівельна тощо).
4. Поглиблення співпраці професійних аудиторських організацій України з міжнародними та європейськими професійними організаціями бухгалтерів і аудиторів.
5. Розробка механізму ціноутворення на аудит та аудиторські послуги на основі вивчення міжнародного досвіду з цього питання .
6. Зосередження зусилля професійних організацій на таких напрямках своєї діяльності як: а) підтримка та розширення кваліфікації своїх членів; б) моніторинг якості та незалежності; в) популяризація в суспільстві професії, зокрема фундаментальних принципів, таких як незалежність, чесність, об'єктивність.

## ВИСНОВКИ

Таким чином, в умовах формування ринкових відносин та різноманітності форм власності існує нагальна потреба в удосконаленні функцій управління процесом виробництва, що викликало потребу створення системи професійного незалежного аудиту. Аудитор стає все більш помітною особою в очах учасників акціонерних відносин, який формулює професійну думку про достовірність і відповідність законодавству тих документів, що прямо або опосередковано характеризують ефективність і прозорість господарської діяльності у корпоративному секторі економіки.

## ЛІТЕРАТУРА

1. Білуха М.Т. Бухгалтерська наука України в 21 ст. / М.Т. Білуха // Бухгалтерський облік і аудит. – № 2. – 2001. – 158 с.
2. Закон України «Про аудиторську діяльність» від 22.04.1993 р., із змінами та доповненнями // Урядовий кур'єр, 2006. – №195.
3. Кулаковська Л. П. Організація і методика аудиту / Л. П. Кулаковська, Ю. В. Піча. – К.: Каравела, 2004. – 568 с.
4. Редько О.Ю. Генезис аудиту в Україні - між вчора та сьогодні / О.Ю. редько // Бухгалтерський облік і аудит. – № 4. – 2002р. – С.7-14.
5. Петрик М.Г. Аудит: законодавче регламентування, історичні аспекти та проблеми розвитку в Україні / М.Г. Петрик, В.А. Кузьмін // Бухгалтерський облік і аудит. – №8-9. – 2007 р. – С. 11–18.
6. Усач Б.Ф. Проблеми розвитку аудиту в Україні / Б.Ф. Усач // Регіональна економіка. – 2007. – №4. – С.217– 222.
7. Стратегічне управління розвитком підприємства: [Електронний ресурс]. – № 1097. – Режим доступу: [http://www.ufin.com.ua/03\\_1/fru\\_Au2.htm](http://www.ufin.com.ua/03_1/fru_Au2.htm).

Стаття надійшла до редакції 06.07.2010 р.



ТОВ "ДКС Центр"