

УДК 657.6

Реалії аудиту у вітчизняній та зарубіжній практиці

Гуцаленко Л.В.

доктор економічних наук, професор,
Вінницький національний аграрний університет

Марченко С.О.

студентка
Вінницького національного аграрного університету

У статті розкрито недоліки в аудиторській практиці України та здійснено порівняльний аналіз з зарубіжними країнами. Наведено основні проблемні аспекти надання аудиторських послуг в Україні. Відображено ряд причин, які стримують процес ефективного розвитку аудиту. Розглянуто мету аудиту та контролюючі органи зарубіжних країн.

Ключові слова: аудит, мета, аудитор, контролюючі органи, фірма, зарубіжні країни.

Гуцаленко Л.В., Марченко С.А. РЕАЛИИ АУДИТА В ОТЕЧЕСТВЕННОЙ И ЗАРУБЕЖНОЙ ПРАКТИКЕ

В статье раскрыты недостатки в аудиторской практике Украины и осуществлен сравнительный анализ с зарубежными странами. Приведены основные проблемные аспекты оказания аудиторских услуг в Украине. Отражено ряд причин, которые сдерживают процесс эффективного развития аудита. Рассмотрены цель аудита и контролирующие органы зарубежных стран.

Ключевые слова: аудит, цель, аудитор, контролирующие органы, фирма, зарубежные страны.

Gutsalenko L.V., Marchenko S.O. REALITIES OF AUDIT IN DOMESTIC AND FOREIGN PRACTICE

The article reveals shortcomings in the audit practice of Ukraine and carried out a comparative analysis with foreign countries. Are the main problematic aspects of the provision of audit services in Ukraine. Reflects a number of factors hindering the process of efficient development of the audit. Considered the aims of the audit and regulatory authorities of foreign countries

Keywords: audit, aim, the auditor, supervisory authorities, a firm, foreign countries.

Постановка проблеми. З набуттям Україною незалежності, загостренням кризових явищ у національній економіці, зростанням зловживань в державному секторі та підприємницькій діяльності виникла потреба розвитку аудиторської діяльності.

22 квітня 1993 року було прийнято Закон України «Про аудиторську діяльність» та інші нормативні акти, якими керуються аудитори або аудиторські фірми при проведенні аудиту фінансової звітності підприємств.

Аудит набув окремого інституту ринкової економіки до якого ставляться вимоги державного та міжнародного рівня та який має певні зобов'язання перед суспільством.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Значний внесок у наукове та практичне дослідження розвитку аудиторської діяльності зробили українські вчені, зокрема: М.Т. Білуха, Ф.Ф. Бутинець, Н.І. Дорош, С.Я. Зубілевич, О.А. Петрик, І.І. Пилипенко, В.Я. Савченко, В.О. Шевчук та інші.

Формулювання цілей статті. Розкрито недоліки в аудиторській практиці України та

здійснити порівняльний аналіз з зарубіжними країнами.

Виклад основного матеріалу. Аудит – перевірка даних бухгалтерського обліку і 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 із вимогами користувачів [6].

Аудит в Україні є новим видом діяльності, однак він пройшов свій еволюційний шлях (рис. 1).

Майже 20 років аудит в Україні є легалізованим. За цей період часу були спроби його скасувати, зробити додатком до ревізії, відмінити або зменшити поле обов'язкового аудиту. Не дивлячись на зазначені перепони, аудит склався як професійна діяльність, виконує певні зобов'язання перед суспільством і має перспективи розвитку та удосконалення.

У сфері аудиторської діяльності суб'єктом управління і контролю є Аудиторська палата

України, метою якої є створення системи незалежного фінансово-господарського контролю та сприяння раціональному господарюванню для забезпечення достовірного контролю за доходами і видатками власника та охорони інтересів держави.

Крім того, Аудиторська палата України:

- здійснює сертифікацію осіб, які мають намір займатися аудиторською діяльністю; затверджує стандарти аудиту; затверджує програми підготовки аудиторів та за погодженням з Національним банком України програми підготовки аудиторів, які здійснюватимуть аудит банків;

- веде Реєстр аудиторських фірм та аудиторів;

- 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 в процесі здійснення аудиторської діяльності та у разі необхідності застосовує до них стягнення;

- здійснює інші повноваження, передбачені Законом України «Про аудиторську діяльність» та Статутом Аудиторської палати України [11].

Аудиторська діяльність є досить новою сферою, тому має деякі недоліки у своєму функціонуванні. Окремі автори виокремлюють основні проблемні аспекти надання аудиторських послуг в Україні (рис. 2).

Недовіра до якості надаваних аудиторських послуг викликана відсутністю контролю на державному рівні. Ця проблема, мабуть, найбільш актуальна, оскільки на даний момент в Україні існує безліч малих і середніх підпри-

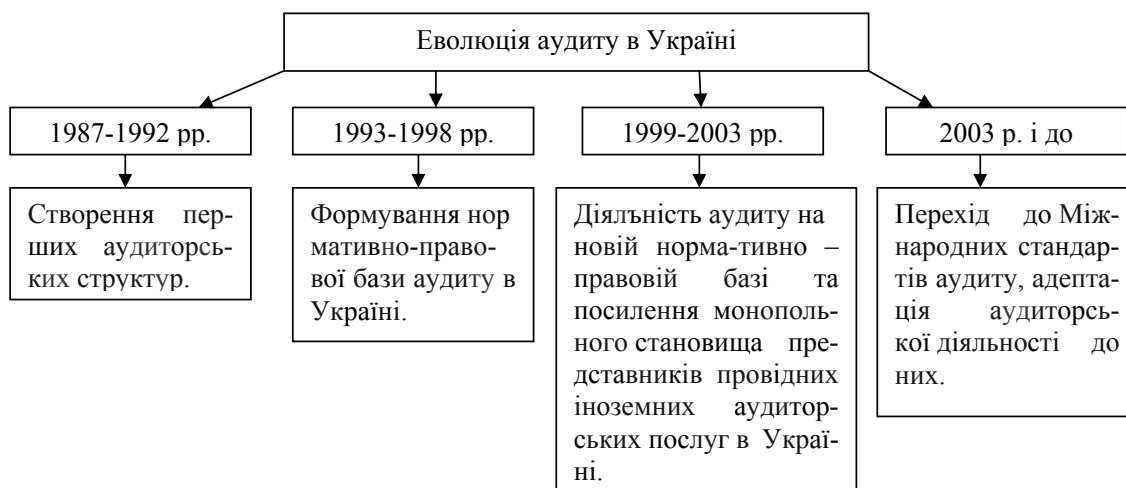


Рис. 1. Еволюція аудиту в Україні

Джерело: авторське узагальнення на підставі [2]

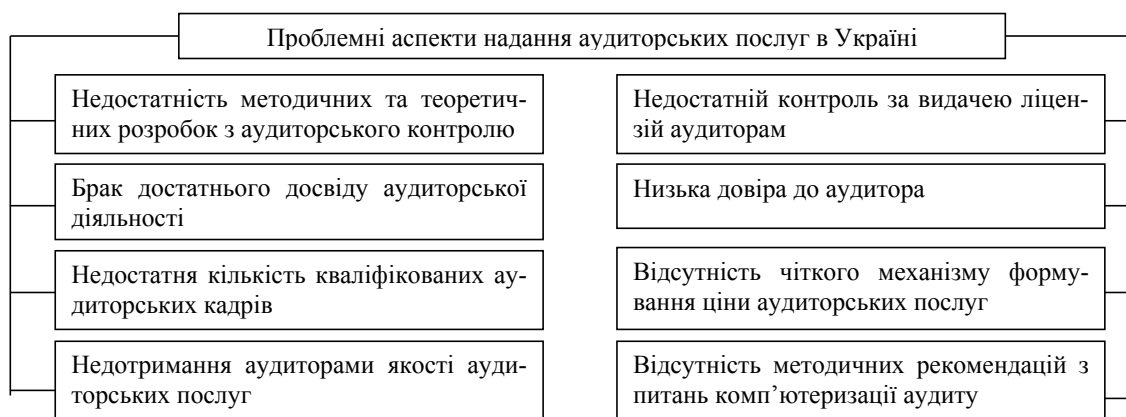


Рис. 2. Проблемні аспекти надання аудиторських послуг в Україні

Джерело: авторське узагальнення на підставі [5]

ємств, які в силу своїх невеликих доходів не можуть дозволити собі скористатися послугами великих і перевірених аудиторських фірм. Такі підприємства змушені звертатися до приватних аудиторів, ризикуючи отримати неякісні аудиторські послуги [10].

Також потрібно відзначити, що існує ряд причин, які стримують процес ефективного розвитку аудиту в Україні (рис. 3).

В аудиторській практиці України існує проблема цінової політики послуг аудиту. Єдиної системи розрахунку вартості послуг аудиторської фірми в Україні не існує, тому аудиторі часто використовують власну систему формування ціни. Найчастіше така система заснована на визначенні кількості відпрацьованих людино-годин або обсягу виконаних робіт. Також, велика кількість аудиторів на ринку спричиняє значне зниження ціни на аудиторські послуги у зв'язку з необхідністю боротьби за клієнта. Це в свою чергу впливає на зниження якості аудиту [6].

Одним із реальних способів покращення якості аудиторських послуг є підвищення відповідальності аудиторських фірм та аудиторів. Відповідно до законодавства України, розмір майнової відповідальності аудиторів не може перевищувати суми фактично завданої замовнику шкоди з вини аудитора. До аудито-

рів у випадку виявлення неодноразових фактів низької якості перевірок можуть застосуватися стягнення у вигляді попередження, зупинення дії сертифікату на строк до одного року або його анулювання. Анульований сертифікат аудитор повинен повернути у термін, не більше 10 днів з моменту отримання витягу з рішення АПУ [9].

На жаль мають місце факти, що на ринку аудиторських послуг в Україні присутні аудиторі, які не внесені до Реєстру аудиторських фірм, але при цьому досить впевнено надають свої послуги. Це свідчить про наявність проблеми контролю аудиторської діяльності. Фактично аудит сьогодні існує завдяки платоспроможності замовників і кількості послуг, а не їх високій якості.

Покращення ефективності роботи аудитора неможливе без використання комп'ютерної техніки. Однак зважаючи на те, що комп'ютеризація охопила все ділове життя в Україні, вітчизняні аудиторі застосовують комп'ютерні технології та аудиторське програмне забезпечення україн недостатньо порівняно зарубіжними партнерами [4].

На ринку аудиторських послуг останнім часом посилюється контроль над аудиторською діяльністю – це є позитивним результатом, оскільки забезпечує більш достовірні резуль-



Рис. 3. Причини, що стримують процес ефективного розвитку аудиту в Україні

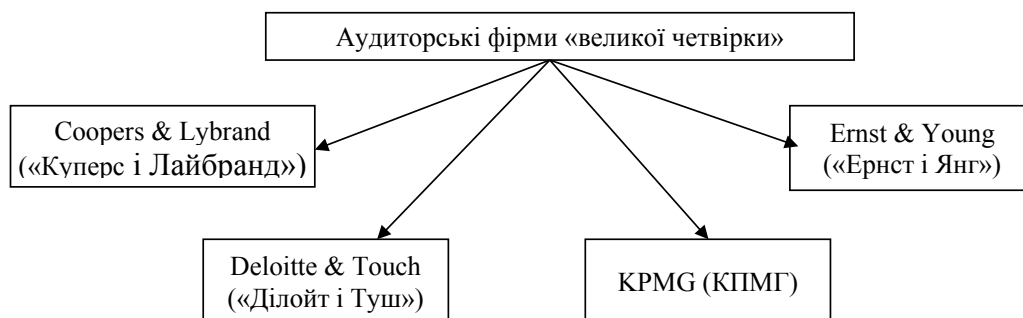


Рис. 4. Аудиторські фірми «великої четвірки»

тати аудиторських перевірок, які спонукають великі компанії до набуття бездоганної ділової репутації.

На світовому ринку аудиту сьогодні діють сотні тисяч аудиторських фірм, однак тільки окремі з них здобули міжнародне визнання. Це так звані аудиторські фірми «великої четвірки» (рис. 4).

Аудит в різних країнах формувався під впливом розвитку суспільства та різних факторів.

Розглянемо мету аудиту та контролюючі органи зарубіжних країн (табл. 1).

Німеччина. В Німеччині діяльність аудиторів чітко регламентується та контролюється. Органом контролю там виступає Інститут аудиторів, що має спеціалізовані комітети для врегулювання проблем, які виникають у сфері аудиту. При Аудиторській палаті Німеччини створюються аудиторські суди, до компетенції яких входить накладання штрафів та інших адміністративних покарань за неякісне проведення перевірки, в разі необхідності такі суди можуть позбавити аудитора права здійснювати аудиторську діяльність [3].

В Німеччині виділяють два види контролю за професією аудитора. Це контроль за здійсненням професії аудитора, та безпосередньо контроль якості аудиторських послуг.

Поширеним явищем в цій країні є страхування відповідальності аудиторів перед третіми особами. Відповідно до Німецького закону «Про аудиторську діяльність» таке страхування є обов'язковим у тому випадку, якщо максимальна професійна відповідальність становить 1 мільйон євро – для аудиту

підприємств, що не є учасниками ринку капіталу та 4 мільйони євро – для аудиту підприємств, що є учасниками ринку капіталу.

Досвід Німеччини у страхуванні відповідальності аудиторів є досить позитивним і було б доцільно впровадити таку практику і в нашій державі. Це дозволило б підвищити якість аудиторських послуг та убезпечити аудиторів від їхніх помилок [8].

США. Основною метою аудиту є перевірка фінансових звітів незалежними аудиторами та експертно-консультативна діяльність. Органами, які регулюють аудиторську діяльність та готують аудиторські кадри є:

- Федерація спілок аудиторів;
- Інститут внутрішніх ревізорів;
- Інститут бухгалтерів.

Присутні два види аудиторських організацій: професійні та недержавні. Недержавні аудиторські організації існують у формі Американського інституту дипломованих бухгалтерів, основним завданням якої є перевірка кваліфікації аудитора. Професійні аудиторські організації здійснюють свою діяльність, як правило, в межах штатів. Аудитори в США отримують сертифікати за такими спеціалізаціями: бухгалтер; внутрішній аудитор; аудитор інформаційних систем.

Для отримання сертифікату кожен повинен пройти відповідний екзамен, що проводиться раз на півроку [3].

В 2002 році у США було прийнято Закон Сарбейнса-Оксли, який встановив підвищені вимоги в області системи корпоративного управління і внутрішнього контролю за фінан-

Таблиця 1

Мета та суб'єкти аудиту зарубіжних країн

Країни	Ознаки	
	Мета аудиту	Контролюючі органи
США	Перевірка фінансової звітності аудиторами та експертно-консультативна діяльність	1) Федерація спілок аудиторів 2) Інститут внутрішніх ревізорів 3) Інститут бухгалтерів
Франція	Зовнішній фінансовий контроль достовірності фінансової звітності недержавного сектора економіки	1) Національна палата ревізорів 2) Ордер бухгалтерів-експертів
Росія	Забезпечення користувачів звітністю підприємств упевненістю, що дана звітність розглянута кваліфікованими фахівцями, і її достовірність у всіх істотних відносинах підтверджена	1) Російська спілка аудиторів
Швеція	Перевірка фінансової звітності підприємств, компаній, банків, організацій	1) Комісія з аудиторської діяльності 2) Шведська спілка аудиторів
Китай	Повний державний контроль за доходами і витратами усіх міністерств, відомств та органів влади	1) Державна аудиторська адміністрація

совою звітністю компаній, акції яких котируються на фондовому ринку США. Також даний закон містить вимоги щодо документування і проведення щорічної оцінки системи внутрішнього контролю та зобов'язує керівництво подавати звіти про її стан [8].

Данія. Аудиторів призначають акціонери на щорічних загальних зборах. Аудитори мають право надавати професійні послуги певній організації до наступних зборів. Обмежень на кількість призначень аудиторської фірми для проведення однієї організації не має.

Франція. Основна мета аудиту є зовнішній фінансовий контроль достовірності фінансової звітності недержавного сектора економіки. Органами, які регулюють аудиторську діяльність та готують аудиторські кадри є:

- Національна палата ревізорів
- Орден бухгалтерів-експертів

Питання бухгалтерського обліку та звітності перебувають у віданні Міністерства фінансів, а аудиту - Міністерства юстиції. Аудит проводять бухгалтерські комісари, яких обирають на зборах акціонерів строком на 6 років. Після цього строк повноважень комісарів може бути продовжений, при чому кількість пролонгацій не обмежена [3].

Великобританія. На відміну від інших країн ЄС, усі компанії Великобританії без винятку повинні надавати свої річні звіти для перевірки аудиторам. Основним законодавчим актом, який вимагає проведення аудиту у Великобританії, є Акт про компанії 1985 року. Аудитор призначається власниками компанії.

Нідерланди. Закон про бухгалтерський облік і звітність 1970 року вимагає представлення «правдивої і достовірної думки», що відповідає 4-й Директиві ЄС. Для дотримання цього в записці-поясненні до бухгалтерської звітності повинна бути вказана вся додаткова інформація. Рекомендується також дотримуватися міжнародних принципів бухгал-

терського обліку: безперервності діяльності, послідовного застосування облікової політики, тимчасової визначеності фактів господарської діяльності, обачності, пріоритету змісту над формою.

Росія. Аудиторська діяльність і професія аудитора в їхньому сучасному вигляді з'явилися порівняно недавно у зв'язку з економічними перетвореннями в країні. Першим поштовхом до появи аудиторських фірм було створення в СРСР спільних підприємств. Для них аудиторська перевірка стала обов'язковою для підтвердження річних звітів. Ринок аудиторських послуг формувався поступово починаючи з 1987 року. Першою російською аудиторською фірмою була «Інтераудит», потім на ринку з'явилися іноземні аудиторські фірми. Аудиторська діяльність в Росії організована з урахуванням досвіду світової практики [8, с. 13-15].

Швеція. Основна мета аудиту є перевірка фінансової звітності підприємств, компаній, банків, організацій. Органами, які регулюють аудиторську діяльність та готують аудиторські кадри є:

- Комісія з аудиторської діяльності
- Шведська спілка аудиторів

Китай. Основна мета аудиту є повний державний контроль за доходами і витратами усіх міністерств, відомств та органів влади. Органом, який регулюють аудиторську діяльність і готують аудиторські кадри є Державна аудиторська адміністрація [7].

Висновки. Узагальнюючи вище викладений матеріал можна дійти висновку, що аудит є досить новою сферою підприємницької діяльності, тому має ряд недоліків у своєму функціонуванні. Проблеми, які виникають в аудиторській діяльності впливають як на підприємство так і на економічну ситуацію держави. Доцільно в Україні застосувати досвід Німеччини щодо посилення контролю за якістю проведеного аудиту.

ЛІТЕРАТУРА:

1. Аудит у зарубіжних країнах / Конспект лекцій: Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://repository.hneu.edu.ua/jspui/bitstream/123456789/10361/1/Конспект_лекцій_по_АвЗС.pdf
2. Аудит в Україні / навчальні матеріали онлайн: [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://www.rusnauka.com/18_DNI_2010/Economics/65827.doc.htm
3. Аудиторська діяльність: особливості діяльності аудиторів в Україні та можливість залучення зарубіжного досвіду / Науковий блог : [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://naub.oa.edu.ua/2012/audytorskadiyalnistosoblyvosti-diyalnosti-audytoriv-v-ukrajini-ta-mozhlyvist-zaluchennya-zarubizhnoho-dosvidu/>
4. Бугай Н. О. Професія аудитора в Україні: сьогодення та майбутнє / Н. О. Бугай // Економічний часопис XXI. – 2013. – № 9-10(1). – С. 99-102. – Режим доступу: [http://nbuv.gov.ua/UJRN/ecchado_2013_9-10\(1\)_27](http://nbuv.gov.ua/UJRN/ecchado_2013_9-10(1)_27)
5. Гуцаленко Л.В. Аудит в Україні: розвиток, проблеми та шляхи їх вирішення / Л.В. Гуцаленко, Н.В. Пришляк // Всеукраїнський науково-виробничий журнал. – С. 97-101. – Режим доступу: http://www.nbuv.gov.ua/old_jrn/Soc_Gum/inek/2011_1/97.pdf

6. Закон України «Про аудиторську діяльність» N 3126-12 від 22.04.93 р.: [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon5.rada.gov.ua/laws/show/3125-12>
7. Історичний розвиток аудиту та його характеристика / М. В. Чічкань: Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://www.rusnauka.com/10_NPE_2010/Economics/62026.doc.htm
8. Михайленко О. Г. Зарубіжний досвід формування системи контролю якості аудиторських послуг / О. Г. Михайленко // Наукові праці Кіровоградського національного технічного університету. Економічні науки. - 2011. – Вип. 20(2). – С. 180-186. – Режим доступу: [http://nbuv.gov.ua/UJRN/Npkntu_e_2011_20\(2\)_27](http://nbuv.gov.ua/UJRN/Npkntu_e_2011_20(2)_27)
9. Недоліки та переваги здійснення аудиту в Україні / Н. Г. Здирко, А. К. Самоєнк // Наукові праці Вінницький національний аграрний університет: [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://www.rusnauka.com/8_DN_2011/Economics/7_81591.doc.htm
10. Очеретько Т. І. Основні проблеми та перспективи розвитку аудиторської діяльності в Україні / Т. І. Очеретько, В. О. Євсєєнко // Економічні науки. Сер. : Облік і фінанси. – 2013. – Вип. 10(4). – С. 100-105. – Режим доступу: [http://nbuv.gov.ua/UJRN/ecnof_2013_10\(4\)_17](http://nbuv.gov.ua/UJRN/ecnof_2013_10(4)_17)
11. Скороход І. В. Організація та правове регулювання управління аудиторською діяльністю в Україні / І. В. Скороход // Наше право. – 2013. – № 9. – С. 105-109. – Режим доступу: http://nbuv.gov.ua/UJRN/Nashp_2013_9_21