

МИХАЙЛО ЙОСИПОВИЧ ГЕДЗ

## ПРОБЛЕМИ НЕЗАЛЕЖНОГО АУДИТУ В УКРАЇНІ

Аудиторська діяльність в Україні, незважаючи на певні досягнення у сфері фінансового контролю, знаходиться на етапі становлення. На сьогодні не у повній мірі вирішені питання щодо сутності незалежного аудиту, його видів, предмету та об'єктів. Це породжує розбіжності у поглядах на сфери застосування аудиту. Розвиток аудиту у практичній площині не відповідає теоретичним узагальненням про предмет та мету аудиту. Сукупність нерозв'язаних проблем гальмує розвиток національного аудиту у напрямі відповідності міжнародним стандартам, а відтак залишається низькою ефективність аудиторської діяльності в Україні.

Виникнення аудиту як професійного виду діяльності зарубіжні та вітчизняні дослідники пов'язують з серединою ХІХ ст. – утворенням в Шотландії професійного об'єднання бухгалтерів. Передумовою створення такого об'єднання було те, що саме в цей період у Великобританії, економічно найрозвинутішій країні світу, бурхливо розвивалися економічні процеси, які сьогодні прийнято називати ринковою економікою. На цій стадії розвитку ринкових відносин сформувались основні дійові особи корпоративних фінансів – власники-менеджери, власники, що не задіяні у керівництві, кредитори (банки, прості та привілейовані акціонери), постачальники обігових засобів (торговельні кредитори), потенційні інвестори.

Становлення ринкових відносин супроводжувалось, з однієї сторони, утворенням нових організаційно-правових форм ведення гос-

подарювання (утворенням компаній, діючих на основі сучасних уявлень про корпоративну модель), з іншої – масовим банкрутством існуючих підприємств та звичайних людей, які довірливо відносились до безвідповідальної реклами щодо залучення їхніх коштів і майна та швидкого збагачення за рахунок високих дивідендів. Професор Соколов Я.В. у передмові до книги Адамса Р. «Основи аудиту» наводить слова одного з відомих англійських юристів того часу Ієрінга Р. (1818-1892), який писав, що акціонерні товариства привели до зuboжіння більше людей, ніж усі війни разом взяті<sup>1</sup>.

Саме тоді група відомих бухгалтерів Шотландії, назвавшись аудиторами, створила професійне об'єднання з метою здійснення підприємницької діяльності – перевірки на предмет достовірності фінансових звітів, наданих зацікавленими особами (перш за все, учасниками корпоративних фінансів).

Таким чином, аудит як вид професійної діяльності виник природним шляхом у процесі розвитку ринкових відносин, метою якого була перевірка фінансових звітів на предмет їх достовірності.

У попередніх неринкових економічних формаціях необхідності в аудиті як незалежній професійній діяльності не було, оскільки держава і бізнес були органічним єдиним цілим. Державні чиновники були, висловлюючись сучасною термінологією, впливовими бізнесменами. Фінансовий контроль за майном «державних бізнесменів» здійснювався державними посадовцями, які були їм підзвітні. Розвиток продуктивних сил призвів з часом до перерозподілу, часто революційним способом, власності, і як наслідок – до появи значної кількості нових власників. Ринкові перетворення економічних відносини вимагали відділення державного управління від бізнесової діяльності. У такий спосіб виник природній антагонізм інтересів у відносинах «держава – бізнес». В цих умовах функції незалежного фінансового контролю не могли виконувати державні органи, бо держава як зацікавлена сторона у відносинах з бізнесом не завжди може виступати об'єктивно та неупереджено. Саме незалежного та об'єктивного фінансового контролю вимагали суб'єкти бізнесу як у відносинах між собою, так і з державою. Такий контроль забезпечував незалежний аудит.

---

<sup>1</sup> Р. А д а м с. *Основи аудита*. Пер. с англ. / Под ред. Я.В. Соколова. – М.: Аудит, ЮНИТИ 1995. – С. 6.

Таким чином, аудит став професійною діяльністю тому, що був затребуваний суспільством на етапі його ринкової трансформації і, як наслідок, став суспільно корисним. Суспільна корисність аудиту полягала в тому, що аудитори, підтверджуючи фінансові звіти, виступали гарантими порядності фінансових відносин між суб'єктами господарювання, зокрема, та економічних правовідносин, в цілому.

Аудит з часу свого виникнення отримав швидке визнання спочатку в англomовних країнах, потім у Європі та інших країнах світу, які сповідували ринкові основи економіки.

Подальший розвиток аудиту та його впровадження, зокрема в США, не обмежилось лише сферою незалежного фінансового контролю. Термін «аудит» став використовуватись і для інших сфер діяльності. В результаті з'явились терміни «фінансовий аудит», «управлінський аудит», «державний аудит», «екологічний аудит» тощо. Предметом аудиту стала не лише фінансова звітність, складена за наслідками фінансового-господарської діяльності суб'єкта господарювання, а й інші аспекти його діяльності – технічні, технологічні, екологічні, менеджмент в цілому. Крім незалежних аудиторів виникли інші категорії аудиторів – державні, податкові, внутрішні тощо. Відомий американський фахівець в галузі теорії і практики аудиту Робертсон Дж. справедливо зазначив, що «відмінності в діяльності різних категорій аудиторів породжують плутанину в термінології»<sup>2</sup>. Визначення терміну «аудит» як перевірка фінансових звітів втратило свою первісну однозначність.

Вивчення та аналіз зарубіжної та вітчизняної спеціальної економічної літератури з аудиту, вітчизняного законодавства та нормативних актів свідчать про неоднозначність поглядів різних фахівців на класифікацію аудиту за об'єктами.

Причини розбіжностей у поглядах західних дослідників на види аудиту за об'єктами полягають у підходах до групування об'єктів аудиту та термінологічній неузгодженості щодо функціонального призначення видів аудиту. Так, американський науковець Робертсон Дж. К. відносить аудит фінансової звітності та іншої фінансової інформації до фінансового аудиту, аудит щодо іншої інформації, в тому числі внутрішній аудит – до управлінського аудиту.

---

<sup>2</sup> Дж. Робертсон. *Аудит*. Пер. с англ. – М.: KPMG, Аудиторская фирма «Контакт» 1993. – С. 6.

В той же час автори аудиту Монтгомері, науковці Аренс Е.А. і Лоббек Дж. К. під операційним аудитом розуміють те, що Робертсон Дж. К. під управлінським, але в додаток поділяють його на функціональний, організаційний та спеціальний. Адамс Р. у праці «Основи аудиту», характеризуючи в основному англійську школу аудиту, акцентує увагу на аудиті фінансової звітності як першопричині в історичному плані виникненню поняття «аудит» в його сучасному розумінні.

Західні дослідники, подаючи види аудиту, керуються фундаментальним для західного світу принципом превалювання змісту над формою. У їхніх класифікаціях аудиту першочерговим є функціональне призначення (мета) того чи іншого виду аудиту.

Причини суттєвих розбіжностей у поглядах на види аудиту за об'єктами вітчизняних науковців та практиків полягають у неоднозначному ставленні до об'єктів аудиту, відсутності їх групування, термінологічній неузгодженості, недосконалому перекладі англійських термінів, в тому числі за ланцюжком «англійська → російська → українська», який передає часто лише дослівну форму, а не зміст.

Вітчизняні науковці у своїх дослідженнях пов'язують аудит лише зі сферою фінансового контролю, об'єктом якого є, в основному, фінансова звітність. На практиці ж сфери застосування аудиту значно ширші. На сьогодні склався достатньо широкий термінологічний словник з аудиту, закріплений у навчальній літературі, законах та нормативних документах міністерств і відомств України, який у підсумку зводиться до таких понять: «екологічний аудит», «технічний аудит», «аудит систем управління якістю», «аудит газотранспортної системи», «енергетичний аудит», «земельний аудит». Разом з тим слід відзначити, що нормативно-правові акти, які визначають проведення аудиту у різних сферах економічної діяльності, неоднозначно трактують як сутність аудиту, так і вимоги до суб'єктів його проведення. Так, енергетичний аудит ототожнюється з державною експертизою, а сертифікацію екологічних незалежних аудиторів передбачено проводити центральним органом виконавчої влади з питань охорони навколишнього природного середовища, який одночасно може виступати замовником екологічного аудиту.

У переважній більшості країн ринкового спрямування, в тому числі в усіх країнах Європейського Союзу, аудиторська діяльність регулюється, зокрема, Міжнародними стандартами аудиту, надання впевненості та етики, розробленими Міжнародною федерацією бух-

галтерів. З 2003 року вище наведені стандарти прийняті Аудиторською палатою України в якості Національних стандартів аудиту та підлягають обов'язковому застосуванню до проведення аудиту річної фінансової звітності. Аудиторська палата України функціонує на підставі Закону України «Про аудиторську діяльність», який визначає правові засади здійснення аудиторської діяльності лише у сфері фінансового контролю. Таким чином, Міжнародні стандарти аудиту, надання впевненості та етики та напрацювання Аудиторської палати України щодо національної практика аудиту поширюються виключно на сферу фінансового контролю. Аудиторська діяльність в інших сферах економічної діяльності не враховує вимог Міжнародних стандартів аудиту, надання впевненості та етики.

Аудиторські послуги згідно Міжнародних стандартів аудиту, надання впевненості та етики поділяються на завдання з надання впевненості, супутні послуги та інші послуги.

Завдання з надання впевненості – це завдання, в результаті виконання яких аудитор формулює письмовий висновок, призначений підвищити ступінь довіри користувачів щодо результатів оцінки або порівняння об'єкта завдання з відповідними критеріями.

Завдання з надання впевненості поділяють на два типи – завдання з надання обґрунтованої впевненості та завдання з надання обмеженої впевненості. Перші називаються аудитом, другі – оглядом<sup>3</sup>.

Обґрунтована впевненість досягається обов'язковим застосуванням визначених стандартами аудиторських процедур, а обмежена – застосуванням тих же процедур в обмеженому обсязі. Таким чином, критерієм віднесення завдання до аудиту є рівень впевненості в оцінці або достовірності об'єкта дослідження. Завдання з аудиту мають мати наступні елементи: тристоронні відносини між аудитором, відповідальною стороною та користувачами; об'єкт; відповідні критерії; достатні відповідні докази; письмовий висновок.

Надамо коротку характеристику вище наведеним елементам. Завдання з аудиту передбачає участь трьох окремих сторін – аудитора, відповідальної сторони та користувача, до яких висуваються нижче наведені вимоги.

---

<sup>3</sup> Handbook of International Auditing, Assurance, and Ethics Pronouncements. – [Cited 2007, 10 Sept.]. – Available from: <<http://www.ru.ifac.org/Store/Category.tmp>>. – С. 191.

Аудитор зобов'язаний дотримуватись п'яти фундаментальних принципів професійної етики: чесності, об'єктивності, професійної компетентності та належної ретельності, конфіденційності, професійної поведінки.

Відповідальна сторона – це особа, яка відповідальна за об'єкт аудиту або за інформацію з нього.

Користувачами є особа або група осіб, для яких аудитор готує підсумковий документ з аудиту.

Відповідальна сторона та користувач можуть належати до різних не взаємопов'язаних організацій або до тієї ж самої організації. Прикладами останнього можуть бути випадки, коли наглядова рада акціонерного товариства хоче отримати обґрунтовану впевненість щодо інформації, наданої правлінням цього товариства; орган державної виконавчої влади, наприклад міністерство (користувач), може доручити незалежному аудитору виконання аудиту з окремого аспекту діяльності підвідомчого підприємства (відповідальна сторона), який є його прямою відповідальністю, хоча остаточну відповідальність за діяльність підприємства несе користувач.

Аудитор може взяти до виконання завдання з аудиту лише за умови, що об'єкт дослідження є відповідальністю іншої сторони, ніж потенційні користувачі або сам аудитор.

Предметом аудиту може бути як фізичний об'єкт, так і фінансова та нефінансова інформація з цього об'єкта, яка сформована або формується у процесі діяльності суб'єктів господарювання. Об'єкти аудиту, як складові елементи предмета, можна звести до наступних груп:

- первинні документи, облікові книги та реєстри, фінансова, статистична, управлінська звітність тощо, для яких інформацією з предмета може бути оцінка відповідності;

- облікові записи, звітні дані, фінансові показники (ліквідність, платоспроможність, фінансова стійкість тощо), для яких інформацією з предмета можуть бути визнання, оцінка, подання та розкриття інформації;

- загальноекономічні показники (рентабельність, продуктивність тощо), для яких інформацією з предмета може бути оцінка ефективності;

- фізичні та інші характеристики (потужність, енергоспоживання, пропускну здатність, характеристики родючості ґрунтів, забрудненість навколишнього середовища тощо), для яких інформацією з

предмета можуть бути подання та розкриття інформації, оцінка ефективності або відповідності;

– системи та процеси (система оплати праці та матеріального стимулювання, система внутрішнього контролю підприємства, системи інформаційних технологій та інформаційної безпеки тощо), для яких інформацією з предмета може бути оцінка ефективності або відповідності;

– поведінка та діяльність (корпоративне управління, відповідність законодавству чи іншим вимогам дій посадових осіб, управління трудовими ресурсами, діяльність підприємства тощо), для яких інформацією з предмета можуть бути оцінка ефективності або відповідності.

Критерії – це контрольні показники та інформація, що використовуються аудитором для оцінки або вимірювання об'єкта аудиту. Порівнюючи фактичні показники чи інформацію, отримані в ході виконання завдання з аудиту, з відповідними критеріями, аудитор приходять до певного висновку.

Критерії можуть бути або вже існуючими, або спеціально розробленими. Існуючі критерії містяться у законах, нормативних актах, стандартах та інших документах, що видані уповноваженими органами. Спеціально розроблені критерії – це критерії, що розроблені для конкретного завдання, як правило, з ініціативи користувача.

Критерії мають бути доступними для користувачів, що дозволить їм зрозуміти висновок із завдання з аудиту. Доступність критеріїв для користувачів забезпечується:

– публічно (якщо вони розміщені у законах, нормативних актах тощо);

– загальним розумінням (якщо критерії є загальновідомими, наприклад, критерій вимірювання ваги – кілограми);

– включенням у підсумковий документ аудиту.

Для обґрунтування висновку за наслідками виконання завдання з аудиту аудитор необхідно отримати достатні та відповідні докази. Достатність є мірою кількості доказів, а відповідність – якості доказів. Якісними характеристиками доказів є їх доречність та достовірність.

Необхідні докази аудитор отримує виконанням відповідних аудиторських процедур. Аудиторські процедури – це дії аудитора, направлені на отримання достатніх та відповідних доказів шляхом науково обґрунтованого застосування методичних прийомів аудиту.

Міжнародні стандарти аудиту, надання впевненості та етики передбачають для досягнення обґрунтованої впевненості обов'язкове виконання аудитором у повному обсязі наступних аудиторських процедур:

- 1) визначення та оцінка ризиків;
- 2) оцінка ефективності внутрішнього контролю;
- 3) процедури по суті.

Таким чином, для досягнення обґрунтованої впевненості необхідна відповідна методика аудиту, яка має враховувати обов'язкові процедури, передбачені Міжнародними стандартами аудиту, надання впевненості та етики. Методику аудиту можна визначити як науково обґрунтований механізм застосування методичних процедур та прийомів для досягнення мети дослідження об'єкта аудиту.

Під час отримання достатніх та відповідних доказів аудитор може зіткнутися з проблемою додаткових витрат, пов'язаних зі збором доказів. Проте, питання складності отримання доказів чи понесення додаткових витрат не може бути обґрунтованим невиконанням передбаченої стандартами процедури збору доказів. До оцінки кількості та якості доказів аудитор має застосовувати професійне судження та ставитись з професійним скептицизмом. Разом з тим аудитору дозволяється розглядати та знаходити оптимальні рішення у взаємозв'язку між витратами на отримання доказів та корисністю отриманої інформації.

Отримавши достатні та відповідні докази, аудитор формулює підсумковий документ з аудиту. Підсумковий документ подається у письмовій формі з висловленням чіткого та однозначного висновку аудитора щодо об'єкта дослідження. Незважаючи на відсутність стандартизованої форми документу, він має обов'язково містити основні елементи, передбачені стандартами аудиту та надання впевненості.

Підсумовуючи вище наведене, можна сформулювати наступні висновки.

До класифікації аудиту за об'єктами слід висувати дві головні вимоги: перша – вона має базуватися на науково-методологічній основі; друга – класифікація має відповідати досягнутому практичному рівню розвитку аудиту та забезпечувати його упорядкування на прогнозовану перспективу.

Виходячи з наведених головних вимог, подамо класифікацію вітчизняного аудиту за об'єктами (табл. 1).



Таблиця 1. Класифікація аудиту за об'єктами в Україні

Види аудиту	Об'єкти дослідження
Фінансовий	Фінансові та інші економічні показники, які представлені в бухгалтерських регістрах та в усіх видах звітності суб'єкта господарювання, інформацією з яких можуть бути визнання, оцінка, подання та розкриття, відповідність, ліквідність, стійкість, продуктивність, ефективність тощо
Управлінський	Системи та процеси внутрішнього контролю, інформаційних технологій, корпоративного управління, управління трудовими ресурсами, поведінка посадових осіб тощо, інформацією з яких може бути твердження про ефективність та/або відповідність
Технологічний	Фізичні та інші характеристики обладнання, технологічних процесів та систем, навколишнього середовища (потужність, енергоспоживання, токсичність, забрудненість), інформацією з яких можуть бути документи з показниками, твердження про ефективність та/або відповідність

Подані види аудиту при необхідності можуть мати подальшу класифікацію (класифікацію другого рівня), яка враховуватиме конкретизацію об'єкта дослідження. Наприклад, фінансовий аудит: аудит фінансової звітності, аудит відповідності; управлінський аудит: операційний аудит, адміністративний аудит тощо; технологічний – екологічний, технічний тощо.

Під незалежним аудитом у Міжнародних стандартах аудиту, надання впевненості та етики розуміють дослідницький процес, який передбачає поєднання наступних елементів:

а) завдання з аудиту виконує фахівець з обов'язковим дотриманням етичних норм, особливо незалежності, передбачених Кодексом етики професійних бухгалтерів;

б) об'єкт аудиту є відповідальністю іншої сторони, ніж потенційні користувачі або сам аудитор;

в) процес дослідження об'єкта аудиту включає у повному обсязі усі обов'язкові процедури, передбачені Міжнародними стандартами завдань з надання впевненості та Міжнародними стандартами аудиту;

г) підсумковий документ за наслідками аудиту за формою та змістом відповідає вимогам Міжнародних стандартів завдань з надання впевненості та Міжнародних стандартів аудиту.

Міжнародні стандарти аудиту, надання впевненості та етики не містять обмежень щодо об'єктів аудиту та сфер його застосування.

Аудит, проведення якого регламентовано нормативно-правовими актами України у сферах інших, ніж фінансовий контроль, не є незалежним відповідно до вимог Міжнародних стандартів аудиту, надання впевненості та етики. Використання результатів такого аудиту з точки зору Міжнародних стандартів обмежено лише замовниками, тобто результати аудиту не можуть користуватися довірою у випадку їх оприлюднення.

Для міжнародного визнання вітчизняна практика незалежного аудиту у будь-яких сферах економічної діяльності має не суперечити або ґрунтуватись на Міжнародних стандартах аудиту, надання впевненості та етики Міжнародної федерації бухгалтерів.

Для впровадження незалежного аудиту в інших сферах економічної діяльності, ніж фінансовий контроль, необхідно закріпити норми незалежного аудиту у базовому законі.

Подальший розвиток аудиту в Україні та підвищення його ефективності, крім узгодження законодавства з міжнародними нормами, полягає, на думку автора, у впровадженні Національної практики аудиту як сукупності рекомендацій з аудиту, які не мають статусу стандартів, визначених регуляторним органом на загальнодержавному рівні.

#### ЛІТЕРАТУРА

- Закон України «Про аудиторську діяльність» від 14.09.2006 р. № 140-V.  
Закон України «Про енергозбереження» від 01.07.1994 р. № 74/94 ВР (із змінами і доповненнями).  
Закон України «Про екологічний аудит» від 24.06.2004 р. № 1862-IV.  
Постанова Верховної Ради України «Про Основні напрями бюджетної політики на 2007 рік» від 27.07.2006 р. № 42-V.  
Міжнародні стандарти аудиту, надання впевненості та етики: Видання 2006 року / Пер. з англ. мови О.В. Селезньов, О.Л. Ольховікова, О.В. Гик та інші. – К.: ТОВ «ІАМЦ АУ «СТАТУС» 2006. – 1152 с.  
А д а м с Р.: Основы аудита. Пер. с англ. / Под ред. Я.В. Соколова. – М.: Аудит, ЮНИТИ 1995 – 398 с.  
А р е н с Э. А., Л о б б е к Дж. К.: Аудит / Ред. Я.В. Соколов. – М.: Финансы и статистика 1995. – 560 с.  
Аудит Монтгомери / Ф.Л. Дефлиз, Г.Р. Дженик, В.М. О'Рейпли и др.– М.: Аудит, ЮНИТИ 1997. – 542 с.

- Б і л у х а М.Т., М и к и т е н к о Т.В.: Фінансовий контроль: теорія, ревізія, аудит: підручник. – К.: Українська академія оригінальних ідей. – 2005. – 888 с.
- Д о р о ш Н.Р.: Аудит: методологія і організація. – К.: Т-во «Знання», КОО. 2001. – 402 с.
- П е т р и к О.А.: Аудит: методологія і організація: Монографія. – К.: КНЕУ 2003. – 260 с.
- Р о б е р т с о н Дж.: Аудит. Пер. с англ. – М.: KPMG, Аудиторская фирма «Контакт» 1993. – 496 с.
- Handbook of International Auditing, Assurance, and Ethics Pronouncements. – [Cited 2007, 10 Sept.]. – Available from :<<http://www.ru.ifac.org/Store/Category.tmp>>.

**Ключові слова:** сутність аудиту, незалежний аудит, міжнародні стандарти аудиту, об'єкти аудиту, сфери застосування аудиту, процедури аудиту, види аудиторських послуг, етичні принципи аудиту.

## THE PROBLEMS OF INDEPENDENT AUDIT IN UKRAINE

### S u m m a r y

In the following article a research upon the essence of independent audit and fields of its use in terms of International standards on auditing, assurance and ethics was carried out. This research is very important for adaptation of Ukraine's legislation to legislation of the European Union, and further development of independent audit in Ukraine. As a result of analysis and comparison a number of contradictions between International demands and several normative-legal acts of Ukraine which regulate conducting of audit were found. In order to improve audit in Ukraine introduction of National audit practice as a system of recommendations by regulatory organ on a national level was offered.

**Key words:** essence of audit, independent audit, International standards on auditing, objects of audit, fields of audit use, audit procedures, types of audit services, ethical principles of audit.

## PROBLEMY NIEZALEŻNEGO AUDYTU NA UKRAINIE

### S t r e s z c z e n i e

W artykule przeprowadzono badanie obecnego stanu niezależnego audytu i sfer jego zastosowania w rozumieniu międzynarodowych standardów audytu, zyskania pewności oraz etyki. Badanie jest aktualne dla adaptacji prawodawstwa Ukrainy do prawodawstwa Unii Europejskiej oraz dalszego rozwoju krajowego niezależnego audytu. W rezultacie przeprowadzonej analizy

porównawczej, wskazano na niezgodności w stosunku do międzynarodowych wymogów niektórych norm ukraińskiego prawa, określających przeprowadzanie audytu. W celu dalszego rozwoju niezależnego audytu zaproponowano przeprowadzenie ustawodawczej regulacji podstawowych norm audytu i wprowadzenie krajowej praktyki audytu, jako całokształtu rekomendacji organu odpowiedzialnego za audyt na poziomie ogólnokrajowym.

**Słowa kluczowe:** sens audytu, audyt niezależny, międzynarodowe standardy audytu, obiekty audytu, sfery zastosowania audytu, procedury audytu, rodzaje usług audytu, normy etyczne audytu.