

ДЕРЖАВНИЙ КОМІТЕТ СТАТИСТИКИ УКРАЇНИ  
ДЕРЖАВНА АКАДЕМІЯ СТАТИСТИКИ, ОБЛІКУ ТА АУДИТУ

*На правах рукопису*

**Редько Олександр Юрійович**

УДК 657.6.001 (477)

**МЕТОДОЛОГІЯ ТА ОРГАНІЗАЦІЯ ПРОФЕСІЙНОГО АУДИТУ  
В УКРАЇНІ. СТАН ТА ПЕРСПЕКТИВИ РОЗВИТКУ**

08.00.09-Бухгалтерській облік, аналіз та аудит  
(за видами економічної діяльності)

Автореферат дисертації  
на здобуття наукового ступеня  
доктора економічних наук

Київ 2009

Дисертація є рукописом

Роботу виконано у Державній академії статистики, обліку та аудиту  
Державного комітету статистики України, м. Київ.

**Науковий консультант** : доктор економічних наук, професор  
**ПИЛИПЕНКО Іван Ісакович**,  
Заслужений економіст України,  
Ректор державної академії статистики , обліку та  
аудиту  
Держкомстату України

**Офіційні опоненти** : доктор економічних наук, професор  
**МНИХ Євген Володимирович**,  
Київський національний торговельно-економічний  
університет, завідувач кафедри фінансового аналізу і  
контролю

доктор економічних наук, професор  
**СОПКО Василь Васильович**, ДВНЗ «Київський  
національний економічний університет ім. Вадима  
Гетьмана», професор кафедри обліку підприємницької  
діяльності

доктор економічних наук, професор  
**СУК Леонід Кіндратович**, Національний університет  
біоресурсів і природокористування України,  
професор кафедри бухгалтерського обліку і аудиту

Захист відбудеться « **28**» *квітня 2009* р. о 12-00 годині на засіданні спеціалізованої вченої ради Д 26.870.01 у Державній академії статистики, обліку та аудиту Держкомстату України з адресою : 04107, м. Київ, вул. Підгірна 1. ауд. 23

З дисертацією можна ознайомитися у бібліотеці Державної академії статистики, обліку та аудиту Держкомстату України за адресою: м. Київ, вул. Підгірна 1, ауд. 36.

Автореферат розісланий « \_\_\_\_ » березня 2009 року

Вчений секретар спеціалізованої вченої ради  
канд. екон. наук

О.А.Зоріна

## ЗАГАЛЬНА ХАРАКТЕРИСТИКА РОБОТИ

**Актуальність теми.** Глобалізаційні процеси, що відбуваються у світі, обраний Україною шлях інтеграції у європейську спільноту, не можуть оминати і проблему відповідного реформування контрольного середовища в країні, одним з елементів якого є професійний незалежний аудит. Забезпечення достовірності публічної фінансової звітності, захист інтересів широкого кола власників та інтересів суспільства в цілому – головна місія аудиту у відкритому та демократичному суспільстві з ринковою економікою. Особливо актуалізується ця місія в умовах сучасної глобальної економічної кризи, коли запорукою громадської довіри до бізнесу в значній мірі є результати діяльності незалежних професійних аудиторів.

Українській професійний аудит має 16-річну історію імплементації та розвитку. Характерною рисою цих процесів є фактор часу та місця, коли трансформація економічних та суспільних відносин часів тоталітарного устрою держави, планового керування економікою здійснилася не еволюційним шляхом, а майже блискавично. При цьому ментальність суспільства, ментальність нового класу власників, що з'явився після набуття країною незалежності, змінюється значно повільніше. Це суттєво вплинуло на контрольне середовище країни, яке на сьогодні одночасно має та використовує методичні підходи та прийоми колишньої тоталітарної системи контролю разом з методологією і організацією процедур незалежного аудиту, запозичених з досвіду країн ринкової економіки та ліберальних суспільних установок.

Реформування контрольного середовища в Україні йде повільно і єдиною новацією останнього десятиріччя є впровадження у систему фінансового контролю незалежного аудиту.

Одночасне впровадження нових форм контролю при наявності старих методологічних та організаційних підходів до його різних форм, посилює актуальність наукової розробки єдиної уніфікованої методології та організації професійного аудиту в країні, як б відповідала викликам процесів глобалізації та інтеграції.

Проблеми впровадження, становлення та розвитку, окремі особливості контролю та аудиту розглядалися як в наукових працях вітчизняних вчених: М.Т.Білухи, Ф.Ф.Бутинця, С.Ф.Голова, А.М.Герасимовича, Г.М.Давидова, Н.І.Дорош, С.Я.Зубілевич, А.М.Кузьмінського, Ю.А.Кузьмінського, М.Д.Корінько, В.І.Лазуренко, Н.М.Малюги, Є.В.Мниха, О.А.Петрик, І.І.Пилипенка, В.П.Пантелєєва, В.С.Рудницького, В.Я.Савченко, В.В.Сопко, Л.К.Сука, М.Г.Чумаченко, В.Г.Швеця, В.О.Шевчука, Б.Ф.Усача та інш., так і в зарубіжних: В.Д. Андрєєва, М.П.Барішнікова, А.М.Богомолва, С.М.Бичкової, Н.А.Голощапової, П.І.Камишанова, Я.В.Соколова, В.В.Скобари, Л.З.Шнайдермана, Р.Адамса, А.Аренса, М.Деніса, Дж.Лоббека, Р.Доджа, Д.Кармайкла, Дж. К. Робертсона, Ф.Дефліза, Генрі Р.Дженіка, ряду інших авторів.

Напрямки досліджень вказаних вчених та їхні результати охоплювали наріжні та фундаментальні питання організації контролю та аудиторської діяльності. Але в багатьох наукових публікаціях не має комплексного врахування особливостей бізнес-практики та її законодавчого регулювання, ментальності менеджменту і нового прошарку власників, практики діяльності в економічному секторі країн, які знаходяться у стані поточної трансформації, як контрольного середовища, так і загальної системи суспільних та політичних відносин.

Викладене вище потребує розробки саме системного підходу до впровадження і визначення головних напрямків розвитку професійного незалежного аудиту в українську практику контролю, що і обумовило вибір теми дисертаційної роботи та її актуальність.

**Зв'язок роботи з науковими програмами, планами, темами.** Дисертаційну роботу виконано в межах науково-дослідних тем Державної Академії статистики, обліку та аудиту Державного Комітету статистики України: «Організаційно-методичне забезпечення внутрішнього аудиту собівартості готової продукції» (номер державної реєстрації 0104U000375); «Організаційно-методичне забезпечення внутрішнього аудиту науково-дослідних та конструкторських робіт» (номер державної реєстрації 0104000376), які були складовою теми кафедри обліку та аудиту «Організація і методологія обліку, аналізу та аудиту господарської діяльності підприємств» (номер державної реєстрації 01004U009820). У межах вказаних наукових тем особистий внесок автора полягає у розробці концептуальних основ побудови системи внутрішнього аудиту, впровадження та адаптації вимог міжнародних стандартів аудиту до умов вітчизняної контрольної практики, методичних аспектів формування аудиторських висновків.

**Мета і завдання дослідження.** Метою дисертаційного дослідження є вдосконалення теоретико-методологічних та організаційних засад подальшого розвитку професійної аудиторської діяльності в Україні в умовах перманентного переходу до ринкових правил та норм ведення бізнесу, інтеграції до європейської спільноти, визначення концептуальних напрямків розвитку аудиту як професійної діяльності в країні.

Для досягнення поставленої мети в дисертації поставлено та вирішено наступні основні завдання:

- дослідити зміни, що відбуваються у контрольному середовищі країни при трансформації суспільних та економічних відносин;
- дослідити особливості імплементації та організації професійної аудиторської діяльності в суспільстві періоду переходу від детермінованої до ліберальної системи управління господарською діяльністю;
- дослідити методологічну та організаційну базу професійного аудиту в порівнянні з методологією та організацією контрольної та ревізійної діяльності, що застосовувалася за часів тоталітарної системи управління і збереглася (в окремих елементах) до цього часу;
- дослідити особливості та визначити чинник практичної організації професійної аудиторської діяльності в суспільстві перехідного періоду;

– вивчити та проаналізувати стан, напрямки і результати розвитку ринку професійних аудиторських послуг в Україні;

– визначити шляхи впровадження в практику управління системи внутрішнього аудиту та його завдання в системі внутрішнього контролю сучасного українського підприємства;

– визначити загально державну концепцію організації аудиторської діяльності в Україні, основні напрямки його подальшого впровадження в управлінську та підприємницьку практику;

– дослідити можливість та розробити основи побудови системи зовнішнього та внутрішнього контролю якості професійних аудиторських послуг.

**Об'єктом дослідження** є теорія та практика професійної діяльності незалежних зовнішніх та внутрішніх аудиторів в умовах переходу від детермінованого суспільно політичного ладу до вільних ринкових відносин та лібералізації суспільного життя.

**Предметом дослідження** є сукупність методологічних та організаційних основ, принципів та прийомів зовнішнього та внутрішнього аудиту в ході надання аудиторами професійних послуг в бізнес-середовищі України.

**Методи дослідження.** Методологічною основою дослідження є діалектичний метод, який дозволив вивчити генезис імплементації аудиту у контрольну практику українського бізнесу та визначити його слабкі місця та напрямки адаптації і вдосконалення, відповідно до умов господарювання в сучасних реаліях вітчизняної економіки. Застосування історичного та логічного методів забезпечило глибину та системність дослідження розвитку професійної аудиторської діяльності за останні 16 років з дати його впровадження в Україні, дало змогу запропонувати конкретні концептуальні підходи до більш глибокого та ефективного використання всіх методологічних та організаційних можливостей професійного аудиту, як зовнішнього так і внутрішнього. Використання загально наукових методів, таких як синтез та аналіз, індукція та дедукція, дали можливість визначитися з резервами для розширення застосування аудиту у сфері економічних та соціальних відносин в суспільстві. При дослідженні та уточненні категорійного апарату професійного аудиту, групуванню та класифікації, були використані методи наукової абстракції та аналогії, конкретизації за місцем та часом.

Інформаційною базою дослідження стали вітчизняні законодавчі та нормативні документи з питань організації аудиторської діяльності, нормативні акти, стандарти та кодекси етики міжнародних професійних об'єднань бухгалтерів та аудиторів, спеціальна річна звітність суб'єктів аудиту в Україні, результати опитування та анкетування практикуючих аудиторів, управлінського персоналу та власників суб'єктів господарювання.

**Наукова новизна одержаних результатів** полягає в комплексному дослідженні та постановці проблеми вдосконалення і розвитку методології та організації професійної аудиторської діяльності в умовах трансформації економіки України.

Основними теоретичними та практичними результатами, які характеризують наукову новизну дослідження, є наступні:

*уперше:*

– здійснено системне комплексне дослідження суті професійного аудиту у взаємозв'язку з правовими, соціальними та економічними чинниками контрольного середовища та урахуванням особливостей місця і часу його імплементації;

– розроблено концепцію становлення національної системи аудиту в контрольному середовищі країни у період трансформації суспільно-економічних відносин; визначено сучасні стратегічні напрямки розвитку професійного аудиту;

– розроблено критерії та класифіковано зони ризиків для цілей внутрішнього аудиту в системі управління вітчизняного суб'єкта господарювання;

– визначено основні принципи ефективної організації системи зовнішнього та внутрішнього аудиту в бізнес-середовищі на принципах стандартизації та уніфікації;

– визначено методологічні засади аудиту фінансової звітності на основі впорядкованої послідовності застосування в національній аудиторській практиці вимог міжнародних стандартів аудиту та етики;

– розроблено документальне та організаційне забезпечення для побудови внутрішньої системи контролю за якістю професійних аудиторських послуг відповідно до вимог стандартів аудиту та кодексу професійної етики.

*удосконалено:*

– визначення поняття якості аудиторських послуг та її критерії;

– систему договірної та документального забезпечення аудиторської діяльності;

– методологічні принципи визначення суттєвості в аудиті з урахуванням особливостей правового регулювання професійної діяльності аудиторів в Україні;

– організаційне забезпечення внутрішньої системи контролю якості у суб'єкта аудиторської діяльності;

– правове регулювання зовнішнього контролю якості аудиторських послуг та правовідносини між регуляторним органом з аудиту та суб'єктами аудиторської діяльності в Україні;

– визначення чинників аудиторських ризиків при наданні аудиторських послуг з урахуванням права на професійне судження та відповідальності аудитора за факти обману та помилок у предметі перевірки.

*дістали подальшого розвитку:*

– фундаментальні принципи організації професійної аудиторської діяльності;

– методологічні основи застосування стандартів аудиту в професійній практиці;

– організація процесу надання професійних послуг;

– напрямки вдосконалення регулювання аудиторської діяльності в частині відповідальності аудиторів за результати наданих професійних послуг та з організації внутрішнього аудиту в системі управління;

– документальне та організаційне забезпечення внутрішнього контролю та моніторингу якості професійних послуг у суб'єкта аудиторської діяльності.

**Практичне значення одержаних результатів** полягає у використанні запропонованих концептуальних підходів, методик та організаційних принципів в практиці професійного зовнішнього та внутрішнього аудиту, у пропозиціях подальшого розвитку професійної аудиторської діяльності. Результати наукових досліджень доведено до рівня практичного використання регуляторами ринку аудиторських послуг та аудиторської діяльності в цілому, професійними організаціями аудиторів, на яких покладена відповідальність перед суспільством за впровадження та розвиток аудиту як фаху, а саме:

– Аудиторською палатою України в частині рекомендацій щодо організації зовнішнього контролю якості аудиторських послуг; визначення професійної незалежності практикуючого в Україні аудитора; організація дисциплінарного провадження щодо результатів діяльності аудиторів та аудиторських фірм; розробці програм безперервного удосконалення професійних знань практикуючих аудиторів (довідка Аудиторської Палати України від 23.02.2009 р. №2);

– Всеукраїнською громадською організацією «Гільдія професійних внутрішніх аудиторів України» впроваджена у практику та використовується членами Гільдії методика класифікації та визначення ризиків бізнесу для контролю з боку внутрішнього аудиту; методика моделювання ризику вірогідності шахрайства персоналу управління; система тестування внутрішніх аудиторів при їх сертифікації та підвищенні кваліфікації (довідка ВГО Гільдія професійних внутрішніх аудиторів України від 19.01.2009 р. № 1/01);

– Державною комісією з регулювання ринків фінансових послуг в Україні в частині використання у інспекційній практиці Комісії пропозицій щодо формалізації аудиторського висновку та методичних рекомендацій по їх складанню при проведенні аудиту річної звітності кредитних спілок в Україні (довідка Державної Комісії з регулювання ринків фінансових послуг України від 16.02.2009 р, № 26/09-20513);

– Державною Комісією з цінних паперів та фондового ринку України впроваджено рекомендації та методичні вказівки з формування аудиторського висновку по обов'язковому аудиту річної фінансової звітності, який подається для отримання ліцензії на здійснення професійної діяльності на ринку цінних паперів до Державної комісії з цінних паперів та фондового ринку при розкритті інформації емітентами та професійними учасниками фондового ринку, а також у методичних рекомендаціях щодо складання відповідних аудиторських висновків, що використовуються у практиці регулювання діяльності учасників ринку цінних паперів в Україні (довідка від 19.02.2009 р. № 02/04);

– Національним Центром обліку та аудиту Державної Академії статистики, обліку та аудиту Держкомстату України, яким використовуються результати наукового дослідження при розробці методичного забезпечення та проведення навчання в системі безперервного вдосконалення професійних знань аудиторів України за програмами: «Фінансовий аналіз в аудиторській практиці», «Практика застосування міжнародних стандартів аудиту, надання впевненості та етики в якості національних», «Розуміння внутрішнього контролю, оцінки ризиків суттєвого викривлення та відповідні аудиторські процедури», «Незалежність, професійна етика, контроль якості аудиторських послуг», а також використання Методичних вказівок та навчального посібника «Стандарти аудиту та етики» (рекомендовано Міністерством освіти та науки України, як навчальний посібник для студентів вищих навчальних закладів (рішення від 12.04.2007 р. № 14/18-г) для підготовки студентів фаху «Облік і аудит» (спеціалісти та магістри) з навчальної дисципліни «Міжнародні стандарти та національні нормативи аудиту» (Довідка Національного Центру обліку та аудиту від 3.02.2009 р. № 4).

– Лігою банківських аудиторів, якою прийнято до використання пропозиції щодо визначення ризиків бізнесу та оцінки можливостей шахрайства управлінським персоналом, внутрішнім аудитом комерційних банків та зовнішніми аудиторам - для тестування надійності системи внутрішнього контролю у банках при аудиті річної фінансової звітності (лист від 24.02.2009 р. № 3/02/2009 ).

**Особистий внесок здобувача** полягає в розробці теоретико-методологічних та організаційних підходів до побудови національної системи професійного аудиту, її адаптації до умов вітчизняної господарської та контрольної практики, що за результатами дослідження забезпечує ефективне впровадження та розвиток професійної аудиторської діяльності в країні. Усі дослідження виконані автором особисто, отримані результати і публікації належать автору.

**Апробація результатів дисертаційного дослідження.** Основні положення дисертації доповідалися на 7 міжнародних та 15 вітчизняних наукових та науково-практичних конференціях та засіданнях «круглого столу»: «Становлення та розвиток аудиту в Україні» (м. Київ, квітень 1998 р.), «Удосконалення національних нормативів аудиту» (м. Житомир, травень 2000 р.), «Аудит, як важливий інструмент ринкової економіки» (м. Київ, жовтень 2000 р.), «Теорія і практика незалежного аудиту в Україні» (м. Київ, жовтень 2001 р.), «Аудиторські ризики і суттєвість в аудиті» (м. Полтава, травень 2002 р.), «Проблеми економічної безпеки підприємств в умовах ринкових відносин і роль внутрішнього аудиту в її забезпеченні» (м. Одеса, грудень 2002 р.), «Теорія і практика незалежного аудиту в Україні» (м. Київ, 2002 р.), «Актуальні проблеми теорії та практики аудиту в Україні» (м. Запоріжжя, квітень 2002 р.), «Застосування міжнародних стандартів аудиту в національній практиці» (м. Запоріжжя, травень 2003 р.), «Незалежний аудит в Україні та міжнародний досвід» (м. Київ, 2003 р.), «Професійна відповідальність аудитора» (м. Дніпропетровськ, вересень 2003 р.), «Аудит і бухгалтерія в Україні 2003» ( м. Київ, жовтень 21003 р.), «10 років Національному Центру обліку та аудиту



України» (м. Київ, грудень 2003 р.), «Забезпечення якості аудиту» (м. Дніпропетровськ, вересень 2004 р.), «Внутрішній аудит та управління бізнесом» (м. Київ, 2004 р.), «Міжнародні стандарти аудиту та їх застосування у практичній діяльності» (м. Севастополь, червень 2004 р.), «Теорія і практика бухгалтерського обліку та аудиту: сучасний стан і напрямки удосконалення» (м. Львів, листопад 2004 р.), «Супутні послуги в аудиті» (м. Миколаїв, червень 2005 р.), «Аудит у посттоталітарному суспільстві» (м. Чернігів, червень 2005 р.), «Міжнародні тенденції розвитку бухгалтерського обліку і аудиту та перспективи для України» (м. Київ, травень 2006 р.), «Проблеми бухгалтерського учёта, анализа, контроля и статистики в инновационной экономике» (Республіка Беларусь, м. Мінськ, травень 2006 р.), «Реформування обліку, звітності та аудиту в системі АПК України: стан та перспективи» (м. Київ, жовтень 2006 р.), «Етика професійних бухгалтерів: Досвід, Реалії, Перспективи» (м. Київ, травень 2007 р.).

**Публікації.** Основні положення дисертації викладено у 77 наукових працях, у тому числі в одноосібній монографії, трьох навчальних та чотирьох практичних посібниках, написаних у співавторстві; у 28 статтях в наукових фахових виданнях, у трьох статтях зарубіжного видання, та у 49 статтях в інших виданнях. Загальний обсяг публікацій становить 161,19 друк. арк., з них особисто здобувачеві належать 110,5 друк. арк.

**Структура та обсяг роботи.** Дисертація складається зі вступу, п'яти розділів, висновків, додатків та списку використаних джерел. Повний обсяг дисертації становить 325 сторінок комп'ютерного тексту. Дисертація містить 42 таблиці, 51 рисунок, 8 додатків і список використаних джерел, що включає 257 найменувань на 26 сторінках.

## ОСНОВНИЙ ЗМІСТ ДИСЕРТАЦІЇ

У вступі міститься обґрунтування актуальності теми дослідження, розкрито рівень її розробки у наукових виданнях, визначено мету, завдання, об'єкт, предмет та методи дослідження, наукову новизну та практичне значення одержаних результатів, надано інформацію про апробацію та публікації результатів дослідження.

У розділі 1 «Трансформація контрольного середовища України» досліджено вітчизняне середовище контролю на макро- та мікрорівні, визначено вектори його змін. Виходячи з аксіоми, що загальна функція контролю можлива тільки в процесі управління, було проаналізовано складові управлінської практики, як внутрішні (інформаційна, організаційна, людська), так і зовнішні (законодавче регулювання бізнесу, кримінальність практики ведення бізнесу, відносини бізнесу з Державою). В результаті аналізу було виявлено наявність суттєвого конфлікту інтересів практично всіх учасників бізнес-процесів в країні, що апріорі екстраполюється на відносини і в середовищі контролю, як на макро-(державна в цілому), та і на мікрорівнях (конкретному суб'єкті господарювання).

Безпосереднім предметом конфлікту інтересів безумовно є власність, яка використовується у процесі господарювання, та результати такого використання – доход (або прибуток). За звичай, такі конфлікти виникають в ході бізнесу в парних ланцюжках, типу: **власник – держава** (з приводу реальності доходів, видатків, їх оподаткування, тощо); **власник – найманий персонал та управлінській персонал** (з приводу адекватності оплати праці роботодавцем, збереження власності, ефективності управління власністю, досягнення поставленої мети бізнесу, тощо); **держава – управлінській персонал та персонал виконавців** (з приводу соціальних гарантій, їхній адекватності системі оподаткування, вартості життя, тощо); **суспільство – держава** (з приводу забезпечення розвитку суспільства, захисту інтересів населення, раціонального використання отриманих з бізнесу та людей податкових надходжень, тощо); **суспільство – власник** (з приводу соціальної справедливості та забезпечення інтересів як людини-власника окремо, так і суспільства в цілому, та ін.). Всі вказані конфлікти (рис.1) виникають на тлі трьох елементів підґрунтя контрольного середовища: практики бізнесу, морально-етичних цінностей учасників бізнесу, правого регулювання бізнесу в цілому.

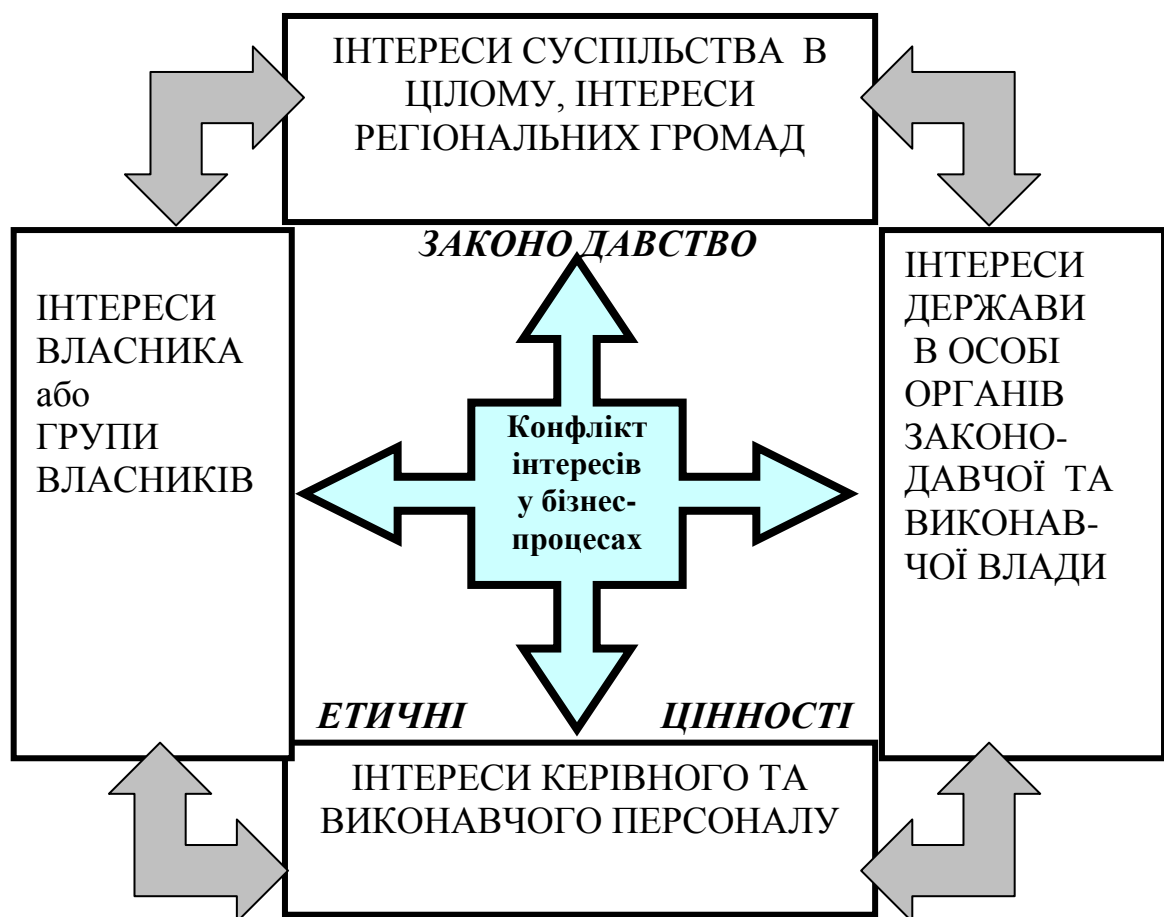


Рис. 1. Підґрунтя сучасного контрольного середовища

Будь-яке середовище контролю є продуктом та віддзеркаленням соціально - економічного устрою суспільства в цілому. Зміни, які відбуваються у

суспільстві суттєво впливають і на середовище контролю. Дослідження показало, що зміни у українському суспільстві були дуже кардинальними та відчутними. В переліку змін, важливому для розуміння перетворень у контрольному середовищі України, ми вважаємо за необхідне виділити наступні: суттєве зростання кількості власників; масовий прихід до управління не фахівців (перш за все перших керівників, бухгалтерів і юристів), особливо у приватному секторі економіки; низькій рівень правових знань та загальне ігнорування принципу законслухняності, особливо серед власників підприємств; високий рівень кримінальності відносин у бізнес-середовищі; певне ігнорування на практиці колишніх бюрократичних засад управління (документування, внутрішнього адміністрування відносин на підприємстві, матеріальної відповідальності посадових осіб, тощо); високий рівень корумпованості у відносинах між бізнесом та владою; впровадження системи оподаткування, яка не сприяє розвитку бізнесу та неадекватна економічній ситуації в країні: впровадження системи так званого податкового обліку; перехід у бухгалтерському обліку від правил до принципів; поява недержавного фінансового контролю – незалежного аудиту; соціальний песимізм та невпевненість у найближчому майбутньому учасників бізнес - процесів (власників).

Вказані вище зміни призвели до того, що контрольне середовище Україні з чітко структурованого та детермінованого перетворилося на аморфне, без визначених границь, правил та з невизначеними наслідками контрольних заходів. Суб'єкти контролю почали дублювати роботу один одного, а наслідки контрольних заходів почали використовуватися у політичних цілях або у конкурентній боротьбі. Це стосується перш за все головного гравця в контрольному середовищі країни – держави, та практики відношень між бізнесом та державою.

Перманентне посилення податкового тиску на бізнес, то зменшення, то збільшення податкових перевірок, корумповані схеми державних закупівель на зразок схем роботи Тендерної Палати України, ці та інші чинники не покращують відносини між Державою та бізнесом. Тіньові схеми незаконного відшкодування ПДВ, використання податкових пільг для конвертації безготівкових коштів у готівку – ці, та безліч інших способів обману Держави з боку бізнесу, у свою чергу посилюють підозру органів влади до прозорості та законності діяльності суб'єктів підприємництва в країні. Тому непередбачуваність дій Держави щодо бізнесу та практика економічних відносин в економічному секторі країни з ознаками кримінальності - все це сіє недовіру Держави до бізнесу і навпаки. Про це свідчать і результати опитування бізнесменів на Форумі «Регуляторна політика – завдаток відкритості та прозорості влади», за даними якого: 42 % українських бізнесменів не впевнені у своєму майбутньому; 84% - вважають владу абсолютно не прогнозованою; 28% - вірять у можливість діалогу влади та бізнесу; 35 % - не вірять у такий діалог; 21% - впевнені, що влада не чує бізнес взагалі. Цій недовірі сприяє і постійне розширення контрольних функцій держави в приватному секторі економіки.

Дослідження свідчать, що і на мікрорівні – в системі управління підприємством, відбулися зміни, які віддзеркалюють загальні суспільні перетворення у державі. На сьогодні стан середовища контролю в управлінні підприємством характеризується наступним: концентрація функції контролю та відповідальності в цілому за бізнес-процеси та їх результати в основному на вищому рівні системи управління; наявність системних конфліктів інтересів між практично всіма учасниками господарської діяльності, як зі зовнішнім оточуючим підприємство економічним та правовим середовищем, так і в самій системі управління підприємством (між власниками та менеджментом, між вищим управлінським персоналом та рядовими виконавцями); практичною втратою детермінованого характеру середовища контролю.

За нашим визначенням, **контрольне середовище, це сфера відносин учасників бізнес-процесів з приводу наявності, збереження, ефективного використання та мультиплікації власності.** Аналіз змін українського середовища контролю свідчить, що єдиний його сегмент, де на сьогодні має місце розвиток, це фінансовий контроль. В цілому, авторські спостереження та дослідження розвитку фінансового контролю в Україні за останні 10-15 років, дозволяють зробити наступні висновки.

По-перше, поява у контрольному середовищі незалежного професійного аудиту не створила конкуренції суб'єктам державного фінансового контролю. Це пояснюється тим, що предмети та направленість контрольних дій учасників контролю не співпадали.

По-друге, обов'язковий аудит фінансової звітності, практично у суспільстві не сприймався (та не сприймається і зараз) саме як контрольна процедура. Він асоціюється з наданням або певної гарантії правильності даних звітності, або з певним елементом загальної процедури звітування підприємств перед державою або власниками.

По-третє, спостерігається поступовий перехід у термінології державних контролюючих органів до термінології професійного аудиту. Прикладом цьому можуть слугувати рішення Кабінету Міністрів України про започаткування у Державній контрольній ревізійній службі України таких видів діяльності, як «інспектування» та «державний фінансовий аудит» (2004 р.); Державною податковою службою України у 1998 році про введення у обіг офіційний термін «податковий аудит» та «кабінетний аудит». На початку третього тисячоліття в Україні з'явився та легалізувався екологічний аудит, аудит сертифікації, аудит відповідності, комплаєнс удит, енерго аудит, тощо. Тобто слід констатувати, що на сьогодні терміном «аудит» почали називати значно ширше коло контрольних дій та перевірок, проти того, коли в країні було впроваджено у правове поле бізнесу незалежний аудит, як одну з форм фінансового контролю.

По-четверте, не можна сказати, що певним чином є чітко визначені вектори розвитку саме незалежного аудиту. Практично не суттєві зміни у переліку об'єктів обов'язкового аудиту не розширили поле його застосування. Навпаки, почастишали випадки спроб втручання у вже традиційну сферу інтересів незалежного аудиту інших учасників бізнес-середовища, які обслуговують діяльність підприємств. Так, у 2008 році було зафіксовано дві законодавчі

ініціативи, за якими підтвердження фінансової звітності перекладалося на так званих «податкових агентів», а підтвердження податкової звітності – на податкових консультантів, яким ще додавалося виключне право аутсорсінг податкового обліку.

Підсумовуючи, слід констатувати відсутність цілеспрямованих векторів розвитку фінансового контролю в Україні або ознаки, що таким процесом керують або Держава, або професійні громадські організації. Єдине, що реально має поширення, так це термін «аудит» відносно будь-яких об'єктів або предметів контролю в бізнес-середовищі та у суспільному житті в цілому. Слід також констатувати, що реформування в країні матеріальної основи контролю – системи бухгалтерського обліку, особливо перехід від правил на принципи, деуніфікація системи та персоніфікація професійного рішення бухгалтерами, в умовах трансформації суспільно-політичних відносин значно ускладнили реалізацію функцій контролю в управлінні, послабили контрольну функцію облікових підрозділів.

У розділі 2 «**Методологія та організація аудиторської діяльності у посттоталітарній системі контролю**» розглянуто сучасний стан та напрямки розвитку методології та організації аудиторської практики в країні, результати впровадження етичних норм професійного аудиту та генезис наукової думки в сфері контролю та незалежного аудиту. Дослідження історії розвитку аудиту показує, що по суті, будь-яким результатом аудиторських послуг згідно стандартів аудиту, є (у різних форматах) професійне судження аудитора, як фізичної особи-носія контрольної функції. Тому і методологічні аспекти аудиту можна визначити у наступному вигляді (табл. 1).

Таблиця 1

**Методологічні аспекти незалежного аудиту**

Мета здійснення аудиторських процедур	Види методичних прийомів для досягнення мети аудиту
1	2
1.Отримання розуміння завдання, розуміння бізнесу замовника, визначення можливості якісно виконати замовлення	1.Аналіз, синтез, конкретизація за місцем та часом, моделювання, вибіркоче спостереження.
2.Оцінка аудиторських ризиків	2.Аналіз, синтез, групування, моделювання, прогнозування, екстраполяція,
3.Досягнення максимальної достовірності, відповідності та достатності аудиторських доказів	3.Загально наукові та спеціальні методи контролю, встановлені стандартами, аудиторські процедури
4.Отримання впевненості щодо обґрунтованості аудиторського професійного судження (результату наданих послуг)	4.Методи формальної логіки, методи внутрішнього контролю якості аудиторських послуг

При екстраполяції процедур надання професійних аудиторських послуг на його методологічну базу, нами рекомендовано керуватися методичним мінімумом, який складається з чотирьох груп методів: **методи отримання впевненості** щодо мети та обставин замовлення; **методи оцінки ризику** аудиту; **методи отримання даних**, достатніх та відповідних меті та обставинам замовлення; **методи формування професійного судження** у форматі висновку або звіту. Такий підхід дасть можливість максимально ефективно використовувати методичну базу аудиту.

Стосовно аудиторських процедур, через які і реалізуються методи аудиторського дослідження, то вони взагалі за суттю ідентичні загальним методам контролю. Єдина виявлена реальна відмінність – у їх назві, яка зазвичай є або прямим перекладом з англійської або варіантом англомовного професійного сленгу.

Таким чином, за результатами нашого дослідження, можна зробити висновок, що методологічні засади незалежного професійного аудиту повністю відповідають засадам контролю, з однією лише особливістю – вони ідентифіковані щодо конкретних обставин та умов надання аудиторських послуг.

Тому казати про певну виключність чи особливість аудиту, його принципові відмінності від інших видів чи форм фінансового контролю, на нашу думку недоречно та і недоцільного взагалі.

Фактор часу та місця наклав відбиток і на етапи формування професійної спільноти аудиторів в країні (рис.2).

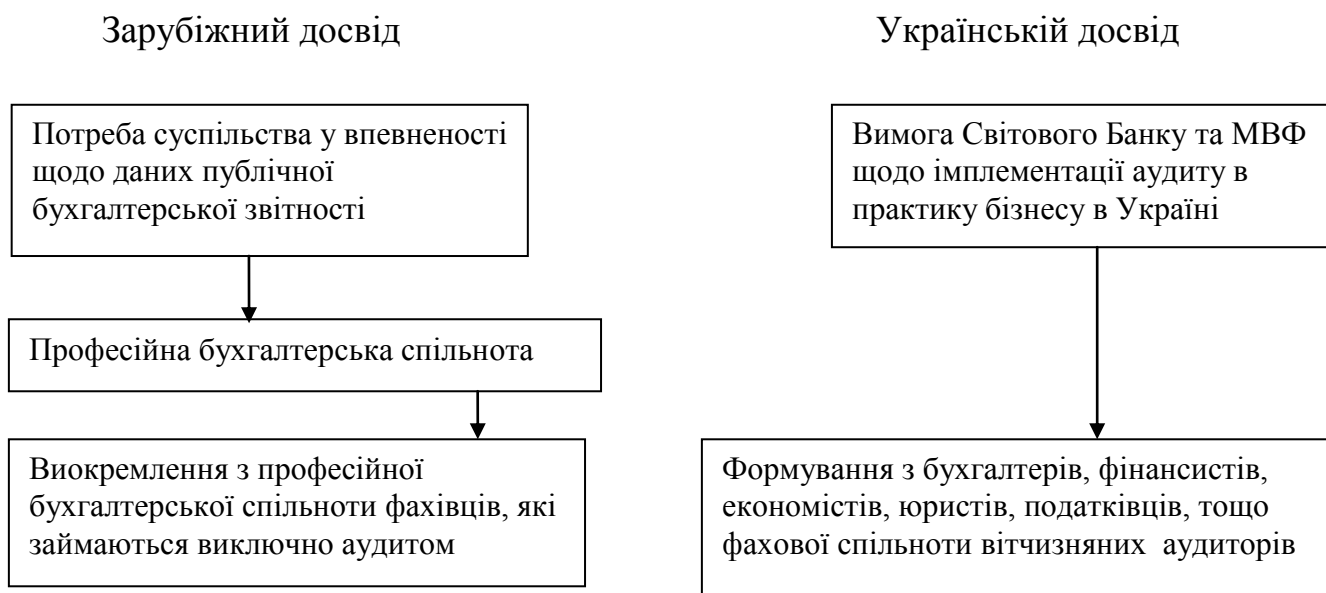


Рис. 2. Етапи формування професійної спільноти аудиторів

Тобто найсуттєвіша різниця в організації аудиту між західними країнами та Україною в тому, що на Заході аудит самоорганізувався як відповідь на суспільну потребу, а в Україні – був організований рішенням Держави під тиском західних донорів країни без урахування потреб суспільства, яких до

речі, на той час і не було взагалі. На нашу думку, може мати право на існування будь яка форма організації аудиту, але все ж на неї суттєвий вплив має його базовий принцип – професійна незалежність від замовника, що в певній мірі відповідає і побажанням користувачів аудиторських послуг.

Аналіз вітчизняної аудиторської практики свідчить, що професійна незалежність часто стає предметом впливу державних регуляторних органів, особливо на ринку цінних паперів, фінансових послуг та у сфері банківського бізнесу. Саме в цих сферах державні регулятори йдуть найбільш легким (з адміністративної точки зору) шляхом – замість того, щоб встановлювати вимоги до змісту фінансової звітності, що оприлюднюється, вони встановлюють вимоги до аудиторського висновку. Це спонукає аудитора розкривати інформацію, яку не наводить у звітності її емітент. Хибність такого підходу перш за все у втраті формальної ознаки професійної незалежності аудитора в очах як емітента звітності, так і у суспільства (власників). Аналіз досвіду країн Європи з організації аудиторської діяльності та його порівняння з вітчизняним досвідом, дозволили визначити та рекомендувати для впровадження наступну структуру сучасної організації професійної аудиторської діяльності (рис.3).



Рис. 3. Рекомендована організаційна структура складових професійної аудиторської діяльності

Зарубіжний досвід вказує на життєздатність саме такої організації професійної аудиторської діяльності в країнах ринкової економіки. Українською особливістю організації аудиту, з одного боку є, перш за все, відсутність ліцензування та обов'язкового страхування професійних ризиків, з другого – пряме (без урахування національних законодавчих та ментальних особливостей) застосування стандартів аудиту Міжнародної Федерації Бухгалтерів в якості національних. Окрім цього безумовною особливістю організації українського аудиту є відсутність на законодавчому рівні відповідальності професійних організацій аудиторів за фах перед суспільством. Замість них відповідальність за організацію аудиту в країні несе громадська неприбуткова організація – Аудиторська палата України, яка складається з 20 осіб, половина з яких представники державних регуляторних органів.

Вивчення історичного досвіду розвитку незалежного аудиту чітко свідчить, що саме етичні норми професійної поведінки аудиторів, і перш за все, їх професійна незалежність, є фундаментом самої професії. Етика професії є наріжним каменем привабливості аудиторських послуг, їхньої якості.

Проведені дослідження дозволяють виокремити наступні основні етичні принципи як внутрішнього, так і професійного зовнішнього аудиту: **чесність** (професійний аудитор повинен бути відвертим та чесним при наданні професійних послуг), **об'єктивність** (професійному аудитору слід бути справедливим та не дозволяти передсуду або упередженості, конфлікту інтересів або впливу інших осіб, що зашкодить його об'єктивності), **професійна компетентність та належна ретельність** (професійному аудитору слід надавати професійні послуги з належною ретельністю, компетентністю та старанністю; він несе постійний обов'язок з підтримки професійних знань та навичок на рівні, необхідному для надання замовнику або роботодавцю переваг, пов'язаних з використанням професійних послуг компетентної особи), **конфіденційність** (професійному аудитору слід дотримуватись конфіденційності інформації, отриманої в процесі надання професійних послуг та не слід використовувати або розголошувати таку інформацію без належних та визначених повноважень, або якщо відсутнє юридичне або професійне право та обов'язок розкриття цієї інформації), **професійна поведінка** (професійний аудитор повинен діяти таким чином, щоб це відповідало добрій репутації професії, повинен утримуватись від будь-якої поведінки, яка могла б завдати цій репутації шкоди).

Але практична реалізація цих принципів в сучасних умовах вітчизняного суспільства та державного регулювання вкрай важка. При цьому слід зважати і на аксіоматичне твердження про буття, яке визначає свідомість. Перш за все свідома необхідність у високо професійних послугах аудитора з боку представників бізнес-середовища країни, є одним з визначальних чинників розвитку аудиторської діяльності саме на базі основних принципів професійної етики.

Аудиторська практика тим якісніше, чим вище її наукове забезпечення. Аналізуючи зарубіжну практику наукових досліджень та їх впровадження в практичну діяльність аудиторів, слід зауважити, що вона має суттєві



відмінності від вітчизняної. Зазвичай реальним замовником виступають так звані «великі аудиторські фірми», які безпосередньо фінансують наукові дослідження. На таких замовників працює або академічна наука, або наукові підрозділи громадських професійних організацій бухгалтерів та аудиторів. Відповідно до апробації результатів дослідження підключаються члени таких професійних організацій. Після апробації отримані результати використовуються перш за все на фірмах-замовниках та передаються для використання професійному загалу. Вітчизняна ситуація дещо інша. Дослідження генезису української наукової думки за 15 років існування аудиту в Україні дозволяють зробити певні висновки, хоча така класифікація дещо умовна.

По-перше, піки публікацій та активності науковців і практиків приходяться на періоди, коли в державі приймаються важливі для аудиту рішення: закон про аудиторську діяльність, прийняття національних нормативів аудиту, перехід на міжнародні стандарти аудиту в якості національних, започаткування контролю якості аудиторських послуг. Відповідно й шли відгуки вчених на ці виклики часу.

По-друге, спостерігається певна диференціація наукового загалу щодо аудиту. За нашими спостереженнями у 45-55% публікацій вітчизняних вчених аудит сприймається як даність, відсотків 35-40, осмислюючи необхідність аудиту намагаються пристосувати методи та процедури аудиту до колишньої ревізії часів СРСР; останні 10-15% зосередилися на критиці аудиторської практики в Україні (при цьому чисельність таких публікацій поступово але невпинно зменшується).

По-третє, з розвитком професійного аудиту наукові інтереси зміщуються у сферу аудиторської практики та контролю якості аудиторських послуг (табл.2).

Таблиця 2

**Аналіз змісту публікацій та тез виступів на науково-практичних конференціях, які проводили АПУ та САУ у 1998-2008 рр.**

Направленість та зміст публікації	1998-2000 роки	2001-2004 роки	2005-2008 роки
1	2	3	4
Популяризація стандартів аудиту	80-85 %	5-10%	до 5%
Критика стандартів аудиту	8-10%	5%	5-10%
Проблеми застосування стандартів аудиту до виконання конкретних завдань		60-65%	45-50%
Критика організації аудиторської діяльності в цілому в Україні		10-15%	до 5%
Постановка питань щодо контролю за якістю аудиторських послуг		2%	25%
Інше	3-5%	3%	5%

Як бачимо, пальму першості все ще утримує проблема щодо конкретного застосування положень стандартів аудиту та норм професійної етики до окремих завдань чи послуг, що надають аудитори. Зменшується критичний

аналіз організації професійного аудиту та зростає увага до контролю якості. Така ситуація є віддзеркаленням адміністративних рішень АПУ, які приймаються для подальшого розвитку аудиту в Україні. На жаль можна констатувати відсутність конкретних наукових розробок та пропозицій з боку науковців для впровадження в практику професійного аудиту, що приводить до низького рівня наукового забезпечення аудиторської практики в країні.

В третьому розділі **«Аналіз стану професійного аудиту в Україні»** розглянуто правове поле аудиту та стан і розвиток аудиторських послуг в країні за останні 10-15 років існування незалежного аудиту.

До групи регуляторних документів з питань аудиторської діяльності на сьогодні слід віднести: закони України, рішення регуляторних органів державної виконавчої влади, стандарти аудиторської практики та кодекс професійної етики, рішення Аудиторської палати України. На дату завершення дослідження в країні у 95 законах та у 1118 рішеннях і постановах регуляторних органів, згадувалися терміни «аудит», «аудиторська перевірка», «аудитор». З огляду на перманентне законотворення ця величина не є константою, але аналіз суті законодавчих документів свідчить про наступні напрямки поширення аудиту в країні : а) державний технічний нагляд (сертифікація, пробірний нагляд, технічний та технологічний нагляд) ; б) державний контроль в бюджетній сфері; в) екологічний контроль, г) фінансовий контроль ; державний контроль та регулювання окремих сегментів ринку (ринок цінних паперів, ринок фінансових послуг, ринок банківських послуг). При цьому слід констатувати, що ідентичні контрольні заходи здійснюються під різними термінологічними визначеннями – «ревізія», «інспектування», «міжнародний аудит», «аудит ефективності», тощо.

Таке розмаїття ревізій та «аудитів» на нашу думку шкодить розумінню суті незалежного професійного аудиту у суспільстві, вводить в оману користувачів результатами перевірок або інших послуг, розмиває на рівні учасників бізнес-процесів принцип професійної незалежності аудиту. Це вимагає нагальної уніфікації термінології та розмежування видів контролю в бізнес-середовищі, що нами і пропонується у розділі 5 роботи.

Аналіз ринку аудиторських послуг в Україні свідчить про початок певних зрушень та структуризації його учасників. З боку пропозиції на ринку представлено умовно чотири групи: аудиторські фірми «останньої четвірки», українські аудиторські фірми так званого «реального сектору», середні та малі аудиторські фірми країни, приватні підприємці-аудитори. Результати діяльності аудиторських фірм та аудиторі віддзеркалюють стан вітчизняної економіки.

Перш за все слід вказати на факт диференціації українських аудиторських фірми (перш за все за обсягом наданих послуг та доходів) за регіональними джерелами концентрації капіталу та ділової активності. Стабільно на першому місці знаходяться такі регіони, як Київський, Дніпропетровський, Донецький та Харківський. У другій групі представлено Львівський, Одеський, Запорізький регіони. Третя група – Полтавський, Луганський, Івано-Франківський регіони та АР Крим. Всі інші регіони складають четверту групу. Аналіз показує певну флуктуацію регіонів між групами, але вона не впливає на

загальний висновок в цілому по країні. Саме аудиторів, що надають професійні послуги у регіонах першої та другої груп і формують реальний сектор українського ринку аудиторських послуг.

Постійно змінюється чисельність сертифікованих аудиторів що також можна пояснити спадами та підйомами у економіці та регуляторним впливом Законодавця на обов'язковість аудиту в країні (табл.3).

Таблиця 3

**Динаміка чисельності аудиторів в Україні**

Роки	1994	1995	2000	2005	2006	2007
Чисельність	934	1791	3083	3168	3216	3089

Слід вказати і на дуже повільне зростання середнього розміру аудиторської фірми: у 1999 році він складав 1.34 особи; у 2000 р.- 1.53, у 2007 р.- 1.86. Наприклад, в Російській Федерації, де численність аудиторських фірм приблизна аналогічна Україні, середня чисельність аудиторів вже багато років коливається в межах 5.2 – 6.5 осіб. Це свідчить про те, що українській аудит ще неможливо визнати професійним з точки зору бізнес-практики, яка вимагає наявності не тільки штатного аудиторського персоналу, а і штатних маркетологів ринку професійних послуг та їх замовників, персоналу з інформаційного та технічного забезпечення, фахівців з права, тощо. Підтвердженням цього є загальні показники діяльності аудиторських фірм на ринку професійних послуг (табл.4).

Таблиця 4

**Основні показники ринку аудиторських послуг**

Показники	2006 рік	2007 рік	Різниця
1.Кількість наданих звітів до АПУ, одиниць	2 111	2 283	172
2.Кількість замовлень, одиниць	25 756	26 327	571
3.Фактичний обсяг наданих послуг, тис.грн.	278365.0	392385.4	114020.4
4.Середня вартість одного замовлення, тис.грн.	10.8	14.9	4.1
5.Кількість замовлень на одного суб'єкта аудиту, одиниць	12.2	11.5	-0.7
6.Середній дохід на одного суб'єкта аудиту, тис.грн.	131.9	171.9	40,0

Важко визнати одне замовлення на місяць в якості показника реальної підприємницької діяльності. Тому і ринок вітчизняного аудиту також диференціювався (табл. 5). Необхідно звернути увагу на наступні показники. По-перше, це кількість фірм, які реально протягом року не працювали взагалі.

Хоча зростання всього +0.4%, але сама по собі тенденція є негативною. По-друге, спостерігається продовження диференціації аудиторських фірм за обсягом доходів. Таке розшарування суб'єктів аудиту може створити ілюзію наявності конкуренції, але її реальне проявлення – виключно в зниженні вартості аудиторських послуг невідповідно до міри відповідальності за їхні результати.

Видно, як на ринку чітко виокремилася група аудиторських фірм та приватно практикуючих аудиторів, річні валові доходи яких знаходяться в інтервалі від 10 до 200 тисяч гривень. Саме ці фірми і складають реальний сектор ринку професійних послуг в країні, бо їх майже біля 60% від загальної кількості суб'єктів аудиту. При цьому здійснилася зміна на користь фірм з більшим розміром доходу – їх кількість виросла на 70 при тому, що кількість суб'єктів аудиту з меншим доходом зменшилася на 25. Зросла і частка так званих «великих українських аудиторських фірм», річний дохід яких знаходиться в інтервалі від 500 000 до 1 000 000 гривень – на 35 фірм їх стало більше. Також збільшилася на 13 одиниць і кількість іншої частини цієї групи, доходи яких знаходяться в інтервалі від 1 до 10 млн. грн. При цьому у загальному доході частка таких так званих «великих українських аудиторських фірм» коливається у розмірах від 6 до 7,7%.

Таблиця 5

**Характеристика структури ринку аудиторських послуг за 2006-2007 роки**

Інтервал вибірки за обсягом наданих послуг, тис.грн.	2006 рік		2007 рік		Різниця	
	Кількість суб'єктів	Частка %	Кількість суб'єктів	Частка %	Кількість суб'єктів	Частка %
1	2	3	4	5	6	7
0	127	6.0	146	6.4	19	0.40
0.1-1.0	20	0.90	21	0.92	1	0.02
1.1 – 10.0	174	8.20	154	6.75	-20	-1.45
10.1- 100.0	923	43.70	898	39.33	-25	-4.37
100.1 – 200.0	330	15.60	400	17.52	70	1.92
200.1-300.0	197	9.30	218	9.55	21	0.25
300.1-400.0	105	5.00	130	5.69	25	0.69
400.1-500.0	100	4.70	132	5.78	32	1.08
500.1- 1 000.0	85	4.00	120	5.26	35	1.26
1000.1- 10 000.0	43	2.00	56	2.45	13	0.45
Більше 10 000.0	2	0.10	3	0.13	1	0.03
«Велика четвірка»	4	0.20	4	0.22	0	0.02
Всього	2111	100.00	2283	100	172	0.30

Про те, дослідження середньої вартості однієї послуги одночасно свідчить, що її певне зростання забезпечили саме «великі українські фірми», коли в інших фірмах в цілому середня вартість послуг або залишилася на рівні минулого року, або зменшилася, при рості кількості виконаних замовлень. Тобто, загальна маса аудиторських фірм стала працювати більше, але за менші гонорари.

Узагальнення результатів аналізу ринку професійних послуг дозволяє зробити наступні висновки:

1. В Україні мають місце ознаки ринку професійних аудиторських послуг: існує пропозиція, різноманітна за ціною, встановлено певний перелік видів послуг та вільний їх вибір, є певне коло замовників, визначених законодавчо як обов'язкових (за предметом аудиту), має місце конкуренція за замовлення.

2. Замовники аудиторських послуг сконцентровані в місцях концентрації капіталу - це столичний та промислові регіони та центри країни.

3. Структура замовлень та вартість послуг, що сплачується замовником фіксує факт, що ініціативний аудит в 5 і більше разів перевищує обов'язковий аудит фінансової звітності. Це може свідчити або про формальність останнього (бо він здійснюється для державних регуляторних органів), або про початок змін в середовищі замовників стосовно розуміння корисності аудиту для управління.

4. Розшарування регіонів на умовно заможні (з високою діловою активністю та концентрацією капіталу) та незаможні віддзеркалюється і на суб'єктах аудиторської діяльності. Відповідно диференціюється і вартість аудиторських послуг за регіональними ознаками та сама структура аудиторського загалу, де чітко спостерігається превалювання приватних аудиторів над аудиторськими фірмами саме в умовно незаможних регіонах.

5. Аудит поки що не став ще стабільним та прибутковим бізнесом. Лівова частка українських аудиторських фірм за кількістю штатних робітників не перевищує 2 осіб, не має постійного службового приміщення (зависока для них орендна плата), не мають вільних фінансів щоб активно удосконалювати свої професійні знання (участь у науково-практичних конференціях, семінарах, тренінгах), вони не мають можливості тримати у штаті різних за спеціалізацією фахівців.

Аналіз структури замовлень на аудиторські послуги свідчить, що аудит (завдання з надання впевненості) не є на сьогодні основним джерелом доходів вітчизняних аудиторських фірм. Основні доходи суб'єкти аудиту в Україні отримують перш за все від надання супутніх професійних послуг. Тому значна частка вітчизняних аудиторів, особливо тих фірм де існує фізично тільки одна особа – директор аудиторської фірми, утримуються на професійному ринку завдяки наданню аутсорсінгових послуг з ведення бухобліку та податковому консультуванню.

В Україні Законодавець був і залишається єдиним реальним регулятором та стимулятором розвитку аудиту в країні. Західна практика, коли відносини між замовниками та користувачами аудиторських послуг та їх виконавцями – незалежними аудиторами, історично базуються на суспільному інтересі та

попиті, регулюються технічними стандартами або етичними нормами професії, поки ще не прижилася в країні.

У четвертому розділі дисертації «**Внутрішній аудит та його перспективи в Україні**», розглянуто місце та роль внутрішнього аудиту в системі управління та зосереджена увага на проблемах імплементації внутрішнього аудиту у вітчизняну управлінську практику.

Внутрішній аудит відомий у світі вже декілька десятків років. В Україні внутрішній аудит тільки народжується, звідки виникають проблеми з його ідентифікацією та визнанням. Проведений аналіз історії становлення внутрішнього аудиту свідчить, що визначальними чинниками необхідності служби внутрішнього аудиту є розширення обсягів та напрямків бізнесу та його ускладнення. При цьому це стосується перш за все корпоративних підприємств, де виникає об'єктивна необхідність посилення контролю над бізнесом або з боку виконавчої влади (вищим керівництвом) або законодавчої (зборів акціонерів).

Слід чітко розуміти, що внутрішній аудит є невід'ємною частиною системи внутрішнього контролю і виконує в системі управління наступні завдання: нагляд за дотримання законів, внутрішніх норм та правил; збереження та захист активів підприємства та власників; контроль за оптимальним використання ресурсів; визначення та попередження ризиків бізнесу; забезпечення достовірності та повноти інформації і звітності; дотримання виконавчої дисципліни персоналом; забезпечення та сприяння виконанню планів та досягненню мети діяльності підприємства. З огляду на вказані завдання, у вітчизняного управлінського корпусу складалося враження, що внутрішній аудит є дублером системи внутрішнього контролю. Насправді система внутрішнього контролю є об'єктом уваги внутрішнього аудиту через відстеження потенційних ризиків бізнесу.

У законослухняному суспільстві прийнято вирішувати суперечки між учасниками ринку в судовому порядку. Західна управлінська практика ризики пов'язують перш за все з судовими позовами, структура яких дещо різниться між США та Європою. Тому відповідно ризики бізнесу визначаються за характером позовів та структурою позивачів. Порівняння позовів між Європою та США свідчить про наступне: у США 46% всіх позовів подають акціонери, у Європі – 28.8%; відповідно конкуренти подають 9% та 3.2%; споживачі товарів, робіт, послуг - 14% та 6.1% ; власні співробітники позиваються до роботодавця – 25% та 8.3%; регуляторні державні органи -2% та 53.2% ; інші позови складають 4% та 0.4%. Це свідчить що ризики бізнесу можуть диференціюватися від різних чинників, таких як позиція Держави щодо бізнесу, громадської активності населення та працівників, активною позицією власників щодо використання їхнього капіталу, тощо. На жаль, вітчизняна статистика носіїв ризиків відсутня, що унеможлиблює порівняння. Але є можливість порівняти самі ризики, які визначає управлінський персонал (табл.6). Проведене порівняння вказує на те, що вітчизняний менеджмент вважає головним носієм потенційних ризиків для бізнесу перш за все дії персоналу (55%), по друге – фіскальні перевірки з боку державних

контролюючих органів (30%). У американських управлінців зовнішній фіскальний контроль взагалі не фігурує в якості ризиків бізнесу, а от персонал та його діяльність, складає до 70%. Перевищення вітчизняної проблеми шахрайства персоналу (25%) над аналогічною у США (15%) пояснюється, з одного боку, стабільністю американського законодавства та більшим рівнем законслухняності у суспільстві; з другого – перманентним станом реформування суспільних, економічних та політичних відносин в Україні.

Таблиця 7.

**Порівняння визначення ризиків для бізнесу, як предмету уваги внутрішнього аудиту**

Менеджери в США	%	Управлінці в Україні	%
Помилки та упущення персоналу	70%	Державні фіскальні перевірки	30%
Шахрайство персоналу	10%	Рейдерство	15%
Стихійне лихо	10%	Шахрайство персоналу	25%
Хакери	5%	Помилки персоналу	18%
Інше	5%	Відсутність дисципліни виконання	12%

В ході дослідження нами були визначені три класи та сім конкретних сфер загроз для сучасного вітчизняного бізнесу, до яких ми віднесли: **загрози першого класу** (повна або часткова втрата права власності, повна або суттєва за розмірами втрата активів, як власника так і юридичної особи; втрата ринку збуту або його сегменту; втрата іміджу фірми на ринку та у суспільства /негативний бренд/; втрата /або обмеження/ свободи посадової особи /власника/); **загрози другого класу** (неконтрольований початок втрати бізнесу; вірогідність банкрутства; втрата ключового персоналу або розлад у колективі виконавців; суттєві проблеми з платоспроможністю); **загрози третього класу** (падіння динаміки показників діяльності; наявність непередбачених фінансових втрат або втрат активів; витік конфіденційної інформації).

До сфер, де вказані загрози виникають, нами визначено: відношення з третіми особами в ході господарської діяльності, сфера мікроекономіки: практика управління, сфера обліку; сфера внутрішнього контролю, сфера інформаційного забезпечення управління, сфера кадрового забезпечення.

Дослідження вітчизняного досвіду внутрішнього аудиту свідчить, що зовнішні чинники загроз безпеки бізнесу в цілому: на 80% - відомі, на 60% - розуміються, та на 75% враховуються при прийнятті управлінських рішень. При цьому з усього розмаїття загроз управлінські посадовці проінформовані про 80-95 % їхніх носіїв чи чинників. Інша ситуація відносно внутрішніх факторів загроз бізнесу. Такі фактори на 30-45% - відомі, на 50% - розуміються, але лише на 25-30% враховуються в ході управлінської діяльності.

Тобто їх значущість сучасними управлінцями ще адекватно не оцінена. Дослідження показало, що головна причина в тому, що керівники більш орієнтовані на загрози зовнішні, які мають більш поширену інформацію у суспільстві. При цьому, зазвичай зовнішні загрози мають виключно об'єктивний характер і не піддаються впливу чи протидії на рівні системи управління підприємством.

На відміну від аудиту зовнішнього, впровадження внутрішнього аудиту в українську управлінську практику здійснюється повільніше. Головний чинник – відсутність законодавчого регулювання даного процесу. На сьогодні в Україні лише у банківській сфері впроваджено внутрішній аудит, як обов'язковий елемент системи внутрішнього контролю (з 1996 р.). Поступово внутрішній аудит поширюється і на сферу ринку фінансових послуг (кредитні спілки, пенсійні фонди).

Дослідивши вітчизняний досвід впровадження внутрішнього аудиту, ми дійшли до висновку, що його ефективне використання в системі управління можливо при одночасному дотриманні наступних вимог: **системність** (внутрішній аудит є елементом системи внутрішнього контролю та окремою підсистемою з певним рівнем професійної незалежності), **типізація** (бізнес - процесів, процедур, документів, відношення до внутрішнього аудиту та контролю), **регламентація** (поточних дій, екстремальних дій, взаємозаміни виконавців, прав, обов'язків персоналу), **делегування повноважень, система взаємної інформованості, вмотивованість персоналу, професіоналізм внутрішніх аудиторів, прогнозування можливих ризиків та перешкод**.

Слід визнати, що на сьогодні внутрішній аудит є сигналізатором про потенційні ризики для бізнесу як зовні, так і з середини. Ефективність функціонування внутрішнього аудиту не доцільно вимірювати у грошовому еквіваленті, вона – в рівні безпеки бізнесу, обґрунтованості та адекватності управлінських рішень, надійності персоналу фірми, дієвості системи внутрішнього контролю.

Підрозділ внутрішнього аудиту підпорядковується вищому наглядовому органу, або вищому органу управління, але склад аудиторів (особливо керівництво підрозділу) визначається або змінюється виключно з волі власників (зібрання власників, зборів акціонерів). При цьому слід мати на увазі, що підрозділ внутрішнього аудиту не замінює собою ревізійну групу, службу безпеки, бухгалтерію чи фінансовий відділ, він тісно співпрацює з ними.

Необхідність організації підрозділу внутрішнього аудиту визначається виключно власниками бізнесу, але дослідження свідчить, що не всім підприємствам необхідні такі структури – інколи ефективніше запросити зовнішнього аудитора (аудиторську фірму) для вирішення конкретних проблем чи питань.

Імплементация внутрішнього аудиту в контрольну практику в Україні тільки починається, існує недостатність як наукових розробок з цього питання, так і загальне не розуміння внутрішнього аудиту вищим менеджментом та власниками. При цьому вже сьогодні в країні існує реальна можливість



створення державного внутрішнього фінансового аудиту (концепція трансформування державної контрольно-ревізійної служби, казначейства та податкової інспекції), доцільність якого ще не визначена. На нашу думку такий підхід помилковий і може звести на нівець саму ідею внутрішнього аудиту не тільки в межах системи управління суб'єктом господарювання, а і у суспільстві в цілому.

На даному проміжку часу найбільш актуальним для вітчизняної практики управління є становлення перш за все системи внутрішнього контролю. Наявність останнього є, на нашу думку, обов'язковою умовою наступного впровадження внутрішнього аудиту.

З огляду на перспективність впровадження внутрішнього аудиту у практику управління, актуалізується необхідність його теоретичного обґрунтування та законодавчого забезпечення. В такому випадку імплементація внутрішнього аудиту пройде без помилок та буде максимально доречна та ефективна за своїми наслідками.

Розділ 5 **«Концептуальні основи розвитку професійного аудиту»** присвячено визначенню засад побудови національної системи професійного аудиту в країні, розвитку та впровадженню системи внутрішнього контролю якості аудиторських послуг. Нами запропоновано подальшу побудову ринку професійного аудиту на таких принципах, як регламентація, уніфікація, спеціалізація, якість.

Національною особливістю щодо будь-яких інновацій в країні або суспільстві є ініціація відповідних змін з боку вищого органу влади, що у свою чергу підкріплено конкретним законодавчим актом. На відміну від західноєвропейської чи американської ментальності, орієнтованої на особисте право людини, пострадянській етнос поки що традиційно та історично краще сприймає колективну форму існування при абсолютному керівництві органом вищої влади, навіть обраному згідно демократичних принципів. Відповідно і імплементація аудиту необхідна «зверху», як обов'язковий елемент ринкової економіки. Такий підхід вимагає наявності єдиного законодавчого акту країни про аудит в Україні.

Ми пропонуємо щоб базовими елементами такого закону стали наступні положення, які відповідають правовим аксіомам національної концепції аудиту: визначення аудиту, визначення суб'єктів аудиту та вимог до них, види аудиту, вимоги до аудитора та його кваліфікації, перелік видів аудиторських послуг, відповідальність аудитора за надані послуги, страхування аудиторських ризиків, визначення критеріїв якості професійних послуг, відповідальність аудитора. Саме через державну регламентацію існує можливість створення єдиної національної системи аудиту.

Принцип уніфікації надасть можливість впровадити єдину (потенційно разом з обліком) термінологію аудиторської діяльності максимально наблизивши її до української мови; здійснити уніфікацію загальних аудиторських процедур та видів аудиту. В цілому слід досягти наявності у суспільній свідомості факту, що будь-який контроль має форму аудиту.

Якість аудиторських послуг необхідно забезпечити перш за все через підвищення рівня професійних знань та безперервної системи актуалізації знань практикуючих аудиторів. Нами в роботі запропонована дворівнева система сертифікації аудиторів. Це дозволить здійснювати професійну аудиторську діяльність при широкому колі потенційного кадрового забезпечення з числа аудиторів, сертифікованих по першому рівні. Другий рівень передбачає отримання спеціалізації за сегментами аудиторської діяльності з відповідним правом підпису висновків, що оприлюднюються. В результаті в країні виникає можливість створення єдиної системи аудиту, яка буде уособлювати в собі всі суб'єкти контрольного середовища через функціонування державного, соціального, технічного, фінансового, екологічного, медичного видів незалежного професійного аудиту.

Таким чином, аудит стане перед суспільством певним гарантом реальності інформації про фактичний стан речей, його відповідність законодавству, громадським інтересам та інтересам власників. В цілому наша концепція в певній мірі відповідає світовій контрольній практиці, де окремо функціонують державні, екологічні, фінансові, медичні, технічні аудитори та аудиторські фірми.

Реалізація запропонованої концепції створення національної системи аудиту потребує певного часу. Однак вже зараз необхідно вирішити питання з окремими елементами аудиторської діяльності, які суттєво впливають на розвиток професії та її імідж у суспільстві. Одним з таких елементів є якість аудиту.

Проблема якості професійного аудиту стала актуальною не в Україні, а на Заході, перш за все в США, на початку третього тисячоліття. Підставою для уваги на якість послуг аудиторів стали всесвітньо відомі конфлікти зі звітністю великих або транснаціональних кампаній у формі акціонерних товариств. Як виявилось, фінансова звітність, яку підтверджували незалежні аудитори цих компаній («Енрон», «Пармалат», «Меркс», «Ксерокс» та ряд інших) містила значні викривлення, особливо в частині реального розміру прибутку. Втрати акціонерів вимірювалися сотнями мільйонів, а банкрутство американського енергетичного концерну «Енрон» обернулося крахом однієї з старіших аудиторських фірм у світі – «Артур Андерсен». На сьогодні такі конфлікти продовжуються. В кінці 2008 на початку 2009 у США виявлено гігантську фінансову піраміду інвестиційного фонду Бернарда Медоффа («Madoff Securities»), яка принесла своїм вкладникам по всьому світі до 50 млрд. доларів збитків. В першому кварталі 2009 року, знову ж таки у США, розкрита інша фінансова піраміда SFG (Stanford Financial Group) Р. Стендфорда (sir Robert Allen Stanford), збитки учасників якої попередньо оцінюються у 8 млрд. доларів США. У фінансовій піраміді Р.Стенфорда задіяні учасники (інвестори, вкладники) з 136 країн світу.

Слід вказати, що всю публічну фінансову звітність цих фінансових пірамід перевіряли та підтверджували великі транснаціональні аудиторські фірми, тим самим опосередковано сприяючи поширенню негативного іміджу професії в суспільстві.

Український аудит не має негативних відгуків такого рівня, але проблема якості професійних послуг також має місце і в нашій країні. Про це свідчить тенденція до збільшення скарг на практикуючих українських аудиторів до Аудиторської палати України. Гіпотетично про якість аудиту можна вести мову в тому разі, коли практика застосування етичних принципів професійного аудиту буде максимально співпадати з етичними нормами економічних відносин у суспільстві в цілому. Як висновок – імплементація незалежного професійного аудиту за умов абсолютного дотримання його етичних норм в українську сучасну бізнес-практику поки що не дасть результату, що очікується.

На нашу думку, якість аудиторських послуг – категорія, що перманентно змінюється, в залежності від рівня суспільних відносин та господарської практики країни. Тому підхід до якості аудиту через професійні організації буде самим вірним. В цьому випадку критерії якості визнаються членами організації і слугують певними перевагами при конкуренції на ринку професійних послуг.

Проведений нами аналіз скарг на аудиторів та причин їх виникнення, дозволяє **визначити якість професійних послуг як відповідність процесу їх надання та результату вимогам професійної етики, стандартів аудиту, чинного законодавства.** Тобто, якість повинна формуватися на етапах: отримання відповідної кваліфікації аудиторів та її актуалізації; організації процесу надання послуг – від прийняття замовлення до формування його результатів; функціонування ефективною зовнішньої та внутрішньої системи контролю за якістю професійних послуг з боку професійних аудиторських організацій.

Концептуально система внутрішнього контролю якості аудиторських послуг не повинна абсолютизувати лише дотримання вимог технічних стандартів. Наріжним каменем контролю є перш за все постійне дотримання вимог професійної незалежності в ході аудиторської діяльності, що забезпечує суспільну потребу в послугах професійного аудитора. Загальна концептуальна структура системи документального забезпечення внутрішнього контролю якості повинна мати наступний вигляд (рис.4).



Рис.4. Рекомендована структура документального забезпечення внутрішньої системи контролю якості професійних послуг на аудиторській фірмі

Нами запропонована система документів, впровадження яких в практику аудиторської діяльності повністю забезпечує дієвий внутрішній контроль якості професійних послуг при умові їх дотримання та виконання. В основі такого комплексу документації покладено наступні принципи:

1.Персоніфікація. Встановлюється відповідальність за загальний та індивідуальний результат роботи кожного виконавця; за роботу виконавців – відповідає керівник групи виконавців; за якість послуг – окремих фахівця з групи виконавців або керівник аудиторської фірми (чи спеціально уповноважена особа на фірмі): фахівці відповідають за ті ділянки послуг, які він можуть надати з найвищою якістю; персоніфікуються гонорари кожного з виконавців.

2.Ідентифікація. По кожному замовленню ідентифікуються: загрози професійної незалежності; ризик бізнесу замовника, аудиторські ризики; потенційні загрози фактів шахрайств, або помилок з боку персоналу замовника; суттєвість можливих викривлень; персоналу виконавців на відповідність встановленим ризикам (корелює з персоніфікацією).

3.Системність моніторингу. Для забезпечення дієвості системи внутрішнього контролю якості послуг на фірмі встановлюється: безперервний моніторинг порядку складання робочих документів; визначення змін у розмірах аудиторських ризиків або у розмірі суттєвості виявлених невідповідностей; моніторинг проблемних питань, які потребують внутрішньо фірмового консультування чи навчання виконавців; моніторинг дотримання конфіденційності, незалежності професійних дій та висловлювань кожним окремим виконавцем; обговорення виявлених проблем та шляхів їх вирішення з колективом виконавців замовлень на аудиторські послуги.

Впровадження в практику аудиту запропонованої системи внутрішнього контролю якості створює реальне підґрунтя для переведення аудиту саме на професійну основу.

## **ВИСНОВКИ**

У дисертаційній роботі проведено теоретичне дослідження фундаментальних основ методології і організації професійного аудиту за результатами якого запропоновані напрямки вирішення актуальної науково-практичної проблеми - побудови національної системи професійного аудиту в умовах перехідного періоду від тоталітарної системи управління господарською діяльністю до вільної ринкової економіки. За результатами сформульовано певну низку висновків концептуального, теоретичного, наукового та прикладного характеру, які відображають вирішення завдань дисертаційної роботи у відповідності до поставленої мети.

1.За результатами дослідження доведено, що надшвидка ( з точки зору часу) зміна соціального, політичного та економічного устрою в країні, супроводжувалися еволюційними та більш повільними змінами в контрольному середовищі. Відповідно до цих перетворень трансформувалася і свідомість в суспільстві, яка певним чином міфізувала та абсолютизувала права приватної власності, чим і створила конфлікт інтересів індивідуального власника (або групи корпоративних власників) з інтересами Держави ( Суспільства).

2. Вивчення вітчизняної практики господарювання показало особливе загострення конфлікту інтересів в сфері оподаткування результатів господарської діяльності. Наявність такого конфлікту у бізнес-середовищі країни супроводжувався імплементацією у господарську практику основ ринкової економіки: започаткування бірж, фондового ринку, зростання кількості господарських товариств, випуском в обіг цінних паперів, а в останні роки – приватної підприємницької діяльності фізичних осіб. Не минула країну і поява нових, притаманних ринковій економіці, але невідомих в Україні до того, форм кримінального бізнесу – шахрайство з фінансовими ресурсами, фінансовими «пірамідами», інвестиційними шахрайськими обладнаннями з нерухомістю, валютними спекуляціями, кримінальними схемами відшкодування з бюджету податку на додану вартість, тощо. В цій ситуації актуалізувалась необхідність дієвості контролю в країні.

3. Контрольне середовище країни трансформувалося разом з суспільством. В тоталітарному суспільстві контроль завжди сприймався ознакою влади, носив більш каральний нахил, за його результатами певним чином поновлювалася соціальна справедливість в контексті моральних цінностей, які існували на той час в країні. Ретроспективний аналіз показав, що базовими складовими контрольного середовища були: жорстко детермінована та певним чином уніфікована система бухгалтерського обліку, побудована на інструкціях, обов'язкових до виконання; структурована вертикаль системи управління діяльністю суб'єктів господарювання; практично єдина (або домінуюча) форма власності – державна; єдина ідеологічна парадигма.

З переходом до ринкових засад економіки в контрольному середовищі країни з'явилася нова форма фінансового контролю – незалежний аудит, який було штучно імплементовано у практику національного контролю в 1993 році. Вона принципово відрізнялася від інших форм контрольної діяльності, що існували до того в країні. Ця відмінність - у професійній незалежності від замовника послуг, оплатою таких послуг самим замовником, професійною бізнесовою діяльністю.

На тлі державної ревізії, «народного контролю», «робітничого контролю», відомчого та міжвідомчого контролю, професійний незалежний аудит став абсолютною новелою в контрольному середовищі, що і визначило наступний вектор його розвитку. Окрім цього не можна не вказати на зміни фундаментальної основи контрольного середовища – системи бухгалтерського обліку, яка за часів тоталітарних методів управління економікою, виконувала подвійну загальну функцію управління - облік та контроль, та базувалася на чітких правилах.

Трансформація обліку, його перебудова на базі принципів, легалізація права бухгалтера на креативне мислення щодо фактів господарювання, принцип превалювання суті над формою, ці та інші новели в бухгалтерському забезпеченні системи управління, практично звели нанівець контрольну функцію обліку, що особливо негативно в умовах корумпованості та кримінальності практики бізнесу. До цього додається і перманентне законотворче регулювання господарської діяльності, оподаткування, яке також

має суттєві протиріччя і дозволяє здійснення безлічі індивідуальних інтерпретацій, як управлінським персоналом, так і зовнішніми контролерами.

4. Проведене дослідження фундаментальних теоретичних засад аудиту та їх екстраполяції в українське бізнес-середовище виявило новий вид конфлікту інтересів між суб'єктами аудиту та учасниками господарської діяльності в країні. По-перше, високий рівень криміналізації та корумпованість відносин у бізнес-середовищі апріорі не корелювали з такими теоретичними основами аудиторської діяльності, як чесність, об'єктивність, належна майстерність та ретельність, конфіденційність, професіоналізм. По-друге, суспільство не відчувало потреби у незалежній аудиторській думці і сприймало аудит як даність державному регулюванню бізнесу. Ця ситуація обтяжується суттєвою недовірою бізнесу до Держави, як його регулятора, особливо у сфері легалізації комерційної або іншої діяльності та оподаткування результатів господарювання. Поширення величезної диференціації населення за розмірами доходу, викликали у більшості суспільства сумніви щодо доцільності та ефективності як контролю взагалі, так і у необхідності незалежного аудиту.

Але саме професійна незалежність аудиторів, при елементах політичної заангажованості державного фіскального контролю, надала змогу професії впровадитися в контрольну сферу. Тому слід чітко визнати, що аудит, як професійна діяльність у контрольному середовищі України склався та набирає розвитку, а у суспільстві поступово зростає розуміння його корисності.

5. Аналіз зарубіжного досвіду розвитку аудиторської діяльності дозволив прийти до висновку, що аудитом (як фахом) на початку його становлення опікувалися громадські організації професійних бухгалтерів різних організаційних форматів. На сьогодні до них додалися державні регуляторні органи (за звичай це міністерства фінансів або юстиції відповідної країни). В Україні з початку імплементації аудиту у бізнес-середовище, головним регулятором його професійної діяльності стала Аудиторська палата України, яка по суті не є громадською організацією, а скоріше працює як недержавний орган виконавчої влади. Палата на сьогодні поєднує в собі як елементи законодавця, так і виконавця по відношенню до аудиторського загалу, одночасно маючи певні ознаки громадського нагляду за аудиторською діяльністю. Слід вказати, що для країн, які знаходяться у стані безперервної трансформації суспільних відносин, передача регуляції аудиторської діяльності недержавній громадській організації є єдиним вірним шляхом для впровадження аудиту.

Проведене дослідження дає можливість з впевненістю констатувати, що саме завдяки роботі Аудиторської палати України аудит в країні перетворився на професійну діяльність, яка базується на фахових етичних принципах та технічних стандартах, розроблених Міжнародною Федерацією Бухгалтерів та прийнятих палатою в якості національних. Однак не можна не вказати і на тенденцію впливу на аудит з боку Законодавця. За останні 2-3 роки існувало більше 7 різних законодавчих ініціатив, за якими аудит в тій чи іншій мірі намагалися впровадити у різні сфери бізнес-середовища, спостерігаються намагання екстраполяції не суті, а саме терміну «аудит» на такі сфери

господарської діяльності (окрім традиційного бухгалтерського обліку та звітності), як екологія навколишнього середовища; споживання електроенергії; дотримання вимог пенсійного законодавства; сертифікація технічних приладів; податкова звітність; тощо.

Одночасно необхідно вказати і на негативні моменти, коли механічне перенесення саме термінології з професійного аудиту на контрольні процедури в різних сегментах середовища контролю, викривляють сутність незалежного професійного аудиту та вводять в оману суспільство щодо призначення аудиторської діяльності взагалі. Особливо в випадках збереження разом з аудитом таких термінів як ревізія, інспектування, кабінетний аудит, і т.п., які стосуються того ж предмету уваги, що і при аудиті.

6. Системне дослідження підтвердило, що певну трансформацію пережила і вітчизняна наукова думка щодо аудиту та його місця в бізнес-середовищі країни. Її розвиток пройшов шлях від нерозуміння необхідності аудиту взагалі, через намагання трансформувати колишню систему соціалістичного контролю в формат аудиту до визначення шляхів найкращого впровадження стандартів аудиту у вітчизняну професійну практику та вирішення проблем якості професійних аудиторських послуг. Але результати дослідження свідчать, що рівень наукового забезпечення аудиторської діяльності в Україні поки що не повністю задовольняє потреб аудиторської практики.

На сьогодні актуальним для аудиторської практики залишається визначення та наукове обґрунтування рівня суттєвості потенційних невідповідностей у інформації, що досліджується аудитором. З огляду на превалювання фіскального ухилу практики державного контролю за бізнесом, нами запропоновано для аудиторської практики обрання критерію суттєвості, що базується на правових та економічних негативних наслідках для замовника аудиторських послуг, з боку третіх осіб (потенційний ризик санкцій).

Для цілей вітчизняної аудиторської практики ми пропонуємо визначити суттєвість як виявлені аудитором невідповідності ( кількісні або якісні) між фактичними та встановленими (законодавчо або внутрішньою регламентацією) значеннями параметрів предмету перевірки(аудиторського дослідження), які за своєю суттю або кількісними розмірами створюють потенційні негативні економічні чи правові загрози для об'єкта перевірки (відповідальної за інформацію сторони), персоналу управління, власника (власників). Це визначення слід розповсюдити на всі види ризиків бізнесу, але перш за все на легітимність господарської діяльності в усіх її видах; на ведення обліку та складання фінансової звітності, що оприлюднюється; на облік та розрахунки з Державою по податках та платежах; на дії управлінського персоналу щодо власності ,наданої йому у управління; на результати діяльності об'єкта перевірки.

7. Порівняльний аналіз методологічної бази радянського контролю та незалежного аудиту дозволив дійти висновку про їх практичну ідентичність за рахунок використання основних загально наукових та спеціальних методів дослідження об'єкту та предмету уваги. Єдина відмінність аудиту лежить скоріше у правовій сфері – це право аудитора на власне професійне судження,



не обтяжене вказівками чи методичними рекомендаціями вищих органів управління об'єкта перевірки чи Держави, тобто принцип професійної незалежності.

Щодо впровадження у практику бізнесу та організації аудиторської діяльності, то вона в Україні відрізняється від західної практики. Історичний шлях розвитку аудиту на Заході здійснювався на основі суспільного попиту на професійні послуги незалежних аудиторів. Створені, як відповідь на попит, професійні об'єднання бухгалтерів взяли на себе певну частку відповідальності за фах перед суспільством.

В Україні ситуація інша: примусова імплементація аудиту в контрольне середовище України – створення законодавчої бази для здійснення аудиторської діяльності – намагання окремих відомств регулювати вимоги до результатів аудиторських послуг. Такий шлях унеможливив вплив громадських аудиторських та бухгалтерських об'єднань країни (а всеукраїнських об'єднань зараз 5, з яких два – об'єднання внутрішніх аудиторів, а інші три - зовнішніх незалежних бухгалтерів та аудиторів). Тому в країні практичним реальним регулятором аудиторської діяльності з початку його імплементації залишається Аудиторська палата України а головним законодавцем – Держава.

Практика державного регулювання незалежного професійного аудиту, на нашу думку, не може бути ефективною за конкретних умов часу та місця впровадження аудиту в сферу фінансового контролю або в інші сфери бізнесу. Тому нами пропонується делегування права регулювання окремих сегментів аудиторської діяльності до професійних громадських організацій. Такими сегментами повинні стати підготовка аудиторів до сертифікації, організація підвищення кваліфікації, зовнішній контроль якості аудиторських послуг.

8. Діяльність аудиторів в Україні поступово почала отримувати всі риси ринку професійних послуг. Аналіз показників останнього свідчить про такі тенденції, як: певна стабілізація чисельності учасників ринку, швидке (особливо за останні два роки) розшарування аудиторських фірм на три типи (з умовним визначенням як «успішні», з річним доходом більше 1 млн. грн.; «середні» – з доходом від 0,5 до 1 млн. грн. на рік; та «реальні» - з доходом від 200 до 500 тис. грн. на рік). Саме фірми цих трьох груп і складають реальний сектор ринку професійних аудиторських послуг.

За результатами дослідження необхідно констатувати, що найбільш успішні з фінансової точки зору фірми зосереджені в містах концентрації капіталу та ділової активності країни. В інших регіонах доходи аудиторських фірм суттєво менші за обсягом при певній більшій кількості замовлень.

В багатьох регіонах неадекватно низька вартість аудиторських послуг не корелює з потенційною відповідальністю аудитора за їхній результат. Одночасно відмічається тенденція збільшення кількості аудиторських фірм, які взагалі протягом року не надавали будь-яких професійних послуг, що говорить про початок певного зменшення кількості замовників на ринку аудиторських послуг.

Такий стан ринку свідчить про необхідність впровадження механізмів його певного регулювання, перш за все за рахунок встановлення мінімального

обсягу витрат праці на типові замовлення, диференціації вартості послуг в залежності від складності замовлення та ризиків, які присутні; започаткування у аудиторську практику страхування професійних ризиків.

9. Дослідження внутрішнього контролю виявило практичну відсутність ознак його системності, особливо на підприємствах приватного сектора бізнесу, послаблення такого контролю в підприємствах державного сектору економіки та у підприємствах зі змішаною формою власності (державною та приватною). В Україні єдина система, де внутрішній контроль в певній мірі відповідає сучасним вимогам, це банківська система. Саме з банківського сектору і почав впроваджуватися в практику вітчизняного управління внутрішній аудит. На сьогодні внутрішній аудит тільки починає розповсюджуватися на різні сфери та сегменти бізнес-середовища: серед корпоративних систем, серед межових фірм, серед фірм – учасників ринку фінансових послуг. При цьому внутрішній аудит сприймається дещо викривлено, знову ж таки з причини нерозуміння власниками та менеджментом його мети та завдань.

Системне дослідження зарубіжного досвіду та існуючої вітчизняної практики впровадження в управління внутрішнього аудиту дозволило сформулювати та запропонувати практиці управління принципи його організації. По-перше, певна професійна та адміністративна незалежність, коли відповідний підрозділ підпорядковується виключно вищому органу управління – зборам засновників або акціонерів. По-друге, визначення головною метою внутрішнього аудиту зовнішні та внутрішні загрози бізнесу. По-третє, встановлення пріоритетних для сучасної вітчизняної системи управління, завдань внутрішнього аудиту: прогнозування та виявлення ризиків бізнесу; моніторинг ефективності управління бізнес процесами; попередження шахрайства персоналу; ефективність використання капіталу.

10. В ході наукового спостереження виявлено, що головними проблемами впровадження сучасного внутрішнього аудиту в українську практику управління є такі: перетворення підрозділу внутрішнього аудиту в ревізійний підрозділ або в постійно діючу інвентаризаційну комісію; орієнтування власниками внутрішніх аудиторів перш за все на виявлення фактів шахрайства персоналу; підпорядкування внутрішніх аудиторів головному бухгалтеру або особисто мажоритарному власнику; формалізація контрольних перевірок внутрішніми аудиторами виключно на предмет відповідності нормам та правилам, прийнятим на підприємстві; перетворення внутрішніх аудиторів в кризових менеджерів або трансформація служби внутрішньої безпеки у відділ внутрішнього аудиту, тощо.

Це не тільки знижує ефект від роботи внутрішніх аудиторів, а і взагалі породжує сумніви власників у його необхідності в системі управління.

11. За результатами дослідження нами визначено сім сфер ризиків сучасного бізнесу, які на сьогодні є актуальним предметом уваги внутрішнього аудиту: сфера відносин з третіми особами, сфера мікро економіки підприємства, сфера управління, сфера обліку, сфера внутрішнього контролю, інформаційна сфера, сфера персоналу. Для цілей та практики внутрішнього аудиту нами класифіковані ознаки загроз бізнесу в даних сферах та запропонована модель

формалізації ризику потенційного шахрайства персоналу управління, що дає реальну можливість запобігти втратам та своєчасно відреагувати внутрішньому аудиту на можливість таких втрат.

12. В процесі дослідження було сформовано концепцію побудови національної системи аудиту в країні. В основу такої концепції покладено наступні принципи: уніфікація всіх контрольних заходів в єдину форму – форму професійного незалежного аудиту з єдиною термінологією; спеціалізація аудиту за такими сегментами діяльності, як: державні інтереси (національна безпека, оборона, виправна система тощо); соціальна сфера (соціальний захист, пенсійне забезпечення), фінансова сфера (облік, звітність, оподаткування), технічна сфера (технічна та технологічна безпека, протипожежна безпека та інш.), медична сфера (охорона здоров'я, санітарно-епідеміологічний стан, тощо), екологія (стан навколишнього середовища).

Здійснення заходів контролю за цими сферами на практиці передбачає уніфікацію перевірок з метою усунення їхнього дублювання чи повторення за один і той же проміжок часу. Відповідно використовуються єдині принципи професійної етики та стандарти аудиту з урахуванням особливостей функціонування в кожній сфері суб'єктів господарювання.

13. Виходячи з прийнятої концепції створення національної системи аудиту розроблено пропозиції щодо підвищення якості професійних послуг, де визначено два головних вектори удосконалення - відповідний викликам практики рівень професійних знань професійного аудитора та ефективність системи зовнішнього та внутрішнього контролю якості аудиторських послуг.

14. За результатами дослідження зарубіжного та вітчизняного досвіду рекомендовано дворівневу сертифікацію професійних аудиторів, та систему їх входження до ринку аудиторських послуг. Розроблені організаційні механізми та правові чинники для здійснення зовнішнього контролю якості професійних послуг суб'єктів аудиту в країні та методичне, адміністративне і організаційне забезпечення внутрішньої системи контролю якості та її моніторингу безпосередньо у суб'єкта аудиту.

Вказані вище висновки, пропозиції, методичні підходи та концептуальні засади, викладені у дослідженні, сприятимуть розвитку професійного незалежного аудиту відповідної якості.

## **СПИСОК ОПУБЛІКОВАНИХ ПРАЦЬ ЗА ТЕМОЮ ДИСЕРТАЦІЇ**

### **Монографія**

1. Редько О.Ю. Аудит в Україні. Морфологія : [монографія] / О.Ю. Редько.- К. : ДП Інформаційно - аналітичне агентство.- 2008.- 493 с.- (28,94 друк.арк.).

### **Навчальні посібники з грифом Міністерства освіти і науки України**

2. Пилипенко І.І., Редько О.Ю. Основи бухгалтерії за міжнародними стандартами (МСБО) : [навчальний посібник] / І.І.Пилипенко, О.Ю.Редько. - К. : ІВЦ Держкомстату України. - 2001.-184 с.- (11,5 друк.арк., особисто автору належать 7,6 друк.арк.).

3. Каменська Т.О, Пилипенко І.І., Редько О.Ю. Облік, аналіз та внутрішній аудит витрат виробництва : [навчальний посібник ] / Т.О.Каменська, І.І.Пилипенко, О.Ю.Редько. - К. : ІВЦ Держкомстату України, 2007.- 128 с.- (7,44 друк.арк., особисто автору належать 2,73 друк.арк.).

4.Пилипенко І.І., Редько О.Ю. Стандарти аудиту та етики : [навчальний посібник] / І.І.Пилипенко, О.Ю.Редько. - К. : ДП Інформаційно-аналітичне агенство.- 2007.- 277 с.- (22,41 друк.арк., особисто автору належать 12,3 друк.арк.).

### **Статті в наукових фахових виданнях**

5. Редько А.Ю. Автоматизация контроля в условиях внутрихозяйственного расчёта на предприятиях оптовой торговли / А.Ю.Редько, В.А. Шевчук // Экономические методы управления торговлей : сб. науч. трудов / Украинский научно-исследовательский институт торговли и общественного питания Министерства торговли СССР.- К. : УкрНИИТОП МТ СССР, 1983.- С. 46-49 (0,3. друк. арк., особисто автору належать 0,15 друк. арк.).

6. Редько А.Ю. ЭВМ и эффективность контроля в АСОД в торговле / А.Д. Бутко, Г.В.Митрофанов, А.Ю.Редько // Сб. науч. трудов Киевского торгово-экономического института.- К. : КТЭИ, 1986.- С.73-76 (0,3. друк. арк., особисто автору належать 0,1 друк. арк.).

7. Редько А.Ю. Некоторые вопросы нормирования товарных потерь в новых условиях хозяйствования / Е.В. Дряпаченко, А.Ю.Редько // Оптимизация ассортимента и сохранение качества товаров : сб. науч. трудов / Украинский научно-исследовательский институт торговли и общественного питания Министерства торговли СССР.- К. : УкрНИИТОП МТ СССР, 1991.-С. 92-94 (0,18 друк. арк., особисто автору належать 0,14 друк. арк.).

8. Редько О.Ю. Особливості та напрямки розвитку національного аудиту / О.Ю. Редько // Бухгалтерський облік та аудит.-1998.- №4.- С.32-35 (0,56 друк. арк.).

9. Редько А.Ю. Существенность как элемент и фактор обмана и ошибки / Редько О.Ю.// Бухгалтерский учёт и аудит.-1998.-№ 9.-С.12-17 (0,63 друк. арк.).

10. Редько О.Ю. Стратегія реформування системи контролю в Україні / Редько О.Ю. // Вісник Київського державного торговельно-економічного університету .- К. : КДТЕУ, 1998.- № 2.- С.133-146 (0,5 друк. арк.).

11. Редько О.Ю. Проблеми гарантії аудиторського висновку / О.Ю. Редько // Вісник наукових праць Житомирського інженерно-технологічного інституту. – Житомир : ЖІТІ, 1999.-№ 10.-С.85-87 (0,27 друк. арк.).

12. Редько А.Ю. Проблемы определения мошенничества в современной практике отечественного аудита / А.Ю. Редько // Бухгалтерский учёт и аудит.- 1999.-№ 12.-С.53-59 (0,68 друк. арк.).

13. Редько О.Ю. Особливості професійної незалежності аудиту в Україні / О.Ю. Редько // Бухгалтерській облік і аудит.-2002.- № 5.-С.48-52 (0,59 друк. арк.).

14. Редько А.Ю. Внутренний аудит в системе управления НИОКР предприятия // И.Г. Крупельницкая, А.Ю.Редько / Економіка, менеджмент,

підприємництво : зб. наук. Праць / Східноукраїнський національний Університет ім. Володимира Даля.- Луганськ , 2002.-№ 9.-С.17-21 (0,25 друк. арк., особисто автору належать 0,2 друк. арк.).

15. Редько О.Ю. Внутрішній аудит – основні поняття та визначення / О.Ю. Редько // Проблеми економічної безпеки підприємства в умовах ринкових відносин і роль внутрішнього аудиту в її забезпеченні : матеріали круглого столу / Одеський держ. аграр. ун-т. – Одеса : ОДАУ, 2002.-С.16-24 (0,5 друк. арк.).

16. Редько О.Ю. Сертифікація аудиторів – крок вперед / О.Ю. Редько // Бухгалтерській облік та аудит.-2003.- № 5.-С.47-54 (0,79 друк. арк.).

17. Редько О.Ю. Вітчизняний аудит. Вибір вектору розвитку / О.Ю. Редько // Бухгалтерській облік та аудит. – 2003.-№ 6.-С.51-53 (0,45 друк. арк.).

18. Редько О.Ю. Облік та аудит-проблеми комунікативної семантики / О.Ю. Редько // зб. тез і текстів доповідей на наук.-практ. конф. «Десять років Національному Центру обліку та аудиту».- К. : ДАСОА, 2003.С.40-43 (0,23 друк. арк.).

19. Редько О.Ю. Внутрішній аудит. Шлях до самоідентифікації / О.Ю. Редько // тексти доповідей на наук.-практ. конф. «Внутрішній аудит та управління бізнесом».- К. : ДАСОА, 2004.-С.115-119 (0,17 друк. арк.).

20. Редько О.Ю. Організаційно-психологічні засади внутрішнього контролю. Система TQM./ О.Ю.Редько, О.Б.Рижакова // тексти доповідей на наук.-практ. конф. «Внутрішній аудит та управління бізнесом».- К. : ДАСОА, 2004.-С.30-33 (0,23 друк. арк., особисто автору належать 0,15 друк. арк.).

21. Редько О.Ю. Основи параметризації витрат як предмету внутрішнього аудиту. Семантичний аспект / О.Ю. Редько // тексти доповідей на наук.-практ. конф. «Внутрішній аудит та управління бізнесом».-К. : ДАСОА, 2004.-С.24-29 (0,35 друк. арк.).

22. Редько А.Ю. Как нам обустроить правовое поле аудиторской деятельности / А.Ю.Редько. // Бухучёт и аудит.- 2005.-№ 6. –С.53-64 (1,08 друк. арк.).

23. Редько О.Ю. Український аудит у порівнянні // Вісник Східноукраїнського державного Університету ім. В.Даля.- Луганськ.- 2006.- №16.- С.59-69 (0,45 друк. арк.).

24. Редько О.Ю. Перспективи розвитку національного аудиту в Україні // Вісник Східноукраїнського державного Університету ім. В.Даля.- Луганськ.- 2008.- №10.- С.190-195 (0,31 друк. арк.).

25. Редько О.Ю. Бухгалтерській облік як носій функції контролю /О.Ю.Редько // Науковий вісник Державної Академії статистики, обліку та аудиту Держкомстату України.- К.- 2008.-С.68-73 (0,3 друк. арк.).

26. Редько А.Ю. Аудиторские услуги в Украине: первые шаги к рынку /А.Ю. Редько // Бухгалтерський учет и аудит.-2008.-№ 11.-С.48-55 (0,9 друк. арк.).

27. Редько О.Ю. Якість бухгалтерських послуг. Філософія та міфологія // Бухгалтерській облік та аудит.-2009.-№ 1.С.46-54 (0,9 друк.арк.).

28. Редько О.Ю. Проблема «materiality» в українській аудиторській практиці /О.Ю.Редько // Бухгалтерській облік та аудит.-2009.-№ 2.-С.42-47 (0,65 друк. арк.).

### **Основні публікації в інших виданнях**

29. Редько А.Ю. Методические указания по организации учёта в торговле в условиях АСОД / В.И.Оспищев, В.Ф.Сикорский, В.М. Горностаева, А.Ю.Редько.– К. : Министерство торговли СССР, УкрНИИТОП Минторга СССР.-1983.-112 с. (10 друк. арк., особисто автору належать 4,5 друк. арк.);

30. Редько А.Ю. Повышение роли бухгалтерского учёта в сокращении товарных потерь [практич. пособ.] /А.Ю.Редько, В.Ф.Сикорский.- К. : Знание, 1987.- 15 с. (1,2 друк. арк., особисто автору належать 0,8 друк. арк.).

31. Редько А.Ю. Организация учёта и экономического анализа деятельности предприятий общественного питания при различных формах хозяйствования [прак. пособ.] /А.Ю.Редько. –К. : Знание Украины, 1991.- 20 с. (1,9 друк. арк.).

32. Редько А.Ю. Словарь-справочник бухгалтера /В.Г.Барановская, Т.В.Горбачева, А.М.Костенко, М.А.Никонович, А.Ю.Редько.- К. : Укркомунквалифкадры, 1995.- 177 с. (18 друк.арк., особисто належать автору 3,5 друк.арк.).

33. Редько А.Ю. Рынок аудита: шаг вперёд, два шага на месте / О.Ю.Редько // Ukraine Business.-1997.- № 23-24.-С.6-7(0,2 друк. арк.).

34. Редько О.Ю. Напрямки реформування економічного контролю в Україні /О.Ю.Редько //Облік, аналіз та контроль в системі управлінні економікою підприємства : зб. тез та текстів доповідей на міжнар. наук.-практ. конф.- К. : КДТЕУ, 1997.- С. 121-124 (0,24 друк. арк.).

35. Редько О.Ю. Аудиторській погляд на гармонізацію бухгалтерського обліку в Україні // Світ бухгалтерського обліку.-1998.-№ 6.-С.2-6 (0,25 друк. арк.).

36. Редько О.Ю. Тоталітарна система контролю вимагає змін / О.Ю.Редько // Ukraine Business.-1998.- № 3.- С.10-11 (0,2 друк. арк.).

37. Редько О.Ю. Аудит акціонерних товариств: Аудит статутного фонду відкритого акціонерного товариства / О.Ю.Редько // Ukraine Business.- 1998.-№ 8.- С.10-11 (0,2 друк. арк.).

38. Редько О.Ю. Аудит в Україні : від обов'язкового до ініціативного / О.Ю.Редько // Ukraine Business.-1998.- № 2. С.- 6-7 (0,3 друк. арк.).

39. Редько О.Ю. Яким бути економічному контролю в Україні / О.Ю.Редько // Вестник бухгалтера и аудитора Украины.-1998.- № 6.-С.9-13 (0,4 друк. арк.).

40. Редько А.Ю. Проблемы и пути становления украинского независимого аудита /А.Ю.Редько // Вестник бухгалтера и аудитора Украины.-1998.-№ 9.-С.4-6 (0,4 друк. арк.).

41. Редько А.Ю. Аудит и проблема определения обмана и ошибки /А.Ю.Редько // Світ бухгалтерського обліку.-1998.-№ 9.-С.57-63 (0,5 друк.арк.).

42. Редько О.Ю. Проблеми організації практичного аудиту / О.Ю.Редько // Становлення та розвиток аудиту в Україні : зб. тез та текстів доповідей на

всеукр. наук.-практ. конф. / Спілка аудиторів України, Аудиторська палата України, Національний Центр обліку та аудиту ІСОА.- К. : САУ, АПУ, НЦОА, 1998.-С.48-50 (0,25 друк. арк.).

43. Редько О.Ю. Проблеми гарантії аудиторського висновку / О.Ю.Редько // Інформаційний бюлетень Держкомстату України.-1999.-№ 6.-С.13-15 (0,2 друк. арк.).

44. Редько О.Ю. Деякі питання розвитку незалежного аудиту / О.Ю.Редько // Удосконалення національних нормативів аудиту : зб. тез та текстів доповідей наук.-практ. конф. / Спілка аудиторів України, Аудиторська палата України, Житомирський інженерно-технологічний інститут. – Житомир : ЖІТІ, 2000.-С.168-171 (0,3 друк. арк.).

45.Редько О.Ю. Першочергові завдання організації аудиторської діяльності в Україні /О.Ю.Редько //Аудит як важливий інструмент ринкової економіки : зб. тез та текстів доповідей на респуб. наук.-практ. конф. / Спілка аудиторів України, Аудиторська палата України.-К. : САУ, АПУ, 2000.-С.108-112 (0,3 друк. арк.).

46.Редько О.Ю. Внутрішній аудит – запорука ефективного корпоративного управління /С.І.Прилипка, О.Ю.Редько. // Голос України.- 2001.- № 180.- С.7 (1,2 друк. арк., особисто автору належать 0,8 друк. арк.).

47. Redko A. Ukrainian auditors are “universal soldiers”, diagnosticians and advisors // Eastern Economist.- 2001.- № 8-9.- С.5-6 (0,2 друк.арк.).

48. Редько О.Ю. Концептуальні основи документування в аудиті /О.Ю.Редько // зб. тез та текстів доповідей на практ. конф. - Дніпропетровськ : ДТВ САУ , ДРВ АПУ, 2002.-С.9-13 (0,4 друк. арк.).

49. Редько О.Ю. Обман, помилка та суттєвість в аудиті звітності господарських товариств / О.Ю.Редько // Аудитор України.-2002.- № 6.- С.21-26 (0,3 друк. арк.).

50. Редько О.Ю. Парадигма незалежності в контексті реалій вітчизняного ринку аудиторських послуг / О.Ю.Редько // Держава і регіони.- Запоріжжя : ЗІГМУ.- 2002.- Серія: Економіка та підприємництво.- № 2.-С. 5-12 (0,3 друк. арк.).

51. Редько О.Ю. Суттєвість та українська аудиторська практика / О.Ю.Редько //Аудиторські ризики і суттєвість в аудиті : зб. тез та текстів доповідей на наук.-практ. конф. / Полтавське відділення АПУ та САУ.– Полтава : Полтавські РВ АПУ та ТВ САУ, 2002.-С.5-8 (0,35 друк. арк.).

52. Редько О.Ю. Економічний аналіз в аудиті фінансової звітності [практ. посіб.] / І.І.Пилипенко, О.Ю.Редько, Ю.В.Черкаській.- К. : ІВЦ Держкомстату України, 2002. (3,0 друк.арк., особисто автору належать 1,0 друк. арк.).

53. Редько О.Ю. Організація внутрішнього аудиту на підприємстві [практ. посіб.] / О.Ю.Редько, Г.О.Ямборко.- К. : КІМО, 2002.- 55 с. (3 друк.арк., особисто автору належать 2,0 друк. арк.).

54. Редько О.Ю. Сучасні основи професійної відповідальності аудитора в Україні /О.Ю.Редько // Відповідальність в аудиті : зб. матеріалів наук.-практ. конф. / Дніпропетровське регіональне відділення САУ.– Дніпропетровськ, Кривий Ріг : Мінерал, 2003.-С.4-9 (0,3 друк. арк.).

55. Редько О.Ю. Договірне забезпечення аудиторської діяльності [практик. посіб.] / О.Ю.Редько. - К. : ТОВ «Кадри», 2004.- 40 с. (2,7 друк. арк.).
56. Редько О.Ю. Контрольне середовище внутрішнього аудиту. Види та частота проведення процедур перевірки / О.Ю.Редько // Економіка, фінанси, право.-2006.- Спецвипуск.-С.3-6 (0,3 друк. арк.).
57. Редько О.Ю. Парадокси аудиту при трансформації економічних відносин в суспільстві / О.Ю.Редько // Незалежний аудит в Україні та міжнародний досвід : зб. тез та текст. доповідей на наук.-практ. конф. / Спілка аудиторів України, Аудиторська палата України.- К. : САУ, АПУ, 2003.-С.122-127 (0,4 друк. арк.).
58. Редько А.Ю. Лицом к лицу с аудитом / А.Ю.Редько // Финансовые услуги.-2003.-№ 5.-С.45-48 (0,25 друк. арк.).
59. Редько О.Ю. Проблеми комунікативної семантики / О.Ю.Редько // 10 років Національному центру обліку та аудиту : зб. тез та текстів доповідей наук.-практ. конф.- К. : ДАСОА, НЦОА, 2003.-С.40-43 (0,4 друк. арк.).
60. Редько О.Ю. Сім гіпотез щодо якості аудиту / О.Ю.Редько // Забезпечення якості аудиту : зб. тез та текстів доповідей на 4-й Дніпропетровській наук.-практ. конф.- Кривий Ріг, Дніпропетровськ : Мінерал, 2004.-С.4-8 (0,4 друк. арк.).
61. Редько О.Ю. Емпіризм міжнародних стандартів аудиту та реалії української аудиторської практики / О.Ю.Редько // Международные стандарты аудита и их применение в практической деятельности : зб. текстів доповідей на міжнар. наук.-практ. конф.- Севастополь : САУ, АПУ, 2004.-С.3-8 (0,5 друк. арк.).
62. Редько О.Ю. Міфи та реалії вітчизняного аудиту / О.Ю.Редько // Розвиток методології і методики податкового обліку : зб. текстів доповідей на наук.-практ. конф. -Ірпінь : Академія ДПС, ДПАУ, 2004.- С.48-55 (0,4 друк. арк.).
63. Аудит. Основи [навч. посіб.] / О.Ю.Редько.- К. : Міжнародний Інститут Менеджменту (МІМ-Київ), 2005.- 3,0 друк. арк.
64. Редько О.Ю. Місія аудиту у посттоталітарному суспільстві / О.Ю.Редько // Аудит у посттоталітарному суспільстві : зб. тез та текстів доповідей на наук.-практ. конф. / Чернігівське регіональне відділення АПУ та САУ.- Чернігів : Чернігівський Технічний ун-т (ЧТУ), 2005.-С.185-190 (0,4 друк. арк.).
65. Редько О.Ю. П'ять умов успішної інтеграції українського аудиту до європейської професійної спільноти / О.Ю.Редько //Школа професійного бухгалтера».- К. : ФБПАУ, 2005.-С.15-18 (0,25 друк. арк.).
66. Редько А.Ю. Аудит и проблема интеграции в единое экономическое пространство / О.Ю.Редько //Концепция развития бухучёта, анализа и аудита в условиях международной интеграции : сб. докладов на междунар. науч.-практ. конф. / Рахункова Палата України, Голов КРУ, Державне казначейство України, Мінфін України, Київський нац. торг.-економ. ун-т.- К. : КНТЕУ, 2005.-С.188-192 (0,3 друк. арк.).
67. Редько А.Ю. К вопросу о критериях качества сопутствующих аудиторских услуг / А.Ю.Редько // Супутні послуги в аудиті : зб. тез та текстів доповідей на наук.-практ. конф.- Миколаїв : Миколаївські регіональні відділення САУ та АПУ, 2005.-С. 254-258 (0,25 друк. арк.).



68. Редько А.Ю. Аудит в Украине и проблемы конкурентоспособности. Апологетика /А.Ю.Редько //Міжнародні тенденції розвитку бухгалтерського обліку і аудиту та перспективи для України : зб. матеріалів міжнар. наук.-прак. конф. / ФБПАУ, Мінфін України, КНЕУ ім. В.Гетьмана, Одеська нац. акад. зв'язку ім. Попова.- К. : КНЕУ,ФБПАУ, 2006. -С.112-115 (0,25 друк. арк.).

69. Редько А.Ю. Аудит в Украине: национальные особенности глобализации / А.Ю.Редько // Проблемы бухучёта, анализа, контроля и статистики в инновационной экономике : материалы междунар. науч.- практ. конф.- Минск : Белорус. Гос. эконом. ун-т. БГЭУ, 2006.-С.201-203 (0,3 друк. арк.).

70. Редько О.Ю. Українській аудит – напрямок на глобалізацію / О.Ю.Редько // Реформування обліку, звітності та аудиту в системі АПК України: стан та перспективи розвитку : матеріали 2-ої міжнар. наук.-практ. конф. / Мінфін України, Мінагропром політики України, Нац. аграр. ун-т, Федерація аудиторів, бухгалтерів і фінансистів АПК.- К. : ФАБФ АПК, 2006.- С.186-190 (0,25 друк. арк.).

71. Редько А.Ю. Практическая парадигма реформации бухгалтерского учёта / А.Ю.Редько // Проблемы бухучёта, анализа, контроля и статистики в инновационной экономике : материалы междунар. науч.- практ. конф. / А.Ю.Редько, Е.А. Редько. – Минск : Белорус. Гос. эконом. ун-т. БГЭУ, 2006.- С.203-206 (0,3 друк. арк., особисто автору належать 0,15 друк. арк.).

72. Редько О.Ю. Професійний аудит : порушення правил та відповідальність / О.Ю.Редько // Аудитор України. - 2007.-№ 6.-С.19-22 (0,22 друк. арк.).

73. Редько О.Ю. Новий напрямок роботи – конкурентоспроможність вітчизняного аудиту / О.Ю.Редько // Аудитор України.-2007.-№ 5.-С.18-22 (0,22 друк. арк.).

74. Редько О.Ю. Незалежність та контроль якості в аудиторській діяльності [практ. посіб.] / О.Ю.Редько, Т.Л.Шпаковська.- К. : ІВЦ Держкомстату України, 2006.- 102 с. (8,3 друк. арк., особисто автору належать 7,0 друк. арк.).

75. Редько О.Ю. Аудит та безпека бізнесу [практ. посіб.] / О.Ю.Редько, О.Б.Рижакова, К.О.Редько.– К. : ІВЦ Держкомстату України, 2007.- 177 с. (14,35 друк. арк., особисто автору належать 9,6 друк. арк.).

76. Редько О.Ю. Місія аудиту в суспільстві, що змінюється / О.Ю.Редько // Проблеми економічного розвитку України на шляху до інтеграції у Європейський простір : тези доповідей Всеукр. наук.-практ. конф. / О.Ю.Редько.- Луганськ : СНУ ім. Даля, 2008.- С.192-202 (0,7 друк.арк.).

77. Редько О.Ю. Правове поле аудиту [практ. посіб.] / О.Ю.Редько, І.М.Павлова, Т.М.Шидловська, Є.О. Кривцов.- К. : ПП Радник, 2009.- 53 с. (2,3 друк. арк., особисто автору належать 1,2 друк. арк.).

## АНОТАЦІЯ

**Редько О.Ю. Методологія та організація професійного аудиту в Україні. Стан та перспективи розвитку. - Рукопис.**

Дисертація на здобуття наукового ступеня доктора економічних наук за спеціальністю 08.00.09 –Бухгалтерській облік, аналіз та аудит (за видами

економічної діяльності).- Державна Академія статистики, обліку та аудиту Державного Комітету статистики України. - Київ, 2009.

У дисертації здійснено системне дослідження двох складових професійної аудиторської діяльності – методології, як сукупності методичних прийомів та процедур досягнення мети аудиторських послуг, та організації – як певної системи створення, координації та розвитку професійної аудиторської діяльності у суспільстві. При цьому досліджувалося контрольне середовище країни, куди імплементувався аудит, та основні чинники, що впливають на це середовище.

На підставі комплексного дослідження імплементатії аудиту у контрольне середовище країни розроблено пропозиції щодо створення національної системи професійного аудиту, який би охоплював державний, екологічний, технічний та технологічний, соціальний, медичний та фінансовий сегменти суспільної практики.

**Ключові слова:** контроль, середовище контролю, зовнішній аудит, аудит внутрішній, якість аудиторських послуг, методологія, організація, ризик бізнесу, ринок професійних послуг, розвиток, впровадження.

## АННОТАЦІЯ

**Редько А.Ю. Методология и организация профессионального аудита в Украине. Состояние и перспективы развития.- Рукопись.**

Диссертация на присвоение научной степени доктора экономических наук по специальности 08.00.09 – Бухгалтерский учёт, анализ и аудит (по видам экономической деятельности).- Государственная Академия статистики, учёта и аудита Государственного комитета статистики Украины.- Киев, 2009.

В диссертации осуществлено системное исследование становления и развития профессиональной аудиторской деятельности в Украине. Определены особенности места и времени, влияющие на имплементацию независимого аудита в контрольную среду государства, которое находится в состоянии непрерывной трансформации основ социального, политического и экономического устройства.

Проведён сравнительный анализ методологии профессионального аудита и контрольно ревизионной деятельности времён тоталитарного устройства государства и сделан вывод о единстве их методологической базы, изучены возможности дальнейшего внедрения внешнего и внутреннего аудиту в управленческую практику.

Изучены организационные формы профессиональной аудиторской деятельности и проведён ретроспективный анализ имплементации внешнего и внутреннего аудита в предпринимательскую и контрольную практику в Украине. Отмечена неготовность правовой базы, ментальной среды собственников и менеджеров, как к внедрению независимого внешнего аудита, так и внутреннего аудита в системе управления. Выявлены факторы, тормозящие развитие аудита в практике управленческой деятельности.

Осуществлён системный анализ рынка аудиторских услуг в Украине, по результатам которого сделаны выводы о начале дифференциации его участников по степени и размерам доходов, формирование группы субъектов аудита, которые создают реальный сектор на рынке профессиональных услуг. Одновременно отмечены тенденции сокращения числа субъектов аудиторской деятельности, концентрация профессиональных услуг в регионах с высокой капитализацией и деловой активностью.

Системно проанализированы и изучены правовое регулирование и научное обеспечение аудиторской деятельности в Украине. В более чем 95 законах и 1118 решениях государственных регуляторных органов употребляются термины «аудит», «аудитор», «аудиторская проверка». Законодатель в Украине остаётся единственным инициатором распространения аудита в общественную практику. При этом наблюдается определённая бессистемность и непоследовательность, что привело к наличию в контрольной среде таких дефиниций, как «комплаенс-аудит», «энергоаудит», «кабинетный аудит», «международный аудит», «аудит сертификации», «аудит эффективности проектов» и т.п. В сочетании с терминами «ревизия», «инспектирование», «налоговая проверка» и т.п. это вносит путаницу и дезориентирует заказчика аудиторских услуг, размывая само понятие независимого профессионального аудита.

Научное обеспечение аудиторской практики ещё не достигло желаемого уровня. Анализ публикаций и результатов научных исследований свидетельствует о скорее просветительской направленности научных работ, чем их практическом или теоретическом аспекте. Такое положение в отечественной науке является результатом внедрения и постоянного изменения технических стандартов аудита и норм профессиональной этики Международной Федерации Бухгалтеров (IFAC), принятых в Украине в качестве национальных.

Разработан и предложен концептуальный вариант построения единой национальной системы профессионального аудита, основывающейся на принципах унификации, специализации, контроле качества аудиторской деятельности. Реализация данной концепции унифицирует контроль, трансформируя его в форму аудита по таким сферам, как финансы, экология, здравоохранение, техника и технология, социальная защита населения и т.п.

Проанализированы и рекомендованы пути и формы внедрения в аудиторскую деятельность системы внутреннего контроля качества профессиональных услуг. Предложена система документального обеспечения системы внутрифирменного контроля качества профессиональных аудиторских услуг.

**Ключевые слова:** контрольная среда, внешний аудит, организация, методология, аудит внутренний, риски бизнеса, сертификация, контроль, качество, профессиональные услуги, развитие, внедрение, рынок услуг.

## Annotation

### **A.U. Redko. Methodology and organization of the professional auditing in Ukraine. The current state and further perspectives. - Handwriting.**

Doctoral candidate's thesis in economical studies specialized in 08.00.09 Accountancy, analysis and auditing (for types of the economical activities). The State Academy of Statistics, Accounting and Auditing. – Kiev. 2009.

The systematical research in the development and establishing of the Ukrainian auditing has been provided in this thesis. The specifications of place and time, which influence on the implementation of the auditing independence into the controlling environment, have been defined. Including these changes in the states with

The comparative analysis of the professional auditing methodology and the one of the direct reviser activity during the totalitarian period has been full filled in this research. Also the possibilities of further implementation either of the external or of the internal auditing into the management practices have been studied.

The further ways and forms of the implementation of the internal control system of the professional services have been analyzed. The model of the national auditing system construction, based on the grounds of the unification, co-operation, specialized revisers activity, has been proposed.

*The key words:* the controlling environment, accounting, accountancy, external auditing, organization, methodology, the internal auditing, business risks, certification, control, revision, quality, professional services, services market, development.