

**В. О. ШЕВЧУК**  
*доктор економічних наук, професор*  
*Національна академія статистики,*  
*обліку та аудиту*

**АКТУАЛЬНІ ОСВІТНІ ТА ПРИКЛАДНІ ПРОБЛЕМИ  
ПРОФЕСІЙНОГО АУДИТУ**

**1. Новітня форма професійної діяльності - незалежний аудит**

Упродовж часу становлення України як суверенної держави реформуються її владні структури, що ґрунтуються на державній власності і мають розвинену та розгалужену контролюючу мережу. Відбувається розвиток місцевого самоврядування, яке спирається на комунальну власність і вимагає створення органів муніципального контролю.

Поряд з цим розгортається становлення громадянського суспільства, економічною основою якого є приватна власність. Забезпечення прав володіти, користуватися та розпоряджатися приватною власністю обумовлює виникнення та посилює актуальність розвитку незалежного аудиту.

За 18 років набула розвитку інфраструктура незалежного аудиту. Система аудиту у даний час охоплює: аудиторів, які надають професійні послуги у складі аудиторських фірм, та аудиторів-підприємців, які діють одноосібно, зареєструвавши аудиторську діяльність.

Важливим компонентом аудиторського загалу є внутрішній аудит. Цей різновид аудиту набуває дедалі більшого поширення в банках, акціонерних товариствах, холдингових компаніях, інвестиційних фондах та інших корпоративних структурах.

Аудитори належать до найкваліфікованішої складової фахових економістів України. Чисельність діючих в Україні аудиторів (яка залишається невідповідною об'єктивно необхідним потребам) є значно меншою від штатної чисельності працівників державних органів фінансового контролю. Проте за якісним рівнем фахового контингенту аудиторський загал не поступається, а за деякими показниками перевищує рівень державних контролерів.

Аудитори України об'єднані в професійну громадську організацію. У даний час вона охоплює більше половини сертифікованих аудиторів. Вони демонструють уміння налагодити фахову взаємодію з замовниками,

© В. О. Шевчук, 2012

колегами-аудиторами, контролюючими інститутами, органами державної влади і місцевого самоврядування.

Система незалежного аудиту включає і такий важливий компонент, як Аудиторська палата України. Діяльність Аудиторської палати демонструє приклад того, як у даний час та в перспективі має відбуватися співпраця державних і недержавних інститутів при виконанні контрольних функцій у загальнонаціональних масштабах.

Функціонування національної системи аудиту охоплює здійснення аудиту за кількома напрямками. Найважливішими з них є зовнішній незалежний (обов'язковий та ініціативний) і внутрішній аудит.

Поряд із розвиненою інфраструктурою та кваліфікованими фахівцями системи незалежного аудиту має апробоване нормативно-правове, сучасне інформаційно-методичне та програмне забезпечення. Воно оновлюється відповідно до потреб суспільно-господарської та соціально-політичної практики, яка динамічно змінюється.

Таким чином, в Україні створено систему незалежного аудиту, покликаною сприяти розвитку національного господарства та демократизації суспільного життя країни. Критерієм подальшого розвитку цієї системи є ступінь її орієнтації на прийняті світовим співтовариством вимоги. Використання наукового потенціалу системи потребує підвищення професійного рівня фахівців з аудиту.

## **2. Освітні проблеми аудиту**

Національна система аудиту спирається на апробоване впродовж 16-річного періоду наукове та освітнє забезпечення. Воно постійно оновлюється відповідно до динамічних суспільно-господарських змін, що відбуваються в країні.

Єдиним в Україні науково-методичним центром у сфері аудиту є Національна академія статистики, обліку та аудиту. Відповідно до Закону України “Про аудиторську діяльність”, Постанови Верховної Ради та розпорядження Кабінету Міністрів в Академії створено Національний центр обліку та аудиту. Це єдиний в країні підрозділ, на який згідно з урядовим рішенням покладено здійснення підготовки, перепідготовки та підвищення кваліфікації бухгалтерів та аудиторів, розроблення та видання методичних і навчальних посібників з обліку, аналізу, аудиту та аудиторської діяльності.

За результатами досліджень, виконаних у перші роки незалежності України, Академією у співпраці зі Спілкою аудиторів та Аудиторською палатою розпочато розроблення науково-методичного забезпечення аудиторської діяльності. З початку 2000-х років учені Академії здійснюють черговий етап наукових досліджень з проблем вивчення,

критичного аналізу, узагальнення та запозичення новітніх досягнень міжнародної практики аудиту. В Академії діє спеціалізована вчена рада, що проводить захист дисертацій на здобуття наукових ступенів доктора та кандидата економічних наук за спеціальністю «Бухгалтерський облік, аналіз та аудит».

В Академії народилася і розвивається національна наукова школа аудиту. За час її становлення й розвитку отримано низку теоретично і практично важливих наукових і прикладних результатів. За результатами цих досліджень видано колективні та одноосібні монографії, започатковано видання нового покоління підручників та навчальних посібників з аудиту, опубліковано численні наукові статті з проблематики незалежного аудиту у періодичних фахових виданнях, започатковано видання професійного журналу «Аудитор України», захищено дисертації.

Підтвердженням наукової і прикладної значущості досліджень проблем методології та організації аудиторської діяльності є проведення ученими Академії міжнародних та національних наукових, методичних і практичних конференцій, семінарів та круглих столів з актуальних проблем розвитку в Україні незалежного аудиту. Їх результати дозволяють науковцям надавати фахові пропозиції Президенту України, Верховній Раді України, Кабінету Міністрів України та іншим центральним органам державної влади.

Зростаючий суспільний статус, престижність професії, можливість проявити у перспективі свої здібності та ініціативу стають чинниками, що приваблюють до навчання молодь, яка бажає оволодіти теоретичними і практичними знаннями, необхідними для того, аби з часом набути фаху аудитора. Фах «Облік і аудит» є одним із найбільш поширених серед економічного спрямування. Він охоплює один із найчисельніших контингентів студентів вищих навчальних закладів України, що прагнуть отримати освітньо-кваліфікаційні рівні бакалавра, спеціаліста та магістра з галузі знань «Економіка та підприємництво».

Цьому сприяють результати проведення наукових досліджень з методології та організації аудиторської діяльності. Їх впровадження дало змогу Міністерству науки, освіти, молоді і спорту України ухвалити удосконалену освітньо-професійну програму з галузі «Економіка та підприємництво» для освітньо-кваліфікаційного рівня бакалавр за напрямом «Облік і аудит». Науково-педагогічні працівники Академії працюють над удосконаленням галузевих стандартів вищої освіти, адекватних вимогам міжнародних стандартів аудиту.

Поряд з цими досягненнями існують проблеми розвитку національної системи аудиту і формування професійної компетентності фахових аудиторів. Однією із найгостріших проблем є відрив освіти від

реальної практики аудиту У даний час ця практика в Україні випереджає освітню підготовку фахівців.

З метою усунення розриву між практикою аудиту та освітньою діяльністю насамперед необхідно забезпечити адекватність освітніх стандартів аудиторській практиці. Їх неадекватність практиці девальвує ідею стандартизації освітньої діяльності та провокує низьку якість освітньої підготовки фахівців з аудиту.

Відповідними вимогам новітньої практики аудиту мають бути структура і зміст нормативних та вибіркового навчальних дисциплін.

Враховуючи досвід незалежного аудиту в Україні, вкрай потрібними є підручники та навчальні посібники, відповідні сучасній практиці аудиторської діяльності. Це убезпечуватиме освітню сферу від ризиків перетворення майбутніх аудиторів на заручників отримання недостатньо якісних фахових знань.

Істотного покращання потребує виробнича практика майбутніх фахівців з аудиту. Її не можна буде вважати реальною до того часу, поки практиканти упродовж передбаченого навчальними планами часу не перебуватимуть в аудиторських фірмах чи контролюючих органах, на які державою покладене здійснення фінансового аудиту.

Вимогам часу має відповідати якість виконання дипломних робіт з аудиту. Їх проблематика є не завжди актуальною. Зміст цих робіт також не завжди впливає з існуючих реалій аудиторської діяльності.

Значного покращання потребують зміст і процедура проведення державних іспитів з аудиту. Кваліфікаційні вимоги до майбутніх фахових аудиторів у формі екзаменаційних випробувань залишаються недостатньо узгодженими з практикою аудиту.

У той же час освітня підготовка нової генерації фахівців з аудиту має спиратися на новітні підходи. Таким є насамперед компетентнісний підхід.

У зв'язку з цим зростає необхідність подання Міністерству освіти і науки України новітньої версії освітнього стандарту навчання майбутніх фахівців з аудиту. Зміст такого документа має відповідати його назві.

Для втілення стандарту слід ініціювати рамковий формат нормативних дисциплін з аудиту. Його має доповнювати каркас вибіркового дисциплін, оновлення переліку і змісту повинно відбуватися відповідно змінам практики аудиту.

Вирішення цих питань дасть змогу творити нове покоління навчальних видань, в т.ч. в електронній формі, що дасть змогу використовувати їх через дистанційну та інші новітні технології донесення сучасних знань.

Співпраця вищих навчальних закладів з аудиторськими фірмами повинна забезпечити надійну базу виробничої практики для майбутніх

фахівців. Водночас це забезпечуватиме предметність дипломних робіт та сприятиме підвищенню їх якості.

Таким чином, удосконалення освітньої та наукової підготовки фахівців належить до проблем, що потребують невідкладного вирішення. З огляду на безальтернативну роль аудиту у забезпеченні управління державним, комунальним та приватним секторами економіки України, необхідна стратегія підвищення професійного рівня фахівців з аудиту.

### **3. Прикладні проблеми аудиту**

Подальше удосконалення національної системи аудиту значною мірою пов'язується з подальшими змінами чинної Конституції України. Країні вкрай потрібна Конституція національного творення. Вона покликана сприяти трансформації моделі державного правління, а особливо - здійсненню широкомасштабної суспільно-політичної реформи. Йдеться насамперед про реформування громадянського суспільства як найменш розбудованої сфери буття нації, а також державно-правову (парламентську, адміністративну, судову) та муніципальну реформи.

Однією із найважливіших засад реформ має стати конституційне положення про те, що народ, як єдине в Україні джерело влади, повинен здійснювати її безпосередньо через інститути громадянського суспільства та опосередковано – через органи місцевого самоврядування і державної влади. Це дозволить перевизначити відносини держави й людини в бік пріоритетності інтересів кожного громадянина.

Реформа суспільно-політичної сфери на таких засадах сприятиме зміцненню статусу та зростанню значущості аудиту. У руслі сучасної європейської традиції це сприятиме підвищенню ролі аудиту в забезпеченні самоконтрольованості і самокерованості громадянського суспільства, а особливо - сектора економіки, який є його основою. Аудит також має стати засобом незалежного контролю та неупередженої оцінки тих аспектів функціонування державної влади, місцевого самоврядування та їх економічної бази, які є визначальними з загальносуспільних позицій.

У процесі реформ має бути враховано, що аудит як функція загальносуспільних інтересів, відрізняється від інших форм контролю. Ця його відмінність обумовлюється як мотиваційними чинниками, так і специфікою підходу до діяльності господарюючих суб'єктів, що підлягають перевіркам. Тому набувають дедалі більшого значення економіко-правові цілі та функції аудиту, що полягають у захисті інтересів користувачів фінансової звітності. У теперішніх умовах, і особливо у найближчій перспективі, зафіксована у преамбулі Закону

України “Про аудиторську діяльність” мета аудиту переміщається у площину загальнонаціональної безпеки.

Зростання конституційної значущості аудиту в суспільно-господарському та соціально-політичному бутті нації зумовлюється кількома чинниками.

З одного боку, гарантії непорушності приватної власності є базисом громадянського суспільства. Тому сучасна суспільна та державна значущість аудиту обумовлена передусім теперішніми особливостями приватизації. Адже її об'єктами стають вже не окремі промислові, сільськогосподарські, транспортні, торговельні та інші підприємства, а такі стратегічно визначальні блага, сектори та галузі, як земля України з унікальною концентрацією чорноземів, природних, рекреаційних та інших ресурсів, її надра з рідкісними корисними копалинами, а також неприватизовані частки держави у корпоративних правах власності на магістральні трубопроводи, що проходять через територію України, об'єкти паливно-енергетичного, агропромислового, металургійного, хімічного, машинобудівного та іншого комплексів.

З іншого боку, зростання значущості аудиту зумовлюється й тим, що законодавчі акти, які врегульовують здійснення державного контролю, не завжди передбачають його спрямування на захист інтересів власників. Вважаємо, що захист цих інтересів має здійснюватися українськими, а не іноземними аудиторами. Бо відповідно до об'єктивних принципів менеджменту, не може бути стійкою система, що покладається лише на зовнішні управлінські чинники, які неспроможні забезпечувати її саморегулювання.

Виходячи з викладеного, дедалі невідкладнішим є інкорпороване вбудовування незалежного та державного фінансового аудиту в інфраструктуру контролю, здійснюваного у загальнодержавних масштабах. Розбудова цієї інфраструктури має і спиратися на досвід становлення аудиту, і сприяти його розвитку.

Для подальшого розвитку аудиту необхідне вирішення наступних суспільно-політичних проблем.

По-перше, потрібне започаткування діалогу та налагодження взаємодії інститутів незалежного та органів державного і муніципального контролю з метою створення відповідних координаційних структур, покликаних узгоджувати діяльність контролюючих суб'єктів.

По-друге, необхідне закріплення інкорпорованості незалежного та державного фінансового аудиту в загальнодержавну контролюючу систему шляхом ухвалення парламентом законопроекту “Про фінансовий контроль в Україні”. Йдеться про утворення аудиту в ролі повноцінного, адекватного іншим, компонента цілісної національної системи фінансового контролю.

По-третє, нагальним є підвищення значущості та зміцнення статусу національної системи аудиту в процесі реформування Конституції України. Зокрема, потребує конституційного закріплення положення про те, що найважливішими об'єктами загальнодержавної системи контролю є: природні та економічні блага, майно і надбання українського народу; фінансові потоки, включаючи внутрішні та зовнішні зобов'язання (борги) держави і суспільства; власний капітал фізичних та юридичних осіб; ВВП і насамперед продукція, товари, роботи і послуги, створені в реальному секторі економіки; національний дохід, включаючи доходи домогосподарств, підприємств, організацій і установ приватного, державного та комунального секторів; суспільні видатки (витрати) на виробничі і невиробничі цілі тощо.

Аудит відіграє визначальну роль у відстежуванні процесів діяльності господарюючих суб'єктів. Від інших форм контролю аудит відрізняється насамперед системним підходом до їх діяльності.

Важливе значення при цьому має зосередження уваги аудиторів на п'яти найважливіших елементах цієї діяльності – активах, зобов'язаннях, власному капіталі, доходах та витратах господарюючих суб'єктів незалежно від їх галузі, форми власності, прибуткової чи неприбуткової спрямованості та ін.

Особливо важливим є аудит активів, тобто контрольованих підприємствами ресурсів, використання яких у майбутньому забезпечуватиме отримання економічних вигод. Важливість аудиту активів обумовлюється тим, що втілена в них вигода являє собою економічний потенціал господарюючих суб'єктів. З огляду на те, що кожна із його складових має сприяти отриманню економічних вигод, аудит активів включає з'ясування ефективності використання економічного потенціалу господарюючими суб'єктами, що не завжди передбачає проведення державного фінансового контролю.

Безальтернативність аудиту в управлінні підприємницькою діяльністю особливо зростає на мікроекономічному рівні. Внутрішній аудит являє собою той елемент системи управління підприємствами, відсутність якого руйнує систему внутрішньокорпоративного менеджменту чи навіть унеможлиблює її.

Відповідних змін потребує і стратегія здійснення зовнішнього аудиту на мікроекономічному рівні. На відміну від державного фінансового контролю, який має виразно імперативний характер, спрямовуючись на виявлення порушень та дедалі жорсткіше покарання за їх допущення, аудит здійснюється, як правило, з запобіжними намірами. В умовах кризи набуває значущості діагностичний, профілактичний, санаційний та інші види аудиту, що мають превентивний характер.

Виходячи з викладеного, система незалежного аудиту здатна сприяти вирішенню нових завдань суспільно-господарського розвитку, що постійно ускладнюються. Вона спроможна стати помітним рушієм розвитку економіки і демократії в Україні.

Відтак назрілим вважаємо проведення Всеукраїнської наукової конференції з цих питань. Конференція повинна ініціювати національну стратегію незалежного та державного фінансового аудиту і дати імпульс подальшого розвитку національної системи аудиту.