

Аудит у середовищі громадянського суспільства та держави

1. Незалежний аудит

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

Поряд з цим відбувається становлення громадянського суспільства, економічною основою якого є приватна власність. Забезпечення гарантованих Конституцією прав володіти, користуватися та розпоряджатися приватною власністю зумовлює виникнення та посилює актуальність розвитку незалежного контролю. Однією з найважливіших його форм є аудит.

15 років тому ухвалено Закон України "Про аудиторську діяльність" [1]. Він визначив економіко-правові засади незалежного аудиту і надав йому легітимності. За цей період в Україні в основному створено систему аудиту, що аналогічна відповідним системам країн з ринковою економікою. Вона покликана сприяти розвитку національного господарства та демократизації суспільного життя країни. Створення системи незалежного аудиту є значним надбанням суспільно-господарської та соціально-політичної практики в період становлення державності в Україні. Воно є результатом спільних зусиль влади і бізнесу на шляху реформування економіки, розвитку її приватного сектору, розбудови громадянського суспільства.

Здійснення аудиту передбачає захист майнових та фінансових інтересів господарюючих суб'єктів, надання можливості самостійного вибору аудиторів цими суб'єктами. Однією з основоположних характеристик незалежного контролю є його демократичність. Важливими ознаками демократизму аудиту є економіко-правові цілі, прозорість (з одночасним збереженням комерційної таємниці замовника), варіативність у виборі суб'єктів, відповідальність за якість здійснених перевірок та ін. Ці ознаки суттєво відрізняють незалежний контроль від державного. Водночас вони вказують на необхідність демократизації тих різновидів державного, особливо фіскального, контролю, що мають імперативний характер.

За 15 років набула розвитку інфраструктура незалежного аудиту. Система аудиту в теперішній час охоплює аудиторів, які надають професійні послуги у складі аудиторських фірм, та аудиторів-підприємців,

*І.І. Пилипенко,
доктор економічних наук, професор,
ректор ДАСОА Держкомстату України,
Президент Співки аудиторів України,
член Аудиторської палати України,
заслужений економіст України;*

*В.О. Шевчук,
доктор економічних наук, професор,
перший проректор ДАСОА Держкомстату України,
сертифікований аудитор*

які діють одноосібно, зареєструвавши аудиторську діяльність як вид підприємництва. В аудиторських фірмах працевлаштовані фахівці з бухгалтерського обліку, фінансів, оподаткування, господарського права, а також інші співробітники, які працюють під керівництвом сертифікованих аудиторів.

Важливим компонентом аудиторської спільноти є представники внутрішнього аудиту. Цей різновид аудиту набуває дедалі більшого поширення в банках, акціонерних товариствах, холдингових компаніях, інвестиційних фондах та інших корпоративних структурах.

Аудитори належать до найкваліфікованішої складової загалу економістів України. Кожен сертифікований аудитор має вищу освіту, не менше 3-х років безперервного стажу практичної роботи. Аудитори мають досвід у галузі бухгалтерського обліку та аудиту, що передбачено у вимогах міжнародних стандартів, а також знання фінансового аналізу, оподаткування, господарського права та ін. У своїй діяльності вони набувають нових фахових знань, постійно удосконалюють рівень володіння комп'ютерною технікою, іноземними мовами, юриспруденцією тощо.

Чисельність діючих в Україні аудиторів (яка наразі все ще не відповідає об'єктивно необхідним потребам) є значно меншою від штатної чисельності працівників державних органів фінансового контролю. Проте за якісним фаховим рівнем аудиторський загал не поступається, а за деякими показниками навіть перевищує рівень державних контролерів.

Аудитори України об'єднані в професійну громадську організацію – Співку аудиторів. У теперішній час вона охоплює більше половини сертифікованих аудиторів. Співка аудиторів покликана впливати на покращання діяльності системи незалежного аудиту. Водночас вона має забезпечувати соціальний захист своїх членів, створюючи для цього відповідні фонди та ін. Створені у 25 регіонах країни територіальні відділення Співки аудиторів України мають значний досвід організації незалежного контролю на самоврядних засадах. Вони демонструють уміння налагодити фахову взаємодію з замовниками, колегами-аудиторами, контролюючими інститутами, органами державної влади та місцевого самоврядування.

Система незалежного аудиту містить і такий важливий компонент, як Аудиторська палата України. Відповідно до чинної редакції Закону України "Про аудиторську діяльність", поряд із професійними аудиторами, делегованими аудиторським загалом, до її складу входять представники Міністерства фінансів,

Міністерства юстиції, Міністерства економіки, Державної податкової адміністрації, Національного банку, Державного комітету статистики, Державної комісії з цінних паперів та фондового ринку, Державної комісії з регулювання ринків фінансових послуг, Рахункової палати та Державної контрольно-ревізійної служби України. Аудиторська палата є незалежним органом, що здійснює регулювання аудиторської діяльності. Її функціонування ґрунтується на взаємодії професійних аудиторів та представників вказаних державних органів та демонструє приклад того, як у теперішній час та в перспективі має відбуватися співпраця державних і недержавних інститутів при виконанні контрольних функцій у загальнонаціональних масштабах. Взаємодія органів незалежного та державного контролю є вельми цінною тим, що знаходить прояв, з одного боку, у законодавчо визначених функціях (сертифікація, нормативно-методичне регулювання аудиту, реєстрація аудиторів тощо), а з іншого – в чергових та позачергових з'їздах аудиторів, численних науково-практичних конференціях і семінарах, які проводяться за участю державних і недержавних контролерів.

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

Проведення обов'язкового аудиту включає перевірки, що здійснюються на основі підтвердження достовірності та повноти звітності з метою забезпечення контрольованості суспільством діяльності господарюючих суб'єктів, з'ясування їх фінансового стану, процесів емісії цінних паперів, здачі в оренду цілих майнових комплексів, приватизації, корпоративізації та інших змін форм власності, порушення питань про визнання господарюючих суб'єктів неплатоспроможними або банкрутами тощо.

Значна частина аудиторської діяльності відбувається з ініціативи господарюючих суб'єктів, які мають потребу в послугах аудиторів. У зв'язку з цим здійснюються тематичні та вибіркові аудиторські перевірки актуальних аспектів підприємницької діяльності, економіко-правовий аналіз установчих документів і бізнес-планів, фінансовий аналіз бухгалтерської звітності, консультації тощо.

Набуває розвитку внутрішній аудит – безальтернативний елемент управління підприємницькою діяльністю на мікроекономічному рівні, особливо в акціонерних товариствах, холдингових компаніях, інвестиційних фондах та інших корпоративних структурах.

Підтриманню належної морально-психологічної атмосфери серед аудиторського загалу сприяє Кодекс професійної етики аудиторів. Зростання етичних вимог до аудиторів обумовлюється тим, що суспільна довіра надає загальнодержавної ваги професії аудитора. Відтак його роль і діяльність впливають на економічну стабільність та фінансову захищеність суспільства.

Істотним надбанням аудиту як структури самоконтролю громадянського суспільства є обов'язкова періодична (не рідше одного разу на рік) перевірка актуальності професійних знань, що охоплює всіх без

винятку сертифікованих аудиторів. Її метою є з'ясування спроможності кожного з них надалі працювати за фахом.

Процедура відповідних випробувань зумовлена необхідністю продовження термінів чинності аудиторських сертифікатів. Водночас вона надає можливість усім бажаючим поновити фахові знання та вдосконалити практичні навички. З цією метою проводяться спеціальні семінари, “круглі столи”, пробні тестування тощо. Випробування здійснюються на засадах легітимності, відкритості, прозорості, доброзичливості, проте передбачають високий рівень вимогливості до осіб, що мають намір займатися аудиторською діяльністю.

Аудитори – це справжня еліта серед сучасних економістів. Дедалі більше українських аудиторів проходять стажування за кордоном, здобувають сертифікати міжнародного зразка. Окремі з цих спеціалістів визнані не лише в Україні, а й за її межами.

Ефективне поєднання теорії з практикою зумовлюється виданням монографій, підручників, навчальних та практичних посібників, публікацією статей з актуальних проблем аудиту, що викликають фахову зацікавленість. З ініціативи аудиторів та завдяки їх зусиллям започатковані та впродовж тривалого часу видаються відомі фахівцям професійні журнали – “Аудитор України”, “Бухгалтерський облік та аудит” та ін. Водночас це сприяє невинному розвитку теорії аудиту на базі результатів, отриманих при розв'язанні актуальних практичних проблем аудиторської діяльності в умовах динамічної зміни економічного середовища.

Здійснення незалежного контролю та надання послуг у сучасних умовах вимагає від аудиторів підприємливості, мобільності, адаптованості, але водночас покладає на них високу відповідальність за результати професійної діяльності. Слід підкреслити, що ці досягнення здобуті ціною власних інтелектуальних зусиль та підприємницької ініціативи аудиторського загалу, на засадах самофінансування і без витрачання державних коштів. Поступово завойовуючи суспільну довіру, аудитори України прагнуть до нарощування обсягів та якості аудиторських послуг, сума яких у 2006 році склала 631 млн. грн. [2].

Поряд із розвинутою інфраструктурою та кваліфікованими фахівцями система незалежного аудиту має апробоване нормативно-правове, сучасне інформаційно-методичне та програмне забезпечення. Воно оновлюється відповідно до потреб суспільно-господарської та соціально-політичної практики, що стрімко змінюється.

Таким чином, упродовж 15-річного періоду в Україні створено систему незалежного аудиту, покликаною сприяти розвитку національного господарства та демократизації суспільного життя країни. Структура, забезпечення та функціонування цієї системи продовжують удосконалюватися відповідно до підвищення важливості аудиту в забезпеченні самоконтрольованості й самокерованості громадянського суспільства та приватного сектору економіки, який є його основою.

2. Державний фінансовий аудит

Сфера компетенції форм і різновидів державного контролю є вузкою, ніж в аудиті. Тому не всі з них спроможні проконтролювати ті сторони діяльності господарюючих суб'єктів, що охоплюються аудитом.

Зокрема, оперативний казначейський контроль стосується циркулювання лише коштів державного та місцевих бюджетів. Фіскальний контроль, який упродовж кількох років став однією з найчисленніших структур державного управління, стосується тільки зобов'язань, причому не всіх, а лише тих, що мають відношення до розрахунків фізичних та юридичних осіб з відповідними бюджетами. Рахункова палата та Державна контрольно-ревізійна служба зосереджують свої зусилля переважно на видатковій частині бюджетів, а Митна служба відстежує лише товарно-грошові потоки, що входять чи виходять з України.

Водночас існуючі в Україні форми державного фінансового контролю, найпоширенішими з яких донедавна були ревізії та перевірки, виявилися неадекватними сучасним потребам управління фінансами держави та економікою країни в цілому. Упродовж тривалого часу вони забезпечували фіскальний, переважно наступний, контроль діяльності бюджетних установ, організацій, підприємств та інших господарюючих суб'єктів і були спрямовані на пошук фінансових порушень, виявлення та покарання винних у цьому осіб.

Ці форми контролю, зосереджені на мікроекономічному рівні фінансів держави, є втіленням індуктивного підходу. Водночас дотримання системності управління потребує, щоб контроль базувався і на засадах дедуктивного підходу, охоплюючи макроекономічний рівень функціонування державних фінансів. Зазначеним вимогам найбільшою мірою відповідає державний фінансовий аудит. Становленню в Україні цієї новітньої форми контролю сприяло ухвалення у 2001 р. Бюджетного кодексу України. Його положеннями передбачено здійснення аудиту фінансової та господарської діяльності бюджетної сфери [3].

Як повноцінна форма контролю державний фінансовий аудит набув легітимності після внесення наприкінці 2005 р. змін до чинного законодавства з питань запобігання фінансовим порушенням, забезпечення ефективного використання бюджетних коштів, державного і комунального майна [4].

Чинні законодавчі положення узаконюють кілька різновидів державного фінансового аудиту. Це аудит ефективності виконання бюджетних програм, аудит діяльності бюджетних установ, аудит діяльності державних підприємств, аудит систем внутрішнього контролю. Сукупність цих різновидів аудиту забезпечує потенційні можливості охоплення контролем мікро- та макроекономічного рівнів державних фінансів.

На макроекономічному рівні контроль державних фінансів досягається завдяки запровадженню аудиту ефективності виконання бюджетних програм. Мікроекономічний рівень контролю забезпечується шляхом здійснення державного фінансового аудиту діяльності бюджетних установ та підприємств, заснованих на

державній власності. Впровадження аудиту систем внутрішнього контролю бюджетних установ і державних підприємств покликане поєднати досліджувані (мікро- та макроекономічний) підходи та охопити всю ієрархію органів відомчого контролю.

Серед названих різновидів державного фінансового аудиту в Україні набув поширення аудит ефективності виконання бюджетних програм. Його становлення відбувається на основі вивчення та використання зарубіжного досвіду шляхом створення системного (нормативного-правового, інформаційного, методичного, кадрового тощо) забезпечення та побудови організаційної вертикалі виконавців.

З ухваленням Закону України "Про державні цільові програми" цей різновид державного фінансового аудиту набув легітимності [5]. Відповідно, практичне втілення Концепції застосування програмно-цільового методу в бюджетному процесі, затвердження паспортів бюджетних програм та інформації про їх виконання створило основу його інформаційного забезпечення.

Впровадження "Методичних рекомендацій щодо проведення аудиту ефективності виконання бюджетної програми" започаткувало процес формування методичного забезпечення, який набуває подальшого розвитку завдяки ухваленню Урядом "Порядку проведення органами Державної контрольно-ревізійної служби державного фінансового аудиту бюджетних програм" та відповідному вдосконаленню існуючого методичного забезпечення. Водночас утворення відокремлених підрозділів з проведення аудиторських досліджень у структурі Державної контрольно-ревізійної служби України закладає основи цілісної підсистеми державного фінансового аудиту.

У найближчій перспективі набудуть розвитку інші з названих форм державного фінансового контролю. Відповідно, це змінить його існуючу парадигму. Провідною формою чинної в Україні системи державного фінансового контролю стане державний фінансовий аудит, здійснюваний за всім спектром названих різновидів.

3. Суспільна значущість аудиту

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

Вважаємо, що однією з найважливіших засад реформування 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.

На наше переконання, реформа суспільно-політичної сфери на таких засадах сприятиме зміцненню статусу та зростанню значущості аудиту. Аудит також має стати засобом незалежного контролю та неупередженого оцінювання тих аспектів функціонування державної влади, місцевого самоврядування та їх економічної бази, що 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 зумовлюється 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 зумовлена передусім теперішніми особливостями приватизації. Адже її об'єктами стають уже не окремі промислові, сільськогосподарські, транспортні, торговельні та інші підприємства, а такі стратегічно визначальні блага, 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 територією 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. Водночас захист цих інтересів, на нашу думку, має здійснюватися українськими, а не іноземними аудиторами, оскільки, 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 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 подальшому розвитку.

Для цього необхідно вирішити такі суспільно-політичні проблеми.

По-перше, потрібним є започаткування діалогу та налагодження взаємодії інститутів незалежного та органів державного й муніципального контролю з метою створення відповідних координаційних структур, покликаних узгоджувати діяльність контролюючих суб'єктів. Прообразом пропонованих структур можна вважати Аудиторську палату, яка протягом тривалого періоду об'єднує представників аудиторського загалу та державної влади. Досвід її функціонування спростовує побоювання щодо нереальності створення чи небезпеки ускладнення та бюрократизації системи контролю внаслідок запровадження координаційних структур. Навпаки, уміле їх використання покликане сприяти, з одного боку, усуненню неконтрольованих точок, зон і сегментів національної економіки, а з іншого – запобігати паралелізму та дублюванню контрольних функцій.

По-друге, необхідним є нормативно-правове закріплення інкорпорованості незалежного та державного фінансового аудиту в загальнодержавну контролюючу систему шляхом ухвалення парламентом законопроекту "Про фінансовий контроль в Україні". Йдеться про утвердження аудиту в ролі повноцінного, адекватного 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 й невиробничі цілі тощо.

Стратегія розвитку аудиту в Україні потребує "замикання" контролюючих структур держави (включно з незалежним аудитом) як окремих ланок у цілісну загальнонаціональну систему контролю, покликану охоплювати вказані вище найважливіші аспекти діяльності господарських систем.

4. Управлінська роль аудиту

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. Таким чином, аудиторські перевірки повинні не лише з'ясувати достовірність фінансової звітності. Завдяки дотриманню принципу превалювання сутності над формою вони покликані проникати у глибинну логіку відстежуваних економічних явищ і процесів, обґрунтовувати ефективні прогностичні рішення.

Особливо важливим є аудит активів, тобто контрольованих підприємствами ресурсів, використання яких забезпечує отримання майбутніх економічних вигод. Важливість аудиту активів зумовлюється тим, що втілена в них вигода відображає економічний потенціал господарюючих суб'єктів. З огляду на те, що кожна з його складових має сприяти отриманню економічних вигід, аудит активів включає з'ясування ефективності використання економічного потенціалу господарюючими суб'єктами, а це не завжди передбачає проведення державного фінансового контролю.

Безальтернативність аудиту в управлінні підприємницькою діяльністю особливо зростає на мікроекономічному рівні. Внутрішній аудит є тим елементом системи управління підприємствами, відсутність якого руйнує систему внутрішньокорпоративного менеджменту чи навіть унеможливає її функціонування.

Постає невідкладна необхідність поширення внутрішнього аудиту на акціонерні товариства, холдингові компанії, інвестиційні фонди та інші корпоративні структури. Підвищенню ефективності їх діяльності повинно сприяти інтегрування внутрішнього аудиту з управлінським обліком та функціонально-вартісним аналізом, які спільно мають утворити систему внутрішньокорпоративного контролінгу. Вона покликана вишукувати та мобілізувати резерви економії ресурсів, зменшення собівартості та підвищення конкурентоспроможності продукції, товарів, робіт і послуг.

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

Таким чином, зростання ролі внутрішнього аудиту зумовлюється його значущістю в управлінні підприємницькою діяльністю на мікроекономічному рівні. Він є тим елементом управління підприємствами, відсутність якого руйнує чи унеможливає внутрішньокорпоративний менеджмент. Особливого значення набуває аудит активів, використання яких забезпечує отримання майбутніх економічних вигід, що відображають економічний потенціал господарюючих суб'єктів.

5. Наукові проблеми аудиту

Національна система аудиту спирається на апробоване впродовж 15-річного періоду наукове забезпечення. Воно постійно оновлюється відповідно до динамічних суспільно-господарських змін, що відбуваються в країні. За цей час у національну практику аудиторської діяльності впроваджено ряд вагомих результатів наукових досліджень з методології та організації аудиту, що не мають аналогів як в Україні, так і в країнах СНД.

Єдиним в Україні науково-методичним центром у сфері аудиту протягом більш ніж 10-річного періоду є Державна академія статистики, обліку та аудиту Держкомстату України. З 2004 року в Академії діє спеціалізована вчена рада, що проводить захист дисертацій на здобуття наукових ступенів за спеціальністю "Бухгалтерський облік, аналіз та аудит". З 2007 року їй надано дозвіл проводити захист дисертацій на здобуття вченого ступеня доктора економічних наук.

За результатами досліджень, виконаних у 1990-х роках, Академією у співпраці зі Спілкою аудиторів та Аудиторською палатою України розпочато розроблення науково-методичного забезпечення аудиторської діяльності. На його основі наприкінці 1990-х років науково-педагогічними працівниками навчального закладу була розроблена система національних нормативів аудиту [6]. На той час вони врегульовували найважливіші для початкового етапу розвитку аудиту питання. Так, з 1998 року було запроваджено 32 національних нормативи. Їх практичне застосування дозволило впорядкувати процес здійснення та унормувати узагальнення й використання результатів аудиту.

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 з метою використання міжнародних стандартів аудиту як національних. Це зумовлює принципово нову якість досліджень аудиторської діяльності.

В Академії зародилася і розвивається національна наукова школа аудиту. За час її генезису отримано ряд теоретично і практично важливих наукових та прикладних результатів. Найважливішими підсумками цих досліджень є:

- перше в Україні видання українською мовою трьох редакцій міжнародних стандартів аудиту впродовж 2003–2006 рр., що запроваджені у практику аудиторської діяльності, де використовуються як національні стандарти аудиту [7];
- перше обґрунтування та розроблення на основі чинного законодавства України і міжнародних стандартів аудиту цілісної системи робочої документації, запропонованих форм робочих документів, а також практично апробованої методики та процесу документування аудиту;
- перше в аудиторській практиці України обґрунтування та розкриття найважливіших

організаційно-методичних особливостей здійснення аудиторських перевірок та надання супутніх послуг відповідно до світових вимог та міжнародних стандартів за такими напрямками аудиторської діяльності, як: інформаційне забезпечення аудиту, аудит оцінок, аудиторські перевірки фінансової інформації, підготовка аудиторських висновків та ін.;

- перше в Україні узагальнення практики одержання аудиторських доказів та формулювання аудиторських висновків, спрямоване на подальше удосконалення аудиторської діяльності в Україні відповідно до міжнародних вимог.

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 вченими 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.

Однак на фоні безперечних здобутків викликають стурбованість недоліки у сфері наукової підготовки фахівців найвищої кваліфікації з аудиту.

Існуючі вимоги до аспірантів та здобувачів, які складають кандидатські іспити за спеціальністю "Бухгалтерський облік, аналіз та аудит", є заниженими. За змістом і процедурою вони певним чином відрізняються від іспитів, що складаються особами, які претендують на здобуття сертифіката аудитора.

Ускладнення проблем економічного та соціального розвитку України потребує їх висококваліфікованого висвітлення й наукового вирішення відповідно до існуючих вимог. Проте навіть найбільшій з цих проблем не завжди розглядаються на конференціях та досліджуються у дисертаціях з фаху.

Що стосується наукових, методичних та практичних конференцій з питань незалежного і державного фінансового аудиту, то практики переважно не беруть участі у наукових конференціях, а науковці здебільшого залишаються не поінформованими про практичні семінари з аудиту. Тому ці заходи не завжди досягають того теоретичного та прикладного рівня, що диктується вимогами часу. Недосконала мотивація, якість і результати їх проведення зумовлюють проблеми, пов'язані з виробленням реалістичних рекомендацій наукових за підсумками конференцій та їх втіленням у практику аудиторської діяльності.

Останніми роками в Україні збільшується кількість дисертацій, у тому числі докторських, за спеціальністю "Бухгалтерський облік, аналіз та аудит". Однак накопичення фахових знань забезпечують лише окремі з них. Подібною є ситуація щодо підготовки наукових монографій за фахом, авторами яких є, як правило, доктори, докторанти та кандидати наук. Таким чином, актуальність, наукова новизна і практична цінність дисертаційних, монографічних досліджень та науково-дослідних робіт нерідко відстають від соціально-економічних викликів, що набувають глобальних вимірів у складних умовах сучасного соціально-економічного розвитку України.

Для усунення цих недоліків необхідно, щоб дисертації, монографії та інші публікації здобувачів наукових ступенів у фахових виданнях забезпечували адекватне віддзеркалення існуючої практики незалежного та державного фінансового аудиту та окреслювали перспективи її подальшого розвитку. Взаємодія теорії і практики має дати науковий результат (передусім у дисертаційних дослідженнях), який повинен бути актуальним, новим і корисним для практики.

Якість наукових видань слід підняти до рівня, що має викликати фахову зацікавленість не лише в Україні, але й за її межами. Інтелектуальне надбання українських практиків і науковців є достатнім для створення пакета монографій та інших наукових видань, що повинні висвітлювати незалежний та державний фінансовий аудит.

Діюча в Україні система аудиту володіє вагомим науковим потенціалом. Критерієм її подальшого розвитку є ступінь орієнтації на прийняті світовим співтовариством міжнародні вимоги до аудиторських перевірок та супутніх послуг. Використання наукового потенціалу системи аудиту потребує підвищення професійного рівня фахівців з незалежного та державного фінансового аудиту.

6. Освітні аспекти аудиту

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 спеціальність аудитора. Фах "Облік і аудит" є одним із найбільш поширених серед напрямів економічного спрямування, він охоплює один із найчисленніших контингентів студентів вищих навчальних закладів України, що прагнуть отримати освітньо-кваліфікаційні рівні бакалавра, спеціаліста та магістра в галузі знань "Економіка та підприємництво". Для найбільш здібних із них існує перспектива навчання в аспірантурі та докторантурі за спеціальністю "Бухгалтерський облік, аналіз та аудит".

Цьому сприяють результати проведення наукових досліджень з методології та організації аудиторської діяльності. Їх впровадження дало змогу Міністерству освіти і науки України ухвалити вдосконалену освітньо-професійну програму з галузі "Економіка та

підприємство” для освітньо-кваліфікаційного рівня “Бакалавр” за напрямом “Облік і аудит”. У теперішній час науково-педагогічні працівники Академії працюють над удосконаленням галузевих стандартів вищої освіти, адекватних до вимог міжнародних стандартів аудиту.

Відповідно до Закону України “Про аудиторську діяльність”, постанови Верховної Ради та розпорядження Кабінету Міністрів у навчальному закладі 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.

Поряд з науковими досягненнями існують проблеми розвитку національної системи аудиту і формування професійної компетентності фахових аудиторів. Однією з найгостріших проблем є відрив освіти від практики незалежного та державного фінансового аудиту. У теперішній 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, оскільки наявна невідповідність девальвує ідею стандартизації освітньої діяльності та провокує низьку якість теоретичної підготовки фахівців з аудиту.

Відповідати вимогам новітньої практики аудиту мають також структура і зміст нормативних навчальних дисциплін та тих, що вивчаються за вибором. Адже якщо практика незалежного аудиту знайшла в них певне відбиття, то державний фінансовий аудит не має висвітлення навіть на теоретичному рівні.

Враховуючи багатолітню практику незалежного аудиту та активне запровадження зарубіжного досвіду державного фінансового аудиту в Україні, вкрай потрібними є підручники та навчальні посібники, що відповідають сучасній практиці аудиторської діяльності. Це забезпечуватиме освітню сферу від ризиків перетворення майбутніх аудиторів на заручників отримання недостатньо якісних фахових знань.

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

Вимогам часу має відповідати якість виконання дипломних робіт з питань незалежного та державного фінансового аудиту. Їх проблематика, на жаль, 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 незалежного та державного фінансового аудиту.

Водночас освітня підготовка нової генерації фахівців з аудиту має узгоджуватися з принципами Болонських документів і спиратися на новітні підходи. На наше переконання, таким є насамперед компетентнісний підхід. У зв’язку з цим зростає необхідність подання до Міністерства освіти і науки України новітньої версії освітнього стандарту навчання майбутніх фахівців з незалежного та державного фінансового аудиту. Зміст такого документа має відповідати його назві. Для втілення стандарту слід ініціювати рамковий формат нормативних дисциплін з незалежного та державного фінансового аудиту. Його має доповнювати каркас дисциплін за вибором, оновлення переліку і змісту повинно відбуватися відповідно до змін у практиці аудиту.

Вирішення цих питань дасть змогу творити нове покоління навчальних видань, у тому числі в електронній формі, що уможливить їх використання через дистанційну та інші технології донесення знань.

Співпраця вищих навчальних закладів з аудиторськими фірмами та контролюючими органами, що здійснюють державний фінансовий аудит, повинна забезпечити надійну базу виробничої практики для майбутніх фахівців. Водночас це зумовить 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 розробка стратегії підвищення професійного рівня фахівців з аудиту.

Виходячи з викладеного, система незалежного та державного фінансового аудиту здатна сприяти вирішенню принципово нових завдань суспільно-господарського розвитку, що постійно ускладнюються. Національна система аудиту спроможна стати помітним рушієм соціально-економічного розвитку України.

Список використаних джерел

1. Закон України “Про аудиторську діяльність” від 22.04.1993 р. № 3125-XII, в редакції від 14.09.2006 р. № 140-V. – Режим доступу: <http://www.zakon.rada.gov.ua> – Заголовок з екрана.
2. Сайт Спілки аудиторів України. – Режим доступу: <http://www.sau-apu.org.ua> – Заголовок з екрана.
3. Бюджетний кодекс України, зі змінами та доповненнями від 28.12.2007 р. – Режим доступу: <http://zakon.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=2542-14>
4. Закон України “Про внесення змін та доповнень до деяких законів щодо застосування фінансових порушень та забезпечення ефективного бюджету коштів, державного і комунального підприємства”, зі зміна-

ми та доповненнями від 15.12.2005 р. № 3202-IV. – Режим доступу: <http://www.zakon.rada.gov.ua> – Заголовок з екрана.

5. Закон України “Про державні цільові програми” від 18.03.2004 р. № 1621-IV. – Режим доступу: <http://icdu.kiev.ua/ru/sourses/library>
6. Національні нормативи аудиту від 18.12.1998 р. – Режим доступу: <http://teraudit.com.ua/study/audit>
7. Міжнародні стандарти аудиту. – Режим доступу: <http://www.sau-aru.org.ua> – Заголовок з екрана.

Удосконалення деяких методів оцінки обсягів тіньового сектору

Ю.І. Прилипко,
кандидат економічних наук,
старший науковий співробітник,
завідувач відділу НТК статистичних досліджень

Проблема детінізації економіки залишається актуальною при здійсненні Урядом контролю і регулювання економіки України. З цією метою відбувається постійний моніторинг стану і тенденцій тіньового сектору (ТС) як у цілому по економіці, так і за видами економічної діяльності. Деякі методи розрахунків обсягів тіньового сектору економіки викладені у роботі [1]. Але у зв'язку з трансформаційними змінами в економіці та появою нових факторів впливу на макроекономічні показники постала задача адаптації раніше розроблених методів до нових умов та врахування нових факторів. У статті викладені загальні принципи, за якими були побудовані існуючі методи оцінювання, а також представлено удосконалені варіанти останніх і результати розрахунків.

Монетарний метод

Монетарний метод базується на положенні, що існує пряма залежність між рівнем ТС і попитом на готівку в обігу, оскільки тіньові операції найкраще здійснювати через необліковані розрахунки готівкою. Тому чим вищий попит на готівку і більша її питома вага у монетарних агрегатах, тим вищий рівень ТС і навпаки. Найпоширенішим у цьому розрізі є метод Гутманна [4].

Рівень ТС, обчислений за методом Гутманна, має динаміку, представлену на рис. 1 (за даними [5]). Пікове значення рівня ТС, розраховане за цим методом, спостерігалось у 1997–1998 роках, коли він досяг майже двох третин від офіційного рівня ВВП; далі відбувалося поступове скорочення питомої ваги готівки у грошовій масі M2, і це відобразалося на зменшенні рівня ТС. За кварталними даними 2007 року величина ТС приймає значення близько 16%.

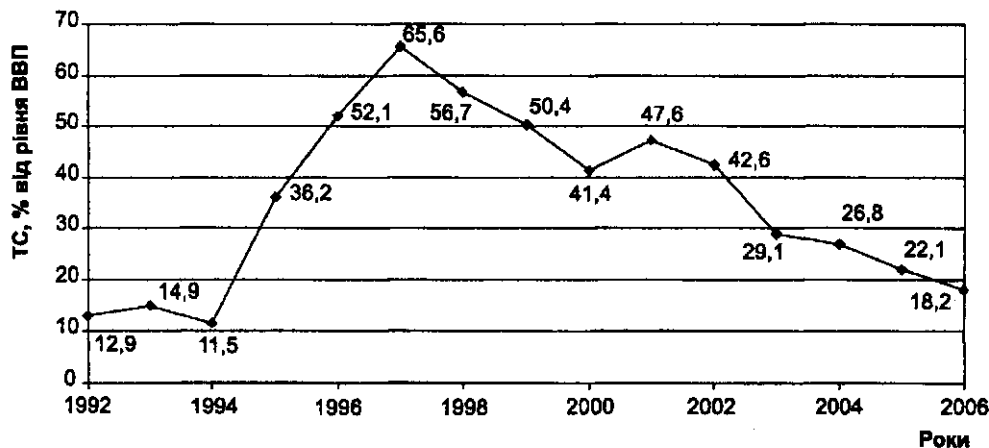


Рис. 1. Динаміка рівня ТС за методом Гутманна

Однак у сучасних умовах господарювання в цьому методі все більше почав окреслюватися суттєвий недолік, який безумовно викривлює дійсний стан справ. В останні роки стрімко поширюються розрахунки підприємств із працівниками через банківські установи за допомогою зарплатних і кредитних карток. Водночас у такий самий спосіб поширюються пенсійні та інші платежі. Населення і підприємства

зрозуміли переваги таких розрахунків, і банки їх всіляко стимулюють. У результаті вільні готівкові кошти все більше накопичуються на депозитних рахунках населення, а не у шухлядах, що зацікавлює банки у збільшенні своїх активів. В умовах посилення впливу цього фактора важливо було відділити процес накопичення готівки на банківських депозитах від тієї частини готівки, що обслуговує споживчий ринок і тіньові обороти зокрема.

© Ю.І. Прилипко, 2008