

**СИСТЕМА ФІНАНСОВОГО КОНТРОЛЮ І РОЗВИТОК АУДИТОРСТВА В УКРАЇНІ**

*Розкрито складові системи фінансового контролю та проблеми проведення аудиту з урахуванням специфіки умов господарювання в Україні*

**Постановка проблеми.** Курс України на формування ринкових відносин у сфері господарювання значною мірою змінив правове положення підприємств. Змінюється значення обліку та оцінки результатів господарської діяльності як підприємств, так і підприємців. В умовах ринкової економіки роль обліку і оцінки суттєво зростає, оскільки завдяки ним приймаються рішення про зміни напрямів виробництва, його оновлення, переміщення капіталу відповідно до ринкової кон'юнктури, вони залишаються необхідними елементами діяльності будь-якого підприємства. Завдяки формуванню ринкових відносин та різноманітності форм власності виникла необхідність удосконалення функцій управління процесом виробництва, що викликало потребу створення органів фінансового контролю, тобто аудиту. Перехід до нових економічних відносин в Україні, розвиток підприємств обумовив необхідність становлення і подальшого розвитку аудиту.

**Метою статті** є дослідження системи фінансового контролю (аудиту) і розвитку аудиторства в Україні, де ще не налагоджена законодавча база щодо аудиту і фінансового контролю, яку потрібно вдосконалювати.

**Викладення основного матеріалу дослідження.** Один з найбільш важливих важелів управління фінансової системи є фінансовий контроль. На сучасному етапі фінансовий контроль перетерпає серйозні зміни. Фінансовий контроль за своєю економічною суттю це функція управління, яка включає сукупність спостережень, перевірок за діяльністю об'єкта управління з метою оцінки обґрунтованості й ефективності прийняття рішень і результатів їх виконання.

Необхідність фінансового контролю, його сутність і значення визначаються Конституцією України. В даний час, коли Україна переживає період становлення ринкових відносин і пов'язаних із цим перетворень усіх державних інститутів, відбувається процес розмежування повноважень між центральною владою і областями України. Дуже гостро постало питання про необхідність визначення задач і функцій різноманітних контрольних органів виконавчої і представницької влади.

Важливим елементом зміцнення системи національного фінансово-економічного контролю України стало заснування Державного казначейства України як системи органів державної виконавчої влади, що діє при Міністерстві фінансів. Державне казначейство України діє на підставі Указу Президента України від 27 квітня 1995 року № 335 "Про Державне казначейство України" і "Положення про Державне казначейство", затверджене постановою Кабінету Міністрів України від 31 липня 1995 року № 590. А також до системи національного фінансового контролю належить податковий контроль. Відповідно до Закону України "Про систему оподаткування" від 25 червня 1991 року № 1251-ХП у редакції Закону України від 18 лютого 1997 р. № 77/97-ВР контроль за правильністю та своєчасністю справлення податків і зборів обов'язкових платежів здійснюється державними податковими та іншими державними органами.

Крім державних контрольних органів, в Україні з 1993 р. функціонує підсистема незалежного фінансово-економічного контролю – аудиту.

Сфера діяльності незалежного аудиту – в основному позабюджетні підприємства, організації, установи, хоча в деяких випадках згідно зі статтею 25 Закону України "Про Рахункову палату" аудиторів можуть залучатися до

перевірок у бюджетній сфері. Таким чином, сьогодні в Україні діють розрізнені елементи фінансово-економічного контролю, які, на наш погляд, треба систематизувати.

Зарубіжний досвід показує, що аудит є обов'язковим атрибутом ринкової економіки будь-якої країни. Розвиток аудиту в Україні почався після прийняття Закону "Про аудиторську діяльність" від 22 квітня 1993 р. відповідно до цього Закону, аудит – це перевірка публічної бухгалтерської звітності, обліку, первинних документів та іншої інформації про фінансово-господарську діяльність суб'єктів господарювання з метою визначення достовірності їхньої звітності, обліку, його повноти і відповідності чинному законодавству й установленим нормативам [1].

Основне завдання цього закону – "створення системи незалежного фінансового контролю з метою захисту інтересів власника". Також аудиторі мають вести свою діяльність у відповідності із Національними нормативами аудиту, які затверджені рішенням Аудиторської палати України від 18 грудня 1998 р. [1].

Основним базовим елементом системи незалежного фінансового контролю є сертифіковані аудиторі, які на підставі ліцензії від свого імені чи від імені аудиторської фірми здійснюють аудиторську діяльність.

Організаційне і методологічне керівництво аудиторською діяльністю в Україні здійснює Аудиторська палата України (АПУ). Організацію аудиту в Україні здійснює Аудиторська палата України, яка є незалежним самостійним органом, мета якого сприяти розвитку, вдосконаленню та уніфікації аудиторської справи. Аудиторська палата покликана створити систему незалежного фінансово-господарського контролю у формі аудиту, який би давав об'єктивну оцінку фінансового стану підприємств і підприємців, сприяв національному господарюванню та своєчасно запобігав банкрутству, забезпечував достовірний контроль за доходами і видатками власників та одночасно оберігав інтереси держави.

Перелік аудиторських фірм та аудиторів, які одноособово надають аудиторські послуги, визначені у реєстрі, затвердженому Рішенням Аудиторської палати України від 31.10.00 р. Реєстр аудиторських фірм та аудиторів, які одноособово надають аудиторські послуги – це офіційний загальнодержавний реєстр аудиторських фірм і аудиторів – суб'єктів підприємницької діяльності, які зареєстрували свою аудиторську діяльність згідно з Законом України "Про аудиторську діяльність".

Визначення аудиту, аудиторської діяльності (аудиторських послуг, супутніх аудиторських робіт тощо) та суб'єкта аудиторської діяльності регламентується Законом України "Про аудиторську діяльність", Національними нормативами аудиту та Кодексом професійної етики аудиторів України. Після включення до Реєстру суб'єкта аудиторської діяльності видається свідоцтво встановленого Аудиторською палатою України зразка.

Зведені дані Реєстру є відкритими для користувачів. Технічне ведення, актуалізацію Реєстру здійснюють секретаріат Аудиторської палати України та регіональні відділення АПУ (САУ). Секретаріат несе відповідальність за збереження даних Реєстру, підтримання його в робочому стані та за достовірність оприлюднених даних Реєстру в пресі.

Реєстр ведеться в розрізі кожного легалізованого суб'єкта аудиторської діяльності з деталізацією за адміністративно-територіальними одиницями України (Автономна Республіка Крим, області, міста Київ та Севастополь).

Аудиторська палата України щорічно, станом на 1 січня поточного року, оприлюднює у засобах масової інформації Реєстр аудиторських фірм та аудиторів, які одноособово надають аудиторські послуги, які завчасно подали звіт та підтвердили свою аудиторську діяльність за звітний рік. Зміни, внесені до Реєстру, оприлюднюються щомісячно.

Відповідальність за достовірність наданих для внесення в Реєстр даних несуть виключно керівники суб'єктів аудиторської діяльності.

Для підтвердження даних, необхідних для включення до Реєстру, суб'єкти аудиторської діяльності подають до секретаріату Аудиторської палати України документи про аудиторську діяльність.

Документи щодо внесення до Реєстру подають до секретаріату Аудиторської палати України, де їх перевіряють на відповідність вимогам чинного законодавства та цього Положення. Перевірку документів секретаріат АПУ здійснює у десятиденний термін з дати їх отримання. Секретаріат може запросити пояснення або уточнення окремих положень із наданих документів у суб'єкта аудиторської діяльності. Після отримання всіх необхідних даних секретаріат передає документи на розгляд до контрольно-реєстраційної комісії Аудиторської палати України з висновком про відповідність та комплектність поданих документів.

Рішення контрольно-реєстраційної комісії затверджує Аудиторська палата України. Дата прийняття позитивного рішення є фактичною датою занесення суб'єкта аудиторської діяльності до Реєстру з одночасною видачею йому відповідного свідоцтва.

Свідоцтво про включення до Реєстру аудиторських фірм та аудиторів, які одноособово надають аудиторські послуги в Україні видається терміном на п'ять років. Підписи голови спостережної ради та завідувача секретаріату АПУ на свідоцтві скріплюються печаткою Аудиторської палати України.

Продовження терміну дії свідоцтва здійснює контрольно-реєстраційна комісія, рішення якої затверджує Аудиторська палата України на підставі заяви суб'єкта аудиторської діяльності, після звіряння даних, раніше внесених до Реєстру.

АПУ діє відповідно до Статуту, має регіональні відділення, повноваження яких визначаються "Положенням про регіональні відділення". АПУ створюється шляхом делегування до її складу п'яти представників від професійної громадської організації аудиторів України, по одному представникові від Міністерства фінансів, Головної державної податкової адміністрації, Міністерства статистики, Національного банку, Міністерства юстиції та окремих фахівців від навчальних, наукових та інших організацій.

Крім цього, з метою захисту своїх інтересів, аудиторів України об'єднані у професійну громадську організацію – Спілку аудиторів України, яка діє на місцях через свої осередки за наявності у них не менше п'яти аудиторів. Крім цієї громадської організації також існує Федерація професійних бухгалтерів і аудиторів України.

Поштовхом до становлення аудиторства в Україні стало прийняття в 1993 році Закону "Про аудиторську діяльність". Але через неможливість забезпечити обов'язковий аудит за 1994 рік до цього строку постановою Верховної Ради України його перенесено до 31 березня 1996 року. Обов'язковий аудит був проведений за 1995 рік. Це певною мірою позитивно вплинуло на вирішення проблеми адаптації аудиторства в Україні. На жаль, за 1996 рік проведення обов'язкового аудиту було відмінено на більшості суб'єктів підприємницької діяльності.

В Україні ще як слід не налагоджена методологічна і організаційна база аудиту. А тому виникає необхідність узагальнення своєї і зарубіжної практики аудиторства та розробки технологій проведення аудиторських перевірок. Так, при проведенні аудиторської перевірки аудиторські організації і індивідуальні аудиторів вправі: самостійно визначати форми і методи проведення аудиту; перевіряти в повному обсязі документацію, зв'язану з фінансово-господарською діяльністю; одержувати в посадових осіб роз'яснення в усній і письмовій формах по виниклим у

ході аудиторської перевірки питанням; відмовитися від проведення аудиторської перевірки або від вираження своєї думки про вірогідність фінансової (бухгалтерської) звітності в аудиторському висновку у випадках, коли неперед'явлена аудиторю необхідна документація і якщо є виявлення в ході аудиторської перевірки обставин, що роблять або можуть вплинути на думку аудиторської організації або індивідуального аудитора про ступінь вірогідності фінансової (бухгалтерської) звітності; здійснювати інші права, що випливають із суті правовідносин, визначені договором надання аудиторських послуг, і не суперечать законодавству України і Закону.

Однак перенесення зарубіжного досвіду не завжди прийнятне для наших специфічних умов переходу до ринку. Певний досвід проведення аудиту в нас уже нагромаджено. Це стосується насамперед підприємств, що приватизуються, а також корпоративізації, експертної оцінки майна суб'єктів підприємницької діяльності, перевірок фінансового стану господарюючих суб'єктів, які переходять на емісію цінних паперів або беруть банківські кредити тощо.

Відповідно до прийнятого 1995 року Закону України "Про наукову та науково-технічну експертизу" аудиторів повинні зробити науково-обґрунтовану оцінку результатів аудиторського дослідження та науково-технічної експертизи. Для забезпечення статусу ефективного незалежного аудиторського контролю важливе значення має запровадження в Україні міжнародних стандартів бухгалтерського обліку й аудиту.

До проблемних питань аудиту можна віднести:

- брак достатнього досвіду аудиторської діяльності;
- відсутність нормативної бази аудиту – аудиторських стандартів, що забезпечили б єдині критерії якості аудиту (посадові обов'язки, службова відповідальність тощо);
- відсутність методичних рекомендацій щодо проведення аудиту;
- недостатня кількість кваліфікованих кадрів, а звідси і неосвоєний ринок аудиторських послуг;
- відсутність типових форм документів з аудиту (договорів, висновків тощо);
- комп'ютеризація аудиту тощо.

Разом з тим впровадження аудиту в сферу підприємницької діяльності має в цілому для держави істотні переваги порівняно з іншими формами фінансово-господарського контролю, зокрема:

- значна економія державних коштів на утримання контрольно-ревізійного апарату;
- надходження додаткових коштів у бюджет за рахунок сплати аудиторськими фірмами (аудиторами-підприємцями) податків;
- незалежність, конкурентна боротьба, відповідний професіоналізм аудиторів, що сприяє підвищенню якості перевірок;
- можливість вибору аудитора замовником тощо.

Однак аудиторська практика не відміння діючий фінансово-господарський контроль. Ефективно вирішувати зазначені проблеми можуть лише технічно, технологічно і методологічно оснащені аудиторські фірми, які мають належний кадровий потенціал спеціалістів різного профілю.

Аудиторські служби на договірних засадах розробляють також рекомендації щодо постановки обліку, збільшення прибутків, підвищення рентабельності, оздоровлення фінансового стану. Залучені до аудиту висококваліфіковані зовнішні консультанти професійно справляються з поставленими завданнями. Висновки незалежних аудиторів повинні відповідати загальноприйнятим стандартам, що можуть опиратися на економічні нормативи. Щодо роботи в аудиторських фірмах України залучено кваліфіковані кадри бухгалтерів, ревізорів, економістів, юристів. Однак назріла необхідність наукових і практичних розробок актуальних питань, пов'язаних із розвитком аудиторства.

**Висновки та перспективи подальших досліджень.** Сьогодні органи державної влади приділяють серйозну увагу питанням удосконалення системи фінансового

контролю. Оскільки очевидно, що обов'язковою умовою ефективного функціонування економіки і фінансової системи країни є наявність розвитої системи контролю. Почато уже ряд кроків, спрямованих на її реформування. Помітну роль в удосконалюванні фінансового контролю покликано зіграти прийняттям бюджетного кодексу.

Для ефективного здійснення державного фінансового контролю потрібно не тільки назвати органи державного контролю, що тепер зроблено в Бюджетному Кодексі, але і законодавчо закріпити їх задачі, права, сферу дії. Зусилля органів влади, яким доручено виконувати функції контролю, не координуються і здійснюють вони його в основному в рамках свого відомства, що викликає роздробленість фінансової системи.

Ще одним важливим питанням є відсутність закону, що визначає можливості державного фінансового контролю у відношенні порушників фінансового законодавства. Адже без адміністративних, матеріально-фінансових заходів впливу на порушників фінансового законодавства, неможливо досягти високих результатів у виконанні поставлених перед органами контролю задач. Таким чином, на сьогодні, коли вся бюджетна система України знаходиться в стадії становлення, питання реформування системи фінансового контролю, є одним з найбільш важливих.

У практиці аудиту в Україні в перехідний період до ринкової економіки необхідно користуватися міжнародними і національними стандартами, нормативними документами з організації і методології бухгалтерського обліку і фінансово-господарського контролю, які застосовуються у вітчизняній практиці.

Аудиторська палата України з метою регламентування правил і порядку проведення аудиту та виконання аудиторських послуг розробляє і частково завершила складання національних стандартів аудиту. Грунтуються вони на законодавстві України про аудиторську діяльність і міжнародних нормах аудиту, а також професійній термінології, прийнятій у світовій практиці.

Правові й організаційні основи аудиторської діяльності в Україні регламентуються законодавством, а також нормативними актами про сертифікацію фахівців з аудиту і ліцензування їхньої діяльності.

З переліку національних норм аудиту, їх змісту і використання при проведенні аудиторських робіт видно, що вони мають певну відмінність від Міжнародних нормативів аудиту, обумовлену законодавством України та чинними нормативно-правовими актами з питань бухгалтерського обліку і звітності, фінансово-господарського контролю і аудиту. Значна частина національних норм аудиту затверджена до застосування Аудиторською палатою України, інші – на стадії завершення розробки і апробації. За структурою побудови вони відповідають Міжнародним нормативам аудиту, що сприяє використанню зарубіжного досвіду в аудиторській діяльності.

Отже, застосування міжнародних і національних норм аудиту (стандартів) сприяє поліпшенню якості контролю та активізації діяльності суб'єктів підприємництва та достовірності відображення її в бухгалтерському обліку і звітності.

#### Список використаної літератури:

1. Закон України "Про аудиторську діяльність" // Відомості Верховної Ради України. – 1993. – № 23. – с. 243. 2. Національні нормативи аудиту, затверджені рішенням Аудиторської палати України 18.12.98. 3. Кодекс професійної етики аудиторів України, затверджений рішенням АПУ № 73 від 18.12.1998. 4. *Романів М.В.* Державний фінансовий контроль; аудит. Навчально-методичний посібник. – Київ: ТОВ "НЮС", 1998. – 224 с.

ОДІНЦОВА Лариса Миколаївна – старший викладач кафедри "Обліку і аудиту" Кременчуцького державного політехнічного університету

ТИТАРЕНКО Анна Олегівна – студентка Кременчуцького державного політехнічного університету

ШВЕЦЬ Маргарита В'ячеславівна – студентка Кременчуцького державного політехнічного університету