

УДК: 654.7:631.6

## ПРОБЛЕМИ СТАНОВЛЕННЯ ТА ПЕРСПЕКТИВИ РОЗВИТКУ НАЦІОНАЛЬНОЇ СИСТЕМИ АУДИТУ

**В. Кміть, М. Бардін**

*Львівський національний університет імені Івана Франка  
79008, м. Львів, проспект Свободи, 18  
E-mail: virakmit@ukr.net*

*Стаття присвячена особливостям організації та здійснення аудиту в Україні. Зокрема, розкриваються проблеми його становлення та обґрунтовується необхідність в аудиті. На відміну від світової практики проведення аудиту, національна система аудиту має певні недоліки, виправлення і недопущення яких призведе до позитивних тенденцій на ринку аудиторських послуг.*

*Ключові слова: аудит, аудиторська діяльність, аудиторські послуги, аудитори та аудиторські фірми.*

**Актуальність теми.** В умовах поглиблення ринкових відносин та існування різноманітності форм власності виникає необхідність удосконалення функцій управління виробничо-господарськими процесами, що, в свою чергу, викликає потребу в незалежному аналізі, тобто аудиті.

Аудит – особлива і специфічна форма економічного контролю, яка полягає у незалежній експертизі господарської діяльності підприємства.

Основною передумовою аудиту є взаємна зацікавленість підприємства (в особі його власників чи акціонерів), держави (в особі податкових та інших контролюючих органів) і самого аудитора в забезпеченні реальності та достовірності даних обліку і звітності.

Питанням організації і методики здійснення аудиту присвячено багато ґрунтовних досліджень провідних вчених України, зокрема, Білухи М.Т., Валуєва Б.І., Голова С.Ф., Гуцайлюка З.В., Давидова Г.М., Дорош Н.І., Завгороднього С.Я., Зубілевича С.Я., Кужельного М.В., Кузьмінського А.М., Петрик О.А., Редченка К.І., Редька О.Ю., Рудницького В.С., Савченка В.Я., Сопка В.В., Усача Б.Ф., Бутинця Ф.Ф., Малюги Н.М., Петренка Н.І., Свідерського Д.С. та багатьох інших. Однак, проблеми необхідності запровадження обов'язкових аудиторських перевірок, оцінки їх ефективності майже не піднімаються у вітчизняних наукових виданнях, а, отже, тема дослідження є актуальною і своєчасною.

**Постановка завдання.** У світовій практиці аудит набув широкого поширення. Успішна діяльність будь-якого суб'єкта залежить від дотримання дедалі складніших законодавчих вимог та задоволення зростаючих очікувань зацікавлених сторін, у непростих економічних умовах, що склалися на світових ринках. Підприємства за таких обставин змушені вирішувати цілу низку нових завдань, пов'язаних із управлінням ризиками, веденням бізнесу і підготовкою

фінансової звітності. Авторитетна думка незалежного аудитора дозволяє підприємствам надати зацікавленим сторонам необхідний ступінь впевненості у достовірності своєї фінансової інформації.

Виникнення, становлення і подальший розвиток аудиторської діяльності в Україні зумовлені суттєвими змінами в економіці держави, її євроінтеграційним спрямуванням і необхідністю незалежного об'єктивного контролю господарської діяльності підприємств недержавних форм власності з метою професійного підтвердження достовірності звітності та фінансової інформації, яка надається користувачам і зацікавленим особам.

Отже, аудит є обов'язковою частиною цивілізованого функціонування ринкової економіки кожної країни та її суб'єктів.

За роки існування вітчизняного аудиту його теорія і практика значно збагатились, хоча сам аудит ще не одержав широкого впровадження, а аудиторська діяльність розвивається надто повільними темпами. На сьогоднішній день проблемними в сфері аудиторської діяльності залишаються ще дуже багато питань, розв'язання яких і є основним завданням даної роботи.

**Мета статті.** Основною метою дослідження є аналіз світового досвіду здійснення аудиторської діяльності з тим аби обґрунтувати доцільність його застосування у вітчизняній практиці та запропонувати окремі напрями підвищення ефективності аудиторських процедур та послуг вітчизняними аудиторами та аудиторськими фірмами.

**Результати.** Зарубіжні країни мають доволі тривалу історію розвитку аудиту та певні традиції. Наша ж держава лише розпочала свій нелегкий шлях становлення і розвитку аудиторської діяльності, проте, навіть за цей короткий проміжок часу можна стверджувати про певні надбання і перспективи.

Вважаємо, що аудит, як професія, в Україні відбувся з моменту його юридичного визнання, тобто із прийняттям 22 квітня 1993р. Закону України «Про аудиторську діяльність». Треба зазначити, що Законом України «Про внесення змін до Закону України «Про аудиторську діяльність» від 14.09.2006р. № 140-V (далі – Закон №140)[1], законодавчо закріплені нові важливі аспекти регулювання національної системи аудиту, які не були враховані попереднім законом.

Серед інших нормативних актів, які регламентують аудиторську діяльність, нова редакція Закону [1] виокремлює Господарський кодекс України [2] та нормативи аудиту, а саме Міжнародні стандарти аудиту (IFAC) [3].

Переклад Міжнародних стандартів аудиту (далі – МСА) державною мовою здійснено аудиторською палатою України (далі – АПУ) згідно із Меморандумом про порозуміння із Міжнародною федерацією бухгалтерів у 2004р. [4].

МСА, що прийняті в якості національних нормативів аудиту (далі – ННА), призначені для використання в Україні як посібник для аудиторів, бухгалтерів, керівників фінансових установ та підрозділів, хоча, на нашу думку, це лише дослівний переклад з англійської мови, що абсолютно не адаптований до чинних положень вітчизняного законодавства, не враховує національний досвід та специфіку ведення бухгалтерського обліку та фінансової звітності в Україні.

Відповідно до Закону №140, «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].

Для правильного тлумачення аудиту його треба відрізнити від аудиторської діяльності, яка охоплює організаційне і методологічне забезпечення аудиту. До аудиторської діяльності відносять:

- аудит (фінансовий, операційний, перевірки на відповідність);
- супутні аудиту послуги (оглядові експрес-перевірки; операційні перевірки; компіляція (трансформація) бухгалтерського обліку);
- консалтингові послуги (консультації третіх осіб з різних питань економіко-правового забезпечення діяльності; експертизи з питань підприємницької діяльності; представництво інтересів клієнта (замовника) перед третіми юридичними особами за його дорученням; видавництво та розповсюдження методичної літератури (здійснюється після вивчення питання та отримання відповідного дозволу Аудиторської палати України); проведення різного плану навчальних семінарів та курсів; оцінка майна та ін).

Інфраструктура, забезпечення та функціонування національної системи аудиту перебувають на стадії розвитку та постійно удосконалюються. Аудиторська палата України разом зі Спілкою аудиторів України на основі узагальнення вітчизняної та світової практики здійснюють розробку науково обґрунтованих методик та рекомендацій з питань аудиторської діяльності в Україні.

Мета аудиту – сприяння ефективної роботи, раціональному використанню матеріальних, трудових і фінансових ресурсів у підприємницькій діяльності для отримання максимального прибутку.

Основними завданнями аудиту є:

- перевірка фінансової звітності, розрахунків, декларацій та інших документів для встановлення їх достовірності й відповідності здійснених господарських і фінансових операцій чинному законодавству;
- виявлення і попередження (профілактика) порушень у фінансово-господарській діяльності підприємств;
- реальність визначення фінансових результатів;
- оцінка ефективності внутрішнього контролю;
- надання консультаційних послуг з питань обліку, аналізу, права, менеджменту, маркетингу, фінансів тощо.

На жаль, аудит в Україні ще не набув популярності та широкого впровадження. Вирішенню даної проблеми має допомогти як зарубіжна, так і вітчизняна література, яка акумулює передовий досвід західних і вітчизняних аудиторів та аудиторських фірм.

Попри усі негаразди та спроби його скасувати, зробити додатком до ревізії, зобов'язати всіх проходити аудит, відмінити або зменшити поле обов'язкового аудиту – все це свідчить про те, що аудит склався як професійна діяльність і в нього є історична перспектива. Український аудит системно поки що нічим «не гірший» за пересічний аудит у США, Великій Британії чи Франції. Внаслідок входження України у систему світогосподарських зв'язків посилюється завдання виходу системи національного аудиту на міжнародний рівень [5].

Обов'язковий аудит в Україні було запроваджено протягом 1994-95рр. для усіх суб'єктів підприємницької діяльності. Це певною мірою позитивно вплинуло на вирішення проблеми адаптації національної системи аудиторства в Україні. Однак, починаючи з 1996 р., проведення обов'язкового аудиту було скасовано для більшості суб'єктів господарювання.

Відповідно до ст.8 Закону України №140 [1] сьогодні проведення аудиту є обов'язковим для:

- підтвердження достовірності та повноти річної фінансової звітності підприємств, фінансових установ та інших суб'єктів господарювання, звітність яких згідно із законодавством України підлягає офіційному оприлюдненню, за винятком установ і організацій, що повністю утримуються за рахунок державного бюджету;
- перевірки фінансового стану засновників банку, підприємств з іноземними інвестиціями, страхових і холдингових компаній, інститутів спільного інвестування, довірчих товариств та інших фінансових посередників;
- емітентів цінних паперів при отримання ліцензії на здійснення професійної діяльності на ринку цінних паперів.

Проведення аудиту є обов'язковим і в інших випадках, передбачених законами України.

Певний досвід проведення аудиту уже накопичено. Це стосується, насамперед, підприємств, що приватизуються, а також корпоратизації, експертної оцінки майна суб'єктів підприємницької діяльності, перевірок фінансового стану підприємств, що переходять на емісію цінних паперів або беруть банківські кредити тощо.

Відповідно до прийнятого у 1995р. Закону України «Про наукову та науково-технічну експертизу» [6], аудитори повинні надавати науково обгрунтовану оцінку результатів аудиторського дослідження та науково-технічної експертизи.

Аудит покликаний надавати допомогу представникам страхових компаній, бірж, акціонерних товариств, спільних підприємств, комерційних банків, різних іноземних фірм.

Розвиткові аудиту також сприяло розмежування функцій та інтересів підприємців (менеджерів, адміністрації, управлінців), коли власник для керівництва своїми підприємствами почав наймати спеціальний апарат – службу менеджменту. Для попередження недоліків, зловживань, приховування витрат і доходів, неправильного розподілу прибутків, навмисного присвоєння їх найманими керуючими, власники змушені вдаватись до перевірки фінансової звітності та дійсного стану підприємства незалежним аудиторськими фірмами.

Для вирішення різних спорів та непорозумінь, між податковими органами і керівними структурами, що представляють інтереси власників з приводу підвищення ефективності виробництва, державного контролю є недостатньо, оскільки той захищає лише інтереси держави. Саме тому аудитори стали потрібні й незацікавленим сторонам – суду, арбітражу тощо для відстоювання справедливості та достовірності фактів, зокрема тих, що становлять предмет державної чи комерційної таємниці.

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

- значна економія державних коштів, які витрачаються на утримання контрольно-ревізійного апарату;
- надходження додаткових коштів до бюджетів усіх рівнів за рахунок сплати аудиторськими фірмами (аудиторами-підприємцями) податкових платежів;
- незалежність, конкурентна обізнаність, високий професіоналізм аудиторів, що сприяє підвищенню якості аудиторських процедур та послуг;

можливість самостійного вибору аудитора чи аудиторської фірми замовником тощо.

Професія аудитора є само регульованою, тобто, що держава лише встановлює вимоги щодо здійснення аудиту, а методику його проведення та окремі аудиторські процедури професійні аудиторські організації визначають самостійно у відповідних положеннях чи нормативах.

Одним із недоліків вітчизняного законодавств, яке врегульовує проведення аудиту в Україні, є відсутність у ньому прямих положень щодо відповідальності аудиторських фірм і аудиторів за якість проведеного ними аудиту та, зокрема, якості здійснення окремих аудиторських процедур та послуг. Так, в ст. 26 Закону №140[1] передбачено, що за неналежне виконання своїх професійних обов'язків до аудитора Аудиторською палатою України можуть бути застосовані стягнення у вигляді попередження, зупинення дії сертифікату та ліцензії на строк до одного року або анулювання сертифікату та ліцензії.

Критерії оцінки неналежного виконання аудиту в українському законодавстві відсутні, як і відсутній достатній законодавчий фундамент і досвід судового розгляду позовів щодо аудиторів (аудиторських фірм). Також немає методики оцінки розмірів збитку користувачів від не якісного аудиту, суди не завжди вирішують справи і впроваджують їх у життя, страхові фірми не здатні і не підготовлені до масового страхування аудиторської відповідальності. У відповідності з цим основним аспектом підвищення якості аудиту залишається професійний контроль за якістю аудиторських перевірок.

Не зважаючи на професійний рівень та кваліфікацію аудиторів, поширеними є судові позови проти них, які часто доводять аудиторські фірми до банкрутства (наприклад, справа Артур Андерсен). Проте, це – зарубіжні реалії, а щодо України, то в нас судові справи проти аудиторських фірм практично не порушуються.

Вивчаючи закордонний досвід, можна спостерігати, що в більшості країн відповідальність аудиторів та аудиторських фірм є законодавчо врегульована у різних її аспектах. Так, у Німеччині встановлена майнова відповідальність консультанта (аудитора, фірми) за якість та достовірність перевірки та наданих висновків. Законодавством Франції теж чітко передбачено відповідальність аудитора, вона поділяється на: цивільну, кримінальну і дисциплінарну. Згідно із законодавством Білорусії про аудиторську діяльність договір на надання аудиторських послуг повинен містити серед інших умов і відповідальності сторін за неналежне виконання зобов'язань передбачених договором, на відміну від законодавства України, в якому зазначено, що в договорі необхідно передбачити відповідальність сторін, але не конкретизовано про яку саме відповідальність йдеться мова. На відміну від вітчизняного законодавства в нормативно-правових актах Російської Федерації наведено перелік порушень, за допущення яких аудиторські фірми та аудиторів притягують до відповідальності. До таких порушень можна віднести наступні: здійснення аудиторської діяльності без ліцензії; незаконне розголошення або використання даних, що складають комерційну, податкову або банківську таємницю без згоди їх власника; заздалегідь неправдивий висновок; систематичне порушення вимог, встановлених законодавством або правилами (стандартами) аудиторської діяльності та інші [7].

Відсутність дієвого механізму регулювання національної системи аудиту, що включала би в себе відповідні штрафні санкції за неякісні аудиторські перевірки, страхування аудиторської відповідальності, розвиток цивілізованої конкуренції на

ринку аудиторських послуг тощо, вважаємо проблемою, що потребує нагального вирішення.

В умовах ринкових відносин діяльність кожного суб'єкта господарювання неминуче пов'язана з ризиками, які справляють суттєвий вплив на результати фінансово-господарської діяльності. Тому важливим чинником їх ефективного функціонування є достовірна інформація про можливі загрози, яка дасть змогу сформувати дієвий механізм уникнення негативних проявів ризику. Подання неправильного чи недостовірного аудиторського висновку через аудиторський ризик може надто дорого коштувати як самій аудиторській фірмі, так і її клієнтам. Тому, в умовах функціонування ринку з його жорсткою конкуренцією, найефективнішим способом мінімізації збитків аудиторів внаслідок подання помилкового аудиторського висновку вважаємо страхування професійної відповідальності аудиторів.

Страхування професійної відповідальності аудиторів передбачає [8]:

- захист інтересів споживачів послуг, замовників аудиту;
- захист інтересів самих виконавців (забезпечення їх фінансової стабільності, попередження банкрутств, втрата професійного статусу або іміджу);
- захист третіх осіб (власники, банки, інвестори, кредитори) .

В Україні страхування професійної відповідальності за якість аудиторської перевірки поки не одержало належного розповсюдження, хоча в багатьох розвинених країнах світу положення про страхування аудиторської відповідальності вже давно є обов'язковим. Крім очевидних переваг як для самих аудиторських фірм, так і їх клієнтів чи інших третіх осіб, це також буде вагомим кроком до європеїзації аудиторських послуг та підвищення їх якості, що в подальшому призведе до підвищення довіри громадськості до суспільного іміджу професії аудитора.

Перешкодою для запровадження страхування є високі тарифи, необхідність судового рішення за страховими випадками, адже факт настання страхового випадку визначається після підтвердження його судом. На жаль, на сьогоднішній день в Україні відсутній достатній законодавчий фундамент і досвід судового розгляду позовів щодо аудиторів, немає методики оцінки розмірів збитку користувачів від неякісного аудиту, суди не завжди оперативно вирішують справи, а страхові фірми не здатні і не підготовлені до масового страхування аудиторської відповідальності [4].

Отже, страхування професійної відповідальності за якість аудиторських послуг є одним із проблемних питань, оскільки безпосередньо являється реальним способом підвищення якості аудиту та інших послуг аудиторських фірм.

Щодо терміну «якість аудиторських послуг», то в нормативних положеннях чіткого визначення також немає. Великий економічний словник [9] визначає «якість» як «сукупність притаманних рис та характеристик продукції чи послуг, що дають їм можливість задовольняти потреби, які вже визначені чи очікуються споживачем таких послуг». Виходячи з цього, у вітчизняній практиці застосовують такі визначення якості, як «відповідність стандарту», «відповідність світовому рівню», «відповідність міжнародній практиці» тощо.

Якщо адаптувати такі визначення до вітчизняного аудиту, то матимемо велику кількість критеріїв, які визначають замовники аудиторських послуг із метою отримання належної якості останніх.

На думку, Г.Давидова, якісна робота – це робота, виконана на підставі принципів аудиту відповідно до нормативних актів. Метою контролю якості є оцінка ступеня відповідності професіоналізму виконання завдання та якісного ведення робочої документації [10].

Сучасне суспільство вимагає від аудиторів та аудиторських фірм високої якості послуг, що надаються, тому кожний окремий аудитор зобов'язаний щорічно здійснювати заходи по підвищенню рівня професійних знань із урахуванням вимог часу, тобто змінами законодавства. Систематичне удосконалення професійних знань відповідає принципу професійної етики та базовій zasadі аудиту – вимозі компетентності, як запоруки якості аудиторських послуг. Тому, розроблення та удосконалення АПУ «Положення про постійне удосконалення професійних знань аудиторів України» [11] вважаємо позитивним та давно очікуваним кроком.

Обов'язковими умовами якісного проведення аудиту є планування і документування цього процесу. АПУ затверджено вимоги обов'язковості таких елементів організації процесу аудиту. Ще одним із основних напрямів підвищення якості аудиту є розробка внутрішньо-фірмових методик аудиту, робочої документації тощо, оформлення у вигляді внутрішньо-фірмових стандартів. Поряд з названими вище, існує серйозна проблема формування ціни на аудиторські послуги, а саме в частині методики її визначення. Єдиної системи розрахунку вартості послуг аудиторської фірми в Україні не існує, тому аудитори часто використовують, власну систему формування ціни. Найчастіше така система заснована на визначенні кількості відпрацьованих людино-годин або обсягу виконаних робіт. Основною проблемою при проведенні оцінки послуг аудитора є можливість завищення або заниження їх вартості, а це, певною мірою, насторожує замовника, особливо, при його першому зверненні до аудиторської фірми [12].

Для забезпечення належного рівня якості аудиторських робіт та послуг необхідним є відповідний контроль, який, залежно від суб'єкта здійснення, поділяється на внутрішній і зовнішній.

Внутрішній (залежний) контроль, зокрема, передбачає контроль:

основного аудитора за роботою своїх асистентів;

за роботою аудитора з боку адміністрації;

адміністрації фірми за кваліфікаційним рівнем персоналу та дотриманням ним етичних норм

В Україні суб'єктами внутрішнього контролю якості аудиту є: сертифіковані аудитори та експерти аудиторської фірми (часто – спеціально залучені).

Можливий також зовнішній (незалежний) контроль – з боку Спілки аудиторів України, АПУ або за їх дорученням – з боку іншої аудиторської фірми чи спеціальних органів (комісій).

У рамках Євросоюзу прийняті дві різні методології забезпечення якості: моніторинг та перевірки “піер”. Коли професійний або контролюючий орган із постійним персоналом співробітників керує системою забезпечення якості і здійснює перевірки забезпечення якості, то в цих випадках йдеться про моніторинг. Перевірки “піер” – це діяльність практикуючих аудиторів “піерів”, залучених до виконання перевірки на місцях. Відповідно міжнародним правилам, аудитор – це особа, яка має відповідати за аудит. Реальність суттєвих фінансових втрат від аудиторського ризику змушує багато зарубіжних аудиторських фірм страхувати професійну відповідальність аудитора [13].

Погоджуємось, що основними шляхами розвитку контролю якості аудиту в Україні є [14]:

- у частині правового і нормативного забезпечення контролю якості аудиту* – гармонізація законодавчо-нормативної бази з відповідними міжнародними стандартами; удосконалення законодавчо-нормативної бази щодо регулювання чинної системи зовнішнього контролю якості аудиторських послуг; врахування позитивного досвіду країн Євросоюзу та ініціативне створення мінімальних вимог щодо забезпечення якості аудиту в Україні; закріплення в законодавчо-нормативному акті прав і обов'язків аудиторів, експертів, яким доручено здійснення контролю якості аудиту; визначення кола користувачів результатами контролю якості аудиту; розробка і удосконалення аудиторських стандартів;
- у частині визначення процедури здійснення контролю якості аудиту* – визначення сучасного понятійного апарату контролю якості аудиту; розробка методики проведення контролю якості аудиту органами внутрішнього (керівник проекту або керівник аудиторської фірми) та зовнішнього (національний моніторинговий орган, спостережна установа, органи контролю фондової біржі та інші спостережні органи) контролю аудиторської діяльності та незалежних (суспільних) організацій; складання робочих документів, наприклад, спостережних органів або керівником проекту за кожною процедурою контролю якості аудиту;
- у частині запровадження контролю якості аудиту* – розробка і удосконалення внутрішньо-фірмових стандартів; розробка та запровадження паспорту аудиторської фірми; запровадження санкцій, спрямованих на тих, хто порушує правила там, де професіонал не має права цього робити; складання керівником проекту індивідуального оціночного листа на кожного виконавця (щодо визначеної у аудиторській фірмі формі);
- у частині забезпечення належної взаємодії керівника проекту і працівників відповідного відділу в процесі здійснення контролю якості аудиту* – нормативне врегулювання організації контролю якості аудиту; визначення механізму інформування керівництва аудиторської фірми про факти порушень вимог МСА та ННА у сфері забезпечення якості аудиту; забезпечення взаємодії керівництва аудиторської фірми щодо організації контролю якості аудиту;
- у частині налагодження партнерських відносин між фахівцями відповідного відділу, яким доручено здійснення контролю якості аудиту, і керівником проекту та керівником аудиторської фірми* – забезпечення детальної регламентації усіх суттєвих аспектів взаємовідносин між фахівцями відповідного відділу, яким доручено здійснення контролю якості аудиту, і керівником проекту; розробка наукових матеріалів для системи навчання аудиторів теоретико-методологічним засадам та практичним навикам проведення контролю якості аудиту; забезпечення роз'яснення концептуальних питань контролю якості аудиту персоналу аудиторської фірми керівником проекту та у випадку незгоди – керівником аудиторської фірми

Таким чином, для входження України до складу повноправних членів ЄС та інших структур світового господарства, необхідно привести національні вимоги аудиту у відповідність із європейськими та міжнародними. За цих умов, аудит



перетвориться на інструмент контролю щодо забезпечення довіри користувачів різних рівнів (міжнародного, державного, урядового, підприємства тощо) до перевіреної аудитором фінансової інформації. Саме тому інтеграція та гармонізація – перспективні напрями розвитку аудиту в Україні.

Для цього необхідно розробити коментарі, механізм та методичні рекомендації застосування МСА із урахуванням національних особливостей, внести зміни і доповнення до чинного законодавства, створити у складі АПУ комісію з питань інтеграції та гармонізації, активно залучати аудиторську спільноту до вирішення економічних проблем на макро- та мікрорівнях, привести у відповідність кваліфікаційні вимоги до професії аудитора в Україні до аналогічних вимог європейських країн; поглибити співпрацю вітчизняних і зарубіжних професійних аудиторських організацій

Головними державними органами, які повинні сконсолідувати зусилля задля гармонізації та інтеграції національної системи аудиту, є: Верховна Рада України, Кабінет Міністрів, Аудиторська палата, Спілка аудиторів, Рахункова палата, Державне казначейство, Міністерство фінансів, Державна податкова адміністрація, Державна Комісія з цінних паперів та фондового ринку України, Державний комітет статистики, Національний Банк України та інші. Однак, вагомою перешкодою вважаємо неврегульованість питання щодо фінансування робіт зі створення адекватної національної системи аудиту в Україні та страхування аудиторської діяльності.

Таким чином, питання про необхідність термінових змін щодо організації аудиторської діяльності вважаємо винятково актуальним, оскільки перспективи розвитку аудиту в Україні очевидні. Саме тому, першочерговими заходами, на нашу думку, мають бути:

- розроблення дієвого механізму практичного застосування МСА в Україні та створення до них відповідних коментарів у повному обсязі;
- внесення необхідних змін і доповнень до базового Закону №140[1] з метою приведення його у відповідність до зарубіжних нормативних актів, які урегульовують діяльність аудиторів та аудиторських фірм;
- формування в Україні спеціальної робочої комісії з питань узагальнення та дослідження досвіду методології та організації аудиторської діяльності в зарубіжних країнах;
- постійне підвищення рівня професійної компетентності аудиторів, що гарантуватиме їх обізнаність, дисциплінованість, ініціативне ставлення до роботи, бажання професійного росту;
- організація системи контролю за якістю аудиторських робіт і послуг;
- забезпечення реальної професійної незалежності аудитора;
- впровадження системи обов'язкового страхування аудиторської діяльності.

Роль аудиту в національній економіці, подолання корупції та браку прозорості, вимоги суворого дотримання існуючих норм та законів, потреба в більш ефективному співробітництві з регуляторами, економіка аудиту під час кризи, пропорційне та справедливе обмеження відповідальності аудиторів та аудиторських фірм – це, на нашу думку, перелік основних злободенних питань, які в перспективі потребують глибокого і системного аналізу задля удосконалення аудиторської діяльності в Україні.

Отже, з метою формування та належного функціонування національної системи аудиту виникає необхідність впровадження МСБО, розробки на їх основі

та на базі МСА національних стандартів аудиту, які б базувалися на передовому зарубіжному досвіді і враховували надбання діючої практики вітчизняного аудиту.

1. Про аудиторську діяльність: Закон України: Затв. Постановою Верховної Ради України від 22.04.93р. №3126-ХІІ (в редакції Закону України від 14.09.2006р. №140-V), з наступними змінами і доповненнями // Відомості Верховної Ради України. – 1993. – №23.
2. Господарський кодекс України: Затв. Постановою Верховної Ради України від 16.01.2003р. // Відомості Верховної Ради України. – 2003. – №18-22.
3. Міжнародні стандарти аудиту. – Режим доступу: [http://auditxp.ru/documents/2005\\_IAASB\\_HandBook.zip](http://auditxp.ru/documents/2005_IAASB_HandBook.zip)
4. Усач Б.Ф. Проблеми розвитку аудиту в Україні // Регіональна економіка. – 2007. – №4. – С. 217-222.
5. Бондар В.П.. Удосконалення системи організації аудиторської діяльності в Україні // Формування ринкових відносин в Україні. – 2008. – №9. – С. 16-19.
6. Про наукову та науково-технічну експертизу: Закон України: Затв. Постановою Верховної Ради України від 21.09.99р №45 (в редакції Закону України від 09.02.2006р. №3421-IV), з наступними змінами і доповненнями // Відомості Верховної Ради України. – 2006. – №22.
7. Бутинець Ф.Ф., Малюга Н.М., Петренко Н.І. Аудит: стан і тенденції розвитку в Україні та світі: Монографія / за ред. проф. Ф.Ф. Бутиця. – Житомир: ЖДТУ, 2004. – 564с.
8. Микитенко Т. Страхування професійної відповідальності аудиторів // Бухгалтерський облік і аудит. – 2008. – №6. – С.46-50.
9. Великий економічний словник / За ред. Борисова А.Б. – М.: Книжковий світ, 2003. – 895 с.
10. Давидов Г.М. Аудит: Навчальний посібник. / 2-ге видання перероб. і доп. –К.: Т-во «Знання», КОО, 2001. – 363с.
11. Положення про постійне удосконалення професійних знань аудиторів України: затверджене Рішенням Аудиторської палати України від 31. о5.07р. №178/5, із змінами і доповненнями, внесеними рішеннями АПУ від 28.01.2010р. №210/9. – Режим доступу: <http://zakon.nau.ua/doc/?code=vr8-5230-07>
12. Печенюк Н., Цебуляк В. Проблеми та перспективи розвитку аудиту в Україні. // Матеріали V Всеукраїнської науково-практична інтернет-конференції «Наука і життя: українські тенденції, інтеграція у світову наукову думку. – Режим доступу: <http://intkonf.org/pechenyuk-nv-tsebulyak-v-problemi-ta-perspektivi-rozvitku-auditu-v-ukrayini/>
13. Акентьева О.Б. Підвищення економічної ефективності системи внутрішнього контролю підприємства: Автореф. дис. канд. екон. наук: 08.06.01 / НАН України. Ін-т економіки промисловості. – Донецьк, 2006. – 20 с. – Режим доступу: [http://linksdir.com.ua/linkinfo\\_7823.html](http://linksdir.com.ua/linkinfo_7823.html)
14. Петрик О.А., Савченко В.Я., Свідерський Д.С. Організація та методика проведення аудиту підприємницької діяльності. Навч. Пос. / За заг. ред. О.А.Петрик. – К.: КНЕУ, 2008. – 472с.

**PROBLEMS AND PROSPECTS DEVELOPMENT OF A NATIONAL SYSTEM  
AUDIT****Vira Kmit, Marta Bardin**

*Ivan Franko National University of Lviv  
Svobody Av., 18. UA – 79008, Lviv, Ukraine  
E-mail: virakmit@ukr.net*

This article is devoted to features of organization and implementation of audit in Ukraine. In particular, it revealed problems and necessity of development in the audit. In contrast to international practice of auditing, the national audit has certain shortcomings, correct and prevent them will lead to positive trends in the market for auditing services.

Keywords: audit, auditing, audit services, auditors and audit firms.

**ПРОБЛЕМЫ СТАНОВЛЕНИЯ И ПЕРСПЕКТИВЫ РАЗВИТИЯ  
НАЦИОНАЛЬНОЙ СИСТЕМЫ АУДИТА****Вира Кмит, Марта Бардин**

*Львовский национальный университет имени Ивана Франко  
79008, г. Львов, проспект Свободы, 18  
E-mail: virakmit@ukr.net*

Статья посвящена особенностям организации и осуществления аудита в Украине. В частности, раскрываются проблемы его становления и обосновывается необходимость в аудите. В отличие от мировой практики проведения аудита, национальная система аудита имеет определенные недостатки, исправления и недопущения которых приведет к положительным тенденции на рынке аудиторских услуг.

Ключевые слова: аудит, аудиторская деятельность, аудиторские услуги, аудиторы и аудиторские фирмы.