

УДК 347.73:336.027

Ю. Ю. БОРИСОВА

Юлія Юрївна Борисова, студентка VI курсу Київського університету права НАН України

ІСТОРИКО-ПРАВОВИЙ АНАЛІЗ СТАНОВЛЕННЯ АУДИТУ

Перехід України на ринкові умови господарювання зумовив відродження ряду правових інститутів, до яких належить і інститут аудиту. Аудит являє собою один із найважливіших елементів ринкової економіки, який сприяє розвитку підприємницької діяльності в цілому. Аудиторська діяльність в даний час розвивається досить динамічно.

В останні роки законодавець зробив суттєвий крок на шляху правового регулювання аудиторської діяльності: розширена організаційна структура управління аудиторською діяльністю, збільшене зростання частки супутніх аудиту послуг, підвищений рівень їх якості, також отримала подальший розвиток система контролю якості аудиторських послуг у рамках професійних аудиторських об'єднань.

Однак цілий комплекс проблем, пов'язаних із правовою регламентацією аудиторської діяльності, досі не має однозначного вирішення. До них належать недостатнє дослідження теоретичних основ аудиту та визначення правової природи аудиторської діяльності, крім того вимагає наукового обґрунтування та уточнення понятійний апарат у сфері аудиту.

Подальше вдосконалення аудиторської діяльності безпосередньо пов'язано із забезпеченням якості аудиторських послуг. Криза довіри до професії аудитора має вкрай негативні наслідки для світової економіки в цілому, оскільки суб'єкти господарювання перестають розглядати фінансову звітність як основне джерело достовірної інформації для прийняття рішень про інвестування коштів, що неминуче призводить до зниження обсягу інвестицій в економіку. У зв'язку з відміною ліцензування аудиту, акцент у перевірці його якості переноситься на саморегульовані аудиторські організації.

Тому актуальність проведеного дослідження може бути обґрунтована необхідністю аналізу історико-правового регулювання аудиторської діяльності в зв'язку з переходом до саморегулювання, виявлення правових проблем і розробки пропозицій, спрямованих на вдосконалення чинного законодавства.

Отже, виявлені практичні проблеми, необхідність їх наукового осмислення і законодавчого вирішення, важливість внесення ясності в теоретичні розробки сфери аудиту зумовили актуальність і вибір теми дослідження.

Проблема становлення та розвитку регулювання аудиторської діяльності є актуальною нині для України й висвітлюється в роботах таких українських учених, як В. П. Бондар, Г. В. Веріга, Р. Р. Кулик, Б. В. Мельничук, О. П. Петрик, О. Ю. Редько, А. О. Саюн, Б. Ф. Усач та ін. Аудит в Україні являє собою цілісну, ефективну систему, яка динамічно оновлюється. Її подальший розвиток потребує підвищення професійної компетентності фахівців з аудиту відповідно до сучасних вимог.

Разом із тим, наявні наукові дослідження не знижують актуальності теми. У них порушені важливі й досить дискусійні теоретичні проблеми, які потребують додаткового опрацювання і вивчення. Крім того, як уже було зазначено, законодавство про аудиторську діяльність змінюється, що ставить перед науковою громадськістю нові невирішені питання. Все це зумовлює необхідність проведення подальших досліджень.

Метою статті є дослідження генези історії та регулювання аудиту в Україні, а також на основі проведеного аналізу встановити тенденції подальшого розвитку аудиторської діяльності.

Аудит – це соціально-економічне явище, що входить до складу інфраструктури економіки і покликане виявити суттєві викривлення фінансової інформації. Такі перекручування закономірно впливають з відокремлення інтересів тих, хто безпосередньо займається управлінням фінансовими ресурсами, і тих, хто є їх власником. При цьому треба враховувати інтереси держави як споживача інформації про результати діяльності організацій, що має прямий фінансовий інтерес.

Перший у світі законодавчий акт, який регулював аудиторську діяльність, був виданий в 1825 р. Королем Англії Едвардом I. Таким чином, виникнення аудиту в сучасному розумінні відбулося в Англії XII

ст. 3 XIII ст. відбувається поділ функцій: за бухгалтером зберігалися функції організації та ведення обліку, на аудитора покладалася функція незалежного контролера, перевіряючого бухгалтерські записи¹.

Термін «аудит» у різних перекладах означає «він чує» або «слухає». У духовних навчальних закладах так називали успішного учня, який за дорученням викладача проводив довірчу перевірку інших учнів на засвоєння ними пройденого матеріалу. Такі довірчі взаємини існують і в аудиторській діяльності. Аудиторською діяльністю є процес перевірки аудиторськими фірмами правильності ведення бухгалтерського обліку, що здійснюється економічними та господарюючими суб'єктами. Найчастіше дане визначення вживається щодо перевірки бухгалтерської звітності організацій з метою висловлення думки про її достовірність².

У XVI ст. в багатьох країнах був офіційно введений правовий контроль облікових книг. В Англії вже використовувалося слово «аудитор» для позначення людей, що займаються перевіркою облікових записів.

Батьківщиною аудиту в сучасному розумінні є Великобританія, яка в 1844 р. прийняла пакет законів про можливість доручати незалежним бухгалтерам перевірку бухгалтерських книг і рахунків компаній із наступним звітом перед акціонерами.

Таким чином, поява аудиту пов'язана з розподілом інтересів тих, хто безпосередньо займається управлінням компанією (адміністрація, менеджери), і тих, хто вкладає гроші в її діяльність (власники, акціонери, інвестори).

Правове оформлення аудиту бере свій початок в Шотландії, де в 1853 р. був офіційно заснований Единбурзький інститут аудиторів³.

У США практику аудиту ввели фахівці, які отримали спеціальну освіту у Великобританії. У 1887 р. була утворена Асоціація аудиторів Америки, а в 1896 р. в штаті Нью-Йорк законодавчо була регламентована аудиторська діяльність, зокрема посаду аудитора міг займати дипломований бухгалтер, який успішно склав іспит за фахом у Нью-Йоркському університеті та отримав ліцензію на право займатися аудиторською діяльністю.

До 1908 р. американська Асоціація аудиторів налічувала понад 340 членів з 25 штатів. Нині в США офіційно зареєстровано понад 100 000 незалежних дипломованих бухгалтерів-аудиторів.

Найбільший розвиток аудит отримав у XIX–XX ст. з двох причин:

- 1) відбувалися фінансові кризи;
- 2) з'явилися спільні підприємства (далі – СП)⁴.

Фінансові кризи викликали хвилю банкрутств, в результаті чого підвищився попит на послуги бухгалтерів-аудиторів, які захищали б інтереси населення (особливо цьому сприяла світова економічна криза 1923–1933 рр.) У цей час різко посилюються вимоги до якості аудиторської перевірки і її обов'язковості, збільшується ринкова потреба в такого роду послугах. Намагаючись контролювати ситуацію, країни розробляють відповідне законодавство. Так, були прийняті закони про обов'язковий аудит у Франції в 1867 р., у США – 1937 р.

Закони в основному були спрямовані на захист інтересів засновників, кредиторів, інвесторів і встановлення персональної відповідальності за надання інформації про банкрутство⁵.

Фактично робота аудитора полягала в контролі за правильністю ведення бухгалтерського обліку та складання звітності. Після закінчення криз практично всі країни з ринковою економікою почали вводити вимоги до обсягу інформації, що міститься в річних звітах, і обов'язковості публікацій цих звітів і висновків аудиторів по них.

Поява СП відразу зажадала перевірки фінансового стану з боку незалежного контролера у зв'язку з різним місцерозташуванням засновників та створених ними комерційних структур. Аудитор повинен був письмово відзвітувати перед власниками в тому, що в балансі представлена вся необхідна інформація і дати правильну оцінку стану справ компанії.

Таким чином, до кінця 40-х рр. XX ст. аудит, в основному, полягав у перевірці документації, що підтверджує записи про грошові операції, і правильне угруповання даних про ці операції у фінансових звітах. Такий аудит одержав назву підтверджуючого аудиту, а період його становлення є першим етапом розвитку аудиту. Характеризуючи цей етап, можна сказати, що аудит в класичному розумінні являв собою зовнішній незалежний позавідомчий фінансовий контроль діяльності економічних суб'єктів (компаній).

Надалі у зв'язку з ускладненням організаційних структур компаній, створенням корпорації, з'явилася потреба у внутрішньому аудиті. У 1941 р. був організований Американський інститут внутрішнього аудиту (ревізорів), що об'єднував внутрішніх аудиторів-практиків. У великих і середніх компаніях стали виникати відділи внутрішнього аудиту, що певною мірою відповідає нашим уявленням про відомчий і внутрішньогосподарський контроль. У 1948 р. Американський інститут бухгалтерів затвердив «Загальноприйняті стандарти аудиту», а Інститут внутрішнього аудиту (ревізорів) опублікував «Обов'язки внутрішнього ревізора»⁶.

Таким чином, на другому етапі розвитку аудиту, після 1949 р., незалежні аудитори (зовнішні) стали більше уваги приділяти питанням внутрішнього контролю в компаніях, думаючи, що при ефективній системі внутрішнього контролю імовірність помилок незначна, отже, фінансові дані і звіти досить повні й точні.

Аудит, орієнтований на перевірку надійності системи внутрішнього контролю (далі – СВК) клієнта, отримав назву системно орієнтованого, так як дав можливість спостерігати системи, контролюючі операції всередині компанії. Це дозволило аудиторським фірмам почати більше займатися консультативною діяльністю, пов'язаною з постановкою СВК в компаніях, вдосконаленням систем контролю та ін.

Нині йде третій етап розвитку аудиту – аудит, орієнтований на ризик. При перевірках або консультуванні аудиторські фірми в першу чергу розраховують можливий ризик (за спеціально розробленими таблицями

чи формулами). Як правило, зараз аудиторські перевірки проводяться вибірково, в основному там, де ризик помилки (або шахрайства) максимальний.

Необхідно відзначити ще одну особливість сучасного аудиту. Аудитори при перевірках повсюдно сти-каються з комп'ютеризованим бухгалтерським і податковим обліком. У зв'язку з цим у сучасному аудиті можна виділити таку галузь, як комп'ютерний аудит або аудит у комп'ютерному середовищі.

Аудит має досить велику історію розвитку в Україні⁷.

Посаду аудитора вперше було введено в період правління Петра I. У військовому статуті 1716 р. і в «Табелі про ранги» до військових чинів зараховувався і аудитор. Петро I зробив це за прикладом Польщі, де аудитором назвали суддю, потім через деякий час особу, яка брала участь у судовому слуханні, і, врешті-решт, слідчого. У 1797 р. аудитори в Росії стали статськими чиновниками. З метою навчання аудиторів у 1833 р. в Петербурзі було затверджено навчальний заклад, який через деякий час було перейменовано в Аудиторське училище⁸.

Посада аудитора, по суті, поєднувала діловода, судового секретаря і прокурора. У ході проведення в 1867 р. військово-судової реформи посаду аудитора було скасовано.

Через деякий час були зроблені ще спроби вибудувати систему незалежного фінансового контролю. Спершу, в 1831 р., був створений Інститут присяжних бухгалтерів, потім, у 1909 р., Інститут бухгалтерів, і в 1928 р. Інститут державних бухгалтерів-експертів⁹.

З появою і розвитком ринкових відносин, виникненням спільних підприємств за участю іноземного капіталу в кінці 80-х рр. ХХ ст. знову з'являється необхідність в незалежному аудиті. Деякі з них діють і дотепер входять до складу найбільших аудиторських фірм та об'єднань. Необхідність їх появи була викликана найпотужнішим розвитком зовнішньоторговельних відносин. Для розширення торгівлі був потрібний капітал, а в умовах нестабільності грошової політики та стрімкої інфляції це було можливо лише тільки із залученням коштів з-за кордону. Його притягнення вимагало гарантій повернення, і, відповідно, незалежної оцінки діяльності підприємницьких структур.

Для України передумовою виникнення аудиту служить, так само, необхідність достовірної оцінки майна в умовах інфляції і приведення його вартості у відповідність з ринковою. Звичайним способом отримання надійної інформації є проведення незалежного аудиту. Таким чином, необхідність в аудиті стала об'єктивною реальністю¹⁰.

Поява перших аудиторських фірм пов'язана зі створенням в Україні спільних підприємств із часткою в статутному фонді іноземного капіталу, з виникненням необхідності у підтвердженні результатів фінансово-господарської діяльності таких суб'єктів господарювання. З прийняттям Закону України «Про аудиторську діяльність»¹¹ аудиторська діяльність набуває офіційного визнання як самостійна підприємницька діяльність.

Основними видами послуг перших аудиторських фірм в Україні були консультації з питань бухгалтерського обліку, правил оподаткування або безпосереднє здійснення бухгалтерського обліку та складання звітності. Отже, необхідність проведення аудиту зумовлена потребою користувачів у достовірній інформації про фінансовий стан господарюючого суб'єкта.

Появу такого нового суб'єкта господарювання, як аудит, було сприйнято суспільством як належне, оскільки: переважна більшість бухгалтерів малих підприємств мають низьку кваліфікацію; законодавство зазнає частих змін.

Наступним кроком у розвитку аудиту в Україні було створення професійного громадського об'єднання громадян – Спілки аудиторів України; 14 лютого 1992 р. на першому з'їзді аудиторів прийнято статут Спілки. З метою сприяння розвитку, вдосконалення та уніфікації аудиторської діяльності в 1993 р. створено незалежний самостійний орган – Аудиторська палата України, а 22 квітня 1993 р. прийнято Закон України «Про аудиторську діяльність».

У 2007 р. аудитори отримали можливість легально здійснювати оцінку, вести бухгалтерський облік для третіх осіб, представляти інтереси третіх осіб у суді, консультувати замовника з багатьох питань та оцінювати різноманітні аспекти його діяльності, проводити професійні тренінги тощо¹².

Так, в Україні склалася система регулювання аудиторської діяльності, яка багато в чому відповідає міжнародно-визнаним принципам і моделям. У зв'язку з цим не ставиться завдання все зруйнувати і створити абсолютно нову систему.

Таким чином, розвиток і становлення аудиту в Україні пройшло кілька етапів.

Перший етап (1987–1993 рр.). Формування перших аудиторських структур. Даний етап характеризувався, з одного боку, директивним характером створення аудиторських організацій, з іншого – стихійним зародженням аудиторської діяльності.

Другий етап (1989–1991 рр.). Збільшення кількості та форм аудиторських структур. Даний етап можна характеризувати як час становлення українського аудиту.

Третій етап (1992–2001 рр.). Створення нормативної бази аудиту.

Четвертий етап (2007 р – й до нині) – сучасний етап. З метою вирішення завдання реформування аудиту, були прийняті численні зміни в законодавстві України про аудит.

Вкрай необхідно виділити і звернути увагу на наступні актуальні проблеми розвитку аудиту в Україні. В аудиторській галузі назріло дуже багато серйозних проблем, які пов'язані з її регулюванням і розвитком. Представників ринку, як і раніше, тримають в напрузі проведені не так давно реформи. Вони очікували, що зміни призведуть до позитивного настрою в галузі, але проблеми тільки лише нарастають. Розглянемо основні проблеми.

По-перше, мова йде про прихід на український ринок іноземних компаній. На українському ринку праці існує недостатня кількість досвідченого персоналу в галузі управління і, особливо, в тих галузях, які були погано розвинені в нашій країні. Менеджери із західних компаній приносять з собою знання технологій операційної діяльності, бачення тенденцій розвитку ринку, ІТ-технологій.

По-друге, йдеться про прийняте підвищення критеріїв обов'язкового аудиту, яке призвело до певного зниження клієнтської бази.

І нарешті, до кінця невирішеною і серйозною проблемою для розвитку галузі залишається демпінг цін. Зокрема, на ринку продовжує функціонувати досить велика кількість компаній, які надають послуги з необгрунтовано заниженими цінами, тобто послугами низької якості. При цьому потрібно зазначити, що неякісні аудиторські послуги не тільки ставлять авторитет професії під великий сумнів, а й перешкоджають розвитку галузі в цілому¹³.

Багатоісторичний шлях становлення і розвитку сучасного аудиту, а також досвід його застосування показують, що його слід розглядати не лише як вид професійної діяльності, цілями якої є перевірка і оцінка функціонування в цілому та окремих її структурних елементів зокрема, а й як соціально-економічне явище, що входить до складу інфраструктури економіки і покликане усунути можливі суттєві викривлення фінансової інформації. Поява аудиту в Україні пов'язана з переходом на ринкові методи господарювання та появою економічних суб'єктів, проведення аудиту для яких є обов'язковою умовою їх успішного функціонування.

¹ Аудит: учебник для студентов вузов, обучающихся по экономическим специальностям / Под ред. В. И. Подольского. – 4-е изд., перераб. и доп. – М.: ЮНИТИ-ДАНА: Аудит, 2008. – 744 с.

² Аудит та аудиторська діяльність / Л. С. Шатковська, В. М. Жук, В. К. Савчук та ін.; за ред. Л. С. Шатковської. – К.: Урожай, 2006. – 256 с.

³ *Проскуріна Н. М.* Концептуальні аспекти розвитку вітчизняного аудиту / Н. М. Проскуріна, І. А. Платонова // Ефективна економіка. – 2011. – № 12. – С. 88.

⁴ Аудит: Конспект лекцій / укл. О. А. Петрик. – К.: Міжнар. наук.-техн. ун-т, 2005. – 164 с.

⁵ *Кудирко О. М., Шпортко С. Ф.* Проблеми якості аудиторських послуг в Україні / О. М. Кудирко, С. Ф. Шпортко // Сучасні інформаційні технології та інноваційні методики навчання у підготовці фахівців: методологія, теорія, досвід, проблеми. – 2013. – Вип. 34. – С. 362–364.

⁶ Аудит в Україні: збірник нормативних документів // Бюлетень законодавства і юридичної практики України. – 2009. – № 4.

⁷ Актуальні проблеми розвитку аудиту в умовах глобалізації економічної зміни: Матеріали міжнародної науково-практичної конференції / Я. П. Приходько. – 2010. – С. 425–428.

⁸ *Данилевский Ю. А.* Становление аудита в России: учеб. пособие / Ю. А. Данилевский. – М.: Омега-Л, 2010. – С. 233.

⁹ *Прохорова Н. А.* Аудиторская проверка предприятий сферы сервиса / Н. А. Прохорова // Вестник СамГУПС, 2009. – № 6.

¹⁰ Организация внутрифирменного контроля качества аудита: Сборник научных трудов Sworld / Н. А. Прохорова. – 2011. – С. 40.

¹¹ Про аудиторську діяльність: Закон України від 22.04.1993 р. № 3125-ХІІ // Відомості Верховної Ради України. – 1993. – № 23. – Ст. 243. (зі змінами, внесеними згідно із Законами № 191-VIII (191-19) від 12.02.2015, ВВР, 2015, № 21, ст. 133).

¹² *Редько О.* Аудиторські послуги в Україні: перші кроки до ринку [Текст] / О. Редько // Бухгалтерський облік і аудит. – К., 2008. – № 11. – С. 48–55.

¹³ *Мельничук Б. В.* Напрями удосконалення регулювання аудиту в Україні / Б. В. Мельничук // Облік і фінанси. – Вип. 8 (29). – Ч. 3. – 2011. – С. 112–123.

Резюме

Борисова Ю. Ю. Історико-правовий аналіз становлення аудиту в Україні.

Стаття присвячена розгляду основних етапів становлення інституту аудиту в Україні та світі на основі дослідження основних наукових тенденцій. Аналізується особливості становлення правової бази аудиту в Україні.

Ключові слова: аудит, аудиторська діяльність, правове регулювання, становлення, розвиток.

Резюме

Борисова Ю. Ю. Историко-правовой анализ становления аудита.

Статья посвящена рассмотрению основных этапов становления института аудита в Украине и мире на основе исследования основных научных тенденций. Анализируются особенности становления правовой базы аудита в Украине.

Ключевые слова: аудит, аудиторская деятельность, правовое регулирование, становление, развитие.

Summary

Borisova J. Historical and legal analysis of the formation of the audit.

The article considers the basic stages of formation of the institute of audit in Ukraine and the world on the basis of studies of the main scientific trends. The peculiarities of formation of legal base of audit in Ukraine.

Key words: audit, auditing, legal regulation, formation, development.