

## ЗАРУБІЖНИЙ ДОСВІД ОРГАНІЗАЦІЇ НЕЗАЛЕЖНОГО АУДИТУ ТА ЙОГО АДАПТАЦІЯ ДО НАЦІОНАЛЬНОГО СЕРЕДОВИЩА

*Анотація. Розглянуто окремі аспекти організації незалежного аудиту в зарубіжних країнах, виокремлено особливості організації незалежного аудиту, розроблено й обґрунтовано напрями адаптації зарубіжного досвіду до українських умов.*

*Аннотация. Рассмотрены отдельные аспекты организации независимого аудита в зарубежных странах, выделены особенности организации независимого аудита, разработаны и обоснованы направления адаптации зарубежного опыта к украинским условиям.*

*Annotation. Some aspects of external auditing in foreign countries are considered, features of the independent audit are suggested, the lines of adaptation the foreign experience to the Ukrainian conditions are worked out and grounded.*

*Ключові слова: незалежний аудит, особливості незалежного аудиту, адаптація.*

У сучасних умовах широкого розвитку процесів європейської інтеграції особливого значення набуває проблема удосконалення окремих ланок національної економіки саме з урахуванням досвіду зарубіжних країн. Водночас, з огляду на те, що незалежний аудит сьогодні виступає важливішою формою фінансового контролю та вважається найбільш перспективним напрямом контрольної діяльності, питання запозичення та адаптації важливих напрацювань зарубіжних країн у цій сфері є досить актуальними. Це в остаточному обумовлює актуальність даного дослідження.

Метою даної статті є розвитку й обґрунтування напрямів удосконалення організації незалежного аудиту на основі запозичення та адаптації досвіду зарубіжних країн.

Питаннями незалежного аудиту та вивченням особливостей його здійснення в зарубіжних країнах займається багато вчених, а саме: Бондар В. П. [1], Галузіна С. М. [2], Пупшис Т. Ф. [2], Мельничук В. Г. [3], Петрик О. А. [4], Фенченко М. Т. [4] та багато інших. Але все ж таки питання залишається остаточно невирішеним і потребує подальших досліджень у цьому напрямі. На думку авторів, перш за все, дане дослідження повинно ґрунтуватись на визначенні поняття "організація незалежного аудиту" та виокремленні її елементів. Так, під організацією незалежного аудиту слід розуміти систему (комплекс) заходів, спрямованих на функціонування та координацію дій взаємопов'язаних і взаємозалежних окремих частин (елементів) системи з метою підтвердження достовірності фінансової звітності суб'єкта господарювання. При цьому до елементів організації незалежного аудиту доцільно віднести: суб'єкти аудиту, учасники аудиту (об'єкти), регулюючий орган, засоби аудиту (нормативно-правове забезпечення) та результат аудиту. Так, характеристика елементів організації незалежного аудиту в зарубіжних країнах подана в табл. 1 та 2.

### Характеристика об'єктів, суб'єктів та регулюючих органів незалежного аудиту в зарубіжних країнах

| Країна      | Об'єкт                                                                                                                                   | Суб'єкт                                                          | Регулюючий орган                                                                                                                                                           |
|-------------|------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|------------------------------------------------------------------|----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| 1           | 2                                                                                                                                        | 3                                                                | 4                                                                                                                                                                          |
| Азербайджан | Суб'єкти господарювання, кредитні організації, страхові компанії, інвестиційні фонди, недержавні соціальні фонди, комерційні організації | Незалежні аудитори, аудиторські організації                      | Палата аудиторів                                                                                                                                                           |
| Ізраїль     | Суб'єкти господарювання                                                                                                                  | Аудитори                                                         | Палата аудиторів Ізраїлю; Аудиторська комісія                                                                                                                              |
| Латвія      | Суб'єкти господарювання                                                                                                                  | Присяжні ревізори                                                | Латвійська асоціація присяжних ревізорів                                                                                                                                   |
| Молдова     | Суб'єкти господарювання, фінансові установи, страхові компанії, професійні учасники ринку цінних паперів                                 | Аудитори, аудиторські організації                                | Рада з надзору за аудиторською діяльністю при Міністерстві фінансів; Асоціація професійних бухгалтерів і аудиторів Молдови; Асоціація аудиторів і аудиторських організацій |
| Польща      | Суб'єкти господарювання                                                                                                                  | Ревізори (аудитори), аудиторські організації, внутрішні аудитори | Президент, Державна палата аудиторів                                                                                                                                       |
| Словаччина  | Акціонерні компанії, суб'єкти господарювання, які складають звітність згідно з МСФЗ                                                      | Аудитори                                                         | Палата аудиторів Словаччини                                                                                                                                                |
| Білорусія   | Суб'єкти господарювання                                                                                                                  | Приватні та державні аудиторські організації                     | Президент; Управління аудиту при Міністерстві фінансів; Методологічна рада з аудиторської діяльності                                                                       |
| Болгарія    | Суб'єкти господарювання                                                                                                                  | Зареєстровані аудитори                                           | Народні збори Республіки Болгарія; Інститут дипломованих експертів-бухгалтерів                                                                                             |
| Литва       | Суб'єкти господарювання                                                                                                                  | Аудитори, внутрішні аудитори                                     | Сейм Литовської Республіки; Інститут бухгалтерського обліку; Литовська асоціація бухгалтерів; Аудиторська палата Литви; Литовська асоціація внутрішніх аудиторів           |

Закінчення табл. 1

| 1                       | 2                                                                          | 3                                                                                                                                | 4                                                                                                                                                                        |
|-------------------------|----------------------------------------------------------------------------|----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|--------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| Росія                   | Суб'єкти господарювання                                                    | Аудитори, аудиторські фірми                                                                                                      | Міністерство фінансів РФ                                                                                                                                                 |
| Франція                 | Малі, середні і великі компанії                                            | Комісар з рахунків                                                                                                               | Міністерство юстиції; Орден експертів-бухгалтерів; Національна компанія комісарів з рахунків; Асоціація керівників аудиторських фірм                                     |
| Німеччина               | Компанії з обмеженою відповідальністю, середні та великі компанії          | Аудитори                                                                                                                         | Wirtschaftsprüferkammer при Міністерстві економіки; Добровільна асоціація кваліфікованих аудиторів Institute of Wirtschaftsprüfer                                        |
| Великобританія          | Усі компанії незалежно від форми власності та організаційно-правової форми | Аудитори                                                                                                                         | Громадська організація дипломованих бухгалтерів; Громадський інститут бухгалтерів-аналитиків                                                                             |
| Сполучені Штати Америки | Державні і недержавні підприємства                                         | Аудитори головної служби обліку, податкові інспектори, внутрішньогосподарські аудитори, присяжні бухгалтери (незалежні аудитори) | Американський інститут присяжних бухгалтерів; Комісія з цінних паперів; Головна служба обліку; Американська асоціація бухгалтерів; Національна асоціація бухгалтерів США |

Таблиця 2

## Характеристика засобів та результатів аудиту в зарубіжних країнах

| Країна      | Засоби аудиту                                                                                                                                                                                                     | Результати аудиту                             |
|-------------|-------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|-----------------------------------------------|
| 1           | 2                                                                                                                                                                                                                 | 3                                             |
| Азербайджан | Закон "Про аудиторську службу"; Положення "Про Палату аудиторів Азербайджанської Республіки"; Національні стандарти аудиту; Галузеві програми аудиту і методичні документи, затверджені Радою Палати аудиторів АР | Аудиторський звіт                             |
| Ізраїль     | Закон "Про аудиторів"; Стандарти діяльності аудиторів                                                                                                                                                             | Аудиторський висновок про фінансову звітність |
| Латвія      | Закон "Про присяжних ревізорів"; Закон "Про річні звіти"                                                                                                                                                          | Аудиторський висновок                         |
| Польща      | Закон "Про бухгалтерський облік", Закон "Про аудиторів та їх саморегулювання"; Норми аудиторської діяльності                                                                                                      | Аудиторський звіт                             |

Закінчення табл. 2

| 1                       | 2                                                                                                                                                                                                                   | 3                     |
|-------------------------|---------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|-----------------------|
| Білорусія               | Закон "Про аудиторську діяльність"; укази Президента "Про вдосконалення регулювання аудиторської діяльності" та "Про заходи зміцнення відомчого контролю в Республіці Білорусія"                                    | Аудиторський висновок |
| Молдова                 | Закон "Про аудиторську діяльність"                                                                                                                                                                                  | Аудиторський висновок |
| Словаччина              | Закон "Про аудиторів"; Міжнародні стандарти аудиту                                                                                                                                                                  | Аудиторський висновок |
| Болгарія                | Закон "Про незалежний фінансовий аудит"; Міжнародні стандарти аудиту                                                                                                                                                | Аудиторський висновок |
| Литва                   | Закон "Про аудит Литовської Республіки"; Закон "Про внутрішній контроль і аудит"; Національні стандарти аудиту; Резолюції Міністерства фінансів                                                                     | Аудиторський висновок |
| Росія                   | Федеральний закон "Про аудиторську діяльність"; укази Президента РФ і постанови Уряду; Федеральні правила (стандарти) аудиторської діяльності; Правила (стандарти) аудиторських акредитованих професійних об'єднань | Аудиторський висновок |
| Франція                 | Закон "Про промислово-торговельні компанії"                                                                                                                                                                         | Аудиторський висновок |
| Німеччина               | Інформація відсутня                                                                                                                                                                                                 | Аудиторський висновок |
| Великобританія          | Акт про компанії                                                                                                                                                                                                    | Аудиторський висновок |
| Сполучені Штати Америки | Інформація відсутня                                                                                                                                                                                                 | Аудиторський висновок |

Отже, за результатами аналізу табл. 1 та 2 можна виокремити такі особливості організації незалежного аудиту в зарубіжних країнах у розрізі окремих елементів (табл. 3).

Таким чином, кожна країна має власні особливості в незалежному аудиті, вивчення яких є для України достатньо важливим. Але не всі вони можуть бути перенесені на національне середовище та бути результативно застосовані в нашій країні. Тому необхідним є виокремлення саме таких напрацювань, які доцільно впровадити в національну систему організації незалежного аудиту.

Таблиця 3

## Особливості організації незалежного аудиту в зарубіжних країнах у розрізі окремих елементів (узагальнено автором)

| Елемент організації незалежного аудиту | Особливості                                                                                                                                                                                                                                                                                |
|----------------------------------------|--------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| 1                                      | 2                                                                                                                                                                                                                                                                                          |
| Суб'єкти аудиту                        | В окремих зарубіжних країнах існують свої особливості щодо визначення суб'єктів аудиту. Це підтверджується світовою вимогою стосовно забезпечення належної кваліфікації аудиторів. Кожна країна самостійно встановлює правила підготовки та атестації аудиторів, контролю якості їх роботи |

Закінчення табл. 3

| 1                         | 2                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                   |
|---------------------------|---------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| Регулюючий орган          | Успішна організація аудиту неможлива без ефективного регулювання. Тому в кожній країні існують органи, які здійснюють саме регулювання аудиторської діяльності. За такою ознакою умовно країни можна об'єднати в три групи: країни, в яких регулювання аудиту здійснюється виключно державними органами; країни, в яких регулювання аудиту здійснюється державними і громадськими органами; країни, в яких регулювання аудиту здійснюється виключно громадськими органами. Більшість країн пріоритетним органом регулювання аудиторської діяльності визначають державу в особі специфічних органів – це такі країни, як Польща та Росія. До другої групи належать країни, на території яких діють державні органи, які здійснюють регулювання аудиторської діяльності, та незалежні колегіальні органи, це такі країни, як Молдова, Білорусія, Франція та Німеччина. Третя група об'єднує країни, в яких у сфері управління аудиторською діяльністю діють лише громадські або колегіальні органи – до такої групи входять Азербайджан, Ізраїль, Латвія, Словаччина, Болгарія, Литва, Великобританія, США та Україна |
| Учасники аудиту (об'єкти) | У цілому в багатьох країнах світу метою аудиту є підтвердження достовірності показників фінансової звітності. Виходячи з цього, об'єктом аудиту виступають дані бухгалтерського обліку та показники фінансової звітності різних суб'єктів господарювання. У табл. 1 наведено перелік таких суб'єктів господарювання (учасників аудиту) в розрізі окремих країн світу                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                |
| Засоби аудиту             | Як засоби аудиту можна визначити нормативно-правове забезпечення аудиторської діяльності. Слід зазначити, що більшість країн світу для нормативно-правового забезпечення аудиторської діяльності застосовують Міжнародні стандарти аудиту (див. табл. 2). На думку автора, такий підхід є недоцільним, адже в кожній країні існують свої особливості у веденні бухгалтерського обліку та нормативного регулювання фінансово-господарської діяльності, тому адаптація Міжнародних стандартів аудиту (далі – МСА) до умов господарювання окремої країни є необхідною. Така ситуація притаманна і Україні, де як Національні стандарти аудиту застосовуються МСА                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                       |
| Результат аудиту          | Підсумковим документом, у якому відображується результат аудиторських досліджень, є аудиторський звіт, або висновок. Модифікація думки аудитора, що викладається в аудиторському висновку, залежить від вимог кожної країни. Але в цілому результати аудиту повинні надавати користувачам впевненість в інформації, необхідній для прийняття економічно правильних та обґрунтованих рішень                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                          |

На думку автора, в Україні доцільно забезпечити регулювання незалежного аудиту виключно громадськими органами, що безперечно сприятиме послабленню державного регулювання аудиту. Задля цього необхідно законодавчо визначити підходи до здійснення регулюючих функцій стосовно незалежного аудиту. Такі функції слід покласти на громадські організації, які відрізняються більшим рівнем свідомості і незалежності при формуванні думки щодо професійної ситуації. До того ж потрібно чітко сформулювати напрями міжнародної співпраці українських аудиторів із зарубіжними фахівцями. Така співпраця можлива у вигляді семінарів, конференцій, круглих столів, що безперечно забезпечить результативний обмін досвідом та підвищить кваліфікацію аудиторів. З цією метою необхідно здійснити розробку загальної стратегії проведення заходів щодо співпраці. Достатньо важливим є також питання адаптації українського законодавства до міжнародних вимог стосовно узгодження національного нормативно-правового підґрунтя з міжнародними стандартами аудиту. При цьому необхідно здійснити конкретні заходи щодо зміни змісту Міжнародних стандартів аудиту стосовно їх перекладу на державну мову. Слід приділити максимальну увагу питанням відповідності зазначених стандартів критеріям зрозумілості, доступності та можливості їх застосування в аудиторській практиці.

Наукова новизна даного дослідження полягає в розробці й обґрунтуванні напрямів удосконалення організації незалежного аудиту на основі запозичення та адаптації досвіду зарубіжних країн. При цьому як напрям подальших досліджень слід зазначити необхідність розробки чинних рекомендацій щодо адаптації українського законодавства з питань незалежного аудиту до міжнародних вимог.

**Література:** 1. Бондар В. П. Концепція розвитку аудиту в Україні: теорія, методологія, організація : монографія / В. П. Бондар. – Житомир: ЖДТУ, 2008. – 456 с. 2. Галузіна С. М. Международнй учет и аудит / С. М. Галузіна, Т. Ф. Пупшис. – СПб.: Питер, 2006. – 272 с. 3. Мельничук В. Г. Незалежний державний фінансовий контроль в Україні та досвід зарубіжних країн / В. Г. Мельничук // Фінансовий контроль. – 2002. – № 2. 4. Петрик О. А. Аудит у зарубіжних країнах : навч.-метод. посібник для самост. вивч. дисц. / О. А. Петрик, М. Т. Фенченко ; за заг. ред. О. А. Петрик. — К. : КНЕУ, 2002. – 168 с. 5. Бухгалтерский учет в зарубежных странах : учебн. пособ. / под ред. проф. Ф. Ф. Бутынца. – Житомир : ЖГТУ, 2007. – 480 с. 6. Бухгалтерский учет в странах мира : учебное пособие / под ред. проф. Ф. Ф. Бутынца. – Житомир : ЖГТУ, 2008. – Вып. 2. – 484 с. 7. Лимская декларация руководящих принципов контроля // Контроллинг. – 1991. – № 1. 8. Міжнародні стандарти аудиту, надання впевненості та етики: Видання 2006 року / пер. з англ. мови О. В. Селезньов, О. Л. Ольховікова, О. В. Гик, Т. Ц. Шарашидзе, Л. Й. Юрківська, С. О. Куліков. – К. : ТОВ "ІАМІЦ АУ "СТАТУС", 2006. – 1152 с. 9. Рекомендації Комісії Європейського співтовариства щодо забезпечення якості аудиту в країнах Євросоюзу // Бюлетень законодавства і юридичної практики України. – 2006. – № 4. – С. 20–29.

Стаття надійшла до редакції  
23.11.2010 р.