

13. Сигел Дж. Словарь бухгалтерских терминов / Дж. Сигел, Дж. Шим ; пер. с англ. — М. : Инфра-М, 2001. — 408 с.

14. Торозян С. А. Контроллинг как инструмент управления промышленными предприятиями : автореф. дис. на соискание учен. степени канд. экон. наук : спец. 08.00.05 «экономика и управление народным хозяйством (экономика, организация и управление предприятиями, отраслями, комплексами промышленности)» / С.А. Торозян. — М., 2007. — 21 с.

15. Удалих О. О. Управління інвестиційною діяльністю промислового підприємства : навч. посіб. / Удалих О. О. — К. : Центр навч. літератури, 2006. — 292 с.

16. Чумаченко Н. Г. Методы учета и калькулирования себестоимости промышленной продукции / Чумаченко Н.Г. — М. : Финансы, 1965. — 124 с.

Стаття надійшла до редакції 25.06.2009

УДК 657.6

І. І. Гончар

канд. екон. наук, ст. викладач
(ДВНЗ «КНЕУ імені Вадима Гетьмана»)

АУДИТ ЯК ОБОВ'ЯЗКОВА ПРОЦЕДУРА ПІДТВЕРДЖЕННЯ РІЧНОЇ ФІНАНСОВОЇ ЗВІТНОСТІ

Стаття присвячена аналізу нормативного законодавства з питань аудиту фінансової звітності українських суб'єктів господарювання. Розкрито особливості проведення аудиту фінансової звітності в різних регіонах України в різних суб'єктах господарювання

КЛЮЧОВІ СЛОВА: реєстр аудиторів та аудиторських фірм, вартість аудиторських послуг в різних галузях економіки, аудит фінансової звітності, відповідальність за неподання аудиторського висновку в органи статистики.

KEY WORDS: register of public accountants and auditing firms, cost of services of public accountants in different shaluziyakh of economy, audit of the financial reporting, responsibility for unnerve of public accountant conclusion in the organs of statistics

Ефективне використання капіталу підприємств відбувається в разі належного контролю організації за ним. Глобалізаційні процеси у світовій економіці зумовлюють перебіг капіталу до підприємств, які гарантують найефективніший спосіб його використання. Задля підвищення ефективності використання капіталу та для підвищення довіри до підприємства, його власників, для прийняття обґрунтованих управлінських рішень, потрібно мати повну, достовірну та неупереджену інформацію про фінансовий стан підприємства. Таку достовірність та повноту можна досягти періодичними аудиторськими перевітками або проведенням ком-

плексного аудиту підприємства. В Україні ринок таких послуг досі вважається нерозвинутим. Особливо це стає помітно при вивченні системи аудиту в аграрному секторі економіки.

Необхідність суспільного незалежного контролю функціонування підприємницьких структур недержавної форми власності в аграрному секторі економіки України доводить об'єктивно існуюча потреба в розширенні галузевого ринку аудиторських послуг.

У розробку питань теорії та практики аудиту вагомий внесок зробили вітчизняні науковці: О. С. Бородкін, Ф. Ф. Бутинець, З. В. Гуцайлюк, Г. М. Давидов, Н. І. Дорош, О. А. Петрик, І. І. Пилипенко, О. Ю. Редько, В. Я. Савченко, В. В. Сопко, Б. Ф. Усач, В. О. Шевчук та ін. Водночас важливим є вивчення аспектів теорії та практики аудиту, що узагальнені в працях: Р. Адамса, Е. А. Аренса, Р. Доджа, Дж. К. Лоббека, Р. Монтгомері. Дослідження галузевої специфіки організації та методики аудиту в АПК започаткували: М. Я. Дем'яненко, К. П. Дудка, В. М. Жук, Н. Л. Жук, Л. С. Шатковська.

Незважаючи на численні наукові розробки, проблема створення цілісної системи аудиторського обслуговування залишається невирішеною і в першу чергу через відсутність єдиної концепції функціонування і розвитку аудиторської діяльності в Україні. Аналіз наукової літератури та статистичних даних, проведений О. Ю. Редьком у своїх працях [7—10], дає змогу стверджувати, що практику аудиту в Україні ніхто глибоко не досліджував. Тому цілком справедливим є твердження, що сучасний аудит в Україні був започаткований з моменту прийняття в 1991 р. Закону України «Про підприємства в Україні» [4], в якому вказувалося, що річний баланс усіх підприємств, за винятком тих, що повністю утримуються за рахунок бюджету, підлягає обов'язковому аудиту. Аналогічні норми були прописані і в таких нормативно-правових актах, як Закон УРСР «Про зовнішньоекономічну діяльність», Закон України «Про цінні папери та фондову біржу», Закон України «Про господарські товариства», Закон України «Про приватизацію державного майна», Закон України «Про банкрутство» та інші. За невиконання цієї норми було передбачено матеріальну (майнову) відповідальність у розмірі 10 % від належних до сплати сум податків та інших обов'язкових платежів за неподання аудиторського висновку в органи ДПП (Закон України «Про систему оподаткування» [5]. За перші роки легалізації аудиту в Україні кількість аудиторів та аудиторських фірм стрімко почала зростати. За перші дев'ять років їх кількість зросла більше, ніж у 17 разів [8]. Проте обов'язковість аудиту не всім припала до душі і, нормою Закону України

«Про господарські товариства» [2], введеною на підставі постанови Верховної Ради України «Про порядок введення в дію Закону України «Про аудиторську діяльність» [6], були введені певні обмеження щодо аудиту: господарські товариства, в яких річний господарський оборот становив менше, ніж 250 неоподатковуваних мінімумів можуть не подавати аудиторський висновок в органи ДПІ. Відтепер, бажаючих стати аудиторами з кожним роком ставало все менше (табл. 1).

Таблиця 1

ВИДАНО ЛІЦЕНЗІЙ НА АУДИТОРСЬКУ ДІЯЛЬНІСТЬ [8]

Видано ліцензій	1994 р.	1995 р.	1996 р.	1997 р.	1998 р.	1999 р.	2000 р.	2007 р.
Юридичним особам	411	656	363	115	410	494	138	1481
Фізичним особам	50	91	61	26	58	83	74	630
ВСЬОГО	461	747	424	144	468	577	212	2111

Нові зміни до Закону України «Про аудиторську діяльність» [3] дали поштовх до нової хвилі в розвитку вітчизняного аудиту: 12 категорій підприємств, зокрема — акціонерні товариства, підприємства — емітенти облігацій та ін. були зобов'язані подавати аудиторський висновок до Державної Комісії з цінних паперів та фондового ринку України (а це понад 30 000 річних звітів). Проте відповідно до нещодавніх змін щорічний аудит повинен проводитись і в «інших випадках, передбачених законами України» [1].

Станом на 01.12.2007 р. кількість аудиторських фірм та аудиторів, що одноособово надають аудиторські послуги, внесені в Реєстр та зобов'язані надати аудиторській палаті України звіт за ф. № 1, у цілому по Україні складала 2284 суб'єкта. При цьому загальна кількість усіх суб'єктів ЄДРПОУ складала 1 187 020. Аналіз даних [11, 12] дає можливість стверджувати, що кількість зареєстрованих підприємств у різних галузях економіки і кількість зареєстрованих аудиторських компаній протягом 2008 р. майже не змінилася в пропорції (на 1 аудиторську компанію (аудитора) на 01 січня 2008 р. припадало 516 підприємств проти 513 на 01 липня 2008 р.). Найбільший обсяг послуг з аудиту в 2006 р. надано промисловим підприємствам (128,5 млн грн), а найменший — підприємствам сільського господарства — 11,4 млн грн (табл. 2).

Таблиця 2

**ОБ'ЄМ НАДАНИХ ПОСЛУГ АУДИТУ ТА ОГЛЯДУ ФІНАНСОВОЇ
ЗВІТНОСТІ ПІДПРИЄМСТВ ЗА ГАЛУЗЯМИ ЕКОНОМІКИ ЗА 2006 р.**

№ п/п	Регіон	Кількість наданих звітів Аудит	аудиторські послуги		державні підприємства		комунальні підприємства		підприємства сільського господарства		промислові підприємства		будівельні підприємства	
			о.д. кількість замовлень,	фактичний обсяг наданих послуг, тис. грн	о.д. кількість замовлень,	фактичний обсяг на- даних послуг, тис.грн	о.д. кількість замовлень,	фактичний обсяг наданих послуг, тис. грн	о.д. кількість замовлень,	фактичний обсяг наданих послуг, тис. грн	о.д. кількість замов- лень, о.д.	фактичний обсяг наданих послуг, тис.грн	о.д. кількість замовлень,	фактичний обсяг наданих послуг, тис. грн
1	Київ	742	27115	429 036	276	10 060	213	4761	232	232	1963	94 984	672	8276
2	АР Крим	52	2485	6027	60	414	28	147	106	106	161	799	91	271
3	Севастополь	21	907	2089	7	49	3	7	5	5	29	119	34	141
4	Вінниця	34	1089	3448	6	26	2	6	64	64	217	417	23	25
5	Дніпропетро- вськ	143	4282	26534	33	1049	18	60	43	43	429	6603	93	636
6	Донецьк	142	6412	29785	73	1745	16	85	76	76	848	5685	134	552
7	Житомир	34	1831	3020	13	54	13	60	39	39	257	772	18	20
8	Запоріжжя	96	3445	22081	10	108	23	166	56	56	267	4040	61	243
9	Івано- Франківськ	22	1008	2776	11	119	1	1	22	22	96	292	43	113
10	Кіровоград	17	653	2261	8	60	8	19	45	45	92	373	12	22
11	Луганськ	54	1635	3907	17	43	9	34	29	29	193	516	47	112
12	Луцьк	15	971	1538	2	10	1	5	18	18	978	331	27	59
13	Львів	70	2330	14306	25	2214	11	12	21	21	304	2010	71	160
14	Миколаїв	64	998	4320	4	15	4	12	101	101	116	605	44	146

Закінчення табл. 2

№ п/п	Регіон	Кількість наданих звітів АПУ	аудиторські послуги		державні підприємства		комунальні підприємства		підприємства сільського господарства		промислові підприємства		будівельні підприємства	
			кількість замовлень, од.	фактичний обсяг наданих послуг, тис. грн	кількість замовлень, од.	фактичний обсяг наданих послуг, тис. грн	кількість замовлень, од.	фактичний обсяг наданих послуг, тис. грн	кількість замовлень, од.	фактичний обсяг наданих послуг, тис. грн	кількість замовлень, од.	фактичний обсяг наданих послуг, тис. грн	кількість замовлень, од.	фактичний обсяг наданих послуг, тис. грн
15	Одеса	98	2794	15411	31	355	20	200	99	99	327,7	1593	80	378
16	Полтава	64	3760	6091	13	103	4	6	80	80	184	767	92	408
17	Рівне	33	1383	3255	12	40	2	4	27	27	144	580	48	103
18	Суми	48	992	2953	9	46	2	10	62	62	127	514	30	57
19	Тернопіль	13	737	1325	13	14	12	12	12	12	155	367	19	269
20	Ужгород	22	571	1964	0	0	4	9	22	22	75	358	24	97
21	Харків	186	7249	32796	51	417	158	130	64	64	456	3370	105	1071
22	Херсон	39	1417	5478	8	41	6	29	51	51	81	450	39	113
23	Хмельницький	21	1010	2526	14	54	15	97	22	22	168	918	31	91
24	Черкаси	44	1025	4417	12	161	9	48	51	51	165	1295	60	62
25	Чернівці	12	729	1243	5	17	0	0	9	9	93	354	18	46
26	Чернігів	25	919	2285	3	13	3	10	45	45	179	349	32	95
	Всього по Україні	2111	77 847	630872	716	17 226,21	442	5930	1401	11 387	7323,7	128 461	1948	13 322

*Складено за даними досліджень О. Ю. Редька [8]

Останніми змінами Закону України «Про аудиторську діяльність» Верховна Рада звузила коло «щасливчиків», для яких щорічне аудиторське підтвердження фінансової звітності є обов'язковим. Таких категорій підприємств небагато.

На основі вищевикладеного можна зробити висновок про те, що на перший план висуваються дві проблеми: проблема якості аудиту і проблема вартості аудиту. Зрозуміло, що повний аудит підприємства буде коштувати підприємству дорожче, ніж, скажімо, підтвердження фінансової звітності. Проте постає проблема якості аудиту. Аналіз наукових публікацій дає змогу стверджувати, що на сьогодні на одного аудитора припадає до 40—50 фінансових звітів акціонерних товариств, серед яких є великі заводи, залізниці (і це без залучення інших фахівців або аудиторів).

Незважаючи на щорічне збільшення зареєстрованих аудиторів (аудиторських фірм), аудит в Україні поки не став серйозним бізнесом. Левова частка аудиторських фірм не має не більше 2—3-х аудиторів, не має постійного службового приміщення, не має вільних коштів для постійного удосконалення професійних знань на науково-практичних семінарах, тренінгах тощо [8]. Значна частка вітчизняних аудиторських фірм, особливо тих, де є лише директор-аудитор, існує завдяки наданню аутсорсингових послуг з ведення бухгалтерського обліку.

Другою основною перешкодою розвитку аудиту в Україні є проблема вартості аудиту. Середня вартість замовлення з обов'язково законодавчо передбаченого аудиту фінансової звітності суб'єктів господарювання в цілому по Україні становить 5,1 тис. грн, тоді як ініціативного — 24,3 тис. грн. Превага вартості ініціативного аудиту досягається за рахунок аудиту фінансової звітності державних підприємств. Проте офіційної калькуляції визначення вартості аудиторських послуг і досі немає [8]. Враховуючи дані Держкомстату України станом на 01.01.2007 р. серед загальної кількості зареєстрованих підприємств — 1 210 233 [12] — раз на три роки аудит може проходити лише десята їх частина. Якщо взяти до уваги, що середня вартість підтвердження аудиту фінансової звітності невеликих складає 3300 грн [8], то стає зрозумілим, що дозволити собі таку «розкіш» зможе не кожне підприємство. Тим паче, що досі нема норм, які б регулювали порядок нарахування штрафів стосовно неподання органам статистики аудиторського висновку разом із річною фінансовою звітністю.

Враховуючи викладене, варто відмітити, що норми вітчизняного законодавства є обов'язковими для виконання всіма

суб'єктами господарювання. Тому, незалежно від форми власності підприємства, його організаційно-правової форми господарювання, побажань власників (керівників) підприємств, проведення аудиту фінансової звітності є обов'язковим до виконання.

Дискусійним є питання розширення кола об'єктів обов'язкового аудиту в аграрному секторі, оскільки при середній вартості одного замовлення аудиту фінансової звітності підприємств аграрного сектора у сумі 8100 грн лише незначна кількість таких підприємств може профінансувати подібні витрати. Потребує подальшої розробки також механізм оптимального співвідношення систем і методів регулювання аудиторської діяльності в Україні.

Література

1. Закон України «Про аудиторську діяльність» від 22.04.1993 р., № 3125-XII.
2. Закон України «Про внесення змін до Закону України «Про аудиторську діяльність» від 14.09.2006 р., № 140-V.
3. Закон України «Про господарські товариства» від 19.09.1991 р., № 1576-XII.
4. Закон України «Про підприємства» від 27.03.1991 р., № 887-XII.
5. Закон України «Про систему оподаткування» від 25.06.1991 р., № 1251-XII.
6. Постанова Верховної Ради України «Про порядок введення в дію Закону України «Про аудиторську діяльність» від 22.04.1993 р., № 3126-XII.
7. Аудит та реформування бухгалтерського обліку в Україні // Збірник тез та текстів виступів на четвертій міжрегіональній науково-практичній конференції. Запорізькі ТВ САУ та РВ АПУ, Запоріжжя, 2005 р. — 288 с.
8. *Редько О. Ю.* Аудит в Україні. Морфологія: монографія / Державна академія статистики, обліку та аудиту Держкомстату України; Національний Центр обліку та аудиту. — К.: Інформаційно-аналітичне агентство, 2008. — 493 с.
9. *Редько О. Ю.* Вітчизняний аудит. Вибір вектору розвитку // Бухоблік та аудит. — № 6. — К., 2003.
10. *Редько О. Ю.* Незалежний аудит — дійсно незалежний аудит // Матеріали між. нар. наук.-практ. конф. «Незалежність аудиторської діяльності», К., 2000 р.
11. www.apu.com.ua
12. www.ukrstat.gov.ua

Стаття надійшла до редакції 29.05.2009