

послуг України 18.12.2003 р. № 171. 6. Методичні рекомендації щодо формату аудиторського висновку за наслідками проведення аудиту річної фінансової звітності та річних звітних даних кредитної спілки та об'єднаної кредитної спілки: Розпорядження Державної комісії з регулювання ринків фінансових послуг України від 27.12. 2005 № 5202. 7. Бутинець Ф.Ф. Аудит / Ф.Ф. Бутинець. – 2-е вид., перероб., доп. – Житомир: ПП «Рута», 2002. 8. Гончарук Я.А. Аудит: навч. посіб. / Я.А. Гончарук, В.С. Рудницький – К.: Знання, 2007. – 443 с. 9. Дорош Н.І. Аудит: Теорія і практика / Н.І. Дорош. – К.: Знання, 2006. – 495 с. 10. Петрик О.А. Організація та методика аудиту підприємницької діяльності: навч. посіб. / О.А. Петрик, В.Я. Савченко, Д.Є. Свідерський [за ред. О.А. Петрик]. – К.: КНЕУ, 2008. – 472 с. 11. Полякова Л.М. Організація аудиту: Конспект лекцій з курсу “Організація і методика аудиту” Ч.1 “Організація аудиту” для студентів спеціальності “Облік і аудит” / Л.М. Полякова. – Львів: Видавництво Національного університету “Львівська політехніка”, 2003. – 56 с. 12. Полякова Л.М. Методика аудиту: конспект лекцій з курсу “Організація і методика аудиту” для студентів базового напрямку 60501 “Економіка та підприємництво” спеціальності 7.050106 “Облік і аудит”. Частина II / Л.М. Полякова, В.С. Мохняк, Н.І. Демків. – Львів: Видавництво Національного університету “Львівська політехніка”, 2009. – 120 с. 13. Рудницький В.С. Внутрішній аудит: методологія і організація / В.С. Рудницький – Тернопіль: Економічна думка, 2000. – 104 с. 14. Савченко В. Я. Аудит: навч. посіб. / В.Я. Савченко — К.: КНЕУ, 2005. — 322 с. 15. Програмне забезпечення діяльності кредитних спілок – Програма аналітичного обліку "КС – Фінанси" [Електронний ресурс]: Режим доступу: <http://www.ukrcu.kiev.ua/>.

УДК 336.225.674(477)

К.О. Назарова

Київський національний торговельно-економічний університет,  
кафедра фінансового аналізу і контролю

## МІСЦЕ ЗОВНІШНЬОГО АУДИТУ В ЗАБЕЗПЕЧЕННІ СИСТЕМИ МЕНЕДЖМЕНТУ ПІДПРИЄМСТВА

© Назарова К.О., 2012

**Розкрито суть зовнішнього аудиту на сучасному етапі розвитку економіки України, проблеми трансформації та можливі перспективи його удосконалення.**

**In the article reveals the nature of external audit on the current stage of Ukraine's economy, problems of transformation and possible prospects for its improvement.**

**Постановка проблеми.** Актуальність дослідження сучасного стану зовнішнього аудиту полягає в тому, що сьогодні він перебуває під впливом низки концептуальних за змістом законодавчих документів та цивільно-господарських двосторонніх угод. Роль зовнішнього (так званого незалежного) аудиту зростає, оскільки наслідки світової фінансової кризи і окремі проблеми вітчизняної економіки не лише не усунуті, але й загострюються під впливом дії багатьох економічних та неекономічних факторів.

**Аналіз останніх досліджень і публікацій** засвідчує про низку проблемних аспектів методологічного характеру. Зазначимо, що на функціонування вітчизняної економіки істотно впливає передовсім Податковий кодекс України [1]. Його можна розглядати навіть як основний фактор впливу на зовнішній аудит, з одного боку, і, опосередковано, на систему менеджменту вітчизняних підприємств. Саме Податковий кодекс України регулює відносини, що виникають у сфері справляння податків і зборів, зокрема, визначає вичерпний перелік податків та зборів, що справляються в Україні, та порядок їх адміністрування, платників податків та зборів, їх права та обов'язки, компетенцію органів контролю, повноваження і обов'язки їх посадових осіб під час

здійснення податкового контролю, а також відповідальність за порушення податкового законодавства.

**Виклад основного матеріалу.** Незалежне підтвердження інформації про результати діяльності підприємств і дотримання ними законодавства необхідне державі, щоб приймати рішення в сфері економіки й оподаткування, адже аудиторська діяльність (аудит) – це підприємницька діяльність аудиторів (аудиторських фірм) зі здійснення незалежних позавідомчих перевірок бухгалтерської (фінансової) звітності, платіжної-розрахункової документації, податкових декларацій та інших фінансових зобов'язань і вимог економічних суб'єктів, а також надання інших аудиторських послуг [2, ст. 3]. Такими послугами (окрім безпосередньо аудиту податкової звітності) можуть бути:

- ведення та відновлення бухгалтерського обліку;
- упорядкування податкових декларацій;
- упорядкування фінансової звітності;
- аналіз фінансово-господарської діяльності;
- оцінка активів, капіталу та зобов'язань суб'єкта господарювання ;
- консалтинг з питань фінансового, податкового, банківського та іншого господарського законодавства;
- навчання з питань оподаткування тощо.

Ст. 2 цього закону визначає, що аудиторську діяльність у сфері фінансового контролю регулює також Господарський кодекс України [3], інші нормативно-правові акти та стандарти аудиту [4]. Але у випадках, якщо міжнародним договором, згоду на обов'язковість якого дала Верховна Рада України, встановлено інші правила, ніж ті, що містить цей згаданий закон, необхідно застосовувати правила міжнародного договору.

Треба зважити на те, що Господарський кодекс України встановлює відповідно до Конституції України правові основи господарської діяльності (господарювання), яка базується на різноманітності суб'єктів господарювання різних форм власності.

Господарський кодекс України покликаний забезпечувати зростання ділової активності суб'єктів господарювання, розвиток підприємництва і на цій основі підвищення ефективності суспільного виробництва, його соціальну спрямованість відповідно до вимог Конституції України, утверджувати суспільний господарський порядок в економічній системі України, сприяти гармонізації її з іншими економічними системами. Саме Господарський кодекс України встановлює загальні принципи господарювання в Україні [3, ст.6]:

- забезпечення економічної багатоманітності та рівний захист державою усіх суб'єктів господарювання;
- свобода підприємницької діяльності у певних межах;
- вільний рух капіталів, товарів та послуг на території України;
- обмеження державного регулювання економічних процесів через необхідність забезпечення соціальної спрямованості економіки, добросовісної конкуренції у підприємстві, екологічного захисту населення, захисту прав споживачів та безпеки суспільства і держави;
- захист національного товаровиробника;
- заборона незаконного втручання органів державної влади та органів місцевого самоврядування, їх посадових осіб у господарські відносини.

Необхідно враховувати, що податкове законодавство України – це не лише Податковий кодекс, а і насамперед Конституція України [5]. Крім Конституції та Податкового кодексу України, податкове законодавство охоплює Митний кодекс України [6] тощо. Але в сьогоденних реаліях введення в дію доволі нового, фундаментального та ґрунтового Податкового кодексу (і змін до нього) саме він на практиці на першому місці в питаннях податкового законодавства.

Оскільки система менеджменту на підприємстві має і облікове, і аналітичне забезпечення, відповідно вона не може не мати аудиторського забезпечення. Саме аудитор є „адвокатом” суб'єкта господарювання з усіх економічних питань. Отже, аудитор повинен функціонувати в інтегрованому

полі взаємодії, взаємовпливу та взаємозумовленості Конституції України, Господарського кодексу України, Податкового кодексу України, Закону України „Про аудиторську діяльність” тощо.

Однією з важливих і принципових складових кодексу є те, що він чітко визначає принципи податкового законодавства загалом:

- загальність оподаткування – кожна особа зобов'язана сплачувати встановлені податковим законодавством податки та збори;

- рівність усіх платників перед законом, недопущення будь-яких виявів податкової дискримінації – забезпечення однакового підходу до всіх платників податків незалежно від соціальної, расової, національної, релігійної приналежності, форми власності юридичної особи, громадянства фізичної особи, місця походження капіталу;

- невідворотність настання визначеної законом відповідальності у разі порушення податкового законодавства;

- презумпція правомірності рішень платника податку в разі, якщо норма закону чи іншого нормативно-правового акта, виданого на підставі закону, або норми різних законів чи різних нормативно-правових актів припускають неоднозначне (множинне) трактування прав та обов'язків платників податків або контролюючих органів, внаслідок чого є можливість прийняти рішення на користь як платника податків, так і органу контролю;

- фінансова достатність – встановлення податків та зборів з урахуванням того, що необхідно досягти збалансованості витрат бюджету з його надходженнями;

- соціальна справедливість – установа податків та зборів відповідно до платоспроможності платників податків;

- економічність оподаткування – установа податків та зборів, обсяг надходжень від сплати яких до бюджету значно перевищує витрати на їх адміністрування;

- нейтральність оподаткування – установа податків та зборів у спосіб, який не впливає на збільшення або зменшення конкурентоздатності платника податків;

- стабільність – зміни до будь-яких елементів податків та зборів не можуть вноситися пізніше як за шість місяців до початку нового бюджетного періоду, в якому діятимуть нові правила та ставки. Податки та збори, їх ставки, а також податкові пільги не можуть змінюватися упродовж бюджетного року;

- рівномірність та зручність сплати – установа строків сплати податків та зборів з тим, щоб забезпечити своєчасне надходження коштів до бюджетів для здійснення витрат бюджету та зручності їх сплати платниками;

- єдиний підхід до встановлення податків та зборів – визначення на законодавчому рівні усіх обов'язкових елементів податку.

В сучасних умовах реформації ринкових відносин підприємства, кредитні установи, інші об'єкти, що господарюють, вступають у довірні відносини із використання майна, коштів, ведення комерційних операцій, здійснення інвестицій тощо. Конфіденційність цих відносин повинна підкріплюватися можливістю для всіх учасників угод одержувати і використовувати фінансову інформацію. Достовірність інформації підтверджує зовнішній аудитор. Власники, насамперед колективні власники – акціонери, а також кредитори, позбавлені можливості самостійно переконатися в тому, що всі численні операції підприємства, найчастіше дуже складні, є законними і правильно відбиті в звітності, тому що звичайно не мають доступу до облікових записів та відповідного досвіду, і тому потребують послуг аудиторів.

Останні роки в науковій літературі поняття „незалежний аудит” та „зовнішній аудит” стали фактично тотожними, хоча не можна вважати цей підхід загальноприйнятим, оскільки першоджерелом класифікації видів аудиту повинен бути Закон України „Про аудиторську діяльність” [2], а він не підтверджує такої думки. В згаданому законі визначено лише два види аудиту: аудит ініціативний та обов'язковий. Класифікації аудиту за іншою жодною ознакою немає. В цьому випадку нас цікавить співвідношення понять „незалежний” та „зовнішній”.

Принцип незалежності завжди в аудиті був концептуальним і водночас одним з найдискусійніших [7]. Причина такої дискусійності полягає в тому, що, з одного боку, аудит повинен прагнути бути незалежним, оскільки менеджменту підприємства цікава сама незалежна, стороння

думка фахівця з аудиту. З іншого – важко бути абсолютно незалежним, зважаючи на нинішню високу вартість аудиторських послуг. Також, зіставляючи зазначені два підходи до аудиторської незалежності, необхідно робити певне коригування на внутрішній аудит. Хоч він більш залежний, ніж зовнішній аудит, але прагне до незалежності.

Так само, як 20 років тому, в нас майже склалася традиція запозичувати кращий досвід, не відкидаючи попереднього (паралельно існують і аудит, і ревізія), відбувається постійне нашарування власного попереднього та сучасного закордонного досвіду. Особливо це стосується де-юре невизначеності співвідношення таких понять, як “контроль”, „внутрішній контроль”, „аудит” та „внутрішній аудит”, „моніторинг” тощо. Вітчизняні підприємства реформуються, змінюються власники, інвестуються кошти в нові підприємства, на вітчизняному ринку з’являються іноземні інвестори тощо.

Світова фінансова криза 2008–2009 років виявила „слабкі місця” в багатьох сферах як світової, так і національної економіки. Зокрема, одним з головних питань, що виплили на поверхню кризи, стало таке: чому такою значною в статистиці збанкрутілих підприємств є питома вага прибуткових підприємств, з позитивним аудиторським висновком? В результаті власники підприємств усвідомили необхідність нових, „креативних” підходів, які не надає відокремлено лише незалежний або внутрішній аудит. Ефективним є їх оптимальне взаємодоповнення. Зрозуміло, що таке поєднання можуть собі дозволити далеко не всі підприємства навіть середнього чи великого бізнесу, не кажучи про малий.

У Міжнародних стандартах контролю якості, аудиту, огляду, іншого надання впевненості та супутніх послуг зазначено, що виконання багатьох завдань з аудиторської перевірки (особливо в державному секторі) передбачає додаткові обов’язки аудитора, пов’язані з урахуванням законів і нормативних актів [4]. Навіть якщо обов’язки аудитора не виходять за межі обов’язків аудитора приватного сектору, його обов’язки щодо надання висновку можуть бути іншими, оскільки аудитора державного сектору можуть зобов’язати повідомляти державним органам про випадки невідповідності законодавству або зазначати їх в аудиторському висновку.

Так, попередні два роки стали доволі важливими для кола суб’єктів та осіб, що є складовою системи менеджменту підприємства, оскільки набрала чинності низка важливих нормативно-правових актів щодо податкової системи України та аудиту [8] :

1. Договір про співробітництво між Державною комісією з регулювання ринків фінансових послуг України та Аудиторською палатою України від 11.03.2010 р.

2. Договір про співробітництво між Аудиторською палатою України та Всеукраїнською асоціацією кредитних спілок від 24.05.2011 р.

3. Генеральна угода про співробітництво та взаємодію між Аудиторською палатою України та Державною податковою службою України від 31.08. 2011 р.

Угоди регламентують основні засади співпраці між сторонами. Так, Державна податкова служба України завдяки договору планує забезпечити виконання платниками податкового законодавства України. Сторони домовились про співпрацю та взаємодію у процесі проведення аудиторськими фірмами аудиту податкової звітності платників податків, надання аудиторськими фірмами платникам податків інших послуг з питань оподаткування.

Важливо, що аудиторські фірми відповідно до зазначених угод є не лише незалежними у своїй професійній діяльності, а й відповідальними перед суспільством за якість наданих послуг. Співпраця ґрунтується на принципах:

– партнерства, яке передбачає конструктивне співробітництво та взаємодію обох сторін у вирішенні проблемних питань під час аудиту податкової звітності платників податків, а також оформлення таких перевірок;

– балансу між державними інтересами та інтересами незалежних фахівців у галузі оподаткування та окремо взятих платників податків під час підготовки та прийняття рішень, встановлення справедливої рівноваги, який характеризується оптимальним співвідношенням державних інтересів, інтересів незалежних аудиторських фірм та окремо взятих платників податків;

– невтручання держави у діяльність аудиторських фірм, інших незалежних фахівців у сфері оподаткування (окрім окремих випадків, визначених в договорі).

Державні органи контролю в особі державних податкових органів, Державної комісії з регулювання ринків фінансових послуг України, Всеукраїнської асоціації кредитних спілок підписали ці угоди під впливом зростання негативних статистичних даних щодо того, що, хоч аудиторських фірм і аудиторів-фізичних осіб, що мають право надавати аудиторські послуги, стає більше, якість послуг не покращується, а іноді навіть погіршується. До Аудиторської палати України звертаються керівники підприємств, які зіткнулись із серйозною проблемою: за наявності позитивного аудиторського висновку державні податкові органи виявляють суттєві помилки у фінансовій звітності підприємства і, як наслідок, накладають на них штрафи. Сьогодні зазначені державні органи повинні або визнавати звіти аудиторських фірм, або звертатись до Аудиторської палати України з проханням перевірити діяльність певної аудиторської фірми в тому разі, коли аудиторський звіт відображатиме думку аудитора, яка не відповідає реальному стану фінансової звітності підприємства. Податкова служба має визнавати висновки аудиторських компаній з аудиту податкової звітності, які відповідатимуть визначеним критеріям та стандартам проведення податкового аудиту. Очікується (оскільки така практика ще доволі незначна), що податкові органи втручатимуться у діяльність аудиторських фірм якомога менше.

На відміну від взаємодії з Державною податковою службою України, Аудиторська палата України та Держфінпослуг координують взаємовідносини в процесі розроблення проектів нормативно-правових актів у сфері аудиторської діяльності відповідно до чинного законодавства, а також під час видання нормативних, методологічних та інших матеріалів з аудиторської діяльності в Україні.

Взаємодія Аудиторської палати України з Всеукраїнською асоціацією кредитних спілок спрямована на удосконалення методологічного і нормативного забезпечення аудиторської діяльності в сфері надання послуг кредитним спілкам.

Угоди про співпрацю стосуються насамперед тих суб'єктів господарювання, які охоплюють широке коло користувачів інформації – платників податків, аудиторських фірм, кредитних спілок, фінансових посередників, інших суб'єктів господарювання.

Вплив підприємств великого бізнесу збільшується, і відповідно загострюється конкурентна боротьба між ними. Зрозуміло, що в таких умовах видозмінюється та стає суттєвішою роль аудитора, який допомагає забезпечити систему менеджменту підприємства.

**Висновки і перспективи подальших досліджень.** Отже, система менеджменту підприємства сьогодні керується Господарським, Податковим та Митним кодексами України, договорами про двосторонню працю між Аудиторською палатою України та Державною комісією з регулювання ринків фінансових послуг України, Всеукраїнською асоціацією кредитних спілок та Державною податковою службою України. Мета такої взаємодії – забезпечити виконання платниками податків вимог чинного законодавства. Результатом такої взаємодії, як очікують, стане покращення якості аудиторських послуг, з одного боку, а з іншого – підвищення відповідальності аудиторських фірм перед суспільством.

1. *Податковий кодекс України, затверджений Постановою Верховної Ради України від 22.11.2010 р. – № 2755 – VI, зі змінами та доповненнями.* 2. *Про аудиторську діяльність: Закон України, затверджений Постановою Верховної Ради України від 22.04.1993 р. № 3125-XII, зі змінами та доповненнями.* 3. *Господарський кодекс, затверджений Постановою Верховної Ради України від 16.01.2003 р. – № 436 -I V, зі змінами та доповненнями.* 4. *Міжнародні стандарти контролю якості, аудиту, огляду, іншого надання впевненості та супутніх послуг. – К.: Аудиторська палата України, 2010 – ч. I. – 846 с.; ч. II. – 407 с.* 5. *Конституція України: Затверджена Постановою Верховної Ради України 18.06.96 р. – К.: Україна, 1996. – 54 с.* 6. *Митний кодекс України: Затверджений Постановою Верховної Ради України від 11.07.2002 р. – № 291-IV, зі змінами та доповненнями.* 7. *www.ifac.org – офіційний сайт Міжнародної федерації бухгалтерів.* 8. *www.apri.com.ua – офіційний сайт Аудиторської палати України.*