УДК 657.6:006.033

Н. П. Венгерук,
к. е. н., доцент кафедри обліку, аналізу та аудиту,
Національний університет біоресурсів і природокористування України
А. В. Ятчук,
студент, Національний університет біоресурсів і природокористування України, м. Київ

ПРОБЛЕМНІ АСПЕКТИ СЕРТИФІКАЦІЇ АУДИТОРІВ УКРАЇНИ В КОНТЕКСТІ МІЖНАРОДНИХ ВИМОГ

N. Vengeruk,
associate professor of department of account, analysis and audit,
National University of Life and Environmental Sciences of Ukraine
A. Yatchuk,
Student, National University of Life and Environmental Sciences of Ukraine

PROBLEMATIC ASPECTS THE CERTIFICATION OF UKRAINE AUDITORS IN THE CONTEXT OF INTERNATIONAL CLAIMS

Проаналізовано процес сертифікації аудиторів України, зокрема процес підготовки до іспиту та його відповідно до міжнародних вимог. Визначено проблемні аспекти розвитку та рівня якості аудиту в Україні. Запропоновано можливі шляхи вирішення розглянутих питань, зокрема, в частині підвищення якісного рівня сертифікаційного іспиту аудиторів.

The process of certification of auditors in Ukraine, in particular their preparation to examination in accordance with international requirements, is analyzed. Problem aspects of development and level of quality of audit in Ukraine are determined. The possible ways of decision of the considered questions are offered.

Ключові слова: аудитор, сертифікація, якість, кодекс етики, бухгалтер, міжнародні стандарти, комп'ютерний аудит.
Key words: public accountant, certification, quality, code of ethics, accountant, international standards, computer audit.

ПОСТАНОВКА ПРОБЛЕМИ

Процес міжнародної економічної інтеграції України потребує функціонування такої національної системи аудиторської діяльності, яка була б чітко адаптована та розвивалася в контексті міжнародних вимог у сфері обліку та аудиту. Контроль якості аудиту, професійність, незалежність та інші вимоги законодавчо регламентуються як на національному рівні, так і на міжнародному. Для України такими міжнародними нормами є, перш за все, нормативні акти Євросоюзу та Міжнародної федерації бухгалтерів (МФБ) з питань аудиту та бухгалтерського обліку. Сьогоднішній ринок аудиту в Україні характеризується суттєвими проблемними аспектами, правовими колізіями. Так, потребують подальшого вивчення та удосконалення професійний рівень, тобто компетентність українських аудиторів, якість сертифікації та процес підготовки до неї, організація регуляторної діяльності у сфері аудиторських послуг. Адже Україна застосовує Міжнародні стандарти аудиту та зобов'язана їх дотримуватись.

АНАЛІЗ ОСТАННІХ ДОСЛІДЖЕНЬ ТА ПУБЛІКАЦІЙ

Проблемам становлення та розвитку аудиту присвячені праці відомих аудиторів-практиків, бухгалтерів та науковців: В.П. Бондаря, І.Д. Ватулі, В.В. Галасюка, В.В. Головача, Т.І. Єфименко, В.М. Жука, Л.П. Кулаковської, С.І. Прилипка та інших. Проте, ряд питань сучасного ринку аудиторських послуг вимагають постійного вивчення, дослідження та аналізу.

МЕТА СТАТТІ

Метою статті є аналіз проблемних аспектів якості аудиторських послуг, системи підготовки аудиторів, рівня кваліфікаційного іспиту, відповідності правових норм вимогам сучасного ринку аудиту в Україні.

Передплатний індекс 21847

ВИКЛАД ОСНОВНОГО МАТЕРІАЛУ

У резолюції Міжнародної конференції "Аудит: сьогодення та майбутнє", яка відбулася у жовтні 2011 року в м. Ірпінь, Київської обл., було зафіксовано: "Конференція підтвердила необхідність подальшого вдосконалення процесів регулювання аудиторської діяльності в Україні, спираючись на Директиви Європейського Союзу, принципи та стандарти Міжнародної федерації бухгалтерів, принципи Міжнародного форуму незалежних регуляторів аудиторської діяльності європейських країн" [4, с. 11—25]. XX з'їзд Всеукраїнської громадської професійної організації "Спілка аудиторів України" чітко зафіксував свою позицію з цього питання і постановив: "рекомендувати Аудиторській палаті України прийняти Кодекс етики професійних бухгалтерів Міжнародної федерації бухгалтерів в якості норм професійної етики аудиторів, обов'язкових для дотримання всіма аудиторами України, при здійсненні ними аудиторської діяльності". Суспільство вимагає сьогодні визначення чітких правил професійної поведінки аудиторів. Критерієм якості при проведенні аудиту вважається, насамперед, виконання аудиторами вимог МСА та Кодексу етики. Суттєвими підходами, які впливають на підвищення якості аудиту є: чітка організація внутрішньо фірмового контролю якості, застосування у роботі аудиторами сучасних комп'ютерних інформаційних технологій, дотримання аудиторами вимог нормативного законодавства, постійне підвищення рівня професійних знань фахівців, підвищення рівня відповідальності за надані висновки. У міжнародній практиці якість аудиту в значній мірі забезпечується професійною, досконалою системою підготовки та сертифікації аудиторів. До сертифікованих аудиторів висуваються достатньо жорсткі вимоги. Так, в США іспит складається у письмовій формі за чотирма напрямами: аудит, бухгалтерська практика, теорія бухгалтерського обліку та господарське право. В Україні правила проведення сертифікації аудиторів у порівнянні з західними вимогами відрізняються більшою лояльністю. Значного удосконалення вимагає система контролю якості аудиторських послуг, яка постійно змінюється відповідно до змін в економіці та в суспільстві в цілому. Якість послуг гарантує довіру громадськості до результатів роботи аудиторів, формування престижного статусу аудиторської професії. Президент Академії фінансового управління Міністерства фінансів України Т.І. Єфименко вважає, що реформування національної системи аудиту в Україні на засадах Директиви європейського парламенту та Ради 2006/43/ЄС вимагає реформування АПУ, що передбачає надання їй функцій суспільного нагляду. Питання сертифікації як і контролю якості аудиторських послуг, мають бути виведені з повноважень АПУ [6, с. 36—39]. Однак, це питання є дискусійним.

Ринок аудиту в Україні а, зокрема, рівень якості аудиторських послуг не відповідає міжнародному рівню та не задовольняє споживачів. Такий стан справ зумовлений рядом причин, які не завжди залежать від самих аудиторів. Так, найбільш суттєвими, що обговорюються між аудиторами — практиками та науковцями є такі, як дефіцит кваліфікованих аудиторських кадрів, слабка організація системи зовнішнього контролю якості аудиту, недосконала законодавча база, низька практика страхування ризиків аудиторської діяльності, недосконалість методологічних розробок у сфері аудиторського контролю та ряд інших.

Аналіз практики застосування обов'язкового аудиту фінансової звітності в Україні свідчить про переважно формальне ставлення вітчизняних аудиторів до цього виду аудиту. Такий підхід до аудиту фінансової звітності різко знижує якість звітної інформації, а також ще більше спонукає керівництво підприємств, яке заручається позитивними висновками аудиторів, до подальшого викривлення показників фінансової звітності.

Проблемним залишається рівень якості аудиту та аудиторських послуг, що надаються фізичними особами підприємцями. Згідно аналізу стану та динаміки ринку аудиторських послуг, за даними періодичного видання "Аудитор України", частка фізичних підприємців-аудиторів становить 50 % від загалу суб'єктів аудиторської діяльності. Практичний досвід показує, що такі невеликі підприємства не в змозі часто якісно вирішити поставлені завдання, забезпечити високий професійний рівень. Проте слід відмітити, що у зв'язку із прийняттям Податкового Кодексу України згідно з підпунктом 291.5.2 п. 291.5 ст. 291 платниками єдиного податку не можуть бути фізичні особи — підприємці, які здійснюють діяльність у сфері аудиту [3]. Значна кількість аудиторів-підприємців призупинили свою діяльність, оскільки працювати на загальній системі оподаткування для них стало не рентабельно. Про це свідчить динаміка зменшення кількості аудиторів — суб'єктів підприємницької діяльності у 2012 році.

Позитивним моментом щодо підвищення якості аудиторських послуг, слід відмітити те,

Передплатний індекс 21847

що Аудиторською палатою України 21 травня 2012 року прийнято за основу "Стратегію розвитку аудиторської діяльності на 2012—2016 роки", метою якої є:

— задоволення внутрішніх вимог професійного ринку аудиторських послуг України;

— забезпечення визнання важливої ролі аудиторської професії в суспільстві;

— покращення регуляторної діяльності у сфері аудиторських послуг.

Зважаючи на необхідність адаптації аудиторської діяльності до Європейських стандартів, а саме до Директиви 2006 \43\ЄС "Стратегія" висуває перед АПУ конкретні завдання. Зокрема, важливим є питання забезпечення якості та цінності сертифікату аудитора. Для того щоб отримати дозвіл на здійснення аудиторської діяльності, необхідно отримати сертифікат аудитора, який видає АПУ після складання відповідного іспиту. На практиці спостерігаємо ряд недоліків процесу сертифікації, які необхідно усунути заради підвищення якості аудиторських послуг. Зокрема, з метою підвищення професійної компетенції аудиторів, він повинен базуватися на міжнародних вимогах, основними засадами яких є:

— наявність у особи-претендента теоретичних знань, визнаних органом, що регулює аудит у країні;

— рівень знань з певних дисциплін має відповідати рівню вищої освіти;

— рівень знань з інших обов'язкових дисциплін має визначатися самим органом, що регулює аудит в країні;

— орган, що регулює аудит в країні, має право звільнення від здачі тих чи інших теоретичних іспитів;

— особа, що претендує на право займатися аудитом, може не мати базової вищої освіти, але мати достатній стаж роботи та скласти відповідні іспити.

Орієнтованим цей процес має бути на досягнення рівня професійної компетентності аудиторів не нижче рівня країн ЄС. У міжнародній практиці сертифікація аудиторів здійснюється на базі Британської кваліфікаційної програми ACCA (Association of Chartered Certified Accountants). Вона включає 14 іспитів, які дають право стати членом цієї організації. Така програма передбачає системну роботу з організації проведення кваліфікаційних іспитів з усього переліку дисциплін навчального плану підготовки професійного бухгалтера, розробку екзаменаційних модулів у вигляді тестів, завдань, розробку та вдосконалення існуючих програм щорічного підвищення кваліфікації членів своїх організацій тощо. Вона лежить в основі всіх моделей регулювання аудиторської діяльності в міжнародній практиці. В Україні доцільно розробити власну кваліфікаційну програму за зразком вищевказаної з урахуванням особливостей ринку аудиторських послуг.

Питання підвищення якості підготовки сертифікованих аудиторів та відповідність якості такого сертифіката Міжнародним стандартам потребує термінового вирішення. Для цього потрібно підвищити рівень кваліфікаційного іспиту та покращити рівень забезпеченості навчального процесу.

Зокрема, суттєвими недоліками сертифікації аудиторів в Україні можна назвати такі, як:

— складання іспиту в два етапи, що включає в себе велику кількість дисциплін, а навчальний процес достатньо спрощений;

— заняття проводяться виключно в аудиторній формі, недостатня забезпеченість самостійного навчання;

— вимоги до викладацького складу відсутні.

Досліджуючи дану проблему, українські аудитори-практики, зокрема С.І. Прилипко, завідувач секретаріату АПУ, зазначає, що для підготовки аудиторів на рівні міжнародних вимог Аудиторською палатою України має бути визначено навчальний план із зазначенням переліку нормативних дисциплін та кількості годин на підготовку кожної з них не меншому, ніж університетський рівень. Серед зазначеного переліку має бути визначений перелік тих дисциплін, які не підлягають звільненню від екзаменів. Це можуть бути, наприклад, "Фінансовий облік I та II", "Податкове право", "Управлінський облік", "Аудит", "Міжнародні стандарти фінансової звітності", "Міжнародні стандарти аудиту", "Господарське право", "Професійна етика" [8, с. 18—21]. Але й має бути визначений перелік дисциплін, за якими може надаватися звільнення від екзаменів в залежності від періоду вивчення, кількості годин та форми підсумкового контролю знань при отриманні економістом або юристом вищої освіти.

Зважаючи на швидкі темпи росту комп'ютерних технологій в бізнесі, вважаємо за необхідне включити у перелік дисциплін, за якими складається сертифікаційний іспит, такі дисципліни, як "Комп'ютерний аудит" та "Управлінські інформаційні системи в аналізі та аудиті". Адже на практиці аудитори часто співпрацюють з різноманітними комп'ютерними програмами клієнтів, та й власну роботу при сьогоднішньо-

Передплатний індекс 21847

му рівні комп'ютерних систем найбільш ефективно організувати з використанням сучасних комп'ютерних інформаційних технологій, а не просто Excel чи Word редактора. Вивчення такої дисципліни дозволить аудиторам опанувати типові комп'ютерні програмами з аудиту, що наявні на ринку України, організувати ефективну роботу, зменшити аудиторський ризик в частині людського фактора.

Окрім того, вважаємо, що значну роль в досягненні високої якості аудиту відіграє рівень відповідальності конкретного аудитора. Адже сама суть відповідальності полягає у відношення індивіда до матеріальних та ідеальних цінностей, що мають суспільне значення і охороняються відповідними суб'єктами, згідно встановлених норм, стандартів та правил поведінки. У статті 21 Закону України "Про аудиторську діяльність" вказано, що за неналежне виконання своїх зобов'язань аудитор (аудиторська фірма) несе майнову та іншу цивільно-правову відповідальність відповідно до договору та закону [2].

ВИСНОВКИ

За результатами дослідження можна зробити висновок про те, що система підготовки аудиторів, їх сертифікації, вимагає удосконалення відповідно до міжнародних вимог, підвищення якісного рівня, знайдення компромісних правових рішень, які б дозволили задовольняти як внутрішні, так і зовнішні потреби професійного ринку аудиторських послуг України. З метою підвищення професійного рівня аудиторів України доцільно внести зміни до переліку дисциплін при складанні сертифікаційного іспиту та розробити власну програму до підготовки сертифікації у тісному поєднанні національних особливостей ринку аудиту та міжнародних вимог. Це забезпечить дотримання аудиторами вимог Кодексу етики професійних бухгалтерів Міжнародної федерації бухгалтерів. Аудитори повинні бути взірцем професіоналізму та компетентності для усіх інших громадян нашої держави.

Література:

1. 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.І. Юрківська, С.О. Куліков. — К.: ТОВ "ІАМЦ АУ "СТАТУС", 2006. — 1152 с.

2. Про аудиторську діяльність: Закон України від 22.04.1993 р. № 3125 — XII (із змінами та доповненнями) / [Електронний ресурс]. — Режим доступу: http://zakon2.rada.gov.ua/lws/show/3125-12

3. Податковий кодекс України від 02.12.2010 р. № 2755-IV [Електронний ресурс]. — Режим доступу: http://zakon1.rada.gov.ua/laws/show/2755-17

4. Бондар В.П. Управління якістю та якість в аудиті: шляхи удосконалення / С.І. Прилипко // Аудитор України. — 2012. — №7. — С. 11—25.

5. Галасюк В.В. Про етику аудиторів: професійну й не тільки... / В.В. Галасюк // Аудитор України. — 2012. — №2. — С 46—51.

6. Єфименко Т. Невідкладність реформування аудиторської діяльності в Україні є обгрунтованою / Т. Єфименко // Незалежний аудитор. — 2012. — №7. — С. 36—39.

7. Іавахненков С.В. Комп'ютерний аудит: контрольні методики і технології. — К.: Знання, 2005. — 286 с.

8. Прилипко С.І. Шляхи вдосконалення сертифікації аудиторів в Україні / С.І. Прилипко / / Аудитор України. — 2012. — №3. — С. 18—21.

References:

1. Selezn'ov, O.V. Ol'khovikova, O.L. Hyk, O.V. Sharashydze, T.Ts. Yurkivs'ka, L.I. and Kulikov, S.O. (2006), Mizhnarodni standarty audytu, nadannia vpevnenosti ta etyky [International standards on auditing, assurance and ethics], TOV "IAMTs AU "STATUS", Kyiv, Ukraine.

2. Verkhovna Rada of Ukraine (2012), "Law "On Auditing Activity", available at: http://zakon1.rada.gov.ua/laws/show/3125-12 (Accessed 20 Oct 2013).

3. Verkhovna Rada of Ukraine (2012), "Tax Code of Ukraine", available at: http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/2755-17 (Accessed 20 Oct 2013).

4. Bondar, V.P. (2012), "Quality management and quality in auditing: ways of improving", Audytor Ukrainy, vol.7, pp. 11—25.

5. Halasiuk, V.V. (2012), "About the ethics of auditors: professional and not only ...", Audytor Ukrainy, vol.2, pp. 46—51.

6. Yefymenko, T. (2012), "Urgency of reform audit activity in Ukraine is reasonable", Nezalezhnyj auditor, vol.7, pp.36—39.

7. Iavakhnenkov, S.V. (2005), Komp'iuternyj audyt: kontrol'ni metodyky i tekhnolohii [Computer audit: control methods and technologies], Znannia, Kyiv, Ukraine.

8. Prylypko, S.I. (2012), "Ways to improve auditor certification in Ukraine", Audytor Ukrainy, vol.3, pp.18—21.

Стаття надійшла до редакції 03.11.2013 р.

Передплатний індекс 21847