

УДК 657.6

Дорошенко О.О.
кандидат економічних наук, доцент
Національного університету
водного господарства та природокористування

Журавльова Т.В.
старший викладач
Національного університету
водного господарства та природокористування

СЕРТИФІКАЦІЯ АУДИТОРІВ В УКРАЇНІ ТА СВІТІ: ВПЛИВ НА ІНФОРМАЦІЙНЕ ЗАБЕЗПЕЧЕННЯ МЕНЕДЖМЕНТУ ДЕРЖАВНИХ І ПРИВАТНИХ ФІНАНСІВ

CERTIFICATION OF AUDITORS IN UKRAINE AND THE WORLD: THE IMPACT ON INFORMATION PROVISION OF PUBLIC AND PRIVATE FINANCE MANAGEMENT

АНОТАЦІЯ

У статті визначено ключові елементи розвитку аудиту в Україні. Авторами досліджено вітчизняний та закордонний досвід сертифікації аудиторів. Здійснено порівняльну характеристику процесу сертифікації аудиторів в Україні та інших державах. З'ясовано ключові завдання державних, внутрішніх і незалежних аудиторів і пов'язані з ними аспекти сертифікації. Визначено ключові напрями реформування процесу сертифікації державних і незалежних аудиторів.

Ключові слова: сертифікація, аудитор, незалежний аудит, внутрішній аудит, державний аудит.

АННОТАЦИЯ

В статье определены ключевые элементы развития аудита в Украине. Авторами исследован отечественный и зарубежный опыт сертификации аудиторів. Осуществлена сравнительная характеристика процесса сертификации аудиторів в Украине и других государствах. Выявлены ключевые задачи государственных, внутренних и независимых аудиторів и связанные с ними аспекты сертификации. Определены ключевые направления реформирования процесса сертификации государственных и независимых аудиторів.

Ключевые слова: сертификация, аудитор, независимый аудит, внутренний аудит, государственный аудит.

ANNOTATION

The key elements of the audit development in Ukraine are outlined in the article. The authors study the domestic and foreign experience of certification of auditors. A comparative characteristic of the certification process for auditors in Ukraine and other countries has been made. The key tasks of the state, internal and independent auditors and related aspects of certification are explained. The key directions of reforming the certification process of state and independent auditors are determined.

Keywords: certification, auditor, independent audit, internal audit, state audit.

Постановка проблеми. Згідно зі ст. 51 Угоди про партнерство та співробітництво між Європейськими співтовариствами (ЄС) та Україною, яка набрала чинності для України 1 березня 1998 р. [5], Україна взяла на себе зобов'язання вжити заходів для забезпечення того, щоб її законодавство поступово було приведенне у відповідність до законодавства ЄС, зокрема в такій галузі, як бухгалтерський облік. Адаптація законодавства України до законодавства ЄС – це поетапне прийняття та впровадження нормативно-правових актів України, розроблених

з урахуванням законодавства Європейського Союзу, до якого належать, зокрема, директиви ЄС [4].

Європейський парламент та Рада Європейського Союзу ухвалили Директиву 2006/43/ЄС «Про обов'язковий аудит річної звітності та консолідованої звітності» від 17 травня 2006 року [6]. Відповідно до цієї Директиви 2006/43/ЄС у державах-членах ЄС до аудиторів та аудиторських фірм має застосовуватися система забезпечення якості, організована так, щоб вона була незалежною від аудиторів та аудиторських фірм, які контролюються [4].

З метою забезпечення якості аудиторських послуг виникає необхідність стандартизації умов та вимог щодо сертифікації аудиторів. Діюча практика аудиту та нормативно-законодавча база окремої країни зумовлюють наявність особливих критеріїв сертифікації аудиторів та діяльності аудиторської системи країни загалом.

Одним зі шляхів здійснення об'єктивного аналізу системи аудиту в Україні є порівняння вітчизняних тенденцій її розвитку з тими, що склалися в низці інших країн. Сьогодні можна вибрати чимало напрямів для такого порівняння, однак найбільш доцільно було б звернути увагу на засадні аспекти, котрі дають змогу ідентифікувати стан аудиторської діяльності в конкретній державі. Одним із таких аспектів, безперечно, може вважатися процес сертифікації аудиторів – визначення кваліфікаційної придатності кандидата на зайняття аудиторською діяльністю шляхом перевірки відповідності його освіти та досвіду роботи вимогам Закону України «Про аудиторську діяльність» [1]. Фактично сертифікат на право займатися аудиторською діяльністю – це перевірка кваліфікації фізичної особи, яка має бажання займатися аудиторською діяльністю. Наявність сертифіката у особи є запорукою належної якості аудиторських послуг.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Те, який процес сертифікації, які ініціативи нор-

мативно-правової бази мають більший вплив на ступінь якості аудиту та розвитку аудиторської діяльності загалом, досліджували такі вчені, як, зокрема, І.Д. Бенько, М.Р. Лучко, В.С. Шевчук.

Г.М. Оганесян у своєму дослідженні «Отримання сертифіката аудитора в Україні та за кордоном: порівняльна характеристика» [3] акцентує увагу на створенні нормативно-правової бази. Автор виділяє дві діаметрально протилежні ініціативи.

1) Державна законодавча, за якої держава безпосередньо розробляє та затверджує законодавчі акти та норми аудиту, а також здійснює контроль за діяльністю аудиторів і аудиторських фірм. Такий підхід застосовується в країнах континентальної Європи, таких як Іспанія, Франція, Німеччина, Швеція.

2) Законодавча ініціатива. Процес регулювання діяльності аудиторів та аудиторських фірм здійснюється за ініціативою громадських професійних організацій. Саме такий підхід застосовується в Україні, а також в США, Великій Британії, Австралії.

Автор здійснює порівняльну характеристику, взявши за основу три критерії, такі як освіта, стаж та кількість іспитів, що необхідно скласти претенденту. На нашу думку, коло критеріїв можна розширити, оскільки існують суттєві відмінності в процесі сертифікації.

Виділення невирішених раніше частин загальної проблеми. Неповністю розкритим залишається питання порівняння процесу сертифікації аудиторів в Україні з тим, що склався в іноземній практиці. Це стосується як незалежних аудиторів, так і аудиторів державного сектору.

Мета статті полягає у визначенні ключових елементів розвитку аудиту в Україні, дослідженні вітчизняного та закордонного досвіду сертифікації аудиторів, наданні порівняльної характеристики процесу сертифікації аудиторів в Україні та інших державах, з'ясуванні ключових завдань державних, внутрішніх і незалежних аудиторів і пов'язаних з ними аспектів сертифікації, визначенні ключових напрямів реформування процесу сертифікації державних і незалежних аудиторів.

Виклад основного матеріалу дослідження. Серед низки ознак, які засвідчують відмінності між вітчизняним та закордонним досвідом сертифікації, варто виокремити такі:

- 1) уповноважений орган, що виконує функцію сертифікації;
- 2) порядок складання кваліфікаційного іспиту;
- 3) вимоги до освіти та досвіду роботи кандидата;
- 4) термін дії сертифіката;
- 5) порядок його продовження;
- 6) вартість процедури отримання.

Перша ознака – орган, відповідальний за сертифікацію, який демонструє підхід до управління аудиторською діяльністю, що склався в

державі. Для України характерним є спільне регулювання аудиторської діяльності професійними громадськими організаціями (Спілка аудиторів України) та законодавчими органами. Сертифікацію аудиторів в Україні забезпечує Аудиторська Палата України – неурядовий самоврядований і є юридичною особою [3]. Такий же підхід сформувався в США, де процес сертифікації підпорядкований Американському інституту сертифікованих аудиторів – масштабній професійній організації, що представлена висококваліфікованими фахівцями у сфері обліку. Деяко інакша модель управління складалася в сусідній Білорусі та деяких західноєвропейських країнах, зокрема Німеччині, в яких державні органи повністю контролюють усі питання регулювання аудиту.

Аналіз такої ознаки, як порядок складання іспиту, показує значно серйозніші вимоги, що стоять перед претендентом на сертифікат аудитора, в країнах далекого зарубіжжя, аніж, наприклад, в Україні та Білорусі. Очевидну складність підтверджують також недосить високі показники проходження іспитових випробувань серед претендентів (особливо з першої спроби). Така вимогливість обумовлена прагненням залучення в аудиторську практику лише високоякісних фахівців і, очевидно, є виправданою.

Що стосується вимог до претендента, то тут можна спостерігати здебільшого їх подібність для кожної країни. Зокрема йдеться про необхідність належної освіти та досвіду роботи в сфері економіки. Своєрідні особливості містять нормативні положення, визначені законодавством Білорусі, що враховують соціальний аспект під час сертифікації.

Аналізуючи термін дії сертифіката, слід відзначити те, що для західноєвропейської практики характерною є його необмеженість. Це обумовлено надзвичайно високими вимогами, які ставляться до здобувачів, довірою до кваліфікованості та професіоналізму тих, кому вдалося пройти досить складну процедуру. Для пострадянських країн, зокрема України, характерна дія сертифікату протягом 5 років, що є досить оптимальним терміном, з урахування того, що це не надто складний шлях для його подальшого продовження. Особлива ситуація склалася в США, де обов'язковою умовою для аудитора є щорічне підтвердження своєї кваліфікації.

Ціновий фактор, який відіграє хоч і не вирішальну, проте не останню роль для претендента, відрізняється в розрізі країн. Несуттєвою є різниця в цінах на проведення сертифікаційних іспитів в межах пострадянського простору, однак вона є помітною, якщо порівняти значення вартості в Україні (3 600 грн. за кожен етап кваліфікаційного іспиту) та, наприклад, в Німеччині (3 500 євро) й США (220–275 дол. США без урахування витрат на підготовчі курси, послугами котрих користується більшість кандидатів на

сертифікацію). Згрупуємо наведені вище результати дослідження в табл. 1.

Аналізуючи вимоги щодо отримання сертифіката аудитора в Україні та за кордоном, необхідно відзначити, що Аудиторська палата України висуває вимоги згідно з чинним міжнародним законодавством. Однак ринок аудиторських послуг в Україні потребує європейської системи контролю якості послуг, що дасть змогу національним аудиторам скласти конкуренцію міжнародним аудиторським компаніям. Відповідно до МСА система контролю якості аудиторських послуг включає в себе відповідальність керівництва за організацію контролю якості на

фірмі; етичні вимоги; прийняття завдання, продовження співпраці з клієнтом і виконання спеціфічних завдань; людські ресурси; виконання завдання, а також моніторинг [4]. Аудиторські фірми та аудитори зобов'язані розробити і впровадити в свою практику таку систему контролю якості, яка б забезпечувала обґрунтовану впевненість у тому, що сама аудиторська фірма, аудитор та їх персонал діють відповідно до Міжнародних стандартів контролю якості, аудиту, огляду, іншого надання впевненості та супутніх послуг, Кодексу етики професійних бухгалтерів та законодавчих і нормативних вимог, що регулюють аудиторську діяльність, а висновки

Таблиця 1

Порівняльна характеристика процесу сертифікації аудиторів в Україні та інших державах

| Класифікаційна ознака | Країни | | | |
|--|--|--|--|--|
| | Україна | Білорусь | Німеччина | США |
| Орган, що здійснює сертифікацію | Комісія Аудиторської палати України з сертифікації та освіти аудиторів | Управління з регулювання аудиторської діяльності при Міністерстві Фінансів Республіки Білорусь | Експертна комісія при вищому органі земельної влади | Американський інститут сертифікованих аудиторів |
| Порядок складання кваліфікаційного іспиту | Двохетапний іспит: 1 етап – письмове тестування; 2 етап – розв'язання ситуаційного завдання | Двохетапний іспит: 1 етап – комп'ютерне тестування; 2 етап – усне опитування за тематикою аудиту та аналізу господарської діяльності | Двохетапний іспит: 1 етап – письмове вирішення задач (7 контр. робіт); 2 етап – усна доповідь | Чотирьохетапний іспит представлений вирішенням завдань з таких дисциплін, як аудит, фінансовий облік, оподаткування, діловодство |
| Вимоги до кандидата | Повна вища економічна або юридична освіта (ОКР «Спеціаліст», «Магістр»), досвід роботи на посадах економічного або юридичного спрямування не менше 3 років поспіль | Повна вища економічна або юридична освіта; досвід роботи на посадах економічного або юридичного спрямування не менше 3 років поспіль; відсутність судимості за вчинення корисливих злочинів; підтвердження факту непереребування на обліку в закладах охорони здоров'я у зв'язку з психічними розладами, алкогольною та наркологічною залежністю | Вища освіта; професійний практичний досвід – 3 роки (якщо навчалися 8 семестрів) або 4 роки (якщо навчалися менше 8 семестрів); необхідність протягом 2 років практичного досвіду кандидата взяття ним участі у проведенні аудиту з підтвердження фінансової звітності та написанні Аудиторського висновку | Вища освіта за спеціальністю «Бухгалтерський облік» (мінімальна кількість балів з дисципліни – 150); кожен зі штатів встановлює свої вимоги щодо професійного досвіду (як правило, не менше 2 років роботи на посаді аудитора) |
| Термін дії сертифіката | 5 років | 5 років | Необмежений | 1 рік |
| Процедура продовження дії сертифікату | складання кваліфікаційного іспиту; проходження аудитором співбесіди; без проходження співбесіди або складання кваліфікаційного іспиту | засвідчення факту підвищення кваліфікації не рідше одного разу на 2 роки; підтвердження відсутності судимості за вчинення корисливих злочинів; документальне підтвердження про непереребування на обліку в закладах охорони здоров'я у зв'язку з психічними розладами, алкогольною та наркологічною залежністю | Відсутність процедури у зв'язку з необмеженим терміном дії сертифіката | Необхідність щорічного підтвердження кваліфікації |
| Вартість сертифікації | 3 600 грн. | приблизно 2 200 грн. | 3 500 євро | 220–275 дол. США |

(звіти), що надаються аудиторською фірмою та аудитором, відповідають умовам завдання [4].

Порівняльний аналіз процесу сертифікації аудиторів в Україні та за кордоном продемонстрував різні підходи до цього процесу, що засвідчує дещо різне концептуальне бачення ролі аудиту в зміцненні економічних позицій країни. Найбільш виразними моментами є існування двох позицій стосовно управління аудитором, а саме повний контроль з боку держави та можливість участі компетентних громадських органів. Привертає увагу також різна постановка вимог до претендента на сертифікат, а саме відносно лояльна в Україні та досить жорстка в Західних країнах. Стосовно першого моменту можна позитивно оцінити практику впроваджену в Україні, адже тут має місце можливість допущення компетентної громадськості до сфери аудиту, щодо іншого моменту, то Україна не завадило б переглянути процедуру складання іспиту на одержання сертифікату з урахуванням досвіду Західних держав в частині посилення вимог та регулярнішого підтвердження кваліфікації.

Слід зазначити, що в США існує поділ аудиторів на державних, внутрішніх і незалежних. Державні аудитори працюють в Головному бюджетно-контрольному управлінні (GAO) США, яке є органом Конгресу США і займається бухгалтерським обліком, аудиторськими перевітками департаментів, агентств і програм федерального уряду. З одного боку, GAO – це внутрішні аудитори на рівні федерального уряду. Стосовно об'єктів, що підлягають перевірці урядовим агентством, то ними є зовнішні аудитори, оскільки організаційно не залежать від них [6, с. 84]. В Україні фактично державними аудиторами є аудитори Державної ауди-

торської служби, які є, з одного боку, внутрішніми, оскільки належать до організаційної структури виконавчої влади, а з іншого боку, зовнішніми відносно підприємств, установ, організацій, які перевіряються. У табл. 2 визначено основні завдання державних, внутрішніх і незалежних аудиторів.

Дані табл. 2 свідчать про наявність багатьох спільних завдань у роботі аудиторів. Однак внутрішні аудитори діють за окремими специфічними напрямками роботи, спрямованими на виявлення резервів підвищення ефективності діяльності, виявлення і попередження негативної дії чинників на діяльність організації, дослідження фінансової та іншої інформації в інтересах управління, перевірку відповідності діяльності прийнятій стратегії, визначення, оцінку та управління ризиками діяльності.

Планом заходів щодо реалізації Концепції розвитку державного внутрішнього фінансового контролю на період до 2017 року [7] передбачено низку заходів стосовно працівників державної аудиторської служби, які здійснюються за такими напрямками:

- 1) розробка стратегії навчання та навчальних програм працівників;
- 2) проведення засідань за круглим столом, брифінгів, конференцій, консультацій та інших заходів за участю представників органів державної влади і громадськості;
- 3) здійснення навчання працівників із застосуванням міжнародного досвіду;
- 4) запровадження сертифікації внутрішніх аудиторів за міжнародними стандартами.

Щодо тих завдань, які стосуються навчальних аспектів, то спільно з Міністерством фінансів Королівства Нідерланди було проведено регіональні семінари із побудови системи вну-

Таблиця 2

Завдання державних, внутрішніх і незалежних аудиторів

| Завдання | Аудитори | | |
|--|----------|-----------|-----------|
| | Державні | Внутрішні | Незалежні |
| Контроль фінансово-господарської діяльності | + | + | + |
| Визначення достовірності фінансової звітності | + | + | + |
| Контроль збереження активів | + | + | |
| Оцінка законності витрачання коштів | + | + | + |
| Оцінка ефективності використання ресурсів | + | + | |
| Виявлення резервів підвищення ефективності діяльності | | + | |
| Контроль доходів і витрат | + | + | + |
| Контроль розрахунково-платіжної дисципліни | + | + | |
| Контроль достовірності бухгалтерського обліку | + | + | + |
| Виявлення і попередження негативної дії чинників на діяльність організації | | + | |
| Консультування керівництва та працівників у межах своєї компетенції | | + | + |
| Дослідження фінансової та іншої інформації в інтересах управління | | + | |
| Перевірка відповідності діяльності прийнятій стратегії | | + | |
| Оцінка надійності системи внутрішнього контролю | + | + | + |
| Визначення, оцінка і управління ризиками | | + | |
| Контроль виконання планових завдань | + | + | |

трішнього контролю. Для подальшого просування реформ та ознайомлення з новими підходами у реформуванні системи ДВФК працівники центрального підрозділу гармонізації беруть участь у семінарах і «круглих столах», на яких здійснюється обмін досвідом у цій сфері з представниками ЦПГ інших країн [8].

Передбачається, що після двох років практичної роботи та підвищення кваліфікації за спеціально розробленою програмою внутрішні аудиторі складатимуть іспит на здобуття сертифіката «внутрішній аудитор в державному секторі» [9, с. 24].

Світовий досвід засвідчив необхідність прийняття на державному рівні стратегії навчання і сертифікації внутрішніх аудиторів, у якій мають бути вирішені ключові питання: кого слід навчати і сертифікувати (усіх внутрішніх аудиторів чи лише керівників підрозділів внутрішнього аудиту), якого рівня (лише загальнодержавного чи також регіонального і місцевого), хто здійснюватиме сертифікацію (держава чи незалежні професійні організації), як саме (за якими програмами і методиками, зокрема чи суттєвими є відмінності між внутрішнім аудитом в державному і приватному секторах) та за рахунок яких джерел (бюджетних/суспільних коштів, власних коштів претендентів на сертифікацію, участь у витратах має бути пропорційною) [10].

Питання сертифікації є досить важливим у формуванні кадрового потенціалу державних аудиторів. Для його дослідження слід звернутись до Міжнародних стандартів аудиту.

Не менш важливим є те, чи навчатимуться і підлягатимуть сертифікації винятково державні службовці (або особи, що вже працюють у державному секторі), чи це можливо також і для «вихідців» з приватного середовища, які бажають працювати у сфері публічних фінансів. Водночас у разі здійснення витрат на навчання і сертифікацію внутрішніх аудиторів за рахунок бюджетних/суспільних коштів, особливо під час світової фінансово-економічної кризи, постає питання обов'язку сертифікованих внутрішніх аудиторів відпрацювати певний час у державному (public) секторі або відшкодувати відповідну частину витрат, що потребує в Україні законодавчого розв'язання [10].

Внутрішній аудитор в державному секторі повинен мати базові знання з бюджетної системи, державних фінансів, бухгалтерського обліку на підприємствах та в бюджетних установах, фінансового аналізу, інформаційних систем обліку, аналізу та аудиту.

Відсутність ґрунтовних знань про сферу управління органу, як правило, негативно впливає на якість планування і здійснення контрольних заходів, глибину перевірки та об'єктивність висновків, достовірність звітності і повноту реалізації матеріалів контрольних заходів. Незнання бюджетного законодавства, обліку і звітності фактично унеможлиблює якісне виконання головної мети контрольно-

ревізійного підрозділу, а саме здійснення контролю за використанням бюджетних коштів [8].

Висновки. Загалом вимоги щодо отримання сертифіката аудитора в Україні відповідають вимогам чинного законодавства ЄС, а застосування на практиці вітчизняними аудиторіями міжнародних стандартів говорить про адаптацію законодавства України до міжнародного, що суттєво сприятиме підвищенню рівня надання аудиторських послуг та інтеграції України до світового економічного простору. Відкрите питання із сертифікацією державних внутрішніх аудиторів черговими заходами Державної аудиторської служби буде вирішуватись з метою посилення доречності інформаційного забезпечення управління державними фінансами України.

БІБЛІОГРАФІЧНИЙ СПИСОК:

1. Положення про сертифікацію аудиторів : Рішення Аудиторської палати України від 31 травня 2007 року № 178/6 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : http://www.uazakon.com/documents/date_6t/pg_gcwvcwg.htm.
2. Шульга Н.М. Аудит у зарубіжних країнах : конспект лекцій / Н.М. Шульга. – Х. : ХНЕУ, 2008. – 44 с.
3. Оганесян Г.М. Отримання сертифіката аудитора в Україні та за кордоном: порівняльна характеристика / Г.М. Оганесян, М.Е. Шухман [Електронний ресурс]. – Режим доступу : http://конференция.com.ua/files/image/konf%2012/doklad_12_6_07.pdf.
4. Концепція забезпечення якості аудиторських послуг в Україні : Рішення Аудиторської палати України від 26 вересня 2013 року № 279 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://document.ua/pro-zatverdzhennja-koncepciyi-sistemi-zabezpechennja-jakosti-doc169448.html>.
5. Угода про партнерство та співробітництво між Європейськими співтовариствами (ЄС) та Україною [Електронний ресурс]. – Режим доступу : http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/998_012.
6. Про обов'язковий аудит річної звітності та консолідованої звітності : Закон України від 17 травня 2006 року [Електронний ресурс]. – Режим доступу : http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/994_844.
7. Дорош Н.І. Сучасні аспекти становлення державного аудиту в Україні / Н.І. Дорош // Аудит фінансової та господарської діяльності бюджетних установ: проблеми та шляхи запровадження : матеріали науково-практичної конференції. – К., 2005. – 144 с.
8. Про схвалення Концепції розвитку державного внутрішнього фінансового контролю : Розпорядження КМУ від 24 травня 2005 року № 158-р / Кабінет Міністрів України [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://www.kmu.gov.ua>.
9. Звіт про стан розвитку державного внутрішнього фінансового контролю в Україні за I півріччя 2010 року [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://www.dkrs.gov.ua>.
10. Рубан Н.І. Концептуальні питання проведення фінансового аудиту використання бюджетних коштів / Н.І. Рубан // Аудит фінансової та господарської діяльності бюджетних установ: проблеми та шляхи запровадження : матеріали науково-практичної конференції. – К., 2005. – 144 с.
11. Четвертий семінар Міжнародного співтовариства практикуючих внутрішніх аудиторів [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://www.dkrs.gov.ua/kru/uk/publish/article/53748>.