

Л.М. ЧЕРНЕЛЕВСЬКИЙ,  
к.е.н., професор, Національний університет харчових технологій  
Н.І. БЕРЕНДА,  
к.е.н., доцент, Національний університет харчових технологій  
М.А. ГУЗ,  
студентка, Національний університет харчових технологій

## СИСТЕМИ ОРГАНІЗАЦІЇ ТА УПРАВЛІННЯ АУДИТОРСЬКОЮ ДІЯЛЬНІСТЮ ОКРЕМИХ КРАЇН СВІТУ

*В статті розглядаються моделі управління та організації аудиторської діяльності країн світу, а саме державне регулювання, професійне регулювання та змішаний тип регулювання. Авторами запропонована класифікація вимог до претендентів на набуття статусу аудитора в країнах з різними типами регулювання аудиторської діяльності.*

**Ключові слова:** державне регулювання, професійне регулювання, змішаний тип регулювання, вимоги до претендентів.

*В статье рассматриваются модели управления и организации аудиторской деятельности стран мира, а именно государственное регулирование, профессиональное регулирование и смешанный тип регулирования. Авторами предложена классификация требований к претендентам для присвоения статуса аудитора в странах с различными типами регулирования аудиторской деятельности.*

**Ключевые слова:** государственное регулирование, профессиональное регулирование, смешанный тип регулирования, требования к претендентам.

*This paper discusses a model of management and organization of audit activities of the world, namely, government regulation, professional regulation and regulation of mixed type. The authors proposed classification requirements for candidates and acquire the status of an auditor in the different types of audit regulation.*

**Keywords:** government regulation, professional regulation, a mixed type of regulatory requirements for applicants.

**Постановка проблеми.** З розвитком ринкових відносин виникла необхідність створення нових видів контролю, які б дали змогу захистити інтереси власників та інформацію про діяльність різних економічних суб'єктів. Розходження інтересів тих, хто формує інформацію і тих, хто нею користується, недостовірність інформації, призвели до негативних наслідків прийняття управлінських рішень і зумовили виникнення та розвиток

аудиторської діяльності, що займає одне із провідних місць в системі захисту інтересів власників.

Професійне регулювання та принципи системи організації і управління аудиторської діяльності є стандартними та уніфікованими. Особливості організації аудиторської діяльності різних країн залежить від системи її державного устрою, рівня економічного розвитку та інших чинників.

Залежно від мети організації аудиторської діяльності, яку обирає країна, створюються професійні організації, державні органи контролю та управління в галузі аудиту.

Вибір концепції регулювання аудиторської діяльності ґрунтується на визначенні особливостей держави або професійних організацій у здійсненні заходів з організації аудиторської діяльності, регулювання діяльності суб'єктів аудиту, контролю за їх функціонуванням тощо.

**Аналіз досліджень та публікацій з проблеми.** Питання управління та організації аудиторської діяльності знайшли відображення в дослідженнях вітчизняних та зарубіжних авторів таких, як Бутинець Ф.Ф., Петренко Н.І., Кузьмінський А.М., Усач Б.Ф., Бичкова С.М., Бондар В.П., Петрик О.А., Тимко Й.П., Загородній А.Г., Пушкар М.С., Рудницький В.С. та ін.

Під організацією аудиторської діяльності розуміється вирішення таких завдань, як формування нормативної бази аудиту, призначення компетентних органів регулювання аудиторської діяльності, визначення статусу аудитора та аудиторських фірм у системі відносин між суб'єктами господарювання, кредитно-фінансовими установами та державою, визначення прав та обов'язків аудиторів, їх атестація, ліцензування аудиторської діяльності та ведення Регістру аудиторів та аудиторських фірм.

У кожній країні цим питанням приділяється різна увага, тому існують різні моделі організації аудиторської діяльності, які розкривають структуру і основні характеристики.

**Мета статті.** Метою дослідження є аналіз особливостей систем організації аудиторської діяльності в різних країнах світу, оцінка ступеню впливу професійних організацій та державних органів, нормативних документів, які регулюють аудиторську діяльність, порівняння вимог до осіб, які планують займатися аудиторською діяльністю.

**Викладення основного матеріалу.** У кожній країні формується законодавчо-нормативна база, яка регулює аудиторську діяльність.

Системи організації аудиторської діяльності кожної країни світу мають свою специфіку, яка дає змогу визначити місце аудиту в системі відносин суб'єктів господарювання та держави, його сутність та управління ним, а також порядок проведення аудиторських перевірок та надання аудиторських послуг.

Існують різні підходи до управління і організації аудиторської діяльності, але вирізняють дві концепції її регулювання, які істотно відрізняються одна від одної. Перша – поширена переважно у країнах континентальної Європи, де контроль за здійсненням аудиторської діяльності покладений в основному на державні органи, які є основними користувачами аудиторських висновків. До державної концепції, як зазначав Бондар В.П., належать такі країни, як Німеччина, Австрія, Франція, Іспанія, Польща та Російська Федерація[2].

Друга концепція – переважання професійного регулювання аудиторської діяльності. До неї належать такі англomовні країни як США та Велика Британія. Якщо у європейських країнах аудиторська діяльність регламентується централізованими органами, то у англomовних країнах вона регулюється професійними організаціями, а аудиторський висновок призначений в основному для інвесторів, кредиторів, акціонерів та інших економічних суб'єктів.

Інтеграція першої концепції в другу представляє змішаний тип регулювання аудиторської діяльності.

За рівнем державного втручання в сфері аудиту країни можна поділити наступним чином: з регулюванням професійними організаціями, з державним регулюванням, зі змішаним типом регулювання (рис. 1.)

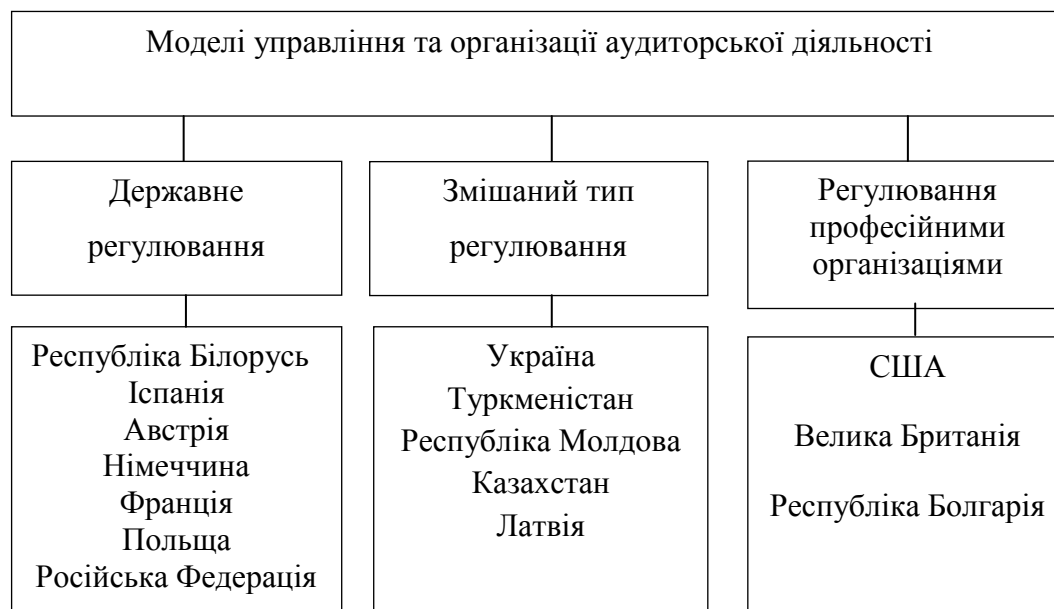


Рис.1. Моделі управління та організації аудиторської діяльності країн світу

Економічно розвиненим країнам здебільшого притаманна модель організації аудиторської діяльності з регулюванням професійними організаціями, а країнам, які розвиваються та новим індустріальним – з державним та змішаним.

Відмінність кожної країни в управлінні та організації аудиторської діяльності полягає в особливостях проведення сертифікації аудиторів, складання іспитів, терміну дії

сертифіката, а також – рівня саморегулювання, обов'язковості проведення аудиторських перевірок та наявності реєстру аудиторських фірм та аудиторів.

Розподіл країн є достатньо умовним, оскільки майже в кожній країні аудиторська діяльність регулюється як державою, так і професійними організаціями. Винятком є лише Республіка Білорусь та Російська Федерація, де розробка методології аудиту, прийняття нормативних актів в галузі здійснення аудиторської діяльності, порядок атестації спеціалістів і видача їм кваліфікаційного атестата на право зайняття аудиторською діяльністю, ведення державного реєстру аудиторів і аудиторських організацій та інші питання аудиту є компетенцією Міністерства фінансів Республіки Білорусь [1].

Рада Міністрів Республіки Білорусь визначає порядок проведення атестації на право отримання кваліфікаційного атестата. Вимоги до особи, яка хоче отримати атестат аудитора, і термін його дії зображені на рис. 2.



Рис. 2. Вимоги до претендентів на набуття статусу аудитора в Республіці Білорусь

Ще однією країною, де управління аудиторською діяльністю здійснюється державними органами, є Російська Федерація. Федеральний Закон «Про аудиторську діяльність» визначає правові основи аудиторської діяльності в державі. Аудиторські організації і індивідуальні аудитори можуть здійснювати діяльність з проведення аудиту та надавати супутні аудиту послуги.

Аудиторська діяльність регулюється також Федеральним Законом від 1 грудня 2007 року N 315-ФЗ «Про саморегулюючі організації», іншими федеральними законами, а також, прийнятими відповідно до них, іншими нормативними правовими актами [6].

В Росії застосовуються федеральні стандарти аудиторської діяльності, які розробляються відповідно до міжнародних стандартів аудиту, визначають вимоги до порядку здійснення аудиторської діяльності, а також регулюють інші питання. Федеральний Закон «Про аудиторську діяльність» є обов'язковими для аудиторських організацій, аудиторів, а також саморегулюючих організацій аудиторів та їх працівників [6].

Кваліфікаційний атестат аудитора видається саморегулюючою організацією аудиторів за умови, що особа, яка претендує на його отримання, відповідає вимогам (рис.3.)

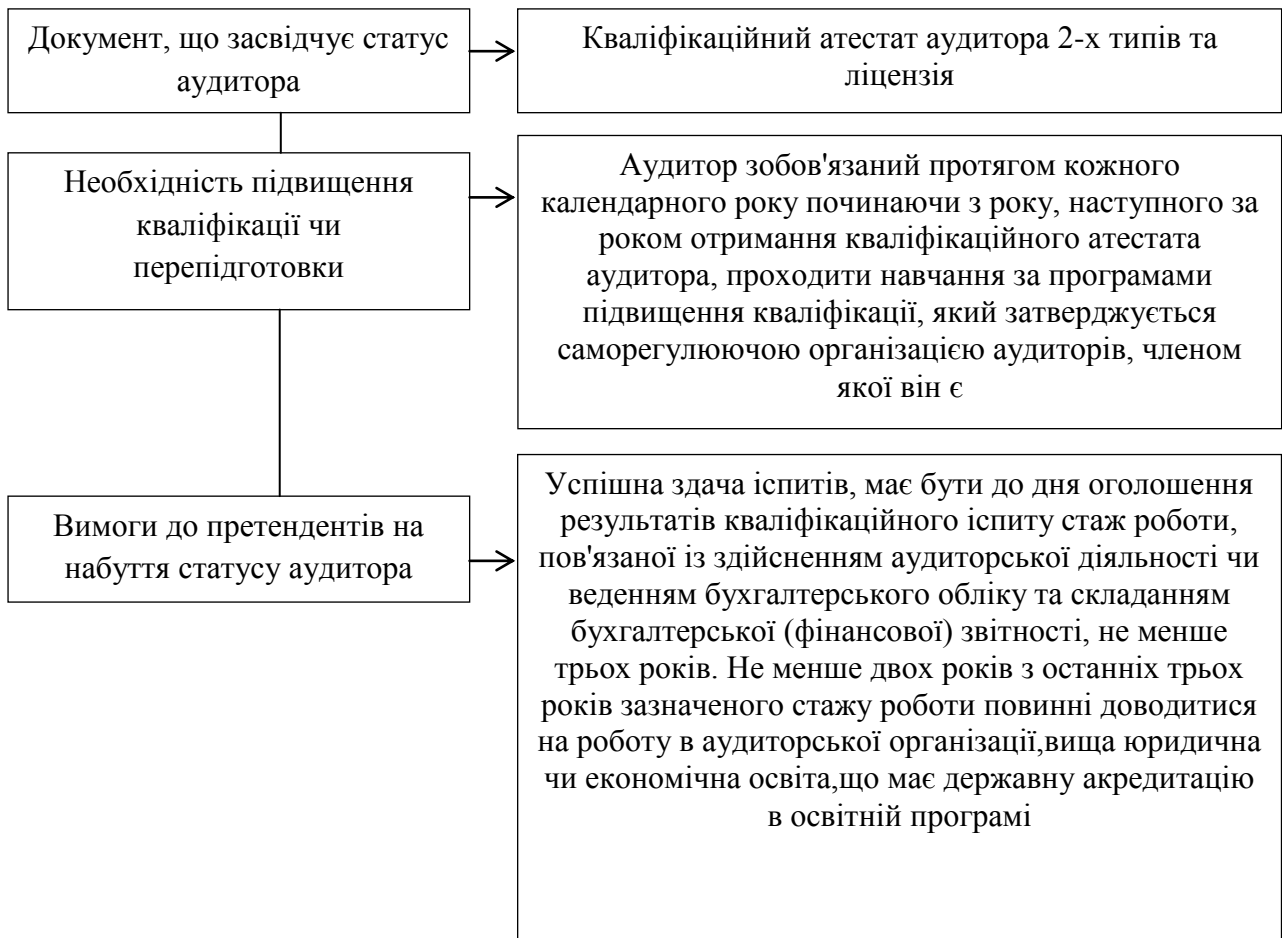


Рис. 3. Вимоги до претендентів на набуття статусу аудитора Російської Федерації

Провідна роль державного регулювання аудиту в Росії належить Консультативній Раді, яка покликана сприяти Комісії з аудиторської діяльності при Президентові РФ в організації розробки системи заходів з державної підтримки аудиторської діяльності, а також захисту інтересів держави, економічних суб'єктів, аудиторів та аудиторських фірм [7].

Особливо високі вимоги до осіб, які планують займатися аудиторською діяльністю, пред'явлені у Німеччині (рис. 4).

Після отримання документа, який засвідчує професійний статус, аудитори стають членами Аудиторської палати, яка веде професійний реєстр аудиторів, аудиторських товариств, які прийняли присягу [1].

В Німеччині кожен аудитор має свою печатку, що засвідчує його професійний статус. Організація і методика проведення екзаменів у Німеччині регулюється Федеральним міністерством економіки за узгодженням з представницьким органом відповідної федеральної землі. Для проведення кваліфікаційних екзаменів у федеральних землях

формується спеціальні комісії, членами яких призначаються представники вищої адміністрації землі.

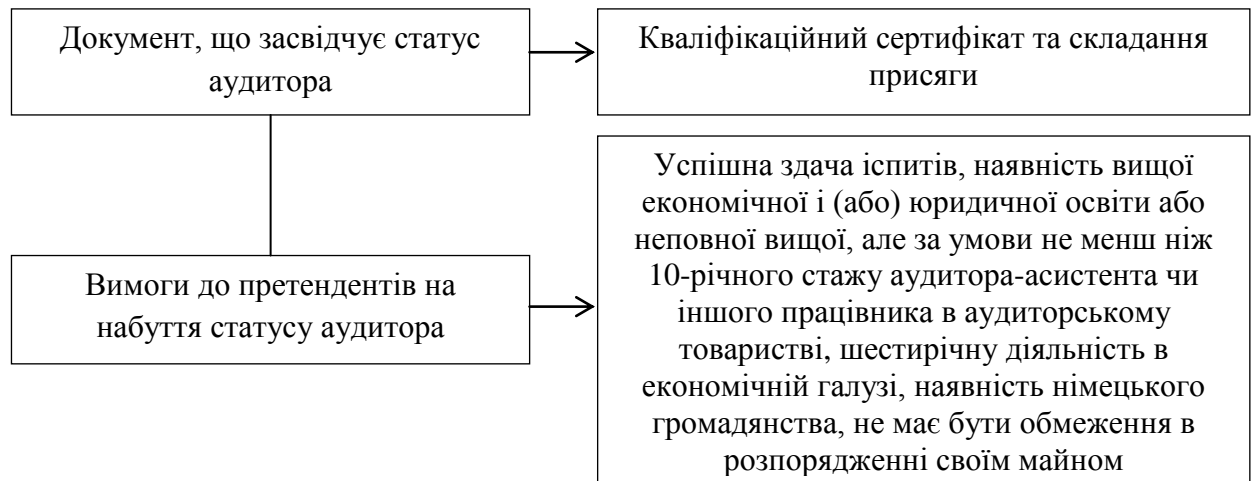


Рис. 4. Вимоги до претендентів на набуття статусу аудитора Німеччини

Також аудиторам Німеччини встановлені обмеження стосовно поєднання аудиторської діяльності з будь-якими іншими видами діяльності.

Якщо в попередньо розглянутих країнах аудиторська діяльність контролювалася в основному державними органами, то в США аудиторська діяльність регулюється в основному професійними організаціями. В даній країні аудит орієнтований на потреби кредиторів, інвесторів, акціонерів та інших зовнішніх користувачів.

Такою регулюючою організацією є Американський інститут дипломованих суспільних бухгалтерів. Маючи високий рівень самостійності, він здійснює підготовку аудиторів, затверджує стандарти аудиту та професійної етики, надає консультації та здійснює контроль за суб'єктами аудиторської діяльності. Державне регулювання поширюється лише на суб'єкти господарювання, які використовують бюджетні кошти. Таким державним органом є Головне бюджетно-контрольне управління, який затверджує стандарти та вимоги перевірки бюджетних установ.

Для отримання ліцензії аудитора, претендент повинен відповідати необхідним вимогам (рис.5).

Представником змішаного типу регулювання аудиторської діяльності є Україна. Регулювання аудиторської діяльності здійснюється Законом України «Про аудиторську діяльність», який визначає правові та фінансово-економічні засади здійснення аудиторської діяльності з метою захисту інтересів власників та рядом інших нормативно-правових актів.

Професійне регулювання аудиторської діяльності покладено на Аудиторську палату України. Аудиторська палата України здійснює сертифікацію осіб, які мають намір займатися аудиторською діяльністю, затверджує стандарти аудиту, затверджує програми підготовки аудиторів та за погодженням з Національним банком України програми

підготовки аудиторів, які будуть здійснювати аудит банків, веде Реєстр аудиторів та аудиторських фірм [5].

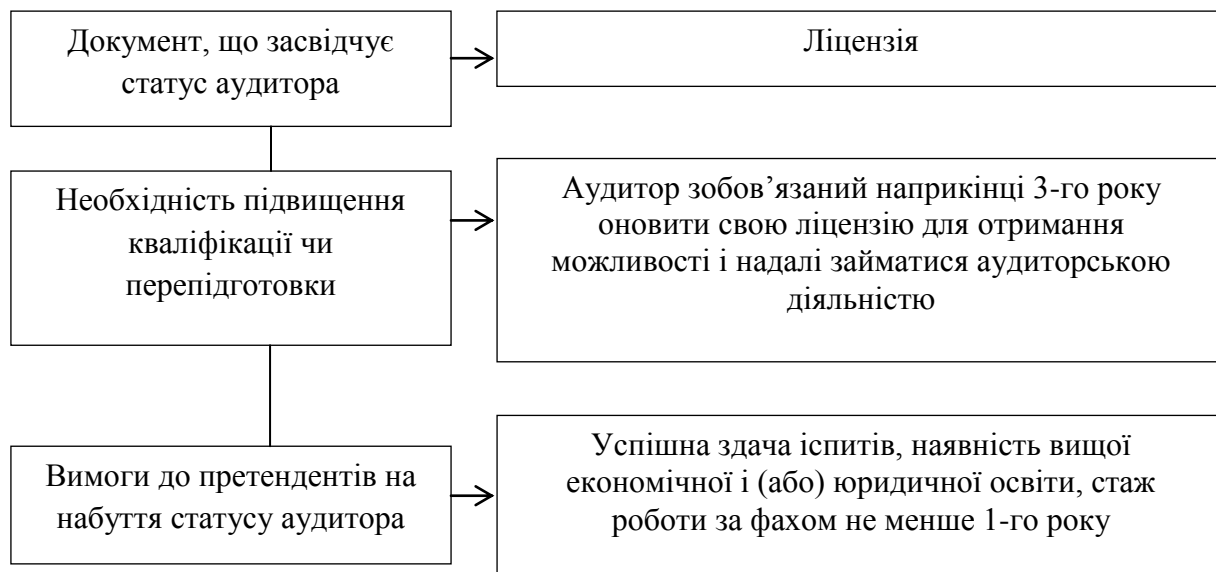


Рис.5. Вимоги до претендентів на набуття статусу аудитора в США

Сертифікація (визначення кваліфікаційної придатності на зайняття аудиторською діяльністю) аудиторів здійснюється Аудиторською палатою України [4].

Вимоги до претендентів на отримання сертифіката аудитора наведені на рис. 6.

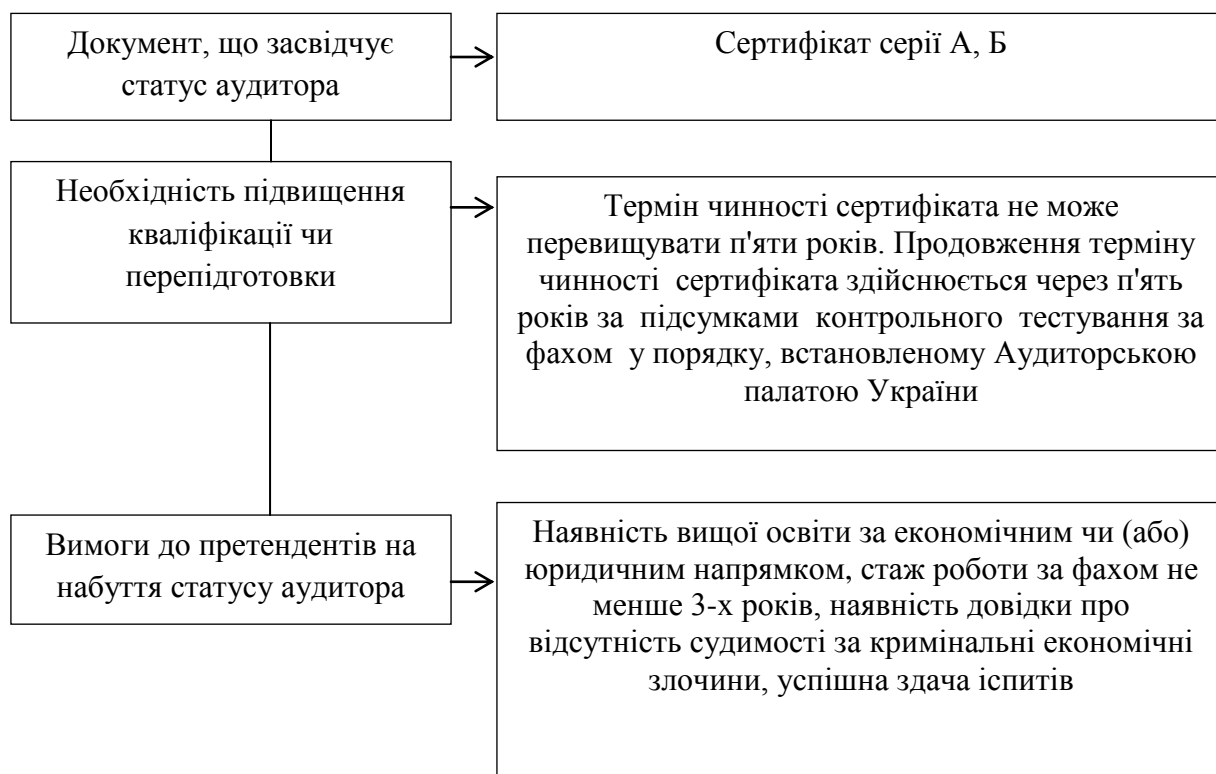


Рис.6. Вимоги до претендентів на набуття статусу аудитора в Україні

**Висновки.** Проведене дослідження дозволяє виділити існування у світовій практиці аудиту три типи регулювання аудиторської діяльності – державне, змішане та регулювання професійними організаціями. Перший тип поширений в країнах континентальної Європи, таких як Німеччина, Іспанія, Франція, Російська Федерація, Республіка Білорусь. В цих країнах аудит орієнтований, головним чином, на потреби державних органів – основних користувачів аудиторських висновків, аудиторська діяльність суворо регламентується державними органами.

Якщо порівняти вимоги до претендентів на набуття статусу аудитора, то найбільш жорсткими вони є здебільшого в країнах континентальної Європи, де переважає державне управління аудиторською діяльністю.

У країнах, де переважає регулювання аудиторської діяльності професійними організаціями, зокрема США, Великій Британії, основними користувачами аудиторських висновків є треті особи – інвестори, банки, страхові компанії, кредитори, акціонери, біржі.

Найбільш ефективною, з нашої точки зору, системою управління аудиторською діяльністю є змішана.

Її ефективність полягає в тому, що вона дозволяє одночасно враховувати та захищати інтереси держави, зовнішніх користувачів та суб'єктів аудиторської діяльності.

Для подальшого розвитку та ефективного функціонування аудиторської діяльності в Україні повинні бути встановлені жорсткі вимоги щодо якості аудиту та аудиторських послуг, а також ефективна система контролю якості та підвищення кваліфікації аудиторської діяльності.

Одним із головних факторів, що значно підвищить роль незалежних аудиторських перевірок, є розвиток ринку цінних паперів. Цей чинник призведе до беззаперечної необхідності висловлення незалежної думки професійних фахівців-аудиторів про повноту і достовірність фінансової звітності суб'єктів господарювання у всіх суттєвих відношеннях та її відповідність, визначеним концептуальною основою, критеріям.

#### **Список використання джерел**

1. Сурніна, К.С. Аудит у зарубіжних країнах: Навчальний посібник. / К.С. Сурніна, І.М. Пожарицька. – Сімферополь: ВД «АРІАЛ», 2009 – 308 с.

2. Бондар, В.П. Системи організації та регулювання аудиторської діяльності країн світу / В.П. Бондар // Проблеми теорії та методології бухгалтерського обліку, контролю і аналізу. Міжнародний збірник наукових праць. / Серія: Бухгалтерський облік, контроль і аналіз. Випуск 2 (11). / Відп. ред. д.е.н., проф. Ф.Ф. Бутинець. – Житомир: ЖДТУ, 2008 – С. 5-20.

3. Тимко, Й.П. Аудит в Україні: становлення і організація / Й.П. Тимко – Ужгород, 1996. - 144 с.
4. Бутинець, Ф.Ф. Аудит: Підручник для студентів спеціальності «Облік і аудит» вищих навчальних закладів. / Ф.Ф. Бутинець. – 3-тє вид., доп. і перероб. – Житомир: ПП «Рута», 2006. – 512 с.
5. Закон України “Про аудиторську діяльність” [Електронний ресурс]: від 22.04.1993 № 3125-ХІІ //Верховна Рада України. : офіційний веб-портал. – Режим доступу : <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/3125-12>. - Назва з екрану.
6. Федеральный закон «Об аудиторской деятельности» [Електронний ресурс]: от 30.12.2008 N 307-ФЗ. – Режим доступа: <http://www.zakonrf.info/zakon-ob-auditorskoj-deyatelnosti/>. - Назва з екрану.
7. Андреев, В.Д. Правовое регулирование аудита в России. / В.Д. Андреев. – М.: ИНФРА-М, 1996. – 128 с.