

**НОРМАТИВНЕ ЗАБЕЗПЕЧЕННЯ АУДИТУ ОПЕРАЦІЙ З РУХУ
СТАТУТНОГО КАПІТАЛУ**

Вивчено особливості нормативного забезпечення аудиту операцій з руху статутного капіталу в Україні в розрізі трьохрівневої системи його регламентації

Постановка проблеми. Оскільки результати аудиторської перевірки є основою багатьох економічних рішень, аудит досить жорстко регулюється у всіх країнах. В деяких з них (наприклад, у Франції) цей процес здійснюється державою, яка встановлює норми, нормативи аудиту, здійснює реєстрацію аудиторських фірм та контроль за їх діяльністю. В інших країнах (США, Великобританія) цей процес регулюється професійними суспільними аудиторськими організаціями. На міжнародному рівні професійні організації аудиторів співпрацюють за допомогою Міжнародної федерації бухгалтерів, яка розробляє рекомендації, що стосуються різних аспектів аудиторської діяльності. Аудиторська діяльність в Україні формується на основі досвіду, що склався в світовій практиці, за яким регулювання діяльності аудиторів відбувається як з боку держави, так і з боку професійних організацій. Система нормативного забезпечення аудиту в Україні є певним чином на етапі становлення, оскільки постійно зазнає змін та доповнень, здійснюється розгляд проблем аудиту серед наукового та законотворчого оточення.

Аналіз останніх досліджень та публікацій. В літературі питання аудиту статутного капіталу залишається недостатньо дослідженим і зазвичай розкривається частково як один з етапів аудиту власного капіталу. Зокрема, серед авторів, що досліджували дану тему можна виділити наступних: Р.А. Алборов, Ю.Ф. Бутинець, Ф.Ф. Бутинець, Г.М. Давидов, Н.І. Дорош, В.І. Подольський, В.П. Суйц, А.Д. Шеремет, Є.І. Ширкіна, Л.І. Хоружий, Н.М. Ярцева та ін.

Мета дослідження є вивчення особливостей нормативного забезпечення аудиту операцій з руху статутного капіталу в Україні в розрізі трьохрівневої системи його регламентації.

Викладення основного матеріалу дослідження. Нормативно-правове визнання аудиторської діяльності в Україні пов'язане з ухваленням 22 квітня 1993 року Законом України "Про аудиторську діяльність". На сьогоднішній день існує і ряд інших нормативних актів, що тією чи іншою мірою регулюють аудиторську діяльність в Україні. Та, незважаючи на це, і досі є ряд проблем в організації аудиторської діяльності, забезпеченні якості аудиту та достовірності інформації, що надають аудиторі. Важливим при цьому є ознайомлення та врахування всіх нормативних актів, що впливають на діяльність аудитора. Зважаючи на це, метою нашого дослідження є аналіз нормативно-правового регулювання аудиторської діяльності в цілому та в розрізі аудиту операцій з руху статутного капіталу на основі систематизація нормативних документів.

Основа здійснення аудиту – нормативно правова база країни. Плануючи й виконуючи аудиторські процедури, оцінюючи та надаючи висновок про результати аудиторської перевірки, аудитор повинен усвідомлювати, що невідповідність діяльності суб'єкта господарювання законам і нормативним актам може суттєво вплинути на фінансові звіти. Проте не можна очікувати, що аудиторська перевірка виявить усі випадки невідповідності законодавчим і нормативним актам. Виявлення невідповідності, ставить під сумнів чесність управлінського персоналу та працівників і потребує аналізу можливого впливу на інші аспекти аудиторської перевірки.

На сьогоднішній день сукупність нормативних актів, що стосуються порядку проведення аудиту, в тому числі аудиту операцій з руху статутного капіталу, та організації аудиторської діяльності можна зобразити схематично (рис. 1).

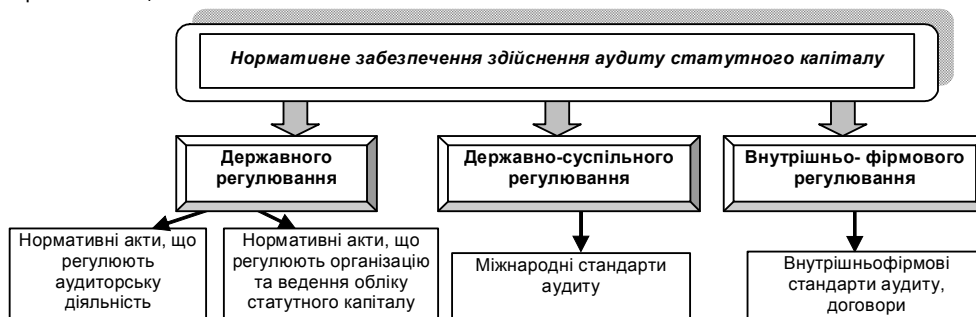


Рис. 1. Нормативне забезпечення здійснення аудиту операцій з руху статутного капіталу

Нормативні документи, що представляють вплив держави на організацію та проведення аудиту, визначають місце, роль, завдання аудиту в фінансово-економічній системі, загальні питання регулювання аудиторської діяльності, обов'язкові для всіх об'єктів та порядок обліку. Коротка їх характеристику наведена в таблиці 1.

Відповідності до концепції нормативного регулювання аудиту в Україні нормативні акти побудовані в трьохрівневій системі його регламентації. Верхнім рівнем в ній є Закон України "Про аудиторську діяльність". Цей закон визначає місце аудиту в фінансово-господарській діяльності країни як необхідного та рівноправного елемента. Це особливо важливо для України, з огляду на історичне превалювання державного контролю над іншими.

Таблиця 1. Характеристика положень основних нормативних актів, що висвітлюють правові аспекти організації та здійснення аудиту

№	Нормативний документ	Характеристика
1	2	3
Нормативні акти, що регулюють аудиторську діяльність		
1	ЗУ "Про аудиторську діяльність" від 22.04.93 № 3125-XII	Регламентує: – основи аудиторської діяльності в Україні (визначають поняття аудиту та аудиторської діяльності, вимоги до аудиторів та аудиторських фірм, випадки обов'язкового проведення аудиту); – порядок організації діяльності аудиторів та аудиторських фірм (порядок сертифікації аудиторів, ліцензування аудиторської діяльності); – основи діяльності Аудиторської палати України (порядок створення, повноваження та діяльність аудиторської діяльності); – порядок створення та повноваження професійної громадської організації аудиторів України, порядок проведення аудиту та надання інших аудиторських послуг (наведено загальні умови проведення аудиту та його документальне оформлення); – права та обов'язки аудиторських фірм та аудиторів, відповідальність, яку повинні нести аудиторі та аудиторські фірми; – обов'язки господарюючих суб'єктів при проведенні аудиту для яких законодавством встановлене обов'язкове проведення аудиту

1	2	3
2	Кодекс професійної етики аудиторів України	Визначає основні етичні норми, яких повинні дотримуватися аудитори в процесі здійснення аудиту та надання аудиторських послуг
3	Міжнародні стандарти аудиту	Надають рекомендації щодо здійснення та організації процесу аудиту
Нормативні акти, що регулюють організацію та ведення обліку статутного капіталу		
4	Господарський кодекс України від 16.01.03 р. № 436-IV	Визначає порядок створення та зміни статутного капіталу підприємств
5	ЗУ "Про господарські товариства" від 19.09.91 № 1576-XII	– можливі форми та вимоги до вкладів учасників; – порядок зміни власника або зменшення статутного капіталу товариства при виході учасника
6	ЗУ "Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні" № 996-XIV від 16.07.99	Встановлює загальні правила та принципи бухгалтерського обліку, регулювання його на рівні держави, особливості організації та ведення бухгалтерського обліку, порядок складання фінансової звітності
7	Методичні рекомендації з бухгалтерського обліку щодо операцій з формування статутного капіталу в акціонерних товариствах, схвалені рішенням Державної комісії з цінних паперів та фондового ринку від 11 червня 2003 р. № 256	Наводяться рекомендації щодо відображення особливостей в бухгалтерському обліку операцій пов'язаних з формуванням статутного капіталу в акціонерних товариствах
8	Положення (стандарт) бухгалтерського обліку затверджені наказами МінФіну, План рахунків бухгалтерського обліку та Інструкція "Про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу і зобов'язань" № 291 від 30.11.99	Покликані регламентувати порядок та форму відображення господарських операцій в бухгалтерському обліку за об'єктами, які б однозначно інтерпретувалися всіма суб'єктами фінансово-господарської діяльності, державними органами влади. Крім того визначають вимоги до фінансової звітності, особливості її заповнення

Другий рівень системи нормативного регулювання представлений Міжнародними стандартами аудиту, що виражають державно-суспільне регулювання аудиторської діяльності. Міжнародні стандарти аудиту, як правило, застосовуються фірмами, що проводять аудит іноземних підприємств, звітність яких складена відповідно до МСФЗ.

І нарешті документи третього рівня носять допоміжний характер та основна їх ціль – допомога в технічній реалізації норм чинного законодавства, в розробці прогресивних прийомів та раціоналізації способів організації аудиторської діяльності. Такими документами можуть бути методичні рекомендації, інструкції, накази, положення тощо.

Окрім зазначених, доцільно виділити ще один рівень в регулюванні аудиторської діяльності, що включає внутрішньофірмові стандарти, які регламентують діяльність аудиторів в рамках аудиторської фірми. Основним їх завданням є зменшення трудомісткості аудиторських робіт та забезпечення високої якості аудиторських послуг. Під внутрішньофірмовими стандартами розуміють: 1) документи, що деталізують регламентують єдині вимоги до здійснення та оформлення аудиту, прийняті та затверджені аудиторською організацією з ціллю забезпечення ефективності практичної роботи та її адекватності вимогам правилам (стандартам) аудиторської діяльності [5, с. 46]; 2) сукупність принципів, методів, прийомів і способів, що використовуються аудиторською фірмою для надання аудиторських послуг, складання і надання їх результатів, виходячи із встановлених правил та особливостей діяльності аудиторської фірми [2, с. 123].

Внутрішні стандарти відображають особистий підхід до перевірок виходячи з загальнодержавних вимог та принципів до організації та проведення аудиту та дозволяють:

– удосконалити та раціоналізувати процес здійснення аудиторських послуг, зменшити трудомісткість аудиторських робіт, забезпечити додатковий контроль за роботою асистентів аудитора;

– забезпечити зв'язок елементів аудиторського процесу;
– сприяти дотриманню національних стандартів аудиторської діяльності та нормативної бази країни;
– сприяти впровадженню в аудиторську практику наукових досягнень та нових технологій;
– забезпечувати високу якість аудиторської праці та культуру професійної поведінки.

Внутрішні стандарти аудиторських організацій розробляються з врахуванням їх актуальності та пріоритетності та можуть включати стандарти: що стосуються професійної культури аудиторів; що регулюють внутрішньофірмовий документооборот; що передбачають методику проведення аудиту та надання супутніх послуг аудиту. При розробці внутрішніх стандартів аудиторські

організації зобов'язані керуватися діючими законодавчими та іншими нормативними актами України, що регулюють аудиторську діяльність.

Дорош Н.І. виділила наступні вимоги до внутрішньофірмових стандартів: 1) доцільності (принесення практичної користі); 2) можливості прийняття та відсутності протиріч (полягає в тому, що кожний наступний стандарт опирається на раніше прийняті, забезпечує узгодженість та взаємозв'язок з іншими стандартами); 3) логічної побудови (стандартам повинна бути притаманна чіткість та ясність викладення); 4) повноти та деталізації (стандарт повинен повністю охоплювати істотні питання, логічно розвивати та доповнювати викладені принципи та положення); 5) єдності термінологічної бази (всі стандарти повинні містити однакову трактовку термінів) [3, с. 128].

Не дивлячись на сукупність позитивних сторін внутрішньої стандартизації аудиторської діяльності лише незначна кількість підприємств розробляє та застосовує їх на практиці. В більшості випадків вони мають місце на відносно великих підприємствах, частка яких на українському ринку аудиторських послуг є незначною.

Розглянуті вище документи дозволяють здійснювати аудиторську діяльність. При цьому слід зазначити, що визначення того, чи є певна дія порушенням законодавства, стосується юриспруденції і, як правило, виходить за межі професійної компетенції аудитора. Однак, неможливо здійснювати діяльність, що передбачає, насамперед, підтвердження достовірного відображення стану господарюючого суб'єкта в звітності. Це зумовлено загальноприйнятим вираженням достовірності через правильність (у відповідності до існуючих норм, визначених в нормативно правових актах країни) та повноту відображення фактів господарського життя в бухгалтерському обліку, що знаходить своє відображення в звітності підприємства.

Саме тому, не можна погодитися з положеннями МСА № 250 "Врахування законів та нормативних актів при аудиторській перевірці фінансових звітів": "Аудитор не несе і не може нести відповідальність за запобігання невідповідності законодавству [4, с. 264]. Рівень професійної підготовки аудитора, його досвід, розуміння суб'єкта господарювання й галузі можуть допомогти припустити, що окремі дії, які привернули увагу аудитора, містять ознаки невідповідності законам і нормативним актам. Визначення того, чи є окрема дія невідповідною законам та нормативним актам, як правило, ґрунтується на консультації досвідченого і кваліфікованого юриста, однак остаточне рішення може ухвалити лише суд. Якщо неможливо отримати відповідну інформацію про підозрюваний факт невідповідності законодавству, аудитор повинен урахувати вплив недостатності аудиторських доказів на аудиторський висновок [4, с. 262]".

Особливо ці твердження суперечать практиці аудиту операцій з руху статутного капіталу, який повинен починатися з перевірки відповідності установчих документів чинному законодавству, процедури створення, оплати статутного капіталу, відображення формування його в обліку. Таким чином даний приклад виражає непристосованість міжнародних стандартів аудиту до української практики.

Система міжнародних стандартів свідомо абстрагована від будь-якого національного законодавства та має описовий характер, а тому зумовлює існування невизначеності в питаннях аудиту. Неминучим є виникнення проблем якості аудиту, що на сьогоднішній день хвилює не лише вітчизняну громадськість, але й закордонну (особливо відчутним ударом по існуючій системі регулювання аудиту стало банкрутство всевітньо відомих компаній).

Поширеною є думка, що стандарти, як засіб регулювання високоінтелектуальної діяльності (якою є аудит), має переважно рамковий характер і тільки незначною мірою може поширюватися на зміст роботи аудиторів. Така характеристика відповідає основам укладення стандартів (які корінним чином відрізняються від принципів національної стандартизації за часів радянської школи) та не відповідає інтересам суспільства з огляду на якість інформації, що утримується від аудиторів (аудиторських фірм).

Класик в теорії аудиту – Монтгомері зазначав: «В кожному аспекті бухгалтерського обліку та аудиту повинна бути забезпечена рівновага між винесенням професійного судження та встановленням специфічних правил професійної поведінки. Професія аудитора категорично заперечує дві крайності. З одного боку, книжкові правила ніколи не бувають достатніми, щоб охопити всі можливі комбінації обставин і, таким чином, дати можливість дозволити аудиторам зняти з себе відповідальність за винесення професійного висновку; з іншої сторони, – існують певні рамки для забезпечення критеріїв винесення судження про всі важливі аспекти діяльності. Саме між цими двома крайностями і виникають труднощі та протиріччя. Наприклад, наскільки стандартизованою повинна бути аудиторська практика, в яких рамках дозволена гнучкість; які повинні бути стандартні об'єми вибірки та процедури контролю і на скільки аудитор вільний в своїх судженнях [1, с. 55].

Питання, що піднімаються Монтгомері (1872-1953) залишаються актуальними і на сьогоднішній день. Встановлення меж творчої діяльності аудитора та обмежень її правилами є необхідною умовою аудиторської діяльності та є індивідуальним для будь-якої країни. Не дивлячись на значну творчу діяльність аудитора, на нашу думку необхідним є визначення переліку чітко встановлених вимог, що корінним чином можуть вплинути на результати аудиту.

Серед них:

– загальний порядок і послідовність вивчення об'єктів аудиту (з наведенням переліку обов'язкових процедур та документів, що підлягають вивченню (за умови можливості виконання));

– чіткі вимоги до аудиторського висновку.

Наслідком визначення вимог до аудиту стає можливою певна ідентифікація якості проведених робіт, а відтак і застосування санкцій за недотримання вимог.

Проблемою сучасного професійного аудиту є також розробка та впровадження економічного механізму регулювання аудиту, що включає в себе штрафні санкції за неякісні аудиторські перевірки, страхування аудиторської відповідальності, розвиток цивілізованої конкуренції на ринку аудиторських послуг та ін. В сучасних умовах відсутній достатній законодавчий фундамент і досвід судового розгляду позовів щодо аудиторських фірм (аудиторів), немає відпрацьованих методик оцінки розміру збитку користувачів від неякісного аудиту, суди не мають можливості швидко вирішувати справи і впроваджувати в життя свої рішення, страхові фірми ще не підготовлені до масового страхування аудиторської відповідальності та ін., тому головним шляхом підвищення якості аудиту в сучасних умовах поки що залишається професійний контроль за якістю аудиторських перевірок.

Висновки та перспективи подальших досліджень.

Таким чином, система регулювання аудиту операцій з руху статутного капіталу в Україні забезпечується сукупністю нормативних актів, що включають закони та підзаконні акти, які регулюють як організацію та ведення аудиту, так і порядок відображення руху статутного капіталу в обліку. Незаперечним обов'язком аудитора, що надає аудиторські послуги підприємству є перевірка на відповідність чинному законодавству проведених операцій, що стосуються об'єкту перевірки та попередження про невідповідність замовника.

Аудит в нашій країні пройшов вже певний етап розвитку, та потребує значною мірою перенесення уваги з питань становлення аудиту, до актуальних питань на сьогоднішній день незабезпечення існуючих засобів регулювання (законодавчих та підзаконних актів, системи внутрішньої стандартизації) належної якості аудиту. Покращення стану можливе за умов обмеження творчості в аудиторській діяльності, конкретизації вимог до методики аудиту та узагальнення результатів. Позитивно відзначилося б на якості аудиту і розповсюдження практики розробки системи внутрішньої стандартизації, що так рідко зустрічається на сьогоднішній день.

Список використаної літератури:

1. Аудит Монтгомери / [Ф.Л. Дефлизи, Г.Р. Дженник, В.М. О'Рейлли, М.Б. Хирш]; пер. с англ. под ред. Я.В. Соколова. – М.: Аудит, ЮНИТИ, 1997. – 542 с.
2. Бутинець Ф.Ф. Аудит: [підручник для студентів спеціальності «Облік і аудит» вищих навчальних закладів] / Ф.Ф. Бутинець. – [2-ге вид., перероб. та доп.]. – Житомир: ПП «Рута», 2002. – 672 с.
3. Дорощ Н.І. Аудит: методологія і організація / Н.І. Дорощ. – К.: Т-во «Знання», КОО, 2001. – 402 с.
4. Міжнародні стандарти аудиту, надання впевненості та етики: Видання 2004 року / Пер. з англ. мови О.В. Селезньов, О.Л. Ольховікова, О.В. Гик, Т.Ц. Шарашидзе, Л.Й. Юрківська, С.О. Куликов. – К.: ТОВ «ІАМЦ АУ «СТАТУС», 2004. – 1028 с.
5. Ярцева Н.М. Аудит: Элементарный курс / Н.М. Ярцева. – М.: Экономист, 2003. – 254 с.

БЄЛОУСОВ Микита Олександрович – здобувач Житомирського державного технологічного університету