

РИНОК АУДИТОРСЬКИХ ПОСЛУГ ТА МОЖЛИВОСТІ ЙОГО РОЗВИТКУ

Досліджено тенденції розвитку ринку аудиторських послуг, визначено фактори, що відіграють значний вплив на стан ринку аудиторських послуг в Україні. Розроблено пропозиції щодо змісту та класифікації аудиторських послуг, їх сумісності з обов'язковим та ініціативним аудитом

Постановка проблеми. Вже більше п'ятнадцяти років в Україні продовжує розвиватись аудиторська діяльність. Не дивлячись на слабкий рівень динаміки вітчизняного фінансового ринку, інтереси учасників якого в першу чергу покликаний задовольняти аудит, українські аудитори знайшли свого користувача і активно працюють в сфері ініціативних перевірок, професійного консалтингу, організації та ведення бухгалтерського обліку, правового супроводження суб'єктів господарювання.

Аудиторські послуги займають вагому частку робіт, що виконують аудитори у своїй діяльності. Розвиток ринку аудиторських послуг має дещо стихійний характер, так як Аудиторська палата України (далі – АПУ) не здійснює належного законодавчого його регулювання. Залишається недостатньо визначеним перелік робіт та послуг, які можуть мати супутній до аудиту характер, послуги, які категорично забороняється надавати паралельно з проведенням аудиту обов'язкового чи ініціативного.

За офіційними даними АПУ тільки за 2000 р. аналіз структури замовлень в сфері аудиту показує значне переважання кількості аудиторських послуг (29951 од. – 68 %) у порівнянні з аудитом фінансової звітності (8994 од. – 21 %) та аудитом фінансового стану господарюючих суб'єктів (4535 од. – 11 %). За вартісним критерієм аудиторські послуги мають вагоме значення в структурі замовлень, складаючи майже 50 % доходів аудиторських фірм [16, с. 151].

У 2006 р. ці показники значно зросли й обсяг наданих аудиторських послуг по Україні в цілому становив 77847 од., а отриманий за ними дохід – 630872 тис. грн. Аудит фінансової звітності склав 25756 од., отриманий дохід – 278365 тис. грн. Тобто у 2006 р. кількість аудиторських послуг зросла майже до 70 % по країні [16, с. 162-164].

Такий стрімкий розвиток ринку аудиторських послуг свідчить про необхідність глибокого вивчення тенденцій змін його динаміки і структури, визначення сприятливих можливостей для стабілізації бізнесу в галузі аудиту.

Аналіз останніх досліджень та публікацій. Проблеми розвитку ринку аудиторських послуг розглядаються в ряді праць. Так, проблемам слабого розвитку аудиту в Україні значну увагу приділяє Ф.Ф. Бутинець [2, с. 28]. Редько О.Ю. в своїх працях висвітлює структуру ринку аудиторських послуг і звертає увагу на проблеми якості вітчизняного аудиту [15, с. 52-53; 16, с. 140-179].

В офіційній пресі також не приховується наявність проблем розвитку та недостатньої якості вітчизняного ринку аудиту. Зокрема фахівці вказують на те, що український ринок аудиту до цього часу так і не пройшов етапу свого становлення [18, с. 50]. Вагомі ж позиції в Україні більше займають іноземні аудиторські компанії, а не вітчизняні фірми.

Разом з тим мають місце і позитивні відгуки про стан вітчизняного ринку аудиту. Важливе значення аудиту в економіці підкреслюють Шевчук В. О. [19, с. 122], Петрик О. А.

[13, с. 8], Савченко В. Я. [17, с. 3], Дорош Н. І. [6, с. 7]. Пилипенко І. І. вказує на певну завершеність формування національної системи аудиту в країні [14, с. 3], на стабільні темпи розвитку ринку аудиторських послуг, особливо в сфері сільського господарства, звертає увагу Г. М. Давидов [4, с. 14-15, 5]. Можливі напрями розвитку вітчизняного аудиту наводяться у працях Драгун Л., Вініченко О. [7, с. 59-61], Корніюк О. [9, с. 7-8], Нетикши О. [11, с. 43-44].

Недивлячись на аналіз і дослідження, що проводяться авторами, досі залишаються чітко не визначеними можливі напрями розвитку ринку, не окреслено сумісність обов'язкових, ініціативних аудиторських перевірок та аудиторських послуг.

Мета дослідження. Дослідити тенденції розвитку ринку аудиторських послуг, визначити фактори, що відіграють значний вплив на стан ринку аудиторських послуг в Україні. Надати пропозиції щодо змісту та класифікації аудиторських послуг, їх сумісності з обов'язковим та ініціативним аудитом.

Викладення основного матеріалу. Стан законодавства в сфері аудиторської діяльності залишається недостатнім для ефективного функціонування суб'єктів аудиту.

Наявність значних суперечностей в регулюванні бухгалтерського обліку та податкових розрахунків, вільне трактування податковими службами вітчизняного законодавства, недорозвиненість фінансового ринку в Україні, часто неналежна фахова підготовка бухгалтерів значно знижують можливості розвитку аудиту як професійної діяльності.

З огляду на вказані причини більшу частину замовлень аудиторських фірм серед ініціативного аудиту займає перевірка податкових розрахунків, адже вітчизняного керівника більше цікавить правильність сплачених податків і платежів, а не ефективність господарської діяльності.

Розвиток ринку аудиторських послуг багато в чому визначається цілим рядом факторів, притаманних саме українському середовищу підприємництва:

1) *цінова політика* – за даними АПУ ціна на аудит та аудиторські послуги постійно зростає. Тільки за 2001 – 2003 рр. середня вартість одного замовлення збільшилась на 16,6 %, середній дохід на одну аудиторську фірму збільшився на 27,7 % [1, с. 4-8].

2) *ініціатива проведення перевірки* – вивчення динаміки розподілу аудиту на обов'язковий та ініціативний показує постійне зростання кількості ініціативних перевірок. Якщо у 1993 р. аудит в Україні з'явився як виключно обов'язковий, то у 2006 р. питома вага ініціативного аудиту в середньому по країні вже становила 66,6 % [16, с. 179]. В окремих областях цей показник сягає 70 % (Київська – 73,9 %, Дніпропетровська – 69 %, Львівська – 65,3 %, Луцька – 63,5 %, Житомирська – 62,1 %).

3) *якість аудиту та аудиторських послуг* – не дивлячись на вимоги міжнародних стандартів аудиту (далі – МСА) та рішень АПУ щодо високої якості аудиту, в аудиторській практиці має місце незадоволення з боку користувачів аудиторських висновків результатами виконаних аудиторами робіт. Редько О. Ю. вказує, що скарги на аудиторів постійно надходять до АПУ і їх потік не зменшується, також автор пропонує наблизений аналіз наданих скарг [16, с. 213].

Серед осіб, що подають такі скарги, є вищі посадові особи господарюючих суб'єктів, головні бухгалтери, співвласники, державні контролюючі органи, групи працівників підприємств, що перевірялись. Скарги щодо низької якості аудиту чи аудиторських послуг займають найбільшу питому вагу – 55 %, скарги щодо впливу на рішення аудиторів з боку вищого управлінського персоналу займають 25 %, неетичної поведінки аудитора – 15 %, не виявлення або пропущення помилок в обліку податкових розрахунків – 3 %, інші скарги – 2 %.

4) *ототожнення аудиту з ревізією* – довгий розвиток ревізійної діяльності в нашій країні наклав свій відбиток і на аудиторську діяльність. Як в наукових працях, так і

практиці аудиту часто аудиторська перевірка розглядається як документальна ревізія. При цьому відкидаються такі властиві аудиту категорії як аудиторський ризик, суттєвість інформації, вибіркова перевірка, професійне судження аудитора та ін.

Навіть саме поняття аудиту, визначене в основному законі – ЗУ “Про аудиторську діяльність”, не розкриває специфіки аудиторського дослідження [8, ст. 3]. У ньому не враховується необхідність оцінки ефективності діяльності господарюючого суб’єкта, потреба вивчення подій, що сталися після дати балансу, оцінка дотримання принципу безперервності діяльності. Закон обмежується лише підтвердженням на достовірність фінансових звітів.

5) зміст аудиторських послуг – у вітчизняному законодавстві мають місце розходження відносно переліку робіт, які можуть виконувати аудитори. Законом передбачено такий склад аудиторських послуг: ведення та відновлення бухгалтерського обліку, консультації з питань бухгалтерського обліку та фінансової звітності, експертиза і оцінка стану фінансово-господарської діяльності, інші види економіко-правового забезпечення господарської діяльності суб’єктів господарювання [8, ст. 3]. Також вказано, що перелік послуг, які можуть надавати аудитори (аудиторські фірми), визначається АПУ відповідно до стандартів аудиту.

Практично п’ятнадцять років українські аудитори працювали без офіційно затвердженого переліку послуг. Тільки у 2007 р. такий Перелік, затверджений АПУ, з’явився. Серед послуг, які можуть надавати аудитори (аудиторські фірми) виділено чотири основні групи [12]:

- 1) завдання з надання впевненості;
- 2) супутні послуги, визначені Міжнародними стандартами супутніх послуг;
- 3) інші послуги, пов’язані з професійною діяльністю аудиторів (аудиторських фірм);
- 4) організаційне та методичне забезпечення аудиту.

Порівняння затвердженого АПУ Переліку послуг з положеннями МСА показує, що фахівці АПУ намагались розробити перелік якнайближче до змісту міжнародних стандартів.

Відповідно у МСА виділяються наступні групи стандартів [10, с. 127-130]:

1. Для аудиту та огляду історичної фінансової інформації:

Міжнародні стандарти аудиту 100-800; Положення з міжнародної практики аудиту 1000-1014.

Міжнародні стандарти завдань з огляду 2400, 2410.

2. Для завдань з надання впевненості, інші ніж аудит чи огляд історичної фінансової інформації:

Міжнародні стандарти завдань з надання впевненості 3000, 3400.

3. Для супутніх послуг:

Міжнародні стандарти супутніх послуг 4400, 4410.

До завдань з надання впевненості АПУ включено аудит історичної фінансової інформації та фінансової звітності, огляд історичної фінансової інформації та фінансової звітності, завдання з надання впевненості, що не є аудитом чи оглядом історичної фінансової інформації.

Поняття аудиту в Переліку фахівці АПУ виклали як аудит історичної фінансової інформації, зокрема фінансової звітності [12, п. 1], і всі завдання, які передбачають надання певного ступеня впевненості аудитора, навели в одній групі.

З огляду на досить узагальнений зміст МСА, та відсутність у них змісту робіт, які можуть включати завдання з надання впевненості, АПУ дає власний склад таких завдань: оцінка або перевірка ефективності чи відповідності за різними об’єктами (системи внутрішнього контролю (аудиту), використання виробничих потужностей, функціонування системи управління, системи матеріального стимулювання та оплати праці персоналу, управління персоналом, інформаційних систем (технологій), інформаційної безпеки діяльності

підприємств, корпоративного управління, управлінських рішень або окремих господарських операцій вимогам законодавства, надійності системи бухгалтерського обліку, рівня професійних знань персоналу підприємства. При цьому не вказано, у відповідності до яких документів аудиторі оцінюють або досліджують вказані об'єкти.

Також до завдань з надання впевненості АПУ включено оцінку відповідності діяльності підприємства вимогам законодавства (податкового, митного, господарського та ін.), перевірку прогнозу фінансової інформації.

Виникає деякий сумнів відносно правомірності включення до завдань з надання впевненості економічних експертиз (у т.ч. судових), оцінки вартості активів, здійснення економічних розрахунків (проведення економічного, фінансового, стратегічного та інших видів аналізу) для оцінки стану та результатів господарської діяльності. Такі завдання більше відповідають змісту погоджених процедур, які МСА відносить до супутніх послуг [12, МССП 4400, п. 3, с. 998].

До *супутніх послуг* АПУ включено завдання з виконання погоджених процедур стосовно фінансової інформації та завдання з підготовки фінансової інформації, що точно відповідає двом наявним Міжнародним стандартам супутніх послуг 4400 та 4410 (далі – МССП) [12, МССП 4400, 4410, с. 997-1016]. Як в МССП не розкривається зміст конкретних процедур, які аудиторі можуть виконувати в якості погоджених із замовником, так і АПУ не розшифровує їх у п. 2 Переліку послуг. Вказана невизначеність зумовлює деяку плутанину між супутніми послугами та завданнями з надання впевненості, визначеними АПУ.

Аудиторська Палата іде далі і наводить ще два пункти переліку, в яких наводить інші послуги, пов'язані з професійною діяльністю аудиторів (аудиторських фірм) та роботи з організаційного і методичного забезпечення аудиту.

До *інших послуг, пов'язаних з професійною діяльністю аудиторів (аудиторських фірм)* АПУ включає [12, п. 3]: ведення бухгалтерського обліку, складання фінансових звітів, відновлення бухгалтерського обліку, консультації з питань бухгалтерського обліку та фінансової звітності, консультації з питань системи внутрішнього контролю, консультації з питань оподаткування (у т.ч. з організації податкового обліку та податкової звітності), складання податкових декларацій та звітів, консультації з питань застосування інформаційних технологій, консультації з інших питань управління та ведення бізнесу.

Також перелік інших послуг містить розробку документів, необхідних для легалізації, організації та здійснення господарської діяльності, проведення професійних тренінгів для бухгалтерів та керівників, представлення інтересів замовника в державних органах, організаціях або в суді.

Наведений перелік більше відповідає групі погоджених із замовником процедур, тому фахівці АПУ припускаються методологічної помилки, відносячи такі процедури до трьох різних груп робіт аудиторів.

Організаційне та методичне забезпечення аудиту за рішенням АПУ зосереджується на розробці і виданні методичних матеріалів, проведенні професійних тренінгів для практикуючих аудиторів, здійсненні заходів з контролю якості аудиторських послуг [12, п. 4]. Більшу частину цих робіт організує і проводить сама Аудиторська Палата.

У наукових класифікаціях аудиторської діяльності наводиться велика кількість ознак, за якими систематизують види аудиту та аудиторських послуг. Глибокий аналіз класифікацій аудиту наводиться в монографічних працях [3, с. 200-234]. Авторами пропонуються уточнені класифікації видів аудиту, адаптовані до практики [3, с. 235].

Проте науковцями не згадується про важливу ознаку сумісності деяких видів аудиторських послуг з аудиторськими перевітками. Не врахована ця ознака і фахівцями АПУ при розробці Переліку послуг.

Слід окремо розглядати можливість надання аудиторських послуг, якщо на підприємстві проводиться обов'язковий чи ініціативний аудит. У випадку проведення **обов'язкового аудиту** перелік послуг, що є супутніми до нього, повинен бути звуженим до послуг з проведення економічного аналізу, оцінки організації та ефективності функціонування систем бухгалтерського обліку та внутрішнього контролю, системи управління, оцінки кваліфікаційної придатності облікового, контролюючого та управлінського персоналу, надання консультацій з питань господарської діяльності, обліку, фінансів, права, економіки, управління, податків тощо.

При проведенні **ініціативного аудиту** на господарюючому суб'єкті до вище наведених послуг можуть бути додані погоджені процедури стосовно фінансової інформації та інші послуги, зокрема, оцінка вартості активів, проведення експертиз, розробка для замовника документів, необхідних для легалізації, організації та здійснення господарської діяльності (статути, накази, внутрішні норми та правила, посадові інструкції, документи системи стимулювання персоналу тощо), проведення професійних тренінгів для бухгалтерів та керівників з питань, що належать до професійної компетенції аудиторів, представлення інтересів замовника з питань обліку, аудиту, оподаткування перед третіми сторонами (в державних органах, організаціях, в суді, податкових органах, перед контрагентами, кредиторами).

Інші послуги слід кваліфікувати як несумісні з проведенням обов'язкового чи ініціативного аудиту. Це роботи, які передбачають втручання до процесу складання облікової та звітної документації: ведення або відновлення бухгалтерського обліку, складання фінансових звітів, податкових декларацій.

Висновки та перспективи подальших досліджень. Визначення кола аудиторських послуг є однією з найважливіших проблем розвитку аудиту на теоретичному і практичному рівнях. Законодавче регулювання проведення аудиту та надання аудиторських послуг залишається недосконалим.

У затверженому АПУ Переліку послуг, які можуть надавати аудитори (аудиторські фірми), мають місце класифікаційні неточності: погоджені процедури наводяться у підрозділах завдань з надання впевненості, супутніх послуг, інших послуг. Неналежне законодавче урегулювання видів послуг викликає недостатнє розуміння економічною спільнотою тих видів робіт аудиторів, які можуть здійснюватись у випадках проведення аудиту на господарюючих суб'єктах.

В Переліку послуг не визначено принцип сумісності видів аудиторських послуг з аудиторськими перевітками обов'язкового та ініціативного характеру. В статті розмежовано основні види послуг, які аудитори можуть надавати паралельно або після проведення обов'язкового, ініціативного аудиту. Визначено послуги, що є несумісними з проведенням аудиту.

Аудиторській палаті України слід переглянути зміст затверженого Переліку послуг та з урахуванням науково-практичних рекомендацій здійснити розподіл наведених робіт на групи сумісні та несумісні з проведенням різних типів аудиторських перевірок.

Врахування наведених пропозицій дозволить підвищити рівень професійної компетентності вітчизняних аудиторів, покращить організацію системи контролю якості аудиту на рівні АПУ та на рівні аудиторських фірм, забезпечить розвиток правового поля аудиту.

Список використаної літератури:

1. Аудиторська Палата України // Інформаційний бюллетень. Аудит в Україні. – 2003 р. – № 4.
2. *Бутинець Ф.Ф.* Ще раз про бухгалтерський облік як науку // Бухгалтерський облік і аудит. – 2005. – № 10. – С. 20-29.
3. *Бутинець Ф.Ф., Малюга Н.М., Петренко Н.І.* Аудит: стан і тенденції розвитку в Україні та світі: Монографія / За редакцією проф. Ф.Ф. Бутинця. – Житомир: ЖДТУ, 2004. – 564 с.

4. *Давидов Г.М.* Аналіз економічного стану і перспективи розвитку сільського господарства України // Економіка: проблеми теорії та практики. Випуск 116. – Дніпропетровськ: ДНУ, 2001. – С. 14-17.
5. *Давидов Г.М.* Аналіз розвитку аудиторської діяльності в Україні // Наукові записки. Економічні науки. – Випуск 15. – К: КМА, 2006.
6. *Дорош Н.І.* Аудит: методологія і організація. – К.: Т-во “Знання”, КОО, 2001. – 402 с.
7. *Драгун Л., Вініченко О.* Основні напрями розвитку функцій аудиту // Науково-практичний журнал “Бухгалтерський облік і аудит”. – 2003. – № 3. – С. 59-62.
8. Закон України “Про аудиторську діяльність” від 14.09.2006 р. № 140-V // Голос України № 194 (3944) від 18.10.2006 р. – С. 3.
9. *Корніюк О.* Аудиторські послуги в асортименті... // Газета “Бухгалтерія”. – 2004. – № 5 (576). – С. 7-8.
10. Міжнародні стандарти аудиту, надання впевненості та етики: Видання 2007 року / Пер. з англ. мови О. В. Селезньов, О. Л. Ольховікова, О. В. Гик, Т. Ц. Шарашидзе, Л. Й. Юрківська, С. О. Куліков. – К.: ТОВ “ІАМЦ АУ “СТАТУС”, 2007. – 1172 с.
11. *Нетикшиа О.* Стандарти внутрішнього аудиту підприємства // Науково-практичний журнал “Бухгалтерський облік і аудит”. – 2003. – № 8. – С. 43-50.
12. Перелік послуг, які можуть надавати аудитори (аудиторські фірми). Затв. рішенням АПУ від 27.09.2007 р. № 182/5.
13. *Петрик О. А.* Аудит: методологія і організація. – К.: КНЕУ, 2003. – 260 с.
14. *Пилипенко І.І.* Аудит: застосування міжнародних стандартів в аудиторській практиці України: Навчальний посібник. – К.: ТОВ “ІАМЦ АУ “СТАТУС”. – 2005. – 172 с.
15. *Редько О.* Вітчизняний аудит. Вибір вектора розвитку // Науково-практичний журнал “Бухгалтерський облік і аудит”. – 2003. – № 6. – С. 51-53.
16. *Редько О.Ю.* Аудит в Україні. Морфологія. Монографія. – К.: ДП “Інформ.-аналіт. агенство”. 2008. – 493 с.
17. *Савченко В.Я.* Аудит. Навч. Посібник. – К.: КНЕУ, 2002. – 322 с.
18. *Смирнов В., Чальї І.* Об отечественном рынке аудита и импортных советах // Газета “Бизнес”. – 2008. – № 28. – С. 50-51.
19. *Шевчук В.О.* Концептуальні засади розвитку аудиту в умовах трансформаційної економіки // Науково-практична конференція з аудиту. – Житомир. ЖІТІ, 2000. – С. 118-123.
- ГАРГОЛА Ю.Г. – старший викладач Кременчуцький університет економіки, інформаційних технологій і управління
- Наукові інтереси:
- проблеми розвитку аудиту та ринку аудиторських послуг;
 - правові аспекти аудиторської діяльності;
 - практика бухгалтерського обліку та внутрішнього аудиту на вітчизняних підприємствах