

УДК 657.1.001.52

Суха О.Р., к.е.н., доцент, Адоньсва Л.В., ст. 5 курсу магістратури ФЕІП
(Національний університет водного господарства та природокористування,
м. Рівне)

ТЕНДЕНЦІЇ РОЗВИТКУ СКЛАДУ АУДИТОРСЬКИХ ПОСЛУГ В УКРАЇНІ

У статті розглядаються тенденції розвитку аудиторських послуг в Україні в контексті їх законодавчого регулювання. Виявлено проблеми і перспективи розвитку аудиторської діяльності.

In this article trends of audit services of Ukraine and their appropriateness to relevant legislation have been analyzed. The problems and perspectives of audit services have been revealed.

Для позитивного та гармонійного розвитку економіки будь-якої держави, зокрема України, необхідною є впевненість у правдивості, достовірності та законності проведених господарських операцій. Жодна з країн світу не досягла успіху в економічній сфері без ретельної аудиторської діяльності. Проходять роки і суспільство все більше уваги приділяє аудиторській діяльності, адже впевненість в отриманій інформації є необхідним фактором довіри партнерів. Підвищення ефективності роботи в сучасних умовах, залучення інвестицій, вихід на міжнародні ринки вимагають від компаній значного рівня довіри зі сторони клієнтів, кредиторів, інвесторів та суспільства в цілому. Достовірність фінансової інформації, ефективність і прозорість функціонування систем контролю – одні з найважливіших складових шляху до укріплення довіри інвесторів та виходу на міжнародні ринки. Зважаючи на події у світі, фінансову кризу, яка певним чином і пов'язана з недовірою до інформації можна стверджувати про значний ріст популярності аудиторської діяльності.

На сьогоднішній день важко уявити собі будь-яку велику компанію, яка б не користувалася послугами професійного аудиту, що обумовлено інтенсивним розвитком ринкових відносин в Україні та інтеграцією у систему міжнародних економічних відносин. Потрібно відмітити, що аудиторська діяльність в Україні представлена широким спектром професійних послуг, основною з яких є аудит – перевірка даних бухгалтерського обліку і показників фінансової звітності суб'єкта господарювання з метою висловлення незалежної думки аудитора про її достовірність в усіх суттєвих аспектах та відповідність вимогам законів України, положень (стандартів) бухгалтерського обліку або інших правил (внутрішніх положень суб'єктів господарювання) згідно із вимогами користувачів [1].

Не так багато науковців та економістів розглядали питання складу послуг, які надають аудиторські фірми, зокрема Редько О., Давидов Г.М., Пилипенко І. Ця проблема є менш дослідженою, досить незначна кількість наукових праць присвячена саме цій темі, зазвичай дане питання розкривається в обговореннях у періодичній літературі. На жаль, темпи розвитку аудиторських послуг, розширення їх спектру не співпадає з нормативними документами. Виникає багато нюансів, що викликані сповільненою подачею інформації АПУ. Оскільки на офіційному сайті АПУ оприлюднюється інформація, яка була актуальною рік чи два тому, досить важко простежити реальний стан аудиторських послуг. Ми вважаємо, що ця тема є досить актуальною в наш час, бо стан аудиторських послуг є дзеркалом законності та доцільності економічної діяльності країни. При дослідженні цієї теми можна охарактеризувати основні напрямки діяльності аудиторських фірм та аудиторів, їх важливість в економічному середовищі та відповідність їх діяльності чинному законодавству.

В даній статті ми пропонуємо порівняти професійні послуги, які практично надають аудиторські фірми (аудитори) України із передбаченими чинним законодавством.

Для початку пропонуємо розглянути склад аудиторської діяльності. Так, згідно Закону України «Про аудиторську діяльність» №140-V (в редакції змін від 14.09.2006 р.) аудиторська діяльність являє собою підприємницьку діяльність, яка включає в себе організаційне і методичне забезпечення аудиту, практичне виконання аудиторських перевірок та надання інших аудиторських послуг. На сьогодні нормативно передбачено такі послуги:

- послуги з виконання завдань з надання впевненості (аудит історичної фінансової інформації, огляд історичної фінансової інформації і завдання з надання впевненості, що не є аудитом чи оглядом історичної фінансової інформації);
- супутні послуги;
- інші послуги, пов'язані з професійною діяльністю аудиторів (аудиторських фірм);
- організаційне та методичне забезпечення аудиту.

Перелік вищенаведених послуг затверджено рішенням Аудиторської палати України від 27.09.07 р. № 182/5 [9]. Зміни у нормативній регламентації складу аудиторських послуг представлено у табл. 1.

Ринок аудиторських послуг в Україні розширився та диференціювався за напрямками та інтересами замовників (табл. 2). Це пов'язано із розширенням можливості диверсифікації професійних послуг аудиторів, що певною мірою відкриває нові можливості як перед самими аудиторами та аудиторськими фірмами, так і перед замовниками їх послуг. З розширенням нормативними документами переліку послуг аудитори отримали можливість легально

Таблиця 1

Нормативна регламентація складу аудиторської діяльності

Склад аудиторських послуг	
<i>2000 р. Національні нормативи аудиту (втратили чинність)</i>	<i>2007 р. Перелік послуг, які можуть надавати аудитори (аудиторські фірми)</i>
1. Аудит	1. Завдання з надання впевненості, в тому числі:
2. Супутні аудиту послуги, у тому числі:	1.1. Аудит
2.1. Оглядова перевірка	1.2. Огляд історичної фінансової інформації
2.2. Операційна перевірка	1.3. Завдання з надання впевненості, що не є аудитом або оглядом
2.3. Компіляція (трансформація обліку)	2. Супутні послуги, в тому числі:
	2.1. Завдання з виконання погоджених процедур
	2.2. Завдання з підготовки фінансової інформації
	3. Інші послуги
	4. Організаційне і методичне забезпечення аудиту

здійснювати оцінку, вести бухгалтерський облік для третіх осіб, представляти третіх осіб у суді, консультувати замовника з багатьох питань та оцінювати різноманітні аспекти його діяльності, проводити професійні тренінги.

Таблиця 2

Динаміка суб'єктів аудиторської діяльності в Україні

Показник	2000		2006		2009	
	кіл-ть	пит.вага	кіл-ть	пит.вага	кіл-ть	пит.вага
Чисельність аудиторів приватних підприємств	273	16,8	630	21,6	792	34
Кількість аудиторських фірм	1351	83,2	2283	78,4	1534	66
Разом суб'єктів аудиторської діяльності	1624	100	2913	100	2326	100

На сьогоднішній день в Україні існує 2326 аудиторських фірм (згідно даних АПУ станом на 30.10.2009 р.). Ринок українського аудиту має певні регіональні особливості.

Для кращого порівняння послуг, що пропонують аудиторські фірми і послуг, що регламентуються законодавством пропонуємо сформувані табл. 3, 4,

5. У табл. 3 пропонуємо окремо виділити послуги, що пропонують аудиторські фірми світового визнання – «велика четвірка». Як відомо до «великої четвірки» відносяться такі компанії: Pricewaterhouse Coopers (PwC), Deloitte & Touche Tohmatsu, Ernst & Young, KPMG.

Таблиця 3

Порівняння аудиторських послуг, що здійснюють аудиторські фірми в Україні

Перелік аудиторських послуг, що пропонується аудиторськими фірмами	Перелік аудиторських послуг «великої четвірки»
<ul style="list-style-type: none"> ▪ аудит фінансової звітності підприємств та банків (якщо наявний відповідний сертифікат) ▪ виконання завдань з надання впевненості; ▪ перевірка ведення бухгалтерського обліку та дотримання норм податкового законодавства України; ▪ Due Diligence Reviews (у залежності від необхідності і вимог керівництва можуть проводитися аудиторські перевірки як тематичного характеру (перевірки окремих питань фінансового і податкового обліку), так і комплексні перевірки, що охоплюють усі питання фінансово-господарської діяльності підприємства з детальним економічним аналізом) ▪ трансформація та консолідація фінансової звітності; ▪ податковий консалтинг; ▪ фінансовий консалтинг; ▪ юридичний консалтинг з усіх галузей права; ▪ представництво інтересів замовників в судах, органах державної влади. ▪ експрес-аудит (включає оцінку основних господарських і податкових ризиків, аналіз документів про заснування суб'єкта підприємницької діяльності, господарських договорів, 	<ul style="list-style-type: none"> ▪ трансформація фінансової звітності, підготовленої за українськими стандартами, відповідно до Міжнародних стандартів фінансової звітності (МСФЗ); ▪ аудит фінансової звітності, підготовленої відповідно до Міжнародних стандартів фінансової звітності (МСФЗ), загальноприйнятих принципів бухгалтерського обліку США (US GAAP), українських Положень (стандартів) бухгалтерського обліку (П(С)БО) або інших національних стандартів; ▪ надання супутніх послуг, у тому числі проведення оглядів фінансової звітності, підготовленої відповідно до МСФЗ, US GAAP, П(С)БО або інших національних стандартів; ▪ виконання завдань за спеціальними напрямками аудиту, включаючи аналіз процедур внутрішнього контролю; ▪ аналіз процедур клієнтів до готовності вперше підготувати фінансову звітність відповідно до МСФЗ, US GAAP або інших національних стандартів та до проведення міжнародного аудиту

<ul style="list-style-type: none"> ▪ бухгалтерської і податкової документації, а також вибірку перевірку первинних бухгалтерських та ін. документів); ▪ аудиторські послуги за міжнародними стандартами фінансової звітності (МСФЗ) 	<p>вперше;</p> <ul style="list-style-type: none"> ▪ проведення загальних та спеціальних навчальних семінарів, у тому числі з питань переходу до МСФЗ; ▪ супроводження операцій клієнтів із залучення капіталів на міжнародних ринках, випуску Євробондів, сек`юритизацію та інші подібні трансакції; ▪ супроводження злиття, поглинання та інших спеціальних корпоративних трансакцій; ▪ надання звітів щодо дотримання певних фінансових показників та вимог; ▪ виконання узгоджених процедур; проекти, що стосуються специфічних питань аудиту
---	---

Ринок аудиторських послуг в Україні представлений вітчизняними аудиторськими фірмами (аудиторами) та міжнародними аудиторськими фірмами. На думку генерального директора аудиторської компанії «Експерт» (українського партнера мережі RSM International) Дмитра Алексеенко, умовно можна виділити три основних категорії аудиторів: компанії «великої четвірки», компанії «реального сектора» і решта. Голова комісії АПУ зі стандартів аудиту і контролю якості Гаєвська Н.І. дотримується такої ж думки [8]. У число компаній, що відносяться до групи «реального сектору», входять універсальні аудиторські фірми. У них працює більше двадцяти чоловік, а щорічна виручка перевищує мільйон гривень. Відповідно до наших досліджень, для споживачів якісних аудиторських послуг найбільший інтерес представляють компанії «реального сектора». Зазвичай вони обирають три-чотири напрямки діяльності: аудит, міжнародні стандарти фінансової звітності, податковий консалтинг, оцінку, правову підтримку, ведення бухгалтерського обліку.

Лише кілька українських аудиторських компаній спеціалізуються тільки на аудиті, але і вони погоджуються надавати додаткові послуги. Звичайно це, в першу чергу, пов'язано з тим, що економічне життя не стоїть на місці, підприємства розвиваються. У багатьох галузях економіки між підприємствами відбувається конкуренція, тому їм потрібно для зовнішнього користувача представити себе з позитивної сторони за допомогою висловлення думки незалежного аудитора. Важливими є аудит фінансової звітності, перевірка бухгалтерського обліку, тобто ті послуги, що регламентовані законодавством. В період сучасних подій підприємствам необхідні інші послуги, зокрема консу-

льтаційні, причому попит на них зараз росте швидше, ніж попит на аудиторські послуги. Більшість аудиторських фірм йдуть по шляху надання широкого спектру послуг: від ведення бухгалтерського обліку до консалтингу, автоматизації, бюджетування, питань бізнес-проектів, розробки та впровадження програмного забезпечення, автоматизації податкового обліку і т.д.

Таблиця 4

Характеристика складу аудиторської діяльності за даними 2006 р.*

Види аудиторської діяльності	Обсяг наданих послуг, грн.	Питома вага	Середня вартість, тис. грн.
Аудит	392385,3	45,2	31,88
Огляд фінансової звітності	25311,9	2,9	7,54
Завдання з надання впевненості, інші ніж аудит	25751,3	3	7,18
Супутні послуги	63455,5	7,3	7,91
Консультаційні послуги	237560,8	27	3,27
Бухгалтерські послуги	60088,72	7	5,76
Інші послуги	61964,3	7,6	6,10
Разом	866517,9	100	-

*Складено на підставі даних звітів форми 1-а, що надійшли в АПУ [2].

Таблиця 5

Обсяги наданих послуг з аудиту та огляду фінансової звітності за типами підприємств та галузями економіки, до яких вони належать за даними 2006 р.

Галузі діяльності	Кількість замовлень		Фактичний обсяг наданих послуг, тис. грн.		Кількість замовлень на одного суб'єкта, од.
	кіль-ть	%	кіль-ть	%	
Державні підприємства	716	1,7	2214	0,5	0,4
Комунальні підприємства	442	1,0	5930	1,2	0,2
Господарські товариства	22433	52,5	239978	50	10,6
Підприємства сільського господарства	1401	3,3	11387	2,4	0,7

продовження табл. 5

Промислові підприємства	7323	17,0	128461	26,7	3,5
Будівельні підприємства	1948	4,6	13322	2,8	0,9
Підприємства сфери торгівлі	5957	13,9	42812	8,9	2,8
Підприємства ринку фінансових послуг	2509	6	36125		1,2
Разом	42729	100	480229	100	-

З узагальнюючого аналізу офіційних звітів аудиторських фірм видно, що деякі з них взагалі не займаються аудитом, а надають тільки консалтингові та інші послуги. В Україні існують регіони, де аудит у загальному обсязі аудиторських послуг займає близько 30%. Це Вінниця, Херсон, Чернігів, Миколаїв, Запоріжжя і Луганськ [2]. В той час як світові тенденції розвитку аудиторських послуг свідчать про скорочення аудиторськими фірмами обсягів консалтингових послуг або виділення з них суб'єктів, що надають консалтингові послуги в окремі структури. Причинами цього є бажання утримати клієнта різноманітністю послуг, що надаються, шукаючи альтернативні джерела доходів. Українські підприємства все частіше хочуть отримувати від української аудиторської фірми комплекс послуг, проте широкий спектр послуг призводить до погіршення їх якості.

В Україні у червні 2007 року планувалось вивести податковий консалтинг із сфери аудиту. У Верховну Раду був запропонований законопроект, згідно з яким перевірка, ведення та консультації по податковому обліку мали стати окремою сферою діяльності, що потребував би додаткової сертифікації. Функції по сертифікації планувалось передати на методологічний союз, до якого увійдуть семеро чоловік із Державної податкової адміністрації, митної служби, пенсійного та соціального фондів, а також семеро чоловік з професійної організації податкових консультантів.

На думку проф. Редько О. почалося розшарування суб'єктів аудиту на реально працюючі фірми, на успішні фірми та фірми – аутсайдери. За висловлюваннями цього науковця у аудиторів-приватних підприємців все менше економічних перспектив, а це свідчить про встановлення типово ринкових умов для професійної аудиторської діяльності в Україні [2].

Гостро стояло для українських аудиторських фірм питання того, що значна кількість великих компаній користуються послугами закордонних аудиторських фірм, в значній мірі «великої четвірки». Діяльність «великої четвірки», до якої входять компанії Pricewaterhouse Coopers, Deloitte Touche Tohmatsu, Ernst & Young, KPMG немає сенсу порівнювати з вітчизняними

аудиторами. У кожній з них працюють близько двох сотень співробітників. За різними оцінками, доля ринку, яку займають компанії «великої четвірки» в Україні, становить від 50 до 75 %. Західні фірми, що працюють у нас в країні, для проходження аудиту практично завжди віддають перевагу цим компаніям. Часто вибір обумовлений тим, послугами якої фірми користується материнська структура – це необхідно для забезпечення єдиних підходів до аудиту. Однак бувають випадки, коли вітчизняні аудитори готують звітність українського представництва, а фірма з «четвірки» – її підтверджують. Хоча в цілому для вітчизняних аудиторів цей ринок поки закритий.

Зрозуміло, що завдяки аудиторам можна дізнатись про реальний фінансово-майновий стан компанії та наскільки прозорою є її діяльність. Саме завдяки цим факторам українські компанії формують собі позитивний міжнародний імідж. А оскільки це приваблює закордонних інвесторів, послугами аудиторських компаній користуються все більше українських підприємств. Прагнення українських компаній забезпечити собі міжнародний імідж дозволить їм заробляти більше грошей у майбутньому. В 2007 році, за оцінкою аудиторської фірми Ernst & Young, українські компанії заплатили за послуги аудиторів «великої четвірки» (Pricewaterhouse Coopers, Ernst & Young, KPMG, Deloitte & Touche) біля 110 млн. дол. США. Більшість великих вітчизняних фінансово-промислових груп (ФПГ) тільки збираються виходити на IPO, тому росту витрат їм не уникнути. Варіантів вибору більш дешевих, але настільки ж якісних аудиторських послуг немає – названі компанії домінують в усьому світі [4].

Спочатку українські компанії цікавилися просто аудитом і переходом на Міжнародні стандарти фінансової звітності, а сьогодні реалізуються комплексні проекти – супроводжуються компанії при виході на світовий ринок, консультуються з питань реструктуризації бізнесу.

Найбільше зацікавлення з боку фінансово-промислових груп викликають послуги з ведення бізнесу, а саме – підтримка транзакцій і перевірка об'єктів поглинання. В 2006 році Україна посіла четверте місце серед країн Центральної й Східної Європи за ростом активності на ринку злиттів і поглинань. Загальна вартість угод у порівнянні з 2005 р. виросла на 44%. На думку Pricewaterhouse Coopers, Україна із всіх країн колишнього СРСР розвивається найшвидшими темпами, збільшується кількість угод зі злиття й поглинання, тому серед українських фінансово-промислових найбільшим попитом користуються послуги з ведення бізнесу: підтримка транзакцій, перевірка об'єктів поглинання, консалтинг у рамках цього напрямку, а також послуги з поліпшення діяльності компанії, її структури, корпоративне керування, поліпшення бізнес-процесів і т. п.

Тому, як бачимо, багаторічний досвід відомих аудиторських компаній є безперечною їхньою перевагою над українськими, проте українські компанії мають можливість для розвитку та зацікавлення багатьох компаній своїми послугами.

Отже, як бачимо, аудиторська діяльність в Україні не стоїть на місці, а перебуває у постійному русі. Саме через це виникає невідповідність законодавчої бази сучасному стану аудиторських послуг. Також не менш важливим фактором цієї невідповідності є несвоєчасність обробки інформації по становищу аудиторської діяльності, що в більшій мірі є виною Аудиторської палати України. В Україні існує тенденція до зростання консультаційних послуг, а за прогнозами представників компанії Ernst & Young консультаційні послуги зростатимуть і надалі та вартість на них, як і на решту аудиторських послуг постійно зростатиме у зв'язку із збільшенням витрат на їх надання (витрати на персонал, навчання, оренду, страхування) та збільшенням кількості операцій на ринках капіталу, що призведе до збільшення кількості годин на проведення аудиту та їх вартості. Значну частину ринку аудиторських послуг тримає «велика четвірка», конкурентами якої не наважиться стати жодна з українських фірм, єдине в чому може позмагатися вітчизняна фірма – це ціни на послуги.

Незважаючи на фінансове становище у світі, стан професійних послуг аудиторів в нашій країні має перспективи для розвитку, зокрема це пов'язано з перейманням зарубіжного досвіду, належним аналізом чужих помилок та впровадженням все нових послуг, що підвищують попит на аудиторську діяльність.

Перспектива бачиться у структуризації аудиторської фірми, до складу якої повинні входити не лише спеціалісти з аудиту, а й фахівці з права, інформаційних технологій, менеджери, маркетологи. Аудиторські послуги повинні надаватися замовникові не лише у сфері обліку і оподаткування, а й у сфері менеджменту, оцінки ефективності роботи і процесів. Чим ширший спектр послуг, що надає аудитор, тим більше його фінансовий успіх.

1. Закон України «Про аудиторську діяльність» №140-V (в редакції змін від 14.09.2006 р.). 2. Редько О. Аудиторські послуги в Україні: перші кроки до ринку//Бухгалтерський облік і аудит.–2008. – № 11. – С. 48-55. 3.Владимир Духненко, Оксана Дуброва. Семейный доктор для компании// Эксперт. – 2006. – №28 (17-23 июля 2006 г.). 4. Плата за имя // Власть денег. – 2007. – №37. – С. 22-26. 5. Усач Б.Ф. Проблемы развития аудиту в Україні // Регіональна економіка. – 2007. – №4. – С. 217-217.6. <http://www.apu.com.ua>. 7. <http://www.image.ua/130> «Ернст енд Янг»: «Ми були першими, ми залишилися надійними». 8. Гаевская Н.И. Контроль качества – залог реальной цены на аудиторские услуги //Аудитор Украины. – 2007. – №20 (126). – С. 19-25. 9. Перелік послуг, які можуть надавати аудитори (аудиторські фірми): Затверджено рішенням Аудиторської палати України від 27 вересня 2007 р. №182/5 // Бухгалтерський облік і аудит. – 2007. – №12. – С. 59-60.

Рецензент: д.е.н., проф. Левицька С.О. (НУВГП)