

УДК 657.411:657.6 (043.3)

Н. Г. Здирко,
к. е. н., доцент кафедри аудиту та державного контролю,
Вінницький національний аграрний університет

АНАЛІТИЧНА ОЦІНКА РОЗВИТКУ РИНКУ АУДИТОРСЬКИХ ПОСЛУГ В УКРАЇНІ

N. Zdyrko,
PhD in Economics, Associate Professor of Audit and State Control,
Vinnytsia National Agrarian University

ANALYTICAL ASSESSMENT OF AUDIT SERVICES MARKET IN UKRAINE

Стаття присвячена дослідженню сучасного стану аудиту та розвитку ринку аудиторських послуг в Україні. Виокремлено проблемні аспекти розвитку аудиторської діяльності, основними з яких є недостатнє нормативне та методологічне забезпечення, недосконала система сертифікації аудиторів та низький рівень контролю за якістю вітчизняного аудиту. На основі даних Аудиторської палати України узагальнено інформацію щодо складу та кількості суб'єктів аудиторської діяльності України, загального обсягу наданих аудиторських послуг за їх видами. Внесено пропозиції щодо покращення якості аудиторських послуг та усунення недоліків аудиторської практики. Визначено перспективи розвитку аудиторської діяльності в Україні: вивчення міжнародного досвіду аудиторських фірм задля розробки типових методик аудиту, розробка механізму ціноутворення на аудит та аудиторські послуги; співпраця професійних аудиторських організацій України з міжнародними та європейськими професійними організаціями бухгалтерів і аудиторів.

The article is dedicated to a research of the current state of audit and development of the market of auditing services in Ukraine. Problem aspects of the development of auditing activity are marked out, the main of which are insufficient standard and methodological providing, imperfect system of certification of auditors and a low level of control of quality of domestic audit. On the basis of the data of Auditing chamber of Ukraine the information on structure and the number of subjects of auditing activity in Ukraine, total amount of auditing service provided is generalized by its types. The suggestions for improvement of quality of auditing services and elimination of shortcomings of auditing practice are made. The prospects of the development of auditing activity in Ukraine are defined, namely: studying the international experience of auditing firms for the development of standard techniques of audit; the development of the mechanism of pricing on audit and auditing services; cooperation of professional auditing organizations of Ukraine with the international and European professional organizations of accountants and auditors.

Ключові слова: аудит, аудиторські фірми, аудитори, аудиторські послуги, міжнародні стандарти аудиту, супутні послуги, аудиторська діяльність.

Key words: audit, audit firms, auditors, auditing services, International Standards on Auditing, related services, auditing activity.

ПОСТАНОВКА ПРОБЛЕМИ

У процесі розвитку діяльності суб'єктів господарювання різних форм власності постає питання щодо прийняття певних рішень, які повинні базуватись на об'єктивно обґрунтованих фактах і даних, які повинні відповідати принципам повноти і достовірності. Відповідно до цих умов, виникає такий вид фінансового контролю як аудит, на який покладено завдання щодо здійснення аналізу показників фінансової стійкості підприємства, а також висловлення незалежної думки

аудитора про достовірність обліку та звітності суб'єкта господарювання. З розвитком ринкових відносин всі елементи аудиту розвиваються, змінюються, удосконалюються, поглиблюються, чим і зумовлена актуальність дослідження ринку аудиторських послуг в Україні.

АНАЛІЗ ОСТАННІХ ДОСЛІДЖЕНЬ І ПУБЛІКАЦІЙ

Аналіз останніх досліджень і публікацій показав, що ґрунтовні дослідження щодо роз-

Таблиця 1. Кількість суб'єктів аудиторської діяльності у 2011–2015 роках

Роки	Кількість суб'єктів аудиторської діяльності, включених до Реєстру аудиторських фірм та аудиторів станом на 31 грудня	Подано звітів до АПУ		Кількість суб'єктів аудиторської діяльності, що не подали звітність
		Кількість	%	
2011	1862	1792	96,2	70
2012	1672	1609	96,2	63
2013	1488	1452	97,6	36
2014	1326	1272	95,9	54
2015	1107	1071	96,8	36

Джерело: узагальнено на основі [1].

витку аудиту в Україні у своїх працях здійснили вітчизняні вчені, а саме: М.Т. Білуха, Ф.Ф. Бутинець, В.Г. Гетьман, Г.М. Давидов, Н.І. Дорош, В.П. Завгородній, В.С. Рудницький та І.І. Пилипенко, В.Я. Савченко, Б.Ф. Усача. Незважаючи на значний доробок науковців, окремі проблемні аспекти аудиту є недостатньо висвітленими, зокрема: підвищення рівня професійної компетентності аудиторів, організація контролю якості аудиторських робіт та послуг, розвиток законодавчої бази аудиту, забезпечення реальної професійної незалежності аудитора та інше.

МЕТА СТАТТІ

Метою статті є вивчення особливостей ринку аудиторських послуг в Україні, оцінка і визначення проблемних аспектів розвитку аудиторської діяльності, а також внесення пропозицій щодо покращення якості аудиту.

ВИКЛАД ОСНОВНОГО МАТЕРІАЛУ

Для досягнення поставленої мети у статті вважаємо за доцільне провести послідовне дослідження загальних особливостей ринку аудиторських послуг, а також розглянути його структуру за обсягом та видами наданих послуг.

За даними Аудиторської палати України (далі — АПУ) станом на початок 2016 року в Реєстрі аудиторських фірм та аудиторів (далі — Реєстр) були внесені 1107 суб'єктів аудиторської діяльності (з них 1008 аудиторських фірм та 99 аудиторів-підприємців).

Аналіз результатів аудиторської діяльності та стану ринку аудиторських послуг свідчить, про те, що аудиторський ринок потерпає від

змін, які відбуваються в країні. Так, упродовж 2015 року з Реєстру аудиторських фірм та аудиторів було виключено 249 суб'єктів аудиторської діяльності, а включено лише 28 суб'єктів аудиторської діяльності.

Кількість включених до Реєстру суб'єктів аудиторської діяльності (аудиторських фірм та аудиторів-підприємців) за 2015 рік зменшилася в цілому по Україні на 16,5% (кількість аудиторських фірм — на 13,3%, а кількість аудиторів-підприємців — на 39,3%), що повторює тенденцію до зменшення у 2014 році, в якому загальна кількість суб'єктів у порівнянні з попереднім роком зменшилась на 10,9% (кількість аудиторських фірм — на 7%, а кількість аудиторів-підприємців — на 31,2%).

Найбільше суб'єктів аудиторської діяльності припинили свою діяльність у Луганській (на 50%), Херсонській (на 33,3%), Донецькій (на 32,4%) та Полтавській (на 30,8%) областях. Значно зменшилася кількість суб'єктів аудиторської діяльності у Сумській (27,3%), Черкаській (23,1%) та Харківській (19%) областях [1].

Загальна тенденція до зменшення суб'єктів аудиторської діяльності (у порівнянні з 2011 роком — на 40,5%) свідчить про відтік суб'єктів господарювання з професії внаслідок дії низки факторів, у тому числі і кризових явищ у суспільстві, і посиленні вимог до аудиторської професії з боку регуляторів, і змін у податковому законодавстві.

Згідно із Законом України "Про аудиторську діяльність", АПУ щороку отримує від аудиторських фірм та аудиторів, включених до Реєстру аудиторських фірм та аудиторів, звіти про виконані ними роботи, здійснює їх аналіз та

Таблиця 2. Обсяг наданих послуг суб'єктами аудиторської діяльності за 2011–2015 роки

Рік	Обсяг наданих послуг, тис. грн.	Надано звітів	Середній дохід на одного суб'єкта аудиторської діяльності без ПДВ, тис. грн.
2011	1 258 307,0	1 792	702,2
2012	1 266 826,5	1 609	787,3
2013	1 314 596,3	1 452	905,4
2014	1 291 811,8	1 272	1 015,6
2015	1 761 202,6	1 071	1 644,5

Джерело: узагальнено на основі [1].

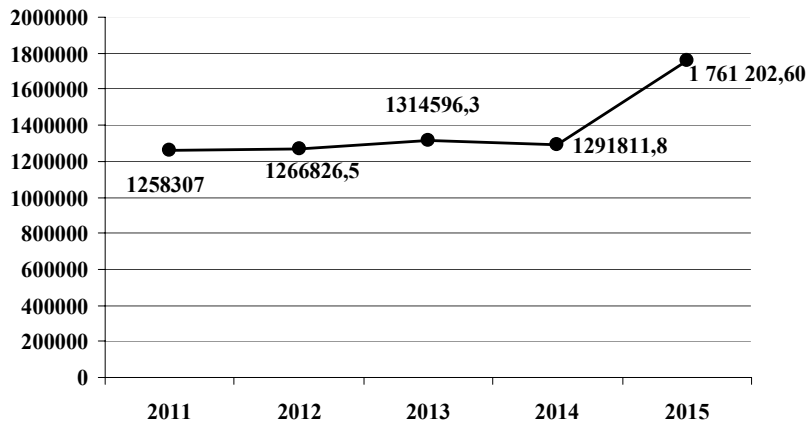


Рис. 1. Обсяг послуг, наданих суб'єктами аудиторської діяльності у 2011 – 2015 роках (без ПДВ), тис. грн.

подає до Кабінету Міністрів України узагальнену інформацію про стан аудиторської діяльності в Україні.

Разом із значним зменшенням кількості суб'єктів аудиторської діяльності в Україні (на 16,5%), обсяг наданих послуг суб'єктами аудиторської діяльності в цілому по країні збільшився порівняно з 2014 роком на 36,3% або на 469390,8 тис. грн. У таблиці 2 відображено обсяг наданих послуг суб'єктами аудиторської діяльності за 2011–2015 роки.

Як вважає Лепетан І.М., фінансові результати діяльності будь-якого суб'єкта господарювання, його конкурентоспроможність за умов нестабільного ринкового середовища значною мірою залежать від ефективності системи та методів управління [2]. Дійсно, суб'єкти аудиторської діяльності несуть підприємницький ризик як і всі інші суб'єкти господарювання, що полягає в ризику банкрутства та відсутності отримання доходів.

Однак, попри кризові явища в економіці, нестабільності в державі та скороченні суб'єктів аудиторської діяльності, бачимо, що обсяг до-

ходу від наданих послуг суб'єктами аудиторської діяльності у 2014 році становив 1 291 811,8 тис. грн., а у 2015 році — 1 761 202,6 тис. грн. Так, приріст середнього доходу на одного суб'єкта аудиторської діяльності у 2015 році порівняно з 2014 роком склав 61,9%, а порівняно з 2013 — 81,6%.

Динаміка обсягу послуг, наданих суб'єктами аудиторської діяльності у 2011–2015 роках, наведено на рисунку 1.

Упродовж 2011–2015 років з урахуванням зменшення кількості суб'єктів аудиторської діяльності, збільшився щорічний середній дохід на одного суб'єкта аудиторської діяльності. Наочно це демонструє рисунок 2.

Таким чином, незважаючи на постійне зменшення кількості суб'єктів підприємницької діяльності, які мають право здійснювати аудиторську діяльність упродовж останніх шести років, спостерігається стійка тенденція до збільшення їх доходу.

За даними АПУ, в Україні за 2015 рік надано аудиторських послуг на загальну суму 1 761 202,6 тис. грн. З них по місту Києву та Київській

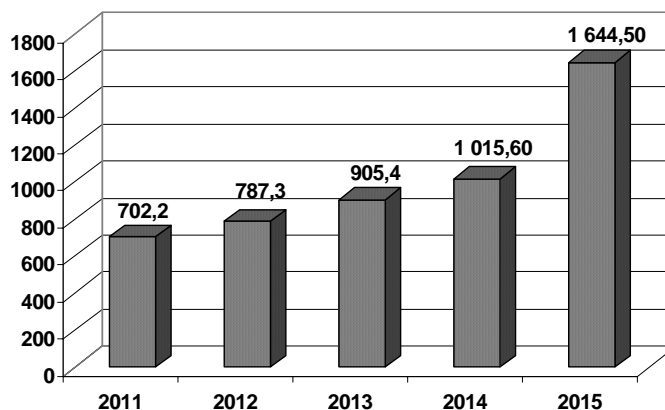


Рис. 2. Середній дохід на одного суб'єкта аудиторської діяльності у 2011–2015 роках (без ПДВ), тис. грн.

обл. — 1 464 763,1 тис. грн., що становить 83,2% від загальної суми наданих послуг у 2015 році. Таким чином, решта регіонів України надали аудиторських послуг у 2015 році на 296 439,5 тис. грн., що становить 16,8% від загальної суми наданих послуг у 2015 році [1].

Історично склалася практика звернення великих акціонерних товариств, банків, холдингів за аудиторськими послугами до аудиторських фірм саме Київського регіону, в якому найбільше функціонують бізнес структури та зосереджена основна кількість суб'єктів аудиторської діяльності. За даними Міністерства економічного розвитку і торгівлі України за підсумками січня-липня 2016 року м. Київ займає провідне місце за обсягом прямих іноземних інвестицій до акціонерного капіталу компаній. Відповідно до ст. 8 Закону України "Про аудиторську діяльність" для підприємств з іноземними інвестиціями проведення аудиту є обов'язковим і такі суб'єкти господарювання складають значну частку споживачів аудиторських послуг в Київському регіоні [4, с. 125].

Найбільший середній дохід на одного суб'єкта аудиторської діяльності у 2015 році спостерігається у м. Києві та Київській обл. — 2 889,1 тис. грн., а найменший у Луганській обл. — 94,5 тис. грн.

Вважаємо за доцільне навести дані про розподіл обсягу за видами послуг у 2015 році у порівнянні із 2014 роком (табл. 3).

Завдання з надання впевненості — це завдання, виконуючи які, аудитор робить висновок, призначений підвищити ступінь довіри майбутніх користувачів, які не є відповідальною стороною щодо результатів оцінки або порівняння предмета завдання з відповідними критеріями. Метою завдання з надання обмеженої впевненості є зменшення ризику завдання з надання впевненості до рівня, який є прийнятним в обставинах завдання (але цей ризик є більшим, ніж у завданні з надання обгрунтованої впевненості) як основи для негативної форми висновку практика.

Під наданням супутніх аудиторських послуг розуміється підприємницька діяльність, що здійснюється аудиторськими організаціями крім проведення аудиту. Надання таких послуг вимагає від виконавців дотримання у встановлених випадках незалежності, а також наявності професійної компетентності в областях аудиту, бухгалтерського обліку, оподаткуван-

Таблиця 3. Розподіл обсягу за видами послуг у 2015 році у порівнянні із 2014 роком

Показник	Тис. грн.		%	
	2014	2015	2014	2015
1. Завдання з надання впевненості	602 812,1	771 840,1	46,7	43,8
2. Супутні послуги	128 445,2	125 215,1	9,9	7,1
3. Інші професійні послуги	559 701,9	861 244,7	43,3	48,9
4. Організаційне та методичне забезпечення аудиту	852,6	2 902,7	0,1	0,2
5. Всього по Україні надано послуг	1 291 811,8	1 761 202,6	100,0	100,0

Джерело: узагальнено на основі [1].

ня, господарського права та економічного аналізу

До інших професійних послуг належать ведення бухгалтерського обліку, відновлення бухгалтерського обліку, консультаційні послуги, консультування з питань оподаткування, представлення інтересів замовника з питань обліку, аудиту, оподаткування в державних органах, організаціях або в суді та інші види аудиторських послуг.

Організаційне та методичне забезпечення аудиту: розробка і видання методичних матеріалів (вказівок, рекомендацій, практичних посібників, внутрішніх стандартів, програмного забезпечення); проведення професійних тренінгів для практикуючих аудиторів; здійснення заходів контролю якості аудиторських послуг.

Отже, за даними таблиці робимо висновок, що основну частку аудиторських послуг на ринку України займають інші професійні послуги (48,9% у 2015 р.).

За даними АПУ, найвищий показник частки обов'язкового аудиту в загальному обсязі завдань з надання впевненості спостерігається у Чернігівській обл. — 98,5% (у порівнянні з 2014 роком — 90,3%) з середньою вартістю одного замовлення 11,7 тис. грн., що в порівнянні з попереднім роком на 0,9% більше (11,6 тис. грн. — у 2014 р.), найнижчий — в м. Києві та Київській обл. — 24,2% (у порівнянні з 2014 роком — 27%) з середньою вартістю одного замовлення — 43,7 тис. грн. (у порівнянні з 2014 роком більше на 14,1% — 38,3 тис. грн.) [1].

Замовленням з ініціативного аудиту фінансової звітності у 2015 році перевага надавалась у Дніпропетровській обл. — 68,2% (у порівнянні з 2014 роком — 59%) з середньою вартістю одного замовлення 177,1 тис. грн., що в порівнянні з попереднім роком на 34% більше (132,2 тис. грн. — у 2014 р.), та у Львівській обл. — 62,1% (у порівнянні з 2014 роком — 39,9%) середня вартість одного замовлення 84,2 тис. грн., у порівнянні з попереднім роком на 41,5% більше (59,5 тис. грн. — у 2014 р.) [1].

Одним із ключових напрямів контролю аудиторської діяльності в Україні є якість на-

Таблиця 4. Інформація про стягнення, застосовані АПУ упродовж 2015 року до суб'єктів аудиторської діяльності

Вид стягнення	Кількість стягнень, застосованих АПУ упродовж 2015
Попередження	16
Зупинення чинності сертифіката строком на один місяць	2
Зупинення чинності сертифіката строком на три місяці	10
Зупинення чинності сертифіката строком на шість місяців	4
Зупинення чинності сертифіката строком на один рік	1
Анулювання сертифікату	4
Виключення з Реєстру аудиторських фірм та аудиторів	8
ВСЬОГО	45

Джерело: узагальнено на основі [1].

дання аудиторських послуг, що підтверджується створеною суб'єктами аудиторської діяльності системою контролю якості аудиторських послуг.

Як вважає Фабіянська В.Ю., система контролю якості аудиторських послуг формується кожною аудиторською фірмою та аудитором в Україні в обов'язковому порядку, оскільки, як зазначено в Кодексі професійної етики аудиторів Міжнародної федерації бухгалтерів, характерною рисою професії незалежного аудитора є прийняття відповідальності перед суспільством. Тому контроль якості аудиторських послуг є не тільки обов'язком кожної аудиторської фірми та аудитора, а також неодмінною умовою подальшого функціонування суб'єкта аудиторської діяльності [6, с. 136].

Упродовж 2015 року (починаючи з червня місяця 2015 року) АПУ перевірено 56 суб'єктів аудиторської діяльності з 184 суб'єктів, включених до Плану зовнішніх перевірок системи контролю якості на 2015 рік, затвердженого рішенням АПУ від 27.11.2014 р. № 303/5 (зі змінами). За результатами проведення перевірок суб'єктів аудиторської діяльності АПУ відповідно до вимог Положення про зовнішні перевірки приймає щодо аудиторської фірми одне з таких рішень: "визнати такими, що пройшли перевірку системи контролю якості аудиторських послуг", "визнати такими, що не пройшли перевірку системи контролю якості аудиторських послуг", "визнати такими, що не пройшли повторну перевірку на предмет усунення недоліків системи контролю якості аудиторських послуг".

Дані про стягнення, застосовані АПУ упродовж 2015 року до суб'єктів аудиторської діяльності за результатами розгляду скарг, заяв, інформації, звернень, що надходили до АПУ від державних органів, фізичних та юридичних осіб наведено в таблиці 4.

Отже, за результатами розгляду скарг за неналежне виконання професійних обов'язків до аудиторів (аудиторських фірм) рішеннями АПУ застосовані стягнення, у вигляді: поперед-

ження (до шістнадцяти аудиторів), призупинення дії сертифікату аудитора до одного місяця включно (до двох аудиторів), призупинення дії сертифікату аудитора до трьох місяців включно (до десяти аудиторів), призупинення дії сертифікату аудитора до шести місяців включно (до чотирьох аудиторів), при-

зупинення дії сертифікату аудитора до одного року включно (до одного аудитора), анулювання сертифікату (до чотирьох аудиторів), виключення із Реєстру аудиторських фірм та аудиторів (до восьми суб'єктів аудиторської діяльності).

Система контролю якості аудиту в Україні знаходиться тільки на стадії розвитку. Щорічно багато аудиторських фірм, України проходять зовнішні перевірки контролю якості, але до сих пір є аудиторські фірми у яких він не проходив, або самі аудиторські фірми уникають таких перевірок. Низька якість аудиторських послуг зумовлена, зокрема, наступним: відсутність єдиної, загальноприйнятої, обґрунтованої економічно методики розрахунку цін за аудиторські послуги; відсутність типових форм документів з аудиту; відсутність методичних рекомендацій з питань комп'ютеризації аудиту; недостатній досвід контролю якості аудиторської діяльності порівняно з іншими європейськими країнами, негативний вплив дослівного перекладу закордонних стандартів та концепцій без врахування особливостей економічного розвитку нашої країни [3, с. 91].

Томчук О.В., Здирко Н.Г. виокремлюють низку окремих проблем та недоліків, якими супроводжується розвиток аудиту в Україні:

- відсутність чіткого та однозначного термінологічного апарату, який є базою для розуміння сутності аудиту, його місця, завдань та ролі в системі господарського контролю; доопрацювання Кодексу професійної етики аудитора, особливо в частині відповідальності аудиторських фірм та аудиторів;

- відсутність чіткої бази регламентування організації та розвитку внутрішнього аудиту будь-якого українського підприємства;

- суперечність положень МСА українським принципам обліку;

- недостатнє нормативне та методологічне забезпечення; відсутність внутрішніх розробок щодо організації та методики внутрішнього аудиту на підприємстві;

— неефективність діючої нормативно-правової бази в питанні аудиту; брак достатнього досвіду аудиторської діяльності; недостатня кількість кваліфікованих аудиторських кадрів; відсутність типових форм документів з аудиту в цілому, відсутність методичних рекомендацій з питань автоматизації внутрішнього аудиту;
 — недосконала система сертифікації;
 — недостатній контроль за якістю вітчизняного аудиту [5, с. 34].

ВИСНОВКИ

Наведений аналіз ринку аудиторських послуг наочно демонструє суттєве коливання кількості і вартості послуг у різних регіонах, яке залежить у більшості випадків від концентрації промислових підприємств, платоспроможності самих замовників аудиту та їхнього розуміння вартості та якості аудиторських послуг.

Сьогодні на ринку аудиторських послуг відбуваються об'єднувачі процеси, результатом яких стає укрупнення суб'єктів підприємництва для здійснення аудиторської діяльності. Можна стверджувати, що подальше зростання ринку аудиторських послуг розпочнеться з поліпшенням загальних економічних умов і, як наслідок, цього збільшенням кількості і вартості операцій.

Література:

1. Звіти Аудиторської палати України до Кабінету Міністрів України за 2011-2015. [Електронний ресурс]. — Режим доступу: <http://www.apu.com.ua/zvit-do-kmu>
2. Лепетан І.М., Білик О.В. Організація та управління витратами на сільськогосподарських підприємствах [Електронний ресурс]. — Режим доступу: http://www.rusnauka.com/5_PNW_2010/Economics/59102.doc.htm
3. Петренко Н.І. Сучасні проблеми розвитку аудиту в Україні [Електронний ресурс]/ Н.І. Петренко // Вісник Хмельницького національного університету. Економічні науки. — 2015. — № 3 (1). — С. 89—94.

4. Симоненко Д.С. Аналіз регіональних особливостей ринку аудиторських послуг в Україні / Д.С. Симоненко // Міжнародний науковий журнал. — 2016. — № 9. — С. 123—126.

5. Томчук О.В. Сучасний стан і тенденції розвитку аудиторської діяльності в Україні / О.В. Томчук, Н.Г. Здирко // Економіка. Фінанси. Менеджмент: актуальні питання науки і практики. — 2017. — № 4. — С. 32—42.

6. Фабіянська В.Ю. Система контролю якості аудиторських фірм України як основа їх сталого розвитку / В.Ю. Фабіянська // Економіка. Фінанси. Менеджмент: актуальні питання науки і практики. — 2017. — № 4. — С. 132—143.

References:

1. Audit Chamber of Ukraine (2016), "Report 2011—2015", available at: <http://www.apu.com.ua/zvit-do-kmu> (Accessed 24 April 2017).
2. Lepetan, I.M. and Bilyk, O.V. (2010), "Organization and management of agricultural enterprises", available at: http://www.rusnauka.com/5_PNW_2010/Economics/59102.doc.htm (Accessed 24 April 2017).
3. Petrenko, N. I. (2015), "Modern problems of audit in Ukraine", Herald of Khmelnytskyi national university, vol. 3, pp. 89—94.
4. Symonenko, D.S. (2016) "Analysis of regional features of audit services market in Ukraine", International scientific journal, vol. 9, pp. 123-126
5. Tomchuk, O.V. and Zdyrko, N.G. (2017), "Modern state and tendencies of development of auditing activities in Ukraine", Economy. finances. management: actual issues of science and practical activity, vol. 4, pp. 32—42.
6. Fabiyanska, V.U. (2017), "The quality control system of ukraine's audit firms as a basis for sustainable development", Economy. finances. management: actual issues of science and practical activity, vol. 4, pp. 132—143.

Стаття надійшла до редакції 04.05.2017 р.

ПЕРЕДПЛАТА

ВИДАННЯ МОЖНА ПЕРЕДПЛАТИТИ З БУДЬ-ЯКОГО МІСЯЦЯ!

— ЧЕРЕЗ РЕДАКЦІЮ (ТЕЛ. 458-10-73);

— ЧЕРЕЗ ДП "ПРЕСА"
 (У КАТАЛОЗІ ВИДАНЬ УКРАЇНИ);

— ЧЕРЕЗ ПЕРЕДПЛАТНІ АГЕНТСТВА: "САММІТ", "ІДЕЯ", "БЛІЦІНФОРМ", "KSS", "МЕРКУРІЙ", "ПРЕСЦЕНТР", "ВСЕУКРАЇНСЬКА ПЕРЕДПЛАТНА АГЕНЦІЯ", "ФЛОРА", "ПЕРІОДИКА", "КОБЗАР", "ДІАДА", "ДІЛОВА ПРЕСА", "ФАКТОР"