

СУЧАСНІ ПРОБЛЕМИ АУДИТОРСЬКИХ ПОСЛУГ В УКРАЇНІ

Жукова Т.А.,*старший викладач кафедри фінансів і підприємництва**Сумський державний університет, м. Суми**вул. Римського-Корсакова, 2, м. Суми, 40007, Україна**gtanya@buh.sumdu.edu.ua*ORCID <https://orcid.org/0000-0003-4546-0740>**Єрмоленко К.О.,***аудитор, компанія ТОВ «Грант Торнтон Легіс», м. Київ**вул. Терещенківська, 11 а, м. Київ, 01004**ermolenkoek18@gmail.com***Плікус І.Й.,***к.е.н., доц., доцент кафедри фінансів і підприємництва**Сумський державний університет, м. Суми**вул. Римського-Корсакова, 2, м. Суми, 40007, Україна**i.plikus@finance.sumdu.edu.ua*ORCID <http://orcid.org/0000-0002-0657-7260>

На сьогоднішній день аудиторська діяльність в Україні має ряд суперечностей та непорозумінь. Відсутність практичного досвіду аудиторів і необхідних ресурсів, а також тісний ринок призводять до того, що деякі аудиторські фірми не якісно виконують свою роботу. У статті розкриті недоліки аудиторської діяльності, низку факторів впливу на них, ситуація сьогодення та перспективи змін та розвитку в майбутньому, шляхи вирішення існуючих проблем. Проведений аналіз ринку аудиторських послуг в Україні показав позитивні тенденції. Сьогодні ми спостерігаємо, як він значно розширився й охопив усі сфери економічної діяльності. У статті наведено порівняльну характеристику аудиторського ринку за загальною кількістю суб'єктів аудиторської діяльності (САД) у 2014 – 2018 роках. Обґрунтовано, що аудиторський ринок потерпає від змін в країні. Зменшення кількості суб'єктів аудиторської діяльності пов'язано, насамперед, з посиленням вимог до аудиторів та змін в законодавстві, але це не вплинуло на обсяг наданих послуг. Відмічено проблеми монополізації ринку під «велику четвірку». Фактично аудит державних підприємств віддано у руки чотирьох компаній, які складають 0,4% від загальної кількості суб'єктів аудиторської діяльності в Україні. Підкреслено, аудиторські компанії мають недоліки та невирішені питання, до яких відносяться відсутність єдиної програми виконання перевірки, формування ціни аудиторських послуг, недостатня кількість методичних розробок з аудиторського контролю, вартість сертифікації аудиторів, відсутність методичних рекомендацій, щодо комп'ютеризації аудиту. Зазначено, що до основних напрямів розвитку аудиту в Україні відносять створення механізму застосування МСА, розробка методики аудиторської перевірки фінансової звітності підприємств, у галузевому розрізі, поглиблення співпраці українських професійних аудиторських організацій з міжнародними та європейськими професійними організаціями бухгалтерів, аудиторів, розробка механізму ціноутворення на аудиторські послуги, в; підвищення контролю якості надання аудиторських послуг.

Ключові слова: аудиторські послуги, вартість аудиторських послуг, суб'єкти аудиторської діяльності, ринок аудиторських послуг, сертифікація.

DOI: 10.21272/1817-9215.2020.1-09

ПОСТАНОВКА ПРОБЛЕМИ

Аудит став невід'ємною частиною функціонування сучасної ринкової економіки. В Україні він розвивається з 1991 року, після набуття державою незалежності, пройшов складний еволюційний шлях та має проблемні моменти у своєму функціонуванні, зокрема: представлення необ'єктивної інформації з боку адміністрації, залежність наслідків прийнятих інвестором рішень від якості інформації про фінансовий стан суб'єкта, необхідність певних знань для аналізу інформації, відсутність у користувача звітної інформації доступу до матеріалів, необхідних для оцінки її якості. Додаються ще й галузеві проблеми пов'язані з переходом підприємств на МСФЗ, що є ефективним інструментом підвищення прозорості та зрозумілості інформації наданої суб'єктом господарювання.

Незважаючи на те, що сучасний вектор розвитку країни прискорює впровадження міжнародних стандартів фінансової звітності, недостатність практичного досвіду стримує темпи розвитку професійного аудиту порівняно з європейськими країнами. Але не дивлячись на вагомість аудиту, на сьогоднішній день існує ще багато причин, які стримують процес ефективного його розвитку в Україні. І серед них важливо виділити проблему формування ціни на аудиторські послуги

АНАЛІЗ ОСТАННІХ ДОСЛІДЖЕНЬ І ПУБЛІКАЦІЙ

Тенденції розвитку аудиторських послуг в Україні та світі досліджували вітчизняні та зарубіжні фахівці, а саме: Дорош Н.І. [1] проаналізувала стан аудиторської діяльності в Україні та основні напрями аудиторських послуг, визначила чинники, які їх обумовлюють; Кашперська А.І. [2] розглянула основні проблемні питання сучасної аудиторської системи, проаналізувала сучасний стан та заходи, спрямовані на підвищення якості аудиту в Україні та виділила можливі напрями розвитку аудиту за умов застосування суб'єктами господарювання міжнародних стандартів фінансової звітності; Олійник Є.В. [3] дослідив особливостей становлення аудиту в Україні та систематизував найбільш вагомі проблеми розвитку вітчизняного аудиту з урахуванням євроінтеграційного розвитку економіки. Автором представлено чотири періоди розвитку національного аудиту: перший період – це «зародження аудиту» (1987–1989 рр.), другий - «становлення українського аудиту» (1989–1992 рр.), третій - «юридичне становлення» (1993–2001 рр.) та четвертий - «сучасний аудит» (2007–по теперішній час). Салямон-Міхеєва К. Д., Салямон В. П. [4] розглянули проблеми оцінки вартості аудиторських послуг в Україні, визначили фактори, що впливають на ціну аудиторських послуг та розглянули механізм ціноутворення на аудиторські послуги.

Відмітимо, що на сьогодні не вирішеними є проблеми аудиторської діяльності в контексті євроінтеграції України.

ПОСТАНОВКА ЗАВДАННЯ

Метою статті є визначення проблем та перспектив розвитку аудиторських послуг в умовах євроінтеграції України. Визначена мета формує завдання дослідження: аналіз основних тенденцій вітчизняного ринку аудиторських послуг, недоліки аудиторської діяльності, розвиток аудиту в майбутньому, шляхи вирішення існуючих проблем.

ВИКЛАД ОСНОВНОГО МАТЕРІАЛУ ДОСЛІДЖЕННЯ

Ринок аудиту стає все тіснішим. Замовники стають все вибагливішими. Піднімаються все частіше питання, щодо адекватності наданих позитивних аудиторських висновків і забезпечення належного регулювання аудиторської діяльності. Міжнародні масштабні компанії витісняють вітчизняні, яким все важче залишатись конкурентоспроможними в сучасному середовищі. Професійна думка, щодо достовірності фінансової звітності, аудиторів міжнародної компанії, яка має звучне «ім'я» в реаліях є більш вагомою за рахунок репутації, порівняно з компаніями вітчизняної площини, хоча послуги вони можуть надавати не менш якісно.

Порівняльна характеристика аудиторського ринку за загальною кількістю суб'єктів аудиторської діяльності (САД) у 2014 – 2018 роках наведено на рис. 1. На якій ми можемо спостерігати тенденцію стрімкого зменшення кількості САД за вказаний період.

Аудиторський ринок потерпає від змін в країні. Зменшення кількості суб'єктів аудиторської діяльності пов'язано з кризовим явищем представленого періоду, гіперінфляцією, посиленням вимог до аудиторів та змін в законодавстві, але це не вплинуло на обсяг наданих послуг показаний на рис.2. Антимонопольний комітет на запит Аудиторській Палати України відмічає проблеми монополізації ринку під

«велику четвірку». Фактично аудит державних підприємств віддано у руки чотирьох компаній, які складають 0,4% від загальної кількості суб'єктів аудиторської діяльності в Україні на 2018 рік.

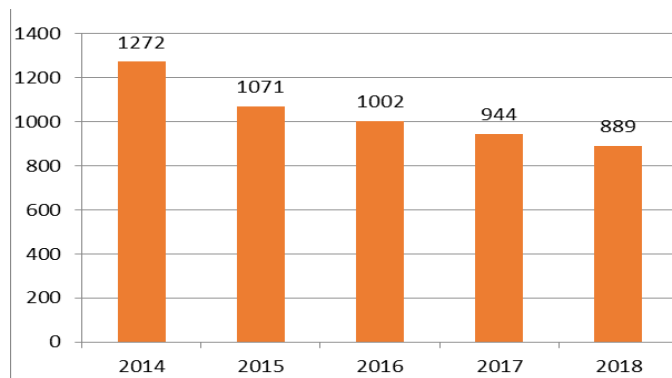


Рисунок 1 - Загальна кількість суб'єктів аудиторської діяльності (САД) в Україні за період 2014- 2018 рр.

Джерело: побудовано авторами виходячи з [5]

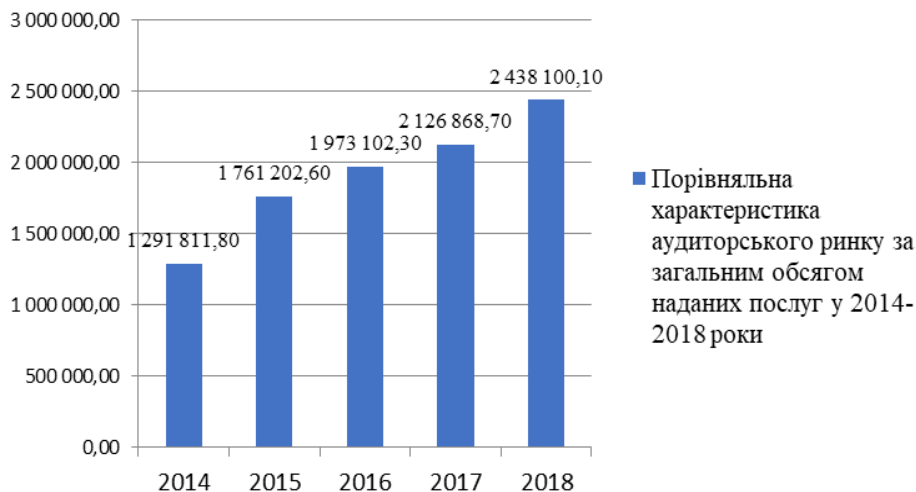


Рисунок 2 - Порівняльна характеристика аудиторського ринку за загальним обсягом наданих послуг у 2014-2018 роки (тис.грн)

Джерело: побудовано авторами використовуючи данні [5]

Проведений аналіз ринку аудиторських послуг в Україні показав позитивні тенденції він росте і розвивається. Аудиторські фірми вже давно не надають суто аудиторські, бухгалтерські та консультаційні послуги. Сьогодні ми спостерігаємо, як він значно розширився й захопив усі сфери економічної діяльності. Окрім того, що аудиторські компанії взяли на себе важливу роль – незалежної перевірки, вони вимушені підтримувати рівень надання послуг на високому рівні, розширювати перелік послуг, пропонуючи клієнту комплексне обслуговування, щоб бути конкурентоспроможними. За фактичним обсягом надання супутніх аудиторських послуг 5% - завдання з підготовки фінансової інформації, решта виконання узгоджених процедур, зображено на рис. 3.



Рисунок 3 - Фактичний обсяг наданих супутніх послуг в 2018 році
Джерело: побудовано авторами виходячи з даних [1]

Характеристику обсягу наданих інших професійних послуг, наданих суб'єктами аудиторської діяльності, за видами замовлень зображено на рис.4



Рисунок 4 - Обсяг наданих інших професійних послуг в 2018 році
Джерело: побудовано авторами виходячи з [5]

На діаграмі видно що переважно більшу частину займають послуги ведення бухгалтерського обліку, консультаційні послуги та послуги з питань оподаткування.

Незважаючи на значний час існування та вдосконалення, аудиторські компанії все ж таки **мають недоліки та невирішені питання**, які наведені нижче та потребують подальших досліджень.

Важливим моментом є те, що замовники не досить гарно розуміють об'єм роботи, який виконує аудитор, як наслідок – не знають що потрібно вимагати від аудитора, а що ні. У кінцевому результаті таких непорозумінь неякісна перевірка та конфліктні ситуації.

Одним з недопрацьованих моментів є **відсутність єдиної програми виконання перевірки** – точної інструкції, якої повинні дотримуватись аудитори. На даний момент неможливо створити універсальну робочу програму перевірки підприємств, навіть однієї галузі. Зазвичай у аудиторської компанії є власний розроблений шаблон

який редагують конкретно під кожне підприємство, адже не існує повністю схожих підприємств.

Формування ціни за аудит відбувається в площині договірних відносин. Логічним буде те, що ціна за обов'язковий аудит та ініціативний будуть різнитися, також спостерігається суттєва різниця, між ціною за аудиторські послуги які надає вітчизняна компанія і фірми які мають «статус», наприклад «велика четвірка». Загалом, можна говорити про те, що на ринку аудиту ціна характеризує якість процесу виконання та й результату цілому, але це судження не є остаточно об'єктивним, адже важливо враховувати трудомісткість процесу, що найчастіше зустрічається в методологія ціноутворення на аудиторські послуги. Так як аудитор – це суб'єкт ринкових відносин, який зацікавлений в розширенні бізнесу, залученню нових клієнтів, збільшення прибутковості, може використовувати для цього механізм ціноутворення, який не регулюється зі сторони, в свою чергу може бути причиною демінування цін.

Однією з проблем є **недостатня кількість методичних розробок з аудиторського контролю**, які б регулювали діяльність аудиторів України. Недостатність прийомів, методів тягне за собою неточність аудиторського висновку на міжнародному рівні. Серйозну стурбованість також викликає якість роботи більшості українських аудиторських фірм. Це питання піднімається не лише користувачами аудиторських послуг і державними органами, але й самими аудиторами, які зацікавлені в стабільному розвитку ринку аудиторських послуг, підвищенні престижу аудиторської професії. Не кваліфікованість аудиторів дуже серйозна проблема, яка вимагає швидкого вирішування шляхом підвищення контролю при отриманні сертифікатів аудиторів та збільшення державного контролю при проведенні аудиторської діяльності. Підвищувати податковий тиск не є доцільним, оскільки аудитори сплачують немалу суму при отриманні сертифіката і їх податкове навантаження є досить серйозним.

Безумовно до проведення аудиту фінансової звітності або консолідованої фінансової звітності певної групи суб'єктів господарювання державного сектора економіки або підприємств, що становлять суспільний інтерес мають бути залучені аудиторські фірми, що відповідають певним критеріям, але однозначно ці критерії мають бути розширені для усунення обмеження конкуренції на аудиторському ринку України. Але на даний момент вимоги такі, що під час надання послуг з обов'язкового аудиту фінансової звітності підприємств, що становлять суспільний інтерес, за основним місцем роботи має працювати не менше як 5 аудиторів із загальною чисельністю штатних кваліфікованих працівників, яких залучають до виконання завдань, не менше ніж 10 осіб, з яких щонайменше 2 особи повинні підтвердити кваліфікацію відповідно до Закону України «Про аудит фінансової звітності та аудиторську діяльність» або мати чинні сертифікати (дипломи) професійних організацій, що підтверджують високий рівень знань із МСФЗ. Звернемо увагу таку проблему, як **вартість сертифікації** показаної в таблиці 1. Відповідно до Рішення АПУ «Про встановлення плати за проведення сертифікації та включення до Реєстру аудиторських фірм та аудиторів», яке залишається чинним на сьогоднішній день, за кожний етап кваліфікаційного іспиту для осіб, які звернулись із заявами про допущення їх до кваліфікаційного іспиту з метою отримання сертифіката аудитора, встановлюється плата за проведення сертифікації у розмірі 3000,00 грн у т. ч. ПДВ. Тобто якщо порівняти вартість сертифіката з мінімальною заробітною платою за 2018 рік, яка становила 3723,00 грн. не враховуючи необхідної повної вищої економічної або юридичної освіти, 3-х років досвіду на посадах ревізора, бухгалтера, юриста, фінансиста, економіста, асистента (помічника) аудитора. Наслідком цього гострого питання – низько кваліфіковані кадри, що тягне за собою повільне та слабе освоєння ринку. Тож підвищення якості є надзвичайно важливим питанням в аудиторській практиці, очевидно, що їх якість прямо залежить від підготовки кадрів і підвищення їх кваліфікації.

Таблиця 1 - Вартість сертифікації [1]

Програма навчання МСФЗ в Україні	Вартість навчання за 1 дисципліну, \$	Вартість іспиту за 1 дисципліну, \$
ACCA(prof.) – engl.	600-1000	8-120
ACCA(DipER) – рос.	800-1400	300
IFA(prof.) – engl	400-700	70-120
IFA(проф.) – рос/укр.	400-700	60-100
ITFA(DipIFR) – рос/укр.	600-800	150
SAR(проф.) – рос.	200-300	100
SIPA(проф.) – рос.	300-500	100

За даними Аудиторської Палати України за 2018 результати зовнішніх перевірок системи контролю якості аудиторських послуг, прийнятих за результатами проведених зовнішніх перевірок представлено на рис.5.

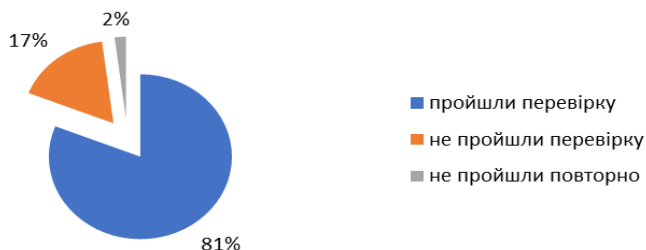


Рисунок 5 - Результат перевірок аудиторських компаній за 2018 рік [5]

Відсутність методичних рекомендацій, щодо комп'ютеризації аудиту. Необхідні програми, які робили б технічну роботу і розвантажувала аудитора. Вони є, але потребують вдосконалення. Максимізувавши автоматизацію трудомісткої роботи підвищиться ефективність діяльності. Негативним моментом є висока вартість комп'ютерних програм, і важливим є необхідність постійного оновлення, в додаток низька комп'ютерна грамотність користувачів.

Питання якості має перший ступінь важливості для замовника аудиторських послуг. У даний час контроль аудиторських послуг в Україні не дає потрібних результатів. Взавши до уваги вектор євроінтеграції, відкриті європейські кордони підвищення якості надання послуг аудиторів прямо пов'язані з міжнародним визнанням та новим перспективами.

Підбивши підсумки викладеного вище матеріалу можна сформувані основні напрямки розвитку аудиту в Україні: створення механізму застосування МСА з повними поясненнями та коментарями, щоб не виникало навіть дрібних спірних питань; внесення необхідних змін та доповнень до законодавства, які б унормували взаємовідносини аудитора та замовника; розробка методики аудиторської перевірки фінансової звітності підприємств, у галузевому розрізі (банківська, торгівельна, страхова, хімічна, металургійна, харчова, легка та ін. промисловості) використовуючи узагальнений досвід міжнародних і вітчизняних аудиторських фірм; поглиблення співпраці професійних аудиторських організацій з міжнародними та європейськими професійними організаціями бухгалтерів, аудиторів; розробка механізму ціноутворення на аудиторські послуги, виходячи з практичного досвіду та вивчення міжнародного досвіду цього питання; підвищення контролю якості надання аудиторських послуг.

ВИСНОВКИ

Аудит в Україні росте й розвивається, не так швидко, як би нам цього хотілося б, але впевнено крокує вперед. Науковці запевняють, що аудиторі будуть потрібні, але стверджують, що професія децю зміниться. Сьогодні це не викликає шоку і не дивує.

У нашому середовищі питання трансформації професії звучать все частіше й частіше, адже науково-технічний прогрес нарощує темпи. Зараз є програми які полегшують працю аудиторів, вони автоматизували обчислення, вибірки, аналітику, пошук помилок, виявлення трендів. Професія буде крокувати за вектором вузьких спеціалістів та діджиталізації. Поки будуть необхідні бухгалтери, будуть потрібні і аудитори. Ведення звітності має бути контрольованим. Також професійні судження та інтуїція аудиторів необхідні акціонерам для передбачення спекулятивної гри на ринку цінних паперів. Ні одна програма не може цього забезпечити, адже програма це лиш система для обробки інформації з чіткими обмеженнями.

SUMMARY

Today, audit activity in Ukraine has a number of contradictions and misunderstandings. Lack of practical experience of auditors and the necessary resources, as well as a tight market lead to the fact that some audit firms do not perform their work well. The article reveals the shortcomings of audit activity, a number of factors influencing them, the situation and prospects for changes and development in the future, and the ways to solve existing problems. The analysis of the audit services market in Ukraine showed positive trends. Today we observe how it has expanded significantly and encompassed all areas of economic activity. The article provides a comparative description of the audit market by the total number of audit activity subjects (SAD) in 2014 - 2018. The audit market is proved to be suffering from changes in the country. The decrease in the number of audit activity subjects is associated primarily with tightening the requirements for auditors and changes in legislation, but this did not affect the volume of services provided. The problems of the market monopolization under the "Big Four" are noted. In fact, the audit of state-owned enterprises was handed over to four companies, which make up 0.4% of the total number of audit entities in Ukraine. It is emphasized that audit companies have shortcomings and unresolved issues, which include the lack of a unified audit program, the pricing of audit services, the insufficient number of methodological developments for audit control, the cost of certification of auditors, and the lack of guidelines for computerizing the audit. It is noted that the main areas of audit development in Ukraine include creating the mechanism for applying ISAs, developing the methodology for auditing financial statements of enterprises by industry, deepening cooperation between Ukrainian professional audit organizations with international and European professional organizations of accountants, auditors, developing a pricing mechanism for audit services, and improving the quality control of providing the audit services.

Keywords: *audit services, cost of audit services, audit activity subjects, audit services market, certification.*

СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

1. Дорош Н.І. Розвиток аудиторської діяльності в Україні в умовах євроінтеграційних процесів. *Вісник Київського національного університету ім. Тараса Шевченка*. 2015. № 10(175). 17-23
2. Кашперська А.І. Сучасний стан та перспективи розвитку аудиторської діяльності в Україні. *Мукачівський державний університет*. 2018. Вип. 19. 1272-1281. <https://doi.org/10.32782/2524-0072/2018-19-190>
3. Олійник Є.В. Аудит в Україні: становлення, проблеми та перспективи розвитку. *Науковий вісник Ужгородського університету*. 2018. Вип. 1 (51). 430- 435. 1281. URL: [https://doi.org/10.24144/2409-6857.2018.1\(51\).430-435](https://doi.org/10.24144/2409-6857.2018.1(51).430-435)
4. Сялямон-Міхєєва К. Д., Сялямон В. П. Ціна і цінність аудиторських послуг. *Економіка та держава*. 2017. № 6. 31-33.
5. Сайт Аудиторської Палати України. URL: <https://www.apu.com.ua/>.