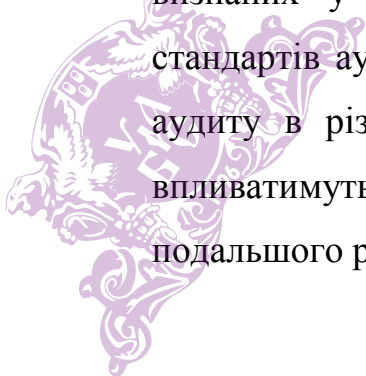


Надруковано: Становлення економіки України у після кризовий період: ризики та проблеми розвитку [Текст] : монографія / [Ю. Б. Слободяник та інші.] ; під ред. д.е.н., професора О. О. Непочатенко. – Частина 2. – Умань : Видавець «Сочинський», 2012. – 416 с. – ISBN 978-966-2643-21-3. – [С. 186–191].

Розділ 5.21. Актуальні питання розвитку аудиту як професійної діяльності

Вступ. Реформування економіки України, формування нових видів економічних відносин між суб'єктами господарювання, процеси інтеграції у світовий економічний простір обумовили становлення вітчизняного аудиту. Аудиторська діяльність в Україні хоча і має нетривалу історію, але набула в цілому позитивної репутації в суспільстві. На сучасному етапі ринок аудиторських послуг практично сформований, проте основним фактором, який стримує його розвиток, є недостатня довіра до вітчизняних аудиторів та аудиторських фірм, що не дозволяє їм розвиватись повною мірою. Відповідальність перед суспільством є основною характерною рисою професії аудитора. Саме на підвищення рівня якості аудиторських послуг, а, отже, і довіри у суспільстві, мають бути спрямовані реформи в сфері аудиту як професійної діяльності.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Сучасні проблеми становлення і розвитку аудиторської діяльності в Україні знайшли відображення у працях таких вітчизняних науковців і практиків, як Білуха М., Бутинець Ф., Давідов Г., Дорош Н., Завгородній В., Касич А., Петрик О., Редько О., Шевчук В. та ін. Більшість робіт присвячена питанням законодавчо-нормативного та організаційно-методичного забезпечення аудиторської діяльності, дотримання визнаних у всьому світі принципів аудиту, впровадженню міжнародних стандартів аудиту і професійної етики, удосконаленню організації і методики аудиту в різних сферах тощо. Проте останні зміни законодавства значно впливатимуть на кон'юнктуру ринку аудиторських послуг, перспективи його подальшого розвитку, а, отже, вимагають ґрунтовного дослідження.



Метою дослідження є аналіз сучасних проблем та визначення перспектив подальшого розвитку аудиту як професійної діяльності в Україні.

Виклад основного матеріалу. Фахівці в галузі аудиторської діяльності констатують, що ринок аудиторських послуг в Україні сформований, відбувається його стабілізація. Про це свідчать і дані аналізу ринку аудиторських послуг за останні п'ять років, що наведені у таблиці 1.

Таблиця 1 – Аналіз ринку аудиторських послуг за 2006-2010 роки [1]

№	Показник	Роки				
		2006	2007	2008	2009	2010
1	Кількість звітів, наданих АПУ	2 111	2 283	2 307	2 272	2 048
2	Кількість замовлень, од.	77 847	84 716	73 147	60 229	56 471
3	Фактичний обсяг наданих послуг, млн. грн.	630,8	866,5	1 116,7	1 280,2	1 213,1
4	Середня вартість одного замовлення, тис. грн.	8,1	10,2	15,3	21,3	21,5
5	Середній дохід на одного суб'єкта, тис. грн.	298,8	379,6	484,0	563,4	592,3

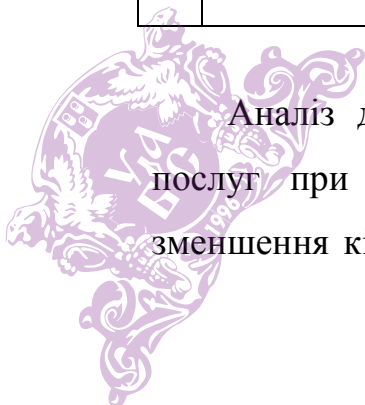
Так, за даними Аудиторської палати України (далі – АПУ), станом на 1 жовтня 2011 р. чинний сертифікат аудитора України мають 3 087 особи, в тому числі 141 особа – сертифікат аудитора банків, до Реєстру включено 1 348 аудиторських фірм та 578 аудиторів-підприємців [1]. При незначних змінах у кількості сертифікованих аудиторів за роками спостерігається значне зростання фактичного обсягу наданих послуг – на 92,3 % у 2010 році в порівнянні з 2006 роком. Середній дохід за аналогічний період зріс майже вдвічі – на 98 %. Проте економічна криза та законодавчі зміни вплинули на кількість замовлень, що до 2008 року зростала, а вже до 2010 року почала зменшуватись значними темпами. Так, у 2010 році аудиторами було виконано на 27,5 % менше замовлень ніж у 2006 році.

На нашу думку, важливою для аналізу стану ринку аудиторських послуг є інформація щодо динаміки структури наданих послуг та кількості працівників (таблиця 2). Відповідно до затвердженого АПУ переліку послуг аудитори та аудиторські фірми можуть надавати, крім безпосередньо аудиту, цілу низку послуг, що не суперечать нормам закону і стандартам професійної діяльності [2].

Таблиця 2 – Показники діяльності аудиторських фірм та аудиторів за 2008-2010 роки [1]

№	Показник	Роки		
		2008	2009	2010
1	Обсяг наданих послуг, кількість замовлень, в т.ч.:	73 147	60 229	56 471
	- завдання з надання впевненості, в т.ч.:	25 548	22 122	16 559
	• обов'язковий аудит фінансової звітності	17 451	15 954	10 458
	• ініціативний аудит фінансової звітності	4 848	3 678	3 918
	- супутні послуги	5 620	5 127	5 321
	- інші професійні послуги	41 760	32 575	33 965
2	- організаційно-методичне забезпечення аудиту	219	405	626
	Облікова кількість працівників на початок року, в т.ч.:	8 190	8 512	7 696
	- облікова кількість працівників, які працюють за основним місцем роботи,	6 899	6 903	6 346
	• з них сертифіковані аудитори	2 419	2 191	2 224
	- кількість працівників, які працюють за сумісництвом,	1 291	1 609	1 350
• з них сертифіковані аудитори	647	1 031	819	

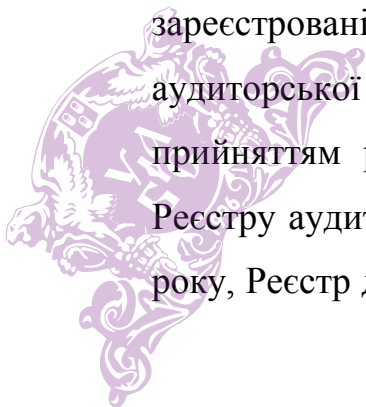
Аналіз даних таблиці 2 доводить, що на скорочення обсягів наданих послуг при незначних змінах чисельності працівників вплинуло значне зменшення кількості виконаних завдань з надання впевненості – на 64,8 % за



останні три роки, в тому числі за рахунок скорочення обов'язкового аудиту фінансової звітності на 59,9 %.

Проаналізуємо умови здійснення аудиторської діяльності, що змінюються з 01 січня 2012 року і, на нашу думку, значно впливатимуть на кон'юнктуру ринку аудиторських послуг. Так, АПУ своїм рішенням затвердила для обов'язкового застосування при виконанні завдань з 1 травня 2011 року в якості національних стандартів аудиту Міжнародні стандарти контролю якості, аудиту, огляду, іншого надання впевненості та супутніх послуг видання 2010 року [3]. Застосування цих стандартів потребує від аудиторів не лише детального аналізу змін, що торкнулися концептуальних основ, в першу чергу, застосування принципу професійного скептицизму, але й зміни підходів до формування власних аудиторських звітів. Вважаємо значним недоліком те, що стандарти не є загальнодоступними в повному сенсі – їх оприлюднення в електронному вигляді на сайті АПУ не передбачене. Проте видання стандартів здійснено обмеженим тиражем та й коштує недешево, що не дозволяє зробити їх доступними для широкого кола користувачів, розповсюдити не лише серед практикуючих аудиторів, а й серед вищих навчальних закладів, що готують фахівців з обліку і аудиту, та суб'єктів господарювання, для яких ці стандарти відповідно до ст. 6 Закону України «Про аудиторську діяльність» є обов'язковими [4].

Відповідно до статті 11 Закону України «Про аудиторську діяльність» АПУ визначає і забезпечує порядок ведення Реєстру аудиторських фірм та аудиторів – бази даних, що містить інформацію про аудиторські фірми та аудиторів, які займаються аудиторською діяльністю індивідуально як фізичні особи – підприємці [4]. При цьому аудиторські фірми та аудитори, які зареєстровані як фізичні особи – підприємці, мають право на здійснення аудиторської діяльності лише після включення їх до Реєстру. У зв'язку з прийняттям рішення АПУ від 26.05.2011 № 231/9 «Про Порядок ведення Реєстру аудиторських фірм та аудиторів», що набирає чинності з 1 січня 2012 року, Реєстр додатково міститиме Перелік аудиторських фірм, які відповідають

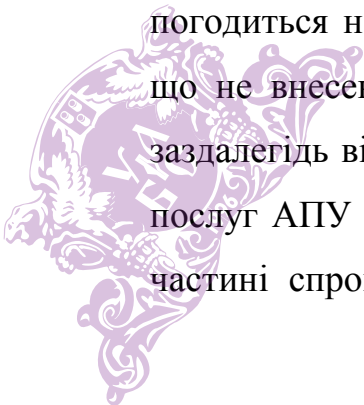


критеріям для проведення обов'язкового аудиту [5]. Такими критеріями є наступні характеристики аудиторських фірм:

- 1) за трудовим договором за основним місцем роботи у фірмі має працювати не менше трьох аудиторів;
- 2) наявність рішення АПУ про визнання аудиторської фірми такою, що пройшла перевірку системи контролю якості аудиторських послуг;
- 3) наявність договору страхування професійної відповідальності перед третіми особами – замовниками аудиту;
- 4) фірма є публічною для суспільства через розкриття на власному веб-сайті в мережі Інтернет певної інформації, зокрема переліку суб'єктів, у яких аудиторська фірма провела обов'язковий аудит протягом попереднього календарного року (крім першого включення до Переліку) [5].

Зазначимо, що введення Переліку у Реєстрі викликало неабияке занепокоєння практикуючих аудиторів. Всеукраїнська професійна громадська організація «Спілка аудиторів України» навіть подала позов до Окружного Адміністративного суду м. Києва про визнання протиправним і скасування рішення Аудиторської палати України від 26.05.2011 № 231/9 «Про Порядок ведення Реєстру аудиторських фірм та аудиторів». Проте у задоволенні зазначеного позову судом було відмовлено.

Занепокоєння викликали вимоги щодо кількості працюючих аудиторів (не менше трьох), необхідність проходження перевірки системи контролю якості аудиторських послуг та потреба укладання договору страхування професійної відповідальності. Ці вимоги автоматично виключають можливість надання послуг з обов'язкового аудиту фізичними особами підприємцями. І хоча теоретично існує можливість того, що замовник обов'язкового аудиту погодиться на отримання такої послуги від аудитора або аудиторської фірми, що не внесені до зазначеного Переліку, але доля таких аудиторських звітів заздалегідь відома. До плану перевірок системи контролю якості аудиторських послуг АПУ включає лише аудиторські фірми. До того ж вимоги зміненого в частині спрощеної системи оподаткування, обліку та звітності Податкового



кодексу України виключають можливість надання аудиторських послуг платниками єдиного податку [6]. Та і умови страхування професійної відповідальності передбачають значні суми страхового відшкодування, а, отже, і страхових платежів, що не всі приватні підприємці зможуть собі дозволити.

Безумовно, ці вимоги є незручними для окремих аудиторів, що працювали як приватні підприємці. Проте їх виконання має призвести до укрупнення суб'єктів аудиторської діяльності, що, в свою чергу, спрямоване на підвищення якості аудиту. Адже аудитори сьогодні самокритично відмічають значні проблеми з якістю аудиторських послуг, що ними надаються.

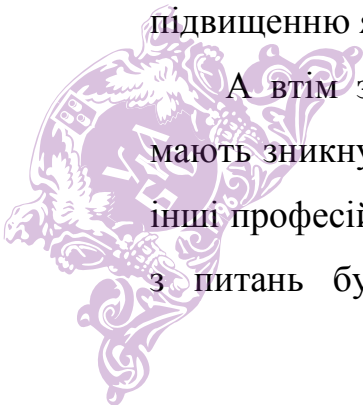
За структурою аудиторських висновків за підсумками 2010 року спостерігається наступна ситуація:

- при обов'язковому аудиті безумовно-позитивні висновки – 33,7 %, умовно-позитивні висновки – 65,3 %, негативні висновки – 0,69 %, відмова від висловлення думки – 0,31 %;

- при ініціативному аудиті безумовно-позитивні висновки – 37,3 %, умовно-позитивні висновки – 58,7 %, негативні висновки – 3,3 %, відмова від висловлення думки – 0,7 % [1].

Схожа ситуація спостерігалася і в попередніх роках. Зауважимо, що значна частка належить безумовно-позитивним висновкам, а при ініціативному аудиті негативних висновків значно більше, ніж при обов'язковому. Це лише підтверджує розповсюджену точку зору на те, що при проходженні обов'язкового аудиту, як це не прикро, замовник дуже часто сплачує за вид висновку. Нова редакція міжнародних стандартів аудиту передбачає більш жорсткі умови надання безумовно-позитивного аудиторського звіту, що в поєднанні з посиленням відповідальності аудиторів також має сприяти підвищенню якості аудиторських послуг.

А втім згадані нами зміни не означають, що аудитори – фізичні особи мають зникнути з ринку аудиторських послуг, адже наявний значний попит на інші професійні послуги, що можуть ними надаватися, наприклад, консультації з питань бухгалтерського обліку та фінансової звітності, представлення

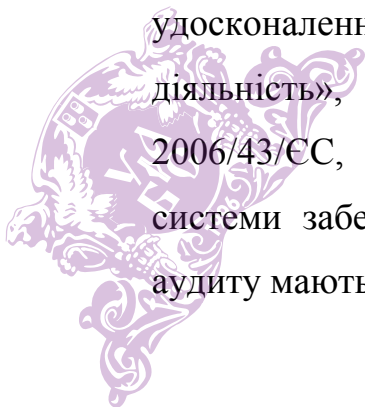


інтересів замовника з питань обліку, аудиту, оподаткування в державних органах або в суді тощо. Крім того, надання аудиторських послуг з питань оподаткування набуває особливої актуальності з огляду на укладену між Аудиторською палатою України і Державною податковою службою України Генеральну угоду про співробітництво та взаємодію, що розширює перелік послуг, яких потребуватимуть суб'єкти господарювання [7].

Варто відмітити можливість розширення ринку аудиторських послуг у зв'язку зі змінами, внесеними до Закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні», що набувають чинності з 01 січня 2012 року [8]. Відповідно до цих змін запроваджується обов'язкове застосування міжнародних стандартів фінансової звітності публічними акціонерними товариствами, банками, страховиками, а також підприємствами, які провадять господарську діяльність за видами, перелік яких визначається Кабінетом Міністрів України. Інші підприємства зможуть самостійно визначати доцільність застосування МСФЗ. Отже, з'являється потреба допомоги суб'єктам господарювання при трансформації обліку і звітності за МСФЗ.

Не можна не відмітити, що значну проблему для розвитку аудиту як професійної діяльності становить підготовка кадрів. Наразі відбувається реформа системи вищої освіти. Надто важливо саме зараз переглянути освітньо-кваліфікаційні характеристики та освітньо-професійні програми підготовки фахівців з обліку і аудиту. Адже чинні освітні стандарти не повною мірою враховують вимоги, що висувуються до аудиту як виду діяльності. Отже, необхідно збільшити кількість годин (кредитів) на вивчення теорії, методики і організації аудиту з урахуванням чинних міжнародних стандартів.

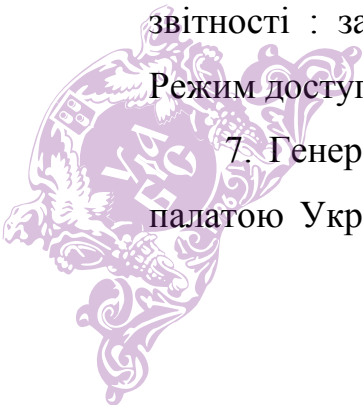
Безумовно, названий нами перелік проблем не є вичерпним. Потребує удосконалення, з огляду на вимоги часу, і Закон України «Про аудиторську діяльність», зокрема в частині необхідності урахування вимог Директиви 2006/43/ЄС, чіткого визначення професійної відповідальності аудиторів, системи забезпечення якості тощо. Наразі зміни основного закону в сфері аудиту мають стати темою окремого дослідження.



Висновки. Таким чином, зміни правового поля аудиторської діяльності, що відбудуться найближчим часом, вимагають від практикуючих аудиторів перегляду підходів до організації власної підприємницької діяльності. Втім своєчасне реагування на виклики часу дозволить покращити якість наданих послуг, завоювати довіру замовників і користувачів аудиторських звітів, підвищити власну конкурентоспроможність, а, отже, піднести статус професії аудитора в українському суспільстві.

Список використаних джерел

1. <http://apu.com.ua/content.php?lang=ukr&c=page.php&id=17&lang=ukr>.
2. Про затвердження переліку послуг, які можуть надавати аудитори (аудиторські фірми) : рішення Аудиторської палати України від 27 вересня 2007 року № 182/5 [Електронний ресурс] / Режим доступу : <http://apu.com.ua/content.php?lang=ukr&c=page.php&id=2>.
3. Про застосування стандартів аудиту : рішення Аудиторської палати України від 31.03.2011 № 229/7 [Електронний ресурс] / Режим доступу : <http://apu.com.ua/content.php?lang=ukr&c=page.php&id=2>.
4. Про аудиторську діяльність : закон України від 22.04.1993 № 3125-XII [Електронний ресурс] / Режим доступу : <http://zakon.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=3125-12>.
5. Порядок ведення Реєстру аудиторських фірм та аудиторів : рішення Аудиторської палати України від 26.05.2011 № 231/9 зі змінами від 03.11.2011 № 240/11 [Електронний ресурс] / Режим доступу : <http://apu.com.ua/content.php?lang=ukr&c=page.php&id=15>.
6. Про внесення змін до Податкового кодексу України та деяких інших законодавчих актів України щодо спрощеної системи оподаткування, обліку та звітності : закон України від 04.11.2011 № 4014-VI [Електронний ресурс] / Режим доступу : <http://zakon.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=4014-17>.
7. Генеральна угода про співробітництво та взаємодію між Аудиторської палатою України та Державною податковою службою України [Електронний



ресурс] / Режим доступу :
<http://apu.com.ua/content.php?lang=ukr&c=shownews.php&news=351>.

8. Про внесення змін до Закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» : закон України від 12.05.2011 № 3332-VI [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon.rada.gov.ua>.

State Higher Educational Institution
“UKRAINIAN ACADEMY OF BANKING
OF THE NATIONAL BANK OF UKRAINE”

Державний вищий навчальний заклад
“УКРАЇНСЬКА АКАДЕМІЯ БАНКІВСЬКОЇ СПРАВИ
НАЦІОНАЛЬНОГО БАНКУ УКРАЇНИ”

