

DOI: [10.32702/2307-2105-2020.12.94](https://doi.org/10.32702/2307-2105-2020.12.94)

УДК 657.6 (477)

*Г. П. Бессонова,
доцент кафедри обліку і аудиту,
ДВНЗ «Приазовський державний технічний університет»
ORCID ID: 0000-0002-5206-719X*

ПРОБЛЕМИ РОЗВИТКУ АУДИТУ І АУДИТОРСЬКИХ ПОСЛУГ В УКРАЇНІ

*G. Bessonova
Associate Professor of the Department of Accounting and Audit,
Pryazovskyi State Technical University SHEI, Mariupol city*

PROBLEMS OF DEVELOPMENT OF AUDIT AND AUDIT SERVICES IN UKRAINE

Стаття присвячена актуальним питанням перспектив розвитку аудиторської діяльності в Україні. Досліджено сучасний стан і заходи, напрямки та підвищення якості аудиту та аудиторських послуг в Україні, виділені можливі напрямки розвитку аудиту в Україні. Зміни законодавства в сфері бухгалтерського обліку, затвердження міжнародних стандартів аудиту (МСА) зумовили розширення видів аудиторських послуг, які надаються суб'єктам аудиторської діяльності. Зростає попит на супутні і неаудиторські послуги. Бізнес-це протиборство між комерційною вигодою і виконанням закону. Щоб зорієнтуватися в цьому протистоянні треба точно знати стан власних справ, що неможливий без кваліфікованого аудиту. Аудит сприяє здійсненню всіх господарських операцій відповідно до вимог законодавства та забезпечує раціональне використання ресурсів, знижує ризик господарської діяльності.

Кожне підприємство підлягає перевірці з боку податкових органів з метою контролю за виконанням податкового законодавства, перевірки якості постановки і ведення бухгалтерського обліку. Не очікуючи перевірки контролюючих органів підприємець може організувати аудит своєї фінансово-господарської діяльності із залученням незалежної аудиторської фірми, метою якої є:

- визначення відповідності ведення бухгалтерського обліку нормам чинного законодавства;*
- профілактика податкових правопорушень;*
- аналіз розвитку підприємства;*
- аналіз суттєвих показників роботи підприємства.*

The article is devoted to the topical issues of prospects for the development of auditing in Ukraine. The current state and activities aimed at improving the quality of audit and audit services in Ukraine have been studied, possible directions for the development of audit in Ukraine have been identified. Changes in the legislation in the field of accounting, the approval of International Standards on Auditing (ISA) led to the expansion of the types of audit services that are provided to the subjects of audit activity. The demand for related and non-audit services is growing. Business is a battle between commercial gain and law enforcement. To get an orientation in this opposition,

you need to know exactly the state of your own affairs, which is impossible without a qualified audit. Audit facilitates the implementation of all business operations in accordance with the requirements of the legislation and ensures the rational use of resources, reduces the risk of business activities.

Each enterprise is subject to inspection by the tax authorities in order to control the implementation of tax legislation, to check the quality of setting and maintaining accounting records. Without waiting for the inspection of the regulatory authorities, an entrepreneur can organize an audit of his financial and economic activities with the involvement of an independent audit firm, the purpose of which is:

- determination of the compliance of accounting with the norms of the current legislation;*
- prevention of tax offenses;*
- analysis of the development of the enterprise;*
- analysis of essential indicators of the enterprise.*

In Ukraine, there are also professional associations of auditors that protect the rights of auditors, promote their professional knowledge and develop recommendations for improving auditing. These include: the Union of Auditors of Ukraine (ACU), the Ukrainian Association of Accountants and Auditors, the Federation of Accountants and Auditors of Ukraine (FBAU) and others. For example, the main task of FBAU is to defend the interests of representatives of the accounting and auditing professions. However, none of the above organizations has legislative rights to regulate any aspect of auditing. In order to perform auditing to develop successfully in Ukraine, it is first necessary to solve a number of problems related to the professional activities of auditors and audit firms.

Ключові слова: бухгалтерський облік; аудит; аудиторська діяльність; супутні послуги; податки; законодавство; міжнародні стандарти аудиту (МСА).

Keywords: accounting; auditing; auditing; related services; taxes; legislation; international auditing standards (ISA).

Постановка проблеми. Аудиторські послуги в Україні розвиваються швидкими темпами, проте ще є проблеми в їх виконанні. Ухвалення Міжнародних стандартів аудиту (МСА) дозволяє більш якісно надавати професійні послуги. Сьогодні аудит в Україні в основному виконує послуги з підтвердження ступеня обґрунтованості інформації даних бухгалтерського обліку та фінансової звітності підприємств. Останнім часом зросли супутні і неаудиторські послуги. У відповідності з міжнародними нормами до супутніх аудиту робіт відносяться:

- підготовка оглядів, пов'язаних з нефінансовою інформацією (про ефективність функціонування внутрішнього аудиту, комп'ютерного програмного забезпечення обліку);
- аналіз бухгалтерської (фінансової) звітності;
- виконання узгоджених процедур по окремих рахунках бухгалтерського обліку, балансу або по бухгалтерській звітності в цілому;
- підготовка бухгалтерської звітності, а також іншої фінансової та нефінансової інформації.

Супутні аудиту роботи здійснюються за договорами, в яких чітко вказується, що ці роботи не є аудитом чи перевіркою. Ці роботи є різними послугами - консультація аудиторської фірми, про виконання яких домовилися клієнт і аудитор, вони не вимагають аудиторських висновків про достовірність бухгалтерської звітності та іншої обліково-фінансової інформації.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Дослідженням розвитку та проблем аудиту й аудиторських послуг в Україні займаються вітчизняні науковці: М.Т. Білуха, А.М. Білоусов, В.Г. Гетьман, С.Ф. Голов, М.Я. Дем'яненко, Н.І. Дорош, В.П. Завгородній, М.В. Крапивко, А.Н. Кузминський, В.С. Рудницький, Б.Ф. Усач, О. Шевчук, Н. Здирко, Л.В. Гуцаленко та інші вчені.

Разом з тим, незважаючи на велику досліджувану роботу з розвитку та проблем аудиту та аудиторських послуг в Україні, яку внесли вказані вчені, зазначимо, що питання проблем розвитку аудиту в Україні потребують більш глибокого прикладного опрацювання.

Постановка завдання. Проаналізувати стан розвитку аудиту та аудиторських послуг в сучасних умовах в Україні. Визначити необхідні заходи і шляхи їх вирішення, а також виявлення можливих напрямків перспективного розвитку аудиту в Україні з урахуванням використання суб'єктами господарювання МСФЗ.

Виклад основного матеріалу. Основним нормативно-правовим актом, що регулює аудиторську діяльність в Україні, є Закон України «Про аудиторську діяльність» № 3125-ХІІ, прийнятий 22 квітня 1993 р.

Згідно з цим законом, аудит – це перевірка даних бухгалтерського обліку і показників фінансової звітності суб'єкта господарювання з метою висловлення незалежної думки аудитора про її достовірність в усіх суттєвих аспектах і відповідність вимогам законів України, положень (стандартів) бухгалтерського обліку або інших правил (внутрішніх положень суб'єктів господарювання) згідно з вимогами користувачів [1].

Окрім Закону України «Про аудиторську діяльність», аудит в Україні регулюють Міжнародні стандарти аудиту, які діють в Україні як національні з 18.04.2003 р., і Кодекс етики професійних бухгалтерів МФБ. Однією з проблем, пов'язаних з аудиторською діяльністю в Україні, є те, що деякі положення Міжнародних стандартів аудиту базуються на західній системі бухгалтерських принципів, які часто суперечать українським принципам обліку.

Ринок аудиторських послуг за роки його офіційного функціонування пройшов значні стадії розвитку і в теперішній час починає стабілізуватися. Відсіялися випадкові «попутчики», сформувався склад учасників (виконавці та замовники аудиторських послуг), визначився «цінник» потрібних послуг. Ситуація, коли аудит дійсно потрібен, виникає практично на кожному підприємстві і пов'язана на самперед з податками. По даним податківці, на кожному другому підприємстві припускаються порушення податкового законодавства, що народжує об'єктивну необхідність в послугах спеціалістів по податках. Аудитор потрібен і коли підприємству необхідно здійснити нестандартну господарську операцію або просто починає освоювати нові для нього форми і види господарських відношень. Розвиток аудиту було обумовлено загальними інтересами акціонерів; власників та банків; власників та бірж; власників та майбутніх інвесторів та акціонерів; власників та постачальників сировини, матеріалів, а також оптових покупців продукції. Таким чином, причинами появи, становлення і розвитку аудиту було не тільки розподіл та суперечка інтересів, але і їх спільність.

Контроль за якістю аудиту та аудиторських послуг здійснює Аудиторська Палата України, основними завданнями якої виступають:

1. Здійснення сертифікації осіб, які мають намір займатися аудиторською діяльністю;
2. Затвердження стандартів аудиту;
3. Затвердження програми підготовки аудиторів і за погодженням з Національним банком України програми підготовки аудиторів, які здійснюватимуть аудит банків;
4. Ведення Реєстру;
5. Контроль за дотриманням аудиторськими фірмами та аудиторами вимог закону України «Про аудиторську діяльність», стандартів аудиту, норм професійної етики аудиторів;
6. Здійснення заходів із забезпечення незалежності аудиторів при проведенні ними аудиторських перевірок та організація контролю за якістю аудиторських послуг. [1]

В Україні також існують професійні об'єднання аудиторів, які захищають права аудиторів, сприяють підвищенню їх професійних знань і розробляють рекомендації щодо вдосконалення аудиторської діяльності. До них відносять: Спілку Аудиторів України (САУ), Українську Асоціацію бухгалтерів та аудиторів, Федерацію Бухгалтерів та аудиторів України (ФБАУ) та ін. Наприклад, основне завдання ФБАУ – це відстоювання інтересів представників бухгалтерської та аудиторської професій. Проте жодна з вищезазначених організацій не має законодавчих прав на регулювання тієї чи іншої сторони аудиторської діяльності. Для того, щоб аудиторська діяльність успішно розвивалась в Україні, насамперед потрібно вирішити низку проблем, які пов'язані з професійною діяльністю аудиторів та аудиторських фірм. Гуцаленко Л.В. виокремлює такі основні проблемні аспекти надання аудиторських послуг в Україні:

1. Недосконалість методичних та теоретичних розробок з аудиторського контролю;
2. Брак достатнього досвіду аудиторської діяльності;
3. Недостатня кількість кваліфікованих аудиторських кадрів;
4. Недотримання аудиторами якості аудиторських послуг;
5. Відсутність штрафів та покарань за недостовірність звіту аудитора;
6. Низька довіра до аудитора;
7. Відсутність чіткого механізму формування ціни аудиторських послуг;
8. Відсутність методичних рекомендацій з питань комп'ютеризації аудиту [2, с. 99].

Павленова К. О. окрім вищезазначених, виділяє ще кілька проблем, що стосуються розвитку аудиту в Україні:

1. Значний негативний вплив «тіньового» бізнесу;
2. Негативний вплив дослівного перекладу закордонних стандартів і концепцій без врахування особливостей економічного розвитку нашої країни;
3. Відсутність типових форм документів з аудиту;
4. Громадські професійні організації обліковців не є масовими, тому це стримує процес обговорення та вирішення проблемних питань практики обліку та аудиту [4].

Шевчук О. та Здирко Н. вважають, що першою і фундаментальною проблемою в аудиті є відсутність чіткого та однозначного термінологічного апарату, який є базою для розуміння сутності аудиту, його місця, завдань та ролі в системі господарського контролю. Наприклад, замість того, щоб спрямовувати аудиторську діяльність на вдосконалення перевірок дотримання чинного законодавства, основні завдання аудитора зводяться лише до висновків про достовірність фінансової звітності підприємства [3, с. 530].

Вважаємо, що одна із основних проблем в аудиті – недостатній контроль якості аудиторських послуг. Відсутність практичного досвіду аудиторів і необхідних ресурсів, а також тісний ринок призводять до того, що

аудиторські фірми не можуть якісно виконувати аудиторські завдання, за які вони беруться. Ця проблема породжує іншу проблему, котра пов'язана з тим, що на ринку аудиторських послуг головними суб'єктами виступають іноземні компанії. Жодна українська аудиторська фірма не наважиться стати конкурентом для іноземних компаній, тому що єдине, в чому можуть поступатися іноземні аудиторські фірми вітчизняним, – це ціни на послуги. Останнім часом для більшості вітчизняних аудиторських фірм головними джерелом прибутку виступають надходження від надання послуг, котрі супутні аудиту, наприклад, бухгалтерський аутсорсинг і консалтинг.

Глобалізація світової економіки дала поштовх до інтенсивного зростання аудиторсько-консалтингових послуг. Для раціонального управління підприємством управлінці звертаються до послуг аудиторських фірм в напрямку консалтингу. Сьогодні 40% від замовлень провідних консультативних фірм становлять замовлення на аудиторські послуги. В Україні всі комерційні організації повинні проводити аудиторські перевірки і підтверджувати свою бухгалтерську фінансову звітність висновком аудитора. Таким чином організація підвищує ступінь довіри до себе з боку зовнішніх і внутрішніх користувачів бухгалтерської звітності. У таблиці 1 представлений обсяг наданих інших професійних послуг суб'єктами аудиторської діяльності за 2018 рік.

Таблиця 1.

Перелік послуг	Обсяг послуг, тис. грн.	Питома вага, %
1. Ведення бухгалтерського обліку	331438,9	30,4
2. Консультаційні послуги	3022174	27,7
3. Консультації з питань оподаткування	244749,7	22,4
4. Інші види аудиторських послуг	192875,2	17,7
5. Представлення в державних органах, в суді	11645,9	1,1
6. Відновлення бухгалтерського обліку	8265,7	0,7
Разом	1091192,8	100

Аудит (ревізія) - це огляд діяльності та операцій організації з метою підтвердження того, що вони виконуються відповідно до затверджених цілями, бюджетами, правилами і стандартами [1]. Як вважають Е.А. Аренс і Дж. К. Лоббек, аудит (auditing) - це певний процес, за допомогою якого компетентний незалежний працівник накопичує й проводить оцінку свідомості інформації, що піддається кількісній оцінці і що належить до специфічної господарської системи, щоб визначити і виразити у своєму висновку ступінь відповідності цієї інформації встановленим критеріям [2].

У законі України «Про аудиторську діяльність» дається таке визначення аудиту: «Аудит - це незалежна перевірка бухгалтерської (фінансової) звітності аудитуємої особи з метою висловлення думки про достовірність такої звітності» [1].

Нещодавно вступив в силу Закон України «Про аудит фінансової звітності і аудиторську діяльність» від 21.12.2017 № 2258-VIII який дав поштовх до розширення ринку споживчих послуг аудиту, так як в ринок включаються не тільки представники великого, а й середнього бізнесу. На це вплинув перехід на міжнародні стандарти фінансової звітності (МСФЗ). Цей закон спрямований на радикальну зміну принципів аудиторської діяльності, впровадження нової системи регулювання та нагляду за нею, а також підвищення вимоги до якості аудиторських послуг, розширено коло юридичних осіб, які зобов'язані оприлюднити фінансову звітність разом з аудиторським звітом. Згідно з цими змінами проводити щорічний аудит повинні підприємства, що представляють суспільний інтерес і середні підприємства. У таблиці 2 подано класифікацію підприємств і критерії їх розподілу.

Таблиця 2.

Підприємства	Мікро	Малі	Середні	Великі
Балансова вартість активів	до 350 тис. євро	до 4 млн. євро	до 20 млн. євро	більше 20 млн. євро
Чистий дохід від реалізованої продукції	до 700 тис. євро	до 8 млн. євро	до 40 млн. євро	більше 40 млн. євро
Середня кількість працівників	до 10	до 50	до 250	понад 250

Підприємства, що представляють суспільний інтерес:

- емітенти цінних паперів, банки яких допущені до торгів на фондових біржах;
- банки, страховики, недержавні пенсійні фонди, інші фінансові установи;
- великі підприємства;
- публічні акціонерні товариства.

Аудиторська компанія Kreston GCG в 2018 році провела дослідження серед великих і середніх компаній різних галузей економіки України. В опитуванні взяли участь 123 компанії: результати опитування - 85% компаній признають важливість аудиторських послуг; 92,7% респондентів користуються послугою

підтвердження фінансової звітності, аудит податкового обліку та складання звітності за МСФЗ; 80% компаній визнають задоволеність співпрацею з аудиторською компанією.

Однак існують і проблеми у співпраці з аудиторськими компаніями:

- наявність помилок і неточностей в звітах аудиторів;
- зайвий формалізм в роботі аудиторів;
- нерозуміння бізнесу клієнта.

За офіційними даними Аудиторської палати України (АПУ) обсяг наданих послуг суб'єктами аудиторської діяльності за 2018 рік склав 2438,1 млн. грн. [3].

Існує дві групи замовників аудиторських і консультаційних послуг: офіційні споживачі і неформальні споживачі. Офіційні споживачі хочуть отримати позитивний аудиторський висновок з мінімальними затратами і в короткі терміни проведення аудиту. Неформальні споживачі безпосередньо зацікавлені в достовірній та повній інформації.

Ми вважаємо, що для підвищення ефективності діяльності аудиторів потрібно приділити увагу розробці внутрішньофірмових методик аудиту та підвищенню рівня професійної компетентності аудиторів, кооперації внутрішнього та зовнішнього аудиту.

Наведені рекомендації слід підсилити ще й діями з боку держави, а саме: забезпечити законодавчу стабільність; підтримати середніх підприємців у розвитку; адаптувати нормативне та методичне забезпечення до вітчизняних реалій; забезпечити підтримку у формуванні великих національних аудиторських кампаній на ринку аудиторських послуг; упроваджувати міжнародні системи контролю якості аудиторських послуг у роботу аудиторів та Аудиторської палати України; враховувати результати аудиторських перевірок іншими суб'єктами державного фінансового контролю.

Висновки. Отже, розглянувши основні проблеми аудиту, потрібно визначити деякі шляхи їх подолання, а також перспективи розвитку аудиторської діяльності в Україні.

1. Розробка механізму практичного застосування МСА в Україні, створення до них коментарів у повному обсязі.
2. Підвищити рівень професіоналізму аудитора.
3. Поліпшити контроль якості аудиторських робіт і послуг з боку АПУ.
4. Здійснювати роботу аудитора тільки в рамках закону і реально забезпечити професійну незалежність аудитора.

Необхідно в обов'язковому порядку відображати наступні питання, які повинні бути охоплені програмою аудита:

- підпорядкованість підприємства, сфери та види діяльності, правомірність створення і реєстрації підприємства;
- відповідність діяльності підприємства його Статуту;
- стан бухгалтерського обліку та звітності, за якою формою ведеться облік;
- відповідність показників балансу даним Головної книги, реєстрів бухгалтерського обліку, а також даними відбитим в деклараціях і розрахунках, наданих в податкову службу;
- правильність визначення оподаткованого прибутку, правильність обліку витрат на виробництво;
- правильність обчислення, відображення в податковому та бухгалтерському обліку податків, зборів і інших обов'язкових платежів, та інших обов'язкових показників роботи аудированого підприємства.

Список літератури.

1. Закон України «Про аудиторську діяльність» от 22.04.93 г.
2. Мазуренко А.А. Зарубежный бухгалтерский учет и аудит; уч. пособие, М: КНОРУСС. 2018, 234 С.
3. Звіт АПУ до КМ України за 2018 рік. URL: <https://www.apu.com.ua/2019/06/27>.
4. Закон України «Про аудит фінансової звітності та аудиторської діяльності» від 21.12.2017 № 2258-VIII. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2258-19#h261>
5. Долбнева Д.В. Сучасний стан і напрями удосконалення аудиторської діяльності в умовах європейської інтеграції України та застосування міжнародних стандартів// Економіка та держава. 2018. №2. С.72-76.
6. Голов С. Міжнародні стандарти фінансової звітності: вдосконалення та застосування. Бухгалтерський облік і аудит. – 2007. - № 11. – с. 43-58.
7. Кирейцев Г.Г. Глобалізація економіки і уніфікація методології бухгалтерського обліку.
8. Бондар В.П. Удосконалення системи організації аудиторської діяльності в Україні://В.П.Бондар.-К.КНЕУ;2008.-с.16-19.
- 9.Алексеев Д. Бурный рост рынка аудита в Украине прекратился и он постепенно переходит в стабильную фазу развития// Аудитор Украины-январь 2009-№ 1-2.с.40-45

References.

1. Verkhovna Rada of Ukraine (1993), Law of Ukraine “On Auditing Activity”, available at: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/en/3125-12#Text> (Accessed 30 Nov 2020).

2. Mazurenko, A.A. (2018), Zarubezhny`j bukhgalterskij uchet i audit [Foreign accounting and auditing], KNORUSS, Moscow, Russia.
3. Audit Chamber of Ukraine (2019), "AchU report to the Cabinet of Ministers of Ukraine for 2018", available at: <https://www.apu.com.ua/2019/06/27> (Accessed 30 Nov 2020).
4. Verkhovna Rada of Ukraine (2017), Law of Ukraine "On Audit of Financial Statements and Audit Activities", available at: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2258-19#h261> (Accessed 30 Nov 2020).
5. Dolbneva, D.V. (2018), "Current state and directions of improvement of auditing activity in the conditions of European integration of Ukraine and application of international standards", *Ekonomi`ka ta derzhava*, vol.2, pp.72-76.
6. Golov, S. (2007), "International Standards of Financial Stage: improvement and application", *Buhgalterskij oblik i audit*, vol. 11, pp. 43-58.
7. Kyreitsev, H.H. (2007), *Hlobalizatsiia ekonomiky i unifikatsiia metodolohii bukhgalterskoho obliku* [Globalization of economy and unification of accounting methodology], ZhDTU, Zhytomyr, Ukraine.
8. Bondar, V.P. (2008), "Improving the system of organization of audit activities in Ukraine", *Formuvannia rynkovykh vidnosyn v Ukraini*, vol. 9, pp. 16-18.
9. Alekseenko, D. (2009), "The rapid growth of the audit market in Ukraine has stopped and it is gradually entering a stable phase of development", *Audytor Ukrainy*, vol. 1-2, pp.40-45.

Стаття надійшла до редакції 30.11.2020 р.