

**ОСОБЛИВОСТІ РОЗВИТКУ АУДИТОРСЬКИХ ПОСЛУГ В УКРАЇНІ ТА  
КОНЦЕПТУАЛЬНІ ПІДХОДИ ДО ЇХ КЛАСИФІКАЦІЇ**

*Висвітлено тенденції розвитку сфери аудиторських послуг та досліджено діюче законодавство України у порівнянні з Міжнародними стандартами аудиту. Розроблено пропозиції щодо змісту та класифікації аудиторських послуг*

**Постановка проблеми.** На сучасному етапі розвитку країни надання послуг перевищує виробництво товарів. Разом з тим, сфера послуг – це одна з найменш вивчених сфер, що обумовлено кількома факторами: по-перше, вона є динамічною сферою, яка стрімко розвивається. По-друге, її структура є складною і цим самим ускладнює не тільки її вивчення, але й управління.

Актуальність теми полягає у тому, що незважаючи на наявність досліджень сфери послуг, в наш час має місце недостатня вивченість сфери розвитку незалежного контролю. Однією із найважливіших його форм є аудит.

Сьогодні аудит виділений в самостійну сферу комерційної діяльності яка і є комплексом професійних послуг з підготовки та надання рекомендацій в сфері обліку і економіки, фінансів і права, а також допомоги з їх практичного застосування, що дає можливість клієнту використовувати найкращі способи адаптації управлінського середовища в конкретній ринковій ситуації [5].

**Аналіз останніх досліджень і публікацій.**

Проблеми впровадження, становлення та розвитку аудиту, як незалежної форми контролю за діяльністю господарюючих суб'єктів, розглядалися в наукових працях таких вітчизняних і зарубіжних вчених: М.Т. Білухи, Ф.Ф. Бутинця, С.Ф. Голова, А.М. Герасимовича, Г.М. Давидова, Н.І. Дорош, А.М. Кузмінського, Є.В. Мниха, О.А. Петрик, В.С. Рудницького, В.Я. Сопко, В.Г. Швеця, М.Г. Чумаченко, Б.Ф. Усача, Р. Адамса, Дж.К. Робертсона та ряду інших авторів. Напрямок досліджень вказаних вчених та їхні результати охоплювали фундаментальні питання організації контролю та аудиторської діяльності.

**Мета дослідження.** Дослідити понятійний апарат сфери аудиторських послуг їх різновиди, а також вивчити стан змін переліку аудиторських послуг та проаналізувати результати упевненості аудитора у наданні професійних послуг. Розробити пропозиції щодо змісту та класифікації аудиторських послуг.

**Викладення основного матеріалу дослідження.** Розвиток аудиторського бізнесу в Україні призводить до формування ринку аудиторських послуг, де аудиторська послуга – це "невидимий" товар, що надається як результат підприємницької діяльності. Таким чином, результатом діяльності аудитора (аудиторської фірми) виступає аудиторська послуга.

В загальній економічній енциклопедії аудиторські послуги характеризуються як "...дії або допомога аудиторів (аудиторських фірм), спрямована на виконання договірних зобов'язань перед замовниками. Також надається перелік послуг, які можуть надавати аудиторі (аудиторські фірми): перевірка бухгалтерських звітів для підтвердження її достовірності при оприлюдненні у зв'язку з приватизацією, випуском цінних паперів акціонерними товариствами; перевірка правильності ведення бухгалтерського обліку, його відновлення за необхідності; консультації з питань бухгалтерського обліку, звітності, оподаткування, аналізу господарсько – фінансової діяльності; розробка рекомендацій щодо вдосконалення обліку, звітності, підвищення ефективності фінансово – господарської діяльності тощо" [16].

Опираючись на ст.3 Закону України "Про аудиторську діяльність" аудитор (аудиторська фірма) повинні надавати такий спектр послуг як: здійснювати організаційне і

методичне забезпечення аудиту, виконувати аудиторські перевірки та надавати інші аудиторські послуги, які не повинні суперечити даному нормативному документу. В свою чергу Аудиторська палата України (далі АПУ) як головний керуючий орган аудиторською діяльністю затвердила перелік послуг, які можуть надавати аудиторі (аудиторські фірми). На рис. 1 зображено перелік аудиторських послуг [2].

Вивчаючи законодавчо затвержені аудиторські послуги, зазначимо, що відбулися значні зміни у видах аудиторських послуг це пов'язано з прийняттям рішення АПУ від 27 вересня 2007 р. № 182/5. По-перше, відбувся перехід від аудиту та операційного аудиту як видів аудиторської діяльності, які існували у 2000р. до встановлених АПУ чотирьох різновидів, які існують на сьогодні: а) завдання з надання впевненості; б) супутні аудиту послуги, визначені Міжнародними стандартами супутніх послуг (далі – МССП); в) інші послуги, пов'язані з професійною діяльністю аудиторів (аудиторських фірм), що визначені Законом України "Про аудиторську діяльність", г) організаційне і методологічне забезпечення аудиту. Збільшення послуг суттєво розширило можливості диверсифікації професійних послуг аудиторів, що певною мірою відкриває нові можливості як перед самими аудиторами та аудиторськими фірмами, так і перед замовниками їхніх послуг. По-друге, в 2007 році аудиторі отримали можливість легально здійснювати оцінку, вести бухгалтерський облік для третіх осіб, представляти інтереси третіх осіб у суді, консультувати замовника з багатьох питань та оцінювати різноманітні аспекти його діяльності, проводити професійні тренінги.

Отже, кількість послуг, які може надавати замовнику аудитор (аудиторська фірма) зросла з 4 у 2000 р. до 48 у 2007 р., або в 12 разів.

Не можливо погодитися з думкою таких авторів як Я.В. Соколов, В.В. Сокобара і О.Л. Островська, що нелогічним є розмежування аудиторської діяльності на два незалежних блоки робіт – проведення перевірок та інші аудиторські послуги. І що в першому випадку аудиторська діяльність вимагає наявності сертифікату і штату працівників, що володіють певними кваліфікаційними навичками, в другому – таж аудиторська діяльність, але під розрядом "інша" не вимагає дотримання ні першої ні другої умови [12].

Дану думку вчених можна спростувати навішні наступні аргументи. По-перше, ст. 5 говорить про те, що очолювати аудиторську фірму повинен аудитор, який несе відповідальність за надані послуги перед клієнтом – замовником, і зрозуміло, те, що під керівництвом аудитора можуть працювати кваліфіковані особи, які не мають відповідного статусу "аудитор", але можуть виконують інші роботи (послуги). По-друге, відповідно до ст. 11 аудиторі, які працюють самостійно, але обов'язково з включенням їх до Реєстру, надають одночасно весь спектр аудиторських послуг, у тому числі й інші (супутні) аудиторські послуги. Отже, як в першому, так і в другому випадку аудиторі надають аудиторський висновок (звіт) як результативний документ, що свідчить про виконану роботу і надані послуги та таким чином несуть відповідальність. Після закінчення звітного періоду аудиторі (аудиторські фірми) подають Форму №-1 "Звіт про надані послуги" до Аудиторської палати України, яка виконує контрольну функцію якості їх діяльності.

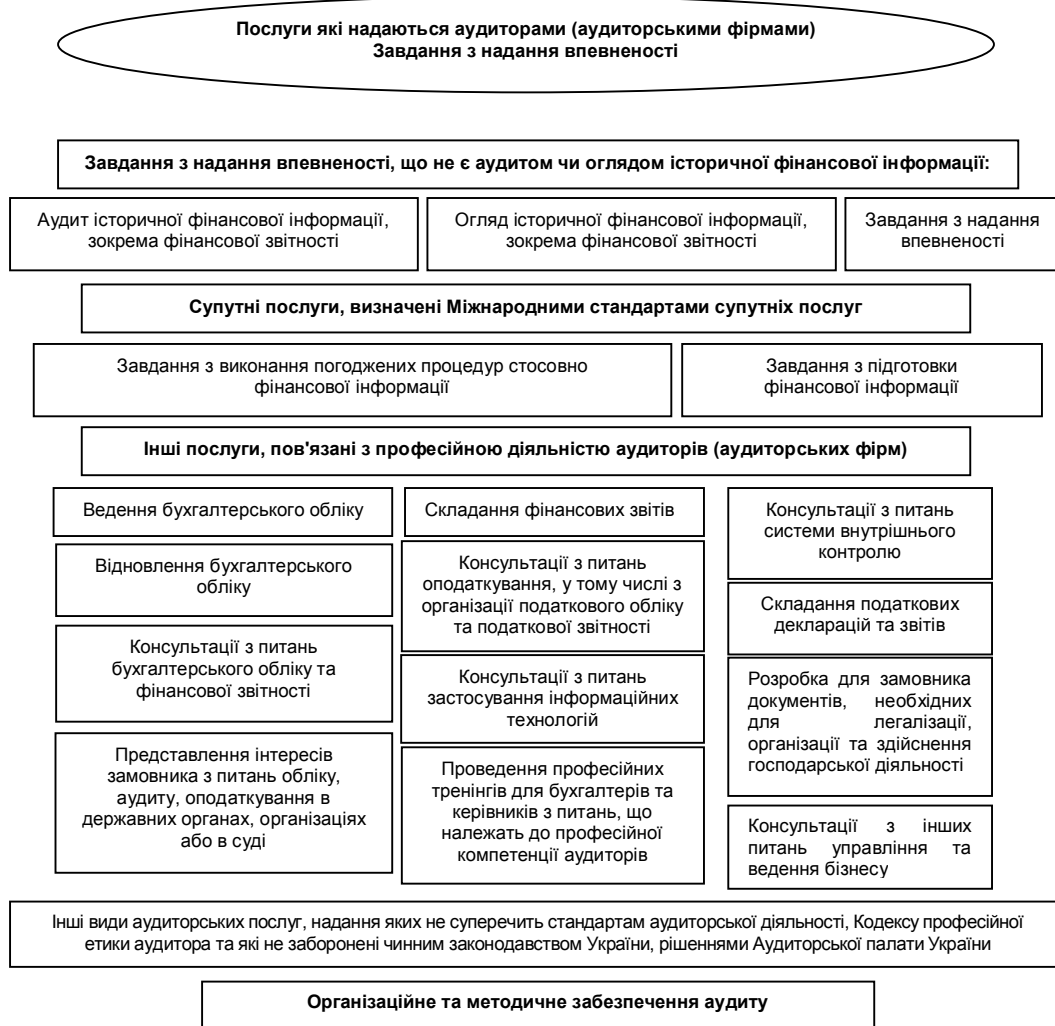


Рис. 1 Перелік законодавчо затверджених послуг [2]

Міжнародний стандарт аудиту має дещо інший підхід до виокремлення аудиторських послуг. Але треба пам'ятати, що Стандарти аудиту та етики Міжнародної федерації бухгалтерів (МСА) затверджені як Національні стандарти аудиту протоколом засідання Аудиторської палати України від 18.04.2003 р. № 122 при цьому не мають законодавчої сили, але несуть рекомендаційний характер і діють лише в рамках норм Закону України "Про аудиторську діяльність".

Характеризуючи і порівнюючи затверджений АПУ Перелік послуг з положеннями Міжнародних стандартів аудиту (далі МСА) показує, що фахівці АПУ приблизилися до змісту міжнародних стандартів. Саме тому, на нашу думку, доцільно проаналізувати схожість послуг.

До завдань з надання впевненості АПУ включила три види послуг: аудит історичної фінансової інформації (зокрема фінансової звітності); огляд історичної фінансової інформації (зокрема фінансової звітності); завдання з надання

впевненості, які в свою чергу поділяються на 17 пунктів, що не є аудитом чи оглядом історичної фінансової інформації.

Відповідно до Міжнародної концептуальної основи завдань з надання впевненості визначаються за двома категоріями видів послуг, що можуть надавати аудиторі:

- надання послуг з висловленням думки (надання впевненості),
- надання послуг, що не передбачають висловлення думки (надання впевненості).

Оскільки аудит відноситься до завдань з надання впевненості, то основні вимоги до їх визнання – це завдання, виконуючи які, аудитор висловлює свою думку і надає звіт замовнику – клієнту щодо результатів огляду, оцінки або порівняння предмету завдання за відповідними критеріями [3].

У залежності від типу послуги, що надається, МСА 100 "Завдання з надання впевненості" допускають два ступеня впевненості – високу і середню. (рис. 2).

Характер послуги	Аудит		Супутні послуги	
	Аудиторська перевірка	Огляд	Погоджені процедури	Підготовка інформації
Порівняльний рівень впевненості, що його надає аудитор	Високий, проте не абсолютний рівень впевненості	Помірна впевненість	Упевненість не висловлюється	Упевненість не висловлюється
Висновок, що надається	Позитивна впевненість щодо твердження	Негативна впевненість щодо твердження	Фактичні дані процедур	Подання Підготовленої інформації
Рівень впевненості	Висока	Середня	Не висловлюється	

Рис.2 Рівень впевненості аудитора при наданні аудиторських послуг

У будь-якому випадку рівень впевненості аудиторів в адекватності аудиторського висновку при проведенні аудиторської перевірки не може бути стовідсотковим, але повинний бути високим. При наданні ряду супутніх послуг забезпечується середня впевненість, приміром, при здійсненні оглядової перевірки. В інших випадках надається тільки звіт про відзначені факти (наприклад, при проведенні погоджених із клієнтом процедур), що дає можливість користувачам звіту зробити власні висновки на основі викладених аудитором даних. У подібних обставинах мова не йде про досягнення аудитором впевненості у вірогідності вихідної інформації, оскільки перевірочні процедури не проводяться. Подібні звіти можуть бути надані тільки сторонам, що домовилися про виконання погоджених процедур, тому що інші особи, не обізнані про причини проведення таких робіт, можуть невірно витлумачити їхні результати [3].

До супутніх послуг АПУ включено завдання з виконання погоджених процедур стосовно фінансової інформації та завдання з підготовки фінансової інформації, що точно відповідає двом МССП 4400, 4410. Проблемним питанням є те, що АПУ і МССП не дають детальної розшифровки змісту конкретних процедур, які аудитори можуть виконувати в якості погоджених із замовником. Дана невизначеність зумовлює деяку плутанину між супутніми послугами та завданнями з надання впевненості, визначеними АПУ.

На відміну від МСА АПУ розробляє перелік послуг, які відносяться до третьої групи аудиторських послуг – «Інші послуги, пов'язані з професійною діяльністю аудиторів (аудиторських фірм)». Даний перелік послуг складається з 13 пунктів і має 9 підпунктів. Наведений перелік більше відповідає групі погоджених із замовником процедур, тому фахівці АПУ припускаються методологічної помилки, відносячи такі процедури до трьох різних груп робіт аудиторів [7].

Організаційне та методологічне забезпечення аудиту за рішенням АПУ включає такі послуги: розробка і видання

методичних матеріалів, проведення професійних тренінгів, здійснення заходів з контролю якості аудиторських послуг. Дані роботи і послуги АПУ взяла на себе.

Різноманітність виникнення видів аудиту приводить до збільшення послуг, які надає аудитор. Різні автори у своїх працях виділяють такі різновиди аудиту: внутрішній і зовнішній, обов'язковий і необов'язковий, управлінський і державний, аудит на відповідність і аудит фінансової звітності, операційний та інші. Таким чином виникає необхідність у класифікації послуг за відповідними ознаками (рис. 3).

Вивчаючи класифікацію видів економічної діяльності (далі КВЕД), яка є складовою системи національних класифікаторів і розроблена на базі міжнародної статистичної класифікації видів діяльності Європейського Союзу – Nomenclature of Activities European Community (NACE, Rev.1, mod.7) та державний класифікатор продукції та послуг ( далі ДКПП) ДК 016-97, який поєднується з КВЕД і має більш глибоку деталізацію класифікаційних угруповань продукції та послуг розглянемо перелік послуг які можемо віднести до аудиторських та інших (супутніх) послуг.

Так за кодом КВЕД 74.1 – “Послуги в сферах права, бухгалтерського обліку та оподаткування, консультативні послуги з питань управління” міститься код розділу ДКПП 74.12 – “Послуги в галузі бухгалтерського обліку” і в свою чергу даний код класу ділиться на підкласи ДКПП:

- 74.12.1 – “Послуги зі складання звітів і проведення ревізій”,
- 74.12.2 – “Послуги в галузі бухгалтерського обліку інші”,
- 74.12.3 – “Консультативні послуги в галузі оподаткування”, а також за кодом розділу ДКПП 74.14 – “Консультативні послуги з питань управління комерційної діяльності” та за відповідними підкласами даного коду до аудиторських консультативних послуг можна віднести:

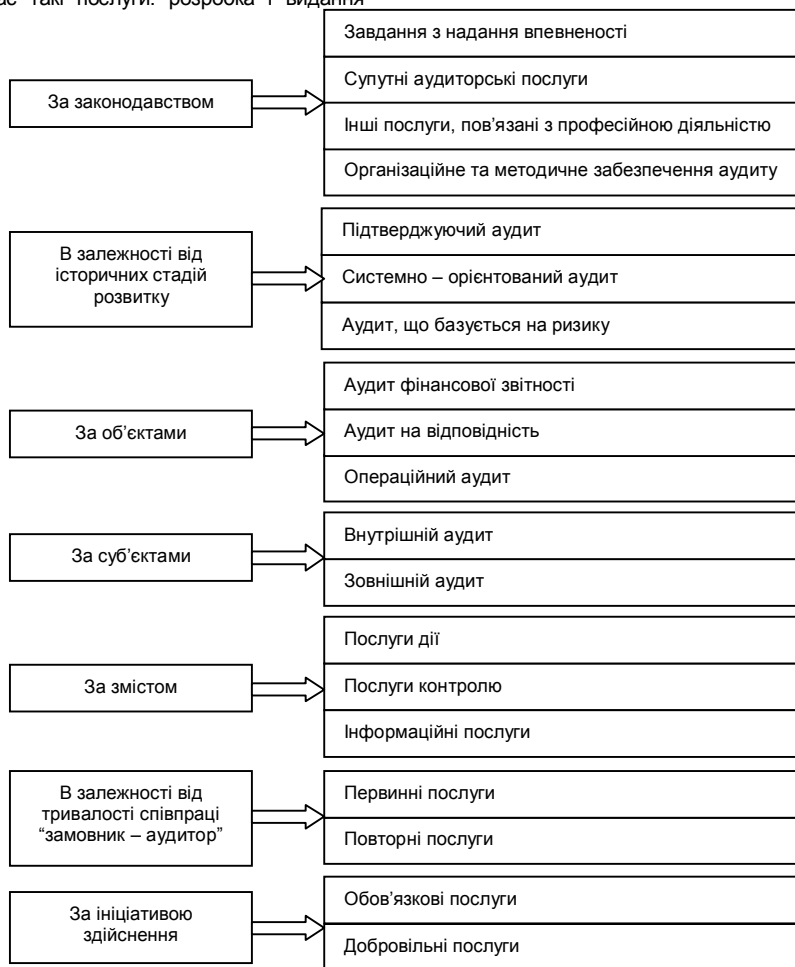


Рис. 3 Класифікація видів аудиторських послуг [5, 13]

- 74.14.1 – “Консультативні послуги з питань управління комерційною діяльністю”,
- 74.14.2 “Послуги в галузі управління інші”, а також за кодом розділу ДКПП 74.15 – “Послуги з управлінням підприємством” та за відповідними підкласами ми можемо віднести до додаткових аудиторських послуг підклас 74.15.1 – “Послуги з управлінням підприємством”.

Для гармонізації ДКПП з рішенням Аудиторської палати України “Про затвердження Переліку послуг, які можуть надавати аудитори (аудиторські фірми)” пропонуємо доповнити національний класифікатор України та внести зміни до КВЕД і ДКПП, що дозволить приблизити національний класифікатор України до європейського класифікатора і створить умови для переходу України на міжнародну систему обліку та статистики (таблиця 1).

Таблиця 1 Доповнення аудиторських послуг (формулювання, адаптоване до українського законодавства)

Коди	Формулювання послуг згідно з КВЕД	Формулювання послуг згідно з ДК 016-97
74.1	Діяльність у сферах права, бухгалтерського обліку та аудиту; консультування з питань комерційної діяльності та управління	Послуги в сферах права, бухгалтерського обліку та оподаткування, консультативні послуги з питань управління
74.12	Діяльність у сфері бухгалтерського обліку та аудиту	Послуги в галузі бухгалтерського обліку, аудиту, ревізії
74.12.1.	Цей підклас включає	Послуги з обліку, складання звітів і проведення аудиту, ревізії
74.12.11.	– реєстрацію, накопичення, відновлення, узагальнення та зберігання інформації про діяльність підприємств;	Послуги з обліку, складання звітів і проведення аудиту, ревізії
74.12.11.100	– підготовки, перевірку, відновлення, підтвердження достовірності фінансових рахунків, звітів, балансів;	Послуги з проведення ревізій
74.12.11.200	– організації бухгалтерського, фінансового, управлінського обліку;	Послуги з проведення аудиту
74.12.11.210	– складання податкових декларацій для юридичних та фізичних осіб, а також консультації з питань оподаткування, у тому числі з організації податкового обліку та податкової звітності;	Організаційне та методичне забезпечення аудиту
74.12.11.211	– консультування та представництво (крім юридичного) від імені клієнтів перед податковими інспекціями; Цей підклас не включає:	Розробка і видання методичних матеріалів (вказівок, рекомендацій, практичних посібників, внутрішніх стандартів, програмного забезпечення тощо)
74.12.11.212	оброблення та зведення даних, у тому числі для цілей бухгалтерського обліку див. 72.30 консультування з питань управління щодо розроблення систем бухгалтерського обліку, обліку виробничих витрат, процедур контролю за виконанням кошторису (див. 74.14)	Проведення професійних тренінгів для практикуючих аудиторів
74.12.11.213		Здійснення заходів з контролю якості аудиторських послуг
74.12.11.300		Послуги з надання впевненості, що не є аудитом чи оглядом фінансової інформації
74.12.11.400		Послуги з ведення бухгалтерського обліку
74.12.12.		Послуги з перевірення рахунків
74.12.13.		Послуги зі складання балансу
74.12.13.100		Послуги зі складання балансу
74.12.13.200		Складання фінансових звітів, за інформацією наданою клієнтом
74.12.13.300		Складання податкових декларацій і звітів
74.12.2		Послуги в галузі бухгалтерського обліку інші
74.12.20.100		Послуги в галузі бухгалтерського обліку інші, крім податкових декларацій
74.12.20.200		Послуги з відновлення бухгалтерського обліку
74.12.20.300		Консультації з питань бухгалтерського обліку та фінансової звітності
74.12.20.310		Консультації з питань обрання облікової політики
74.12.20.320		Встановлення та дотримання методології бухгалтерського обліку
74.12.20.330		Консультації з питань організації бухгалтерського, фінансового, управлінського обліку
74.12.20.340		Консультації з питань консолідації фінансової звітності
74.12.20.350		Консультації з питань трансформації звітності за іншою, ніж застосовувана, концептуальною основою
74.12.20.360		Інші види консультацій з питань обліку і звітності
74.12.20.400		Представлення інтересів замовника з питань обліку, аудиту, оподаткування в державних органах, організаціях або в суді
74.12.3		Консультативні послуги в галузі оподаткування
74.12.30.700		Консультації з питань оподаткування, у тому числі з організації податкового обліку та податкової звітності
74.14	Консультування з питань комерційної діяльності та управління	Консультативні послуги з питань управління комерційною діяльністю
74.14.1	Цей підклас включає:	Консультативні послуги з питань управління комерційною діяльністю
74.14.11.100	– консультування, надання рекомендацій та практичної допомоги суб'єктам підприємницької діяльності та державним службам у галузі зв'язків із громадськістю та обміну інформацією, розроблення систем бухгалтерського обліку, процедур контролю за виконанням кошторису;	Консультаційні послуги з загальних питань управління
74.14.11.200	– консультування та надання практичної допомоги комерційним підприємствам державним службам в галузі управління, планування, організації, забезпечення ефективності та контролю, інформації для управління;	Консультації з питань системи внутрішнього контролю
74.14.11.300	– консультування з питань застосування та забезпечення інформаційними технологіями;	Розробка для замовника документів, необхідних для легалізації, організації та здійснення господарської діяльності
74.14.12	– консультування фермерів з управління, а також спеціалістами у галузі сільського господарства;	Консультативні послуги з управління фінансовою діяльністю (крім корпоративного податку)
74.14.12.100	– консультування з питань застосування та забезпечення інформаційними технологіями;	Консультативні послуги з управління фінансовою діяльністю (крім корпоративного податку)
74.14.12.110	– консультування фермерів з управління, а також спеціалістами у галузі сільського господарства;	Консультації з питань управління грошовими потоками, інвестиційної політики
74.14.12.200	– арбітраж та вирішення конфліктів між працівниками та роботодавцями	Консультації з інших питань управління та ведення бізнесу
74.14.12.210		Консультації з правового забезпечення прийняття (або результатів прийняття) управлінських рішень щодо зміни форм власності, форм господарювання, функцій власності, легітимності окремих господарських операцій тощо)
74.14.12.220		Консультації з організаційного забезпечення управління – структуризація, реструктуризація, перебудова, розробка нової системи обліку, внутрішнього контролю, внутрішнього аудиту, управління в цілому, розробка внутрішніх інструкцій для посадових осіб, внутрішніх стандартів корпоративного управління тощо
74.14.12.230		Консультації з питань інформаційного забезпечення управління – консультування з питань вибору програмних продуктів або технічної бази з автоматизації обліку та внутрішнього контролю(аудиту), розробка схем документообороту, форм внутрішніх документів і напрямів інформаційних потоків у системі управління; проведення тренінгів, семінарів з питань обліку, оподаткування, правового забезпечення та організації управління, безпеки бізнесу тощо
74.14.12.240		Консультації з питань застосування інформаційних технологій
74.14.14		Консультативні послуги з питань управління ресурсами
74.14.14.100		Консультативні послуги з питань управління ресурсами
74.14.14.200		Проведення професійних тренінгів для бухгалтерів та керівників з питань, що належать до професійної компетенції аудиторів
74.14.17		Консультативні послуги з питань управління інші

Примітки \* – текст який є підкресленим, внесений авторами як удосконалення КВЕД

**Висновки і перспективи подальших досліджень.** Аудиторські послуги повинні надаватися замовнику не тільки в сфері обліку та оподаткування, а й у сфері його специфічної діяльності. Аудиторські фірми можуть виконувати і пропонувати підприємствам доволі широкий і розгалужений спектр послуг, який може задовольнити найвибагливіші потреби замовника. Чим ширшим є спектр послуг, що надає аудитор, тим більше шансів для фінансового успіху підприємств.

Отже аудиторам України необхідно удосконалювати і розвивати інші аудиторські послуги, до складу яких входять консультації, що обумовлено зростанням попиту на них серед підприємств малого і середнього бізнесу, а це в свою чергу забезпечить позитивну тенденцію стабільності діяльності аудиторських фірм в майбутньому.

#### Список використаної літератури:

1. Закон України "Про аудиторську діяльність" № 3125 – XII від 22 квітня 1993 року. 2. Перелік аудиторських послуг, які можуть надавати аудитори (аудиторські фірми). Затв. Рішенням АПУ від 27.09.2007р. №182/5. 3. Міжнародні стандарти аудиту, надання впевненості та етики: Видання 2006 року: Пер. з англ. О.В. Селезньов, О.В. Гик, О.Л. Ольховікова, Т.Ц. Шарашидзе, Л.Й. Юрківська, С.О. Куліков. – К.: ТОВ "АМЦ АУ" СТАТУС", 2006. – 1152 с. 4. *Бондаренко Н.О., Понікаров В.Д., Попова С.М.* Аудит суб'єктів підприємницької діяльності: Навч. пос. – К.: Центр навчальної літератури, 2004. – 300 с. 5. *Бутинець Ф.Ф.* Аудит: Підручник для студентів спеціальності "Облік і аудит" вищих навчальних закладів. – 3-те вид., доп. і перероб. – Житомир: ПП "Рута", 2005. – 512 с. 6. *Унінець-Ходаківська В.П., Костюкевич О.І., Лятамбор О.А.* Ринок фінансових послуг: теорія і практика. Вид. 2-ге, доп. і переробл: Навч.пос. – К.: Центр учбової літератури, 2009. – 392 с. 7. *Гаргола Ю.Г.* Ринок аудиторських послуг та можливості його розвитку / Вісник Житомирського державного технологічного

університету / Економічні науки. – Житомир: ЖДТУ, 2008. – № 2 (44). с. 43-47 8. *Гончарук Я.А., Рудницький В.С.* Аудит: Вид.2-ге, перероблене та доповнене. – Львів: Оріяна – Нова, 2004. – 292 с. 9. *Гордієнко Н.І., Варламова О.В., Карпенко М.Ю.* Аудит: Методика і організація. Навч. пос. У 2-х частинах, частина 1. – Х.:ХНАМГ, 2007. – 163 с.(452 с.) 10. *Давидов Г.М.* Аудит: Навч. посіб. – 2-ге вид., перероб. І доп. – К.: Т-во "Знання", КОО, 2001. – 363 с. 11. *Дерій В.А., Кізіма А.Я.* Аудит: Курс лекцій. – Тернопіль: Джура, 2002 – 86 с. 12. *Дорош Н.І.* Аудит: методологія і організація. – К.: Т-во "Знання", КОО, 2001. – 402 с. 13. *Кулаковська Л.П., Піча Ю.В.* Основи аудиту. Навчальний посібник для студентів вищих навчальних закладів освіти. – Львів: Піча Ю.В. "Каравела", "Новий світ-2000", 2002, – 504 с. 14. *Кужельний М.В., Давидов Г.М.* Теорія аудиту // Бухгалтерський облік і аудит. – 2005р. – № 2. с. 44-51. 15. *Редько О.* Аудиторські послуги в Україні: перші кроки до ринку / Бухгалтерський облік і аудит № 11, 2008 – с. 48-55 16. Економічна енциклопедія: У трьох томах.- Том 2 / Редкол.: *С.В. Мочерний* (відп. ред.) та ін. – Київ: Видавничий центр "Академія", 2001. – 848 с.

КАСИЧ Алла Олександрівна – доктор економічних наук, професор кафедри обліку, аналізу і аудиту Кременчуцького національного університету імені Михайла Остроградського

ГНОЄВА Ірина Миколаївна – асистент кафедри обліку, аналізу і аудиту Кременчуцького національного університету імені Михайла Остроградського

#### Наукові інтереси:

- проблеми розвитку аудиторської діяльності на ринку аудиторських послуг;
- питання організації і методики здійснення аудиту