

Олена О. Власенко, Світлана М. Марченко  
**ОСНОВНІ ТЕНДЕНЦІЇ ТА ПРОБЛЕМИ РОЗВИТКУ  
РИНКУ АУДИТОРСЬКИХ ПОСЛУГ В УКРАЇНІ**

*У статті проаналізовано основні тенденції та проблеми розвитку ринку аудиторських послуг в Україні. Охарактеризовано правову базу аудиторської діяльності. Висвітлено динаміку зміни кількості суб'єктів ринку аудиторських послуг. Визначено основні перешкоди розвитку ринку аудиторських послуг в Україні.*

*Ключові слова:* аудит; суб'єкти аудиторської діяльності; перешкоди розвитку; ринок аудиторських послуг.

*Рис. 2. Табл. 1. Літ. 20.*

Елена А. Власенко, Светлана Н. Марченко  
**ОСНОВНЫЕ ТЕНДЕНЦИИ И ПРОБЛЕМЫ РАЗВИТИЯ  
РЫНКА АУДИТОРСКИХ УСЛУГ В УКРАИНЕ**

*В статье проанализированы основные тенденции и проблемы развития рынка аудиторских услуг Украины. Охарактеризована правовая база аудиторской деятельности. Представлена динамика изменения количества субъектов рынка аудиторских услуг. Определены основные препятствия развитию рынка аудиторских услуг в Украине.*

*Ключевые слова:* аудит; субъекты аудиторской деятельности; препятствия развитию; рынок аудиторских услуг.

Olena O. Vlasenko<sup>1</sup>, Svitlana M. Marchenko<sup>2</sup>  
**KEY TRENDS AND PROBLEMS IN AUDIT SERVICES  
MARKET DEVELOPMENT IN UKRAINE**

*The article analyzes the key trends and the basic problems in audit services market development in Ukraine. The legal basis for audit activity is outlined. The dynamics of changes in number of the audit services market participants is presented. The major development barriers for the audit services market in Ukraine are determined.*

*Keywords:* audit; subjects of audit activity; development barriers; audit services market.

**Постановка проблеми.** В умовах жорсткої конкуренції перед кожним підприємством постає проблема структурної перебудови або ефективної організації функціонування та розвитку. На сьогоднішній день одним з інструментів ефективної перебудови є впровадження внутрішнього аудиту підприємства та використання незалежних аудиторських фірм. Це надає можливість стороннього погляду на ефективність діяльності підприємства. Ринок аудиторських послуг за останні 20 років значно збільшився та набув економічної значущості. Однак існують певні труднощі та перепони в ефективному розвитку цього ринку в Україні. Тому актуальність досліджень ринку аудиторських послуг в Україні не викликає сумнівів.

**Аналіз останніх публікацій.** У розробці теоретичних, методологічних та практичних підходів до організації та методології аудиторської діяльності значний внесок зробили вчені: М.Т. Білуха [9], М.О. Виноградова [10], А.І. Жидєєва [10], О.В. Кірш [12], В.В. Немченко [8], О.А. Петрик [17], О.Ю. Редько [8], В.Ю. Швец [19] та інші. В їхніх працях висвітлено теоре-

<sup>1</sup> Interregional Academy of Personnel Management, Kyiv, Ukraine.

<sup>2</sup> Interregional Academy of Personnel Management, Kyiv, Ukraine.

тичні питання з основ аудиту, практичні матеріали з організації і методики проведення аудиторської перевірки за різними об'єктами, проаналізовано міжнародні та національні стандарти, зарубіжний досвід, нові комп'ютерні технології та прийоми аудиту.

**Невирішені частини проблеми.** Невирішеними залишаються питання щодо сучасних тенденцій та проблем розвитку ринку аудиторських послуг в Україні.

**Метою дослідження** є висвітлення основних актуальних тенденцій і проблем розвитку ринку аудиторських послуг в Україні.

**Основні результати дослідження.** За останні роки ринок аудиторських послуг в Україні не лише збільшив свої обсяги, а й якісно змінив умови надання послуг.

На початку розвитку ринку аудиторських послуг вимоги до аудиторських фірм були незначні. Так, відповідно до Закону України «Про аудиторську діяльність» від 22.04.1993 аудиторські фірми повинні були здійснювати виключно аудиторську діяльність. Загальний розмір частки засновників аудиторської фірми, які не є аудиторами, в статутному капіталі не повинен перевищувати 30%, керівником аудиторської фірми може бути тільки сертифікований аудитор. Аудиторські фірми та аудитори, зареєстровані як фізичні особи-підприємці, мали право на здійснення аудиторської діяльності лише після включення їх до Реєстру аудиторських фірм та аудиторів [1].

З часом розвитку та становлення аудиту в Україні Аудиторська палата України розробляє і затверджує Національні стандарти аудиту, з використанням основних положень стандартів аудиту Міжнародної федерації дипломованих бухгалтерів. В грудні 1998 р. були затверджені Національні стандарти аудиту [16] в Україні та Кодекс професійної етики аудиторів [14].

У 2002 р. Аудиторська палата України приймає рішення про постійне вдосконалення професійних знань аудиторів України. Постійне вдосконалення професійних знань стає обов'язковою умовою продовження чинності сертифіката аудитора та його перебування в Реєстрі аудиторських фірм та аудиторів Аудиторської палати України [4].

У 2013 р. виходить нова редакція Міжнародних стандартів контролю якості, аудиту, огляду, іншого надання впевненості та супутніх послуг [15], а також Кодекс етики професійних бухгалтерів [13]. Рішенням Аудиторської палати України зазначені видання МСА і Кодексу етики затверджено для обов'язкового застосування аудиторами при виконанні завдань з 1 травня 2014 року.

Аудиторська палата України разом з Державною комісією цінних паперів та фондового ринку України, Державною комісією з регулювання ринків фінансових послуг України та з Національним банком України складають спеціальні вимоги до аудиторських висновків та підкріплюють їх відповідними рішеннями, які є обов'язковими для виконання. Наприклад, Рішення Державної комісії з цінних паперів та фондового ринку «Про затвердження Порядку ведення реєстру аудиторів та аудиторських фірм, які можуть проводити аудиторські перевірки фінансових установ, що здійснюють діяльність на ринку цінних паперів» від 09.11.2006 [5]; прийняття Державною комісією з регулювання ринків фінансових послуг України «Порядку ведення реєстру

аудиторів, які можуть проводити аудиторські перевірки фінансових установ» від 19.02.2004 [6]; прийняття правлінням Національним банком України «Положення про порядок ведення Реєстру аудиторських фірм, які мають право на проведення аудиторських перевірок банків» від 17.11.2011 [3].

У прийнятому Законі України «Про аудиторську діяльність» від 14 вересня 2006 р. до повноважень Аудиторської палати України було додано: «здійснює заходи із забезпечення незалежності аудиторів при проведенні ними аудиторських перевірок та організації контролю за якістю аудиторських послуг» [1]. Для забезпечення виконання додаткових повноважень у 2007 р. при Аудиторській палаті України створено Комітет з контролю за аудиторською діяльністю. Основною метою діяльності Комітету з контролю є здійснення зовнішніх перевірок системи контролю якості аудиторських фірм та аудиторів. І тільки ті з них, що пройшли перевірку контролю за якістю аудиторських послуг, мають право здійснювати обов'язкові аудити. Станом на 02.10.2015 кількість таких суб'єктів аудиторської діяльності, які пройшли перевірку системи контролю якості аудиторських послуг, становила 482, хоча впродовж останніх 7 років перевірялось близько 1000 суб'єктів підприємницької діяльності. При цьому лише 274 суб'єкти аудиторської діяльності (станом на 02.10.2015) мають право проведення обов'язкового аудиту [11].

Кількість включених до Реєстру суб'єктів аудиторської діяльності (аудиторських фірм та аудиторів-підприємців) за останні 7 років (станом на 02.10.2015) зменшилася в цілому по Україні на 49% (рис. 1).

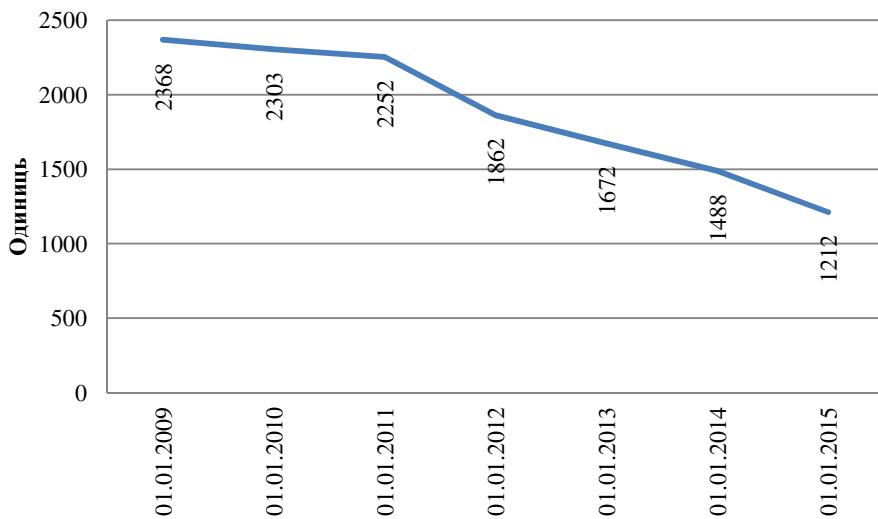


Рис. 1. Кількість суб'єктів аудиторської діяльності, включених до Реєстру аудиторських фірм та аудиторів, розроблено за даними [11]

У 2013 р. кількість аудиторських фірм зменшилась на 4,21%, а кількість аудиторів-підприємців – на 35,25%, що повторює тенденцію до зменшення у 2012 р. – в якому загальна кількість суб'єктів у порівнянні з попереднім роком зменшилась на 10,20% (кількість аудиторських фірм – на 2,68%, а кількість аудиторів-підприємців – на 29,62%) та тенденцію у 2011 р. – зменшення в

цілому по Україні на 17,39% (кількість аудиторських фірм – на 9,69%, а кількість аудиторів-підприємців – на 32,29%) [11].

Таке зменшення кількості суб'єктів аудиторської діяльності відбулося за рахунок:

1. Зменшення аудиторів підприємців. Впродовж 2011–2013 рр. їх кількість зменшилась на 69%. Це обумовлено наступними основними причинами:

- виключення цього виду діяльності з Системи оподаткування «єдиний податок» з 01.01.2012;

- небажання або відсутність можливості оплатити продовження свідоцтва про внесення в Реєстр аудиторських фірм та аудиторів через підняття вартості у два рази починаючи з 2011 р.;

- небажання або відсутність можливості оплатити заходи з підвищення кваліфікації аудитора;

- зміна вимог до аудиторських фірм, які можуть проводити аудиторські перевірки професійних учасників ринку цінних паперів (від 25.10.2012). Відповідно до цих змін вони повинні мати «штат працівників, який складається не менше ніж із трьох аудиторів, кожен з яких має сертифікат аудитора та документ, що підтверджує проходження навчання шляхом підготовки за відповідною програмою навчання» [5];

- зміна вимог до аудиторських фірм, які можуть проводити аудиторські перевірки банків, згідно яких, повинні мати «чинні сертифікати аудитора керівника аудиторської фірми та не менше ніж двох аудиторів, які мають сертифікати аудитора банків та працюють в аудиторській фірмі за основним місцем роботи» [3].

2. Зменшення кількості аудиторських фірм впродовж 2011–2013 рр. відбулося лише на 16%. Це зменшення зумовлене впливом таких основних чинників:

- небажання або відсутність можливості пройти контроль якості аудиторських послуг;

- небажання або відсутність можливості сплатити продовження свідоцтва про внесення до Реєстру аудиторських фірм та аудиторів через підняття вартості;

- небажання або відсутність можливості сплатити заходи з підвищення кваліфікації аудиторів.

Однак, незважаючи на зменшення кількості суб'єктів аудиторської діяльності, середній дохід на одного суб'єкта аудиторської діяльності збільшився у 2013 р. у порівнянні з 2008 р. на 87% [11], що свідчить про незначні коливання обсягу ринку аудиторських послуг впродовж цих років (табл. 1).

В Україні за 2013 р. надано аудиторських послуг на загальну суму 1314596,3 тис. грн. Основну частку послуг надали суб'єкти аудиторської діяльності, розташовані у м. Київ та Київській області. На них припадає 982577,7 тис. грн доходу, що становить 74,74% від загальної суми наданих послуг у 2013 році. Структура доходу за видами послуг у 2013 р. представлена на рис. 2. Необхідно відмітити, що лише 27% доходу від виконання завдань з надання впевненості приходиться на обов'язкові аудити, хоча за кількістю замовлень обов'язкові аудити у завданнях з надання впевненості займають

69% [11]. Звідси значна різниця в ціні замовлень. Так, середня ціна обов'язкового аудиту фінансової звітності складає 20 тис. грн, а середня ціна ініціативного аудиту фінансової звітності складає 149 тис. грн. Це свідчить про бажання замовника формалізувати процедури проведення аудиту і його небажання розуміти необхідність цієї процедури для стабільності економіки.

Таблиця 1. **Обсяг наданих послуг суб'єктами аудиторської діяльності за 2008–2013 рр.** [11]

Рік	Обсяг наданих послуг, тис. грн	Кількість суб'єктів, згідно з наданими звітами	Середній дохід на одного суб'єкта аудиторської діяльності без ПДВ, тис. грн
2008	1116745,7	2309	483,65
2009	1280188,8	2278	561,98
2010	1213098,3	2048	594,07
2011	1258307,0	1792	702,18
2012	1266826,5	1609	787,34
2013	1314596,3	1452	905,37

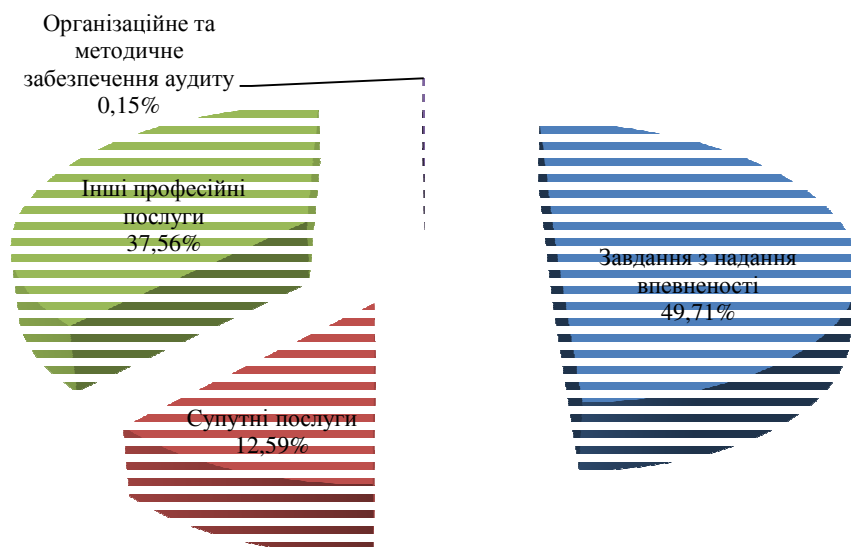


Рис. 2. **Розподіл доходу суб'єктів аудиторської діяльності за видами послуг у 2013 р.**, розроблено за даними [11]

Ці дані підтверджується результатами опитування, яке у 2014 р. на Форумі аудиторів було проведено Аудиторською палатою України серед представників державних органів, вітчизняного аудиторського ринку та професійних об'єднань [7]. На думку респондентів, основними перешкодами розвитку вітчизняного ринку аудиторських послуг є:

- недосконалість Закону України «Про аудиторську діяльність»;
- недостатнє сприйняття значення аудиту у вітчизняному бізнес-середовищі;
- незадовільна якість роботи самих аудиторів.

Крім вищезначених перешкод у розвитку ринку аудиторських послуг, додає перепон і уряд, створюючи неправомірні обмеження конкуренції у сфері аудиторської діяльності. Мається на увазі Постанова Кабінету Міністрів України «Деякі питання проведення аудиту суб'єктів господарювання державного сектору економіки» від 4 червня 2015 р. [2]. Цей документ зобов'язує суб'єктів управління об'єктами державної власності забезпечити в установленому законодавством порядку проведення аудиторськими фірмами аудиту річної фінансової звітності або консолідованої фінансової звітності суб'єктів господарювання державного сектору економіки. Всі підприємства, зобов'язані пройти аудиторську перевірку, умовно поділено на дві групи: перша – «вартість активів яких згідно з даними фінансової звітності за останній звітний рік перевищує 2 млрд грн або розмір чистого доходу яких за останній звітний рік перевищує 1,5 млрд грн» [2], друга – «вартість активів яких згідно з даними фінансової звітності за останній звітний рік перевищує 250 млн грн» [2]. Фактично, це всі великі компанії, які мають значні фінансові ресурси.

Згідно з вимогами, що висуваються до аудиторських компаній, першу групу підприємств можуть перевіряти лише 6 аудиторських компаній, а другу – лише 20 суб'єктів аудиторського ринку [12]. При цьому до цієї групи підприємств практично неможливо потрапити, тому що необхідна «наявність в аудиторської фірми досвіду надання аудиторських послуг суб'єктам господарювання відповідної галузі, зокрема здійснення не менше двох завдань з аудиту або інших аудиторських послуг для суб'єктів господарювання відповідної галузі протягом останніх трьох років» [2]. Постає питання, яким чином можна отримати завдання з аудиту, якщо ти не маєш право проводити аудит річної фінансової звітності або консолідованої фінансової звітності цих суб'єктів господарювання. Залишається одна можливість – виконувати якісь інші завдання суб'єктів господарювання відповідної галузі. Однак чи є необхідність у цих суб'єктів та чи є кошти, щоб сплатити виконання цих завдань.

Окрім цього обмеження, держава через Міністерство фінансів намагається повністю контролювати ринок аудиту. Згідно з проектом Закону України «Про аудит фінансової звітності та аудиторську діяльність», оприлюдненому на офіційному сайті даного міністерства 17.08.2015, всім процесом, починаючи від початку діяльності до виконання завдання, керує саме Міністерство фінансів України. Зокрема воно керує веденням Реєстру, перебування в якому є вимогою для здійснення аудиторської діяльності. Інспекція визначає, кого включати, а кого ні. «Інспекцію очолює виконавчий директор, який призначається керівником Міністерства фінансів». Контроль якості аудиторської компанії забезпечує також Інспекція. «Порядок проведення перевірок з контролю якості затверджується Міністерством фінансів», «головою комісії з атестації за посадою є заступник керівника Мінфіну», «персональний склад комісії з атестації затверджує керівник Міністерства фінансів», «положення про комісію з атестації затверджується Міністерством фінансів». Крім регламенту функціонування Комісії, Міністерство фінансів затверджує порядок здачі екзаменів, порядок проходження стажування, порядок підвищення кваліфікації та інші документи щодо допуску до професії «аудитор» [18].

Окрім того, право на «невинність» у суб'єктів аудиторської діяльності немає. «Суб'єкт аудиторської діяльності на вимогу посадових осіб Інспекції має довести прийнятність політики та процедур, застосованих при наданні послуг з обов'язкового аудиту фінансової звітності, з урахуванням масштабу та складності своєї роботи» [18]. Таким чином, не Інспекція підтверджує фактами невідповідну якість аудиторських послуг, а аудиторська фірма має довести, що вона якісно виконала свою роботу.

Відповідно до огляду «Організація суспільного нагляду за аудиторською професією в 23 європейських країнах», підготовленого Європейською Федерацією бухгалтерів, жодна країна ЄС не ізолювала аудиторську спільноту від регулювання аудиторської діяльності, як це передбачено законопроектом Міністерства фінансів України [20].

Виходячи з викладеного вище, пропонуємо створити та затвердити такий законопроект, який би надав значення поняттю «незалежний аудит», насамперед, незалежний від політичних амбіцій окремих осіб, та створив рівні конкурентні умови для всіх суб'єктів аудиторського ринку. Для прийняття такого закону необхідно до його розробки залучити відповідних експертів, які можуть та повинні представляти інтереси аудиторської спільноти.

Крім того, необхідно встановити збалансоване регулювання аудиторської діяльності, де відсутнє повне відокремлення аудиторської спільноти від регулювання аудиторської діяльності. Такий підхід знизить вірогідність непрофесійних рішень, які можуть призвести до монополізації ринку та зменшення конкуренції, що у свою чергу приведе до зниження рівня якості аудиторських послуг.

**Висновки.** На підставі проведених досліджень можна зробити висновки, що за останні роки ринок аудиторських послуг не тільки збільшив свої обсяги, але й якісно змінив умови надання послуг. Аудиторська палата України починаючи з 1998 р. активно впроваджує заходи з підвищення якості аудиторських послуг. За останні 7 років вимоги до суб'єктів аудиторської діяльності стали настільки жорсткими, що їх кількість зменшилась вдвічі. Однак незважаючи на зменшення кількості суб'єктів, середній дохід на одного суб'єкта аудиторської діяльності впродовж 5 років збільшився практично в два рази, що свідчить про незначні коливання обсягу ринку аудиторських послуг впродовж цих років. Основними перешкодами розвитку вітчизняного ринку аудиторських послуг є: недосконалість Закону України «Про аудиторську діяльність»; недостатнє сприйняття значення аудиту у вітчизняному бізнес-середовищі; незадовільна якість роботи самих аудиторів; неправомірне обмеження конкуренції у сфері аудиторської діяльності урядом України; намагання Міністерства фінансів повністю контролювати ринок, усунувши аудиторську спільноту від регулювання їхньої професійної діяльності.

1. Про аудиторську діяльність: Закон України від 29.05.1993 № 3126-ХІІ // zakon.rada.gov.ua.
2. Деякі питання проведення аудиту суб'єктів господарювання державного сектору економіки: Постанова Кабінету Міністрів України від 4.06.2015 № 390 // zakon.rada.gov.ua.
3. Про затвердження Положення про порядок ведення Реєстру аудиторських фірм, які мають право на проведення аудиторських перевірок банків: Постанова Правління Національного банку України від 17.11.2011 № 410 // zakon.rada.gov.ua.

4. Положення про постійне обов'язкове удосконалення професійних знань аудиторів України: Рішення Аудиторської палати України від 31.05.2007 № 178/5 // [www.uazakon.com](http://www.uazakon.com).
5. Про затвердження Порядку ведення реєстру аудиторських фірм, які можуть проводити аудиторські перевірки професійних учасників ринку цінних паперів: Рішення Національної комісії з цінних паперів та фондового ринку від 25.10.2012 № 1519 // [zakon.rada.gov.ua](http://zakon.rada.gov.ua).
6. Про затвердження Порядку ведення реєстру аудиторів, які можуть проводити аудиторські перевірки фінансових установ: Розпорядження Державної комісії з регулювання ринків фінансових послуг України від 19.02.2004 № 86 // [zakon.rada.gov.ua](http://zakon.rada.gov.ua).
7. *Артеменко С.* Реформирование аудиторского рынка Украины: экспертный опрос // [finance.obozrevatel.com](http://finance.obozrevatel.com).
8. Аудит (Основи державного, незалежного професійного та внутрішнього аудиту): Підручник / За ред. проф. В.В. Немченко, О.Ю. Редько. – К.: Центр учбової літератури, 2012. – 540 с.
9. *Білуха М.Т.* Аудит: Підручник. – К.: Знання, 2006. – 768 с.
10. *Виноградова М.О., Жидєєва А.І.* Аудит: Навч. посібник. – К.: Центр навчальної літератури, 2014. – 654 с.
11. Звіти АПУ до Кабінету Міністрів України // Аудиторська палата України // [www.apu.com.ua](http://www.apu.com.ua).
12. *Кіриш О.В.* Аудит и коррупция, или Осторожно: законопроект от Минфина! // [obozrevatel.com](http://obozrevatel.com).
13. Кодекс етики професійних бухгалтерів листопад 2001 р. // Міжнародна федерація бухгалтерів // [www.iaf.kiev.ua](http://www.iaf.kiev.ua).
14. Кодекс професійної етики аудиторів України: Рішення Аудиторської палати України від 18.12.1998 № 73, втратив чинності // [www.uazakon.com](http://www.uazakon.com).
15. Міжнародні стандарти контролю якості, аудиту, огляду, іншого надання впевненості та супутніх послуг // Міжнародна федерація бухгалтерів, 2015 р. // [www.apu.com.ua](http://www.apu.com.ua).
16. Національні нормативи аудиту: Рішення Аудиторської палати від 18.12.1998 № 73 // [www.uazakon.com](http://www.uazakon.com).
17. *Петрик О.А.* Аудит: методологія і організація: Монографія. – К.: КНЕУ, 2003. – 260 с.
18. Про аудит фінансової звітності та аудиторську діяльність: проект закону від 17.08.2015 // [chrp.com.ua](http://chrp.com.ua).
19. *Швець В.Я., Роздобудько Е.В., Соломіна Г.В.* Агрегована методика багатокритеріальної економіко-екологічної експертизи екологоорієнтованих інвестиційних проектів // Науковий вісник Національного гірничого університету.– 2013.– №3.– С. 139–144.
20. Public Oversight Survey second publication // [www.fee.be](http://www.fee.be).

Стаття надійшла до редакції 9.11.2015.