

УДК 657.6.001(477)

Доц. О.А. Сизоненко, канд. екон. наук;

ст. викл. А.К. Харькова – Макіївський економіко-гуманітарний інститут

## ВИДИ АУДИТОРСЬКИХ ПОСЛУГ: ТЕОРІЯ, ПРАКТИКА, ТЕНДЕНЦІЇ ЗМІН

Досліджено теоретичні підходи та наявну практику виокремлення видів аудиторських послуг з урахуванням змін у нормативному регулюванні аудиторської діяльності. Визначено обсяг та структуру фактично наданих в Україні аудиторських послуг. На цій основі виявлено невідповідність між наявними теоретичними підходами науковців та практикою Аудиторської палати України щодо визначення видів аудиторських послуг. Розглянуто нові тенденції в реалізації аудиторських послуг.

**Ключові слова:** аудиторські послуги, види аудиторських послуг, завдання з надання впевненості, супутні послуги, інші професійні послуги, організаційне та методичне забезпечення аудиту.

**Постановка проблеми.** Невід'ємним елементом супроводження сучасних управлінських процесів є аудиторська діяльність, яка реалізується шляхом надання аудиторських послуг. Аудиторські послуги мають велике значення для бізнесу та суспільства, адже вони покликані надавати впевненість у достовірності операцій суб'єктів господарювання та забезпечувати їх ефективність.

Розвиток ринку аудиторських послуг в Україні відбувається паралельно з розвитком теоретичного обґрунтування особливостей його функціонування. На сьогодні серед теоретиків відсутній єдиний підхід щодо сутності та видів аудиторських послуг, хоча з практичного погляду ця проблема вирішена на рівні Міжнародних стандартів контролю якості, аудиту, огляду, іншого надання впевненості та супутніх послуг. Види аудиторських послуг продовжують еволюціонувати, що породжує необхідність та обумовлює актуальність їх додаткового дослідження.

**Аналіз останніх досліджень і публікацій.** Найбільш вагомими дослідженнями з питань надання аудиторських послуг провели вітчизняні та зарубіжні вчені, зокрема: В. Бондар [1], Ф. Бутинець, Н. Малюга, Н. Петренко [2], Н. Дорош [3], А. Загородній [4], Л. Кулаковська, Ю. Піча [5] та ін. Досить докладно місце супутніх аудиторських послуг у системі аудиторської діяльності розглянув Д. Сушко [6]. Гаргола Ю. обґрунтував теоретичні та організаційно-методичні положення, а також розробив практичні рекомендації з удосконалення процесу надання аудиторських послуг у контексті забезпечення їх якісних та кваліфікаційно-компетентнісних характеристик [7].

Касич А. та Гноєва І. у своїх публікаціях приділяють багато уваги аналізу ринку аудиторських послуг та тенденціям його розвитку [8, 9]. Одним із найбільш дискусійних сьогодні залишається питання щодо змісту та видів аудиторських послуг.

**Метою роботи** є дослідження теоретичних підходів щодо виокремлення видів аудиторських послуг та тенденцій змін їх практичної реалізації.

**Виклад основного матеріалу.** Незважаючи на те, що фактично ринок аудиторських послуг функціонує в Україні вже більше 20 років, теоретики досі не дійшли згоди щодо визначення сутності поняття "аудиторська послуга".

Досліджуючи природу і поняття аудиторських послуг, Ю. Гаргола виділяє декілька груп авторів, у працях яких йдеться про аудиторські послуги і так чи інакше визначається їх поняття. Окремі автори визначають послуги в сфері аудиту як послуги, окрім проведення аудиторських перевірок [7, с. 40]. Таку позицію можна заперечити, розглядаючи процес проведення аудиторської перевірки стосовно його відображення в бухгалтерському обліку аудиторської фірми, де дохід від проведеної перевірки відображається з рахунку "Дохід від реалізації робіт і послуг".

Найбільш чисельна група авторів не визначає поняття аудиторської послуги, проте наводить перелік послуг, що можуть надаватися суб'єктами аудиту [7, с. 40]. Варто зазначити, що такий підхід спостерігаємо і в Законі України "Про аудиторську діяльність", де визначено, що аудитори (аудиторські фірми), окрім аудиту, можуть надавати інші аудиторські послуги, пов'язані з їх професійною діяльністю, зокрема з ведення та відновлення бухгалтерського обліку, у формі консультацій з питань бухгалтерського обліку та фінансової звітності, експертизи й оцінки стану фінансово-господарської діяльності, перевірки іпотечного покриття відповідно до Закону України "Про іпотечні облігації" та інших видів економіко-правового забезпечення господарської діяльності суб'єктів господарювання. При цьому перелік послуг, які можуть надавати аудитори (аудиторські фірми), визначається Аудиторською палатою України відповідно до стандартів аудиту [10].

Склад послуг, які можуть надавати суб'єкти аудиторської діяльності в Україні, змінювався відповідно до розвитку вітчизняного законодавства, що регламентує аудиторську діяльність. Так, з 1998 р. по 2003 р. згідно з чинними Національними нормативами аудиту, аудиторські послуги поділялися на аудит, супутні послуги, що своєю чергою включали оглядові та операційні перевірки, та компіляцію (трансформацію обліку).

Наступний крок у вдосконаленні класифікації видів аудиторських послуг було зроблено у 2007 р. з прийняттям Аудиторською палатою України Рішення № 182/5, в якому аудиторські послуги було поділено на завдання з надання впевненості, супутні послуги, інші послуги, пов'язані з професійною діяльністю аудиторів (аудиторських фірм), організаційне і методологічне забезпечення аудиту. Такий розподіл зберігається і сьогодні та офіційно регламентується Переліком послуг, які можуть надавати аудитори (аудиторські фірми) (рішення АПУ від 22.12.2011 р., № 244/14) (рис.) [6, с. 328].

До завдань з надання впевненості відноситься аудит та огляд історичної фінансової інформації, а також завдання з надання впевненості, що не є аудитом чи оглядом історичної фінансової інформації. Огляд історичної фінансової інформації відрізняється від аудиту тим, що в його результаті на основі проведених опитувань і аналітичних процедур (які, проте, не представляють докази, необхідні для проведення аудиторської перевірки в повному обсязі), аудитор, намагаючись охопити всі істотні аспекти, може встановити, що існують ознаки, які дадуть змогу вважати сформовану фінансову звітність такою, що не відповідає вимогам нормативних положень.

При цьому аудитор не здійснює оцінку систем бухгалтерського обліку і внутрішнього контролю, а також перевірку бухгалтерських записів, збір підтверджувальних доказів й інших процедур, не надає аудиторський висновок.

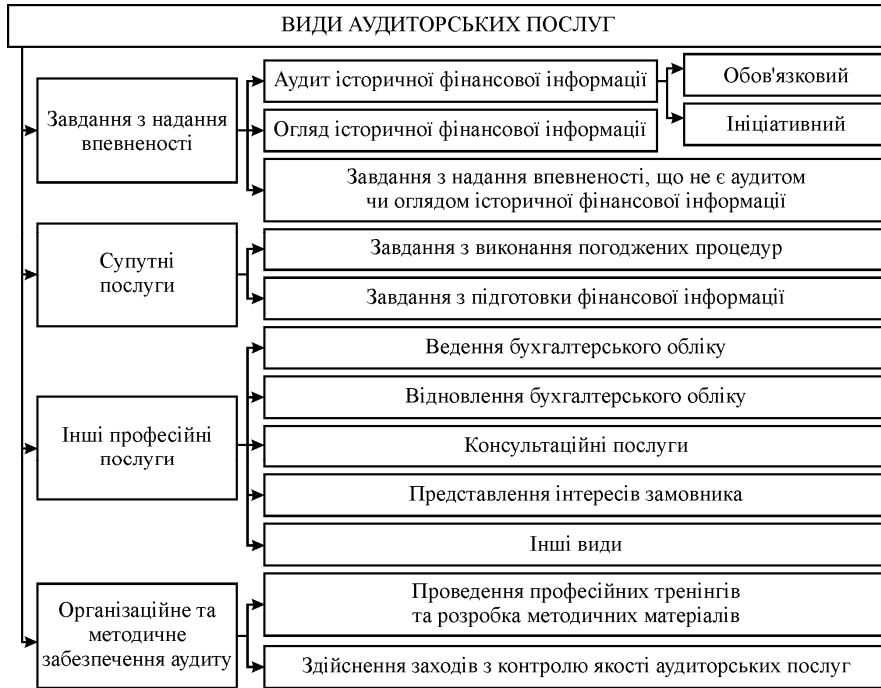


Рис. Види аудиторських послуг

Завдання з надання впевненості, що не є аудитом чи оглядом історичної фінансової інформації, передбачають оцінювання (перевірку) ефективності (відповідності) системи внутрішнього контролю (аудиту), використання виробничих потужностей, функціонування системи управління, матеріального стимулювання та оплати праці персоналу замовника або третіх осіб, систем управління персоналом, інформаційних систем (технологій), корпоративного управління, інформаційної безпеки діяльності підприємства. Також до таких завдань відносяться оцінювання відповідності діяльності підприємства вимогам законодавства (податкового, митного, господарського тощо); оцінювання (перевірка) відповідності вимогам законодавства управлінських рішень або окремих господарських операцій; економічні експертизи (зокрема судова за наявності відповідної атестації судового експерта); оцінювання вартості активів (зокрема незалежна за наявності кваліфікаційного свідоцтва оцінювача); оцінювання (тестування) надійності системи бухгалтерського обліку та рівня професійних знань персоналу бухгалтерії; здійснення на замовлення розрахунків (економічний, фінансовий, стратегічний та інші види аналізу) для оцінювання стану та результатів господарської діяльності; перевірка прогнозової фінансової інформації; інші завдання, які виконуються як завдання з надання впевненості [11].

Згідно з офіційною інформацією Аудиторської палати про стан аудиторської діяльності в Україні [12], саме завдання з надання впевненості має найбільший попит серед замовників аудиторських послуг (табл.). При цьому непохитну позицію займає ініціативний аудит фінансової звітності.

Табл. Обсяг та структура фактично наданих в Україні аудиторських послуг у 2009-2011 рр.

Види аудиторських послуг	2009 р.		2010 р.		2011 р.	
	тис. грн	%	тис. грн	%	тис. грн	%
<b>Завдання з надання впевненості, всього</b>	<b>634131,3</b>	<b>49,53</b>	<b>650879,5</b>	<b>53,65</b>	<b>670125,4</b>	<b>53,26</b>
Обов'язковий аудит фінансової звітності	152518,7	11,91	94253,7	7,77	124709,6	9,91
Ініціативний аудит фінансової звітності	279786,0	21,86	453070,1	37,35	451080,4	35,85
Огляд історичної фінансової інформації	79646,3	6,22	62281,2	5,13	62977,8	5,00
Завдання з надання впевненості, що не є аудитом чи оглядом історичної фінансової інформації	122180,3	9,54	41274,5	3,40	31357,6	2,49
<b>Супутні послуги, всього</b>	<b>139966,8</b>	<b>10,93</b>	<b>127194,1</b>	<b>10,49</b>	<b>113157,6</b>	<b>8,99</b>
Завдання з виконання погоджених процедур	109690,2	8,57	112197,8	9,25	102700,9	8,16
Завдання з підготовки фінансової інформації	30276,6	2,37	14996,3	1,24	10456,7	0,83
<b>Інші професійні послуги, всього</b>	<b>503433,3</b>	<b>39,32</b>	<b>432784,6</b>	<b>35,68</b>	<b>470242,6</b>	<b>37,37</b>
Ведення бухгалтерського обліку	99459,9	7,77	107676,1	8,88	129150,3	10,26
Відновлення бухгалтерського обліку	8747,8	0,68	6320,3	0,52	5294,8	0,42
Консультаційні послуги	301119,9	23,52	233479,5	19,25	273510,8	21,74
Представлення інтересів замовника з питань обліку, аудиту, оподаткування в державних органах, організаціях або в суді	9893,9	0,77	8778,7	0,72	12222,7	0,97
Інші види аудиторських послуг	84211,8	6,58	76530,0	6,31	50064	3,98
<b>Організаційне та методичне забезпечення аудиту, всього</b>	<b>2657,4</b>	<b>0,21</b>	<b>2240,1</b>	<b>0,18</b>	<b>4781,4</b>	<b>0,38</b>
Проведення професійних тренінгів та розроблення методичних матеріалів	2150,1	0,17	1542,3	0,13	4319,2	0,34
Здійснення заходів з контролю якості аудиторських послуг	507,3	0,04	697,8	0,06	462,2	0,04
<b>Надано послуг</b>	<b>1280188,8</b>	<b>x</b>	<b>1213098,0</b>	<b>x</b>	<b>1258307,0</b>	<b>x</b>

Відповідно до МССП 4400 "Завдання з виконання погоджених процедур стосовно фінансової інформації" та МССП 4410 "Завдання з підготовки фінансової інформації", супутні послуги охоплюють завдання з виконання погоджених процедур та підготовки фінансової інформації. Під погодженими процедурами розуміють проведення аудитором процедур, заздалегідь обумовлених з економічним суб'єктом і будь-якими зацікавленими в них третіми особами. При цьому аудитор складає звіт про зроблені їм фактичні висновки. Одержувачі звіту зобов'язані самостійно сформулювати остаточні висновки щодо відображених у ній даних.

Завдання з підготовки інформації передбачають використання більшою мірою бухгалтерського, а не аудиторського досвіду для збирання, класифікації та узагальнення фінансової інформації. Як видно з даних таблиці, серед інших видів супутні послуг займають лише 8-10 % від загального фактично наданого обсягу. Серед інших професійних послуг найбільший попит мають консультаційні послуги (21,74 % від загального обсягу у 2011 р.) та послуги з ведення бухгалтерського обліку (10,26 % відповідно).

Досить незначні доходи (порівняно з іншими видами) отримують аудитори від здійснення організаційного та методичного забезпечення аудиту. За оцінками експертів, у найближчі роки дохід аудиторів (аудиторських фірм) зростатиме, а структура видів наданих аудиторських послуг буде змінюватися.

Нова тенденція – середній український бізнес – починає виражати зацікавленість у проведенні оптимізації структури своїх компаній, поліпшенні керування фінансами й ефективності діяльності для того, щоб бути в більш вигідному положенні при виході в майбутньому на ринки капіталу, створенні спільних підприємств із зарубіжними партнерами.

Набувають популярності консультації з питань сталого розвитку, що передбачають вміння правильно визначати ризики і можливості у сфері ведення бізнесу та правового регулювання діяльності. Ці знання допомагають аналізувати основні показники ефективності й сприяти клієнтам в одержанні максимального прибутку від комерційних операцій.

І. Щирба як перспективний вид аудиторських послуг виділяє аудит ефективності, під яким розуміє системний, цілеспрямований процес отримання інформації про ефективність використання ресурсів на підприємстві, їх експертно-аналітична оцінка з метою виявлення причин невідповідності даних встановленим критеріям (плановим і нормативним показникам, нормам тощо) і формування рекомендацій стосовно їх усунення [13].

Прийнята та задекларована Стратегія розвитку аудиторської діяльності, яка почне діяти з 1 січня 2014 р., передбачає майбутні зміни у структурі видів аудиторських послуг. Зокрема планується задекларувати необхідність обов'язкового проведення аудиту за підсумками року вагомим суб'єктам господарювання, при отриманні великих кредитів і для учасників тендерів при держзакупівлях, а також аудит фінансової звітності для користування органами ДПСУ [14].

**Висновки.** Отже, дослідження показало, що існує деяка невідповідність між наявними теоретичними підходами науковців та практикою Аудиторської палати України щодо визначення видів аудиторських послуг. Узгодження теорії та практики повинно відбуватися оперативно, враховуючи сучасні тенденції щодо попиту на аудиторські послуги. Це допоможе досягнути балансу між ефективним використанням нових можливостей аудиторів (аудиторських фірм) і реалізацією наукового потенціалу дослідників галузі.

### Література

1. Бондар В.П. Концепція розвитку аудиту в Україні: теорія, методологія, організація : монографія / В.П. Бондар. – Житомир : Вид-во ЖДТУ, 2008. – 456 с.
2. Бутинець Ф.Ф., Малюга Н.М., Петренко Н.І. Аудит: стан і тенденції розвитку в Україні та світі : монографія / Ф.Ф. Бутинець, Н.М. Малюга, Н.І. Петренко / за ред. проф. Ф.Ф. Бутинця. – Житомир : Вид-во ЖДТУ, 2004. – 564 с.
3. Дорош Н.І. Аудит: методологія і організація / Н.І. Дорош. – К. : Т-во "Знання", КОО, 2001. – 402 с.
4. Загородній А.Г. Аудит: теорія і практика : навч. посібн. / А.Г. Загородній. – Львів : Вид-во НУ "Львівська політехніка", 2003. – 364 с.
5. Кулаковська Л.П. Основи аудиту : навч. посібн. [для студ. ВНЗ] / Л.П. Кулаковська, Ю.В. Піча. – К. : Вид-во "Каравела"; Львів : Вид-во "Новий світ – 2002", 2002. – 504 с.
6. Сушко Д.С. Супутні послуги в системі аудиторської діяльності / Д.С. Сушко // Науковий вісник НЛТУ України : зб. наук.-техн. праць. – Львів : РВВ НЛТУ України. – 2013. – Вип. 23.1. – С. 326-331.

7. Гаргола Ю.Г. Аудиторські послуги: природа і поняття / Ю.Г. Гаргола // Вісник Житомирського державного технологічного університету : зб. наук. праць. – Сер.: Економічні науки. – Житомир : Вид-во ЖДТУ. – 2009. – № 3 (49). – С. 40-42.

8. Касич А.О. Розвиток ринку аудиторських послуг в Україні / А.О. Касич, І.М. Гноєва // Облік і фінанси АПК АПК : наук.-виробн. журнал. – 2011. – № 1. – С. 76-80.

9. Гноєва І.М. Аналіз ринку аудиторських послуг в Україні / І.М. Гноєві // Вісник Бердянського університету менеджменту і бізнесу. – 2011. – № 1(13). – С. 103-106.

10. Закон України "Про аудиторську діяльність" № 3125-ХІІ від 23.04.1993 р. [Електронний ресурс]. – Доступний з <http://pro-u4ot.info/index.php?section=browse&CatID=18&ArtID=404>

11. Міжнародні стандарти контролю якості, аудиту, огляду, іншого надання впевненості та супутніх послуг: видання 2010 року : пер. з англ. О.Л. Ольховікова, О.В. Селезньов, О.О. Зеніна, О.В. Гик, С.Г. Бінбер. – 2010. – Ч. 1. – 236 с.

12. Узагальнена інформація про стан аудиторської діяльності в Україні // Аудиторська палата України. [Електронний ресурс]. – Доступний з <http://www.apu.com.ua/informatsiya-pro-stan-auditorskoi-diyalnosti-v-ukrajini>

13. Щирба І.М. Аудит ефективності: теоретичний аспект / І.М. Щирба // Вісник Житомирського державного технологічного університету : зб. наук. праць. – Сер.: Економічні науки. – Житомир : Вид-во ЖДТУ, 2012. – № 2 (60). – С. 143-155.

14. Саф'янюк В. Аудит в Україні: регулювання та розвиток // В. Саф'янюк, П. Матвієнко-Димура // Незалежний аудитор. – 2012. – № 3. – С. 54-55.

### **Сизоненко О.А., Харькова А.К. Види аудиторських послуг: теорія, практика, тенденції змін**

Исследованы теоретические подходы и существующая практика выделения видов аудиторских услуг с учетом изменений в нормативном регулировании аудиторской деятельности. Определены объем и структура фактически предоставленных в Украине аудиторских услуг. На этой основе обнаружено несоответствие между существующими теоретическими подходами научных работников и практикой Аудиторской палаты Украины относительно определения видов аудиторских услуг. Раскрыты новые тенденции в реализации аудиторских услуг.

**Ключевые слова:** аудиторские услуги, виды аудиторских услуг, задания по предоставлению уверенности, сопутствующие услуги, другие профессиональные услуги, организационное и методическое обеспечения аудита.

### **Syzonenko O.A., Kharkova A.K. Types of public accountant services: theory, practice, tendencies of changes**

Theoretical approaches are probed and to existent practice of selection of types of public accountant services taking into account changes in the normative adjusting of public accountant activity. A volume and structure of the public accountant services actually given in Ukraine is certain. On this basis found out disparity between existent theoretical approaches of research workers and by practice of the public Accountant chamber of Ukraine in relation to determination of types of public accountant services. New tendencies are exposed in realization of public accountant services.

**Keywords:** public accountant services, types of public accountant services, task from the grant of confidence, concomitant services, other professional services, organizational and methodical providing of audit.

УДК 330.341.1:338.43

Доц. В.Б. Смолінський, канд. екон. наук –  
Львівський НАУ, м. Дубляни

### **ІННОВАЦІЙНЕ ОНОВЛЕННЯ АГРАРНОЇ ГАЛУЗІ НА ОСНОВІ КЛАСТЕРНОГО ПІДХОДУ**

Представлено поняття інновацій, їх специфіку та особливості в аграрних підприємствах. Розглянуто теоретичні підходи до визначення сутності аграрних кластерів та подано особливості цих угруповань. Показано досвід функціонування аграрних кластерів у розвинених країнах світу. Проаналізовано основні причини, які стримують роз-