

УДК 657.635

**Бардаш С. В.**

*професор кафедри фінансового аналізу та контролю  
Київського національного торговельно-економічного університету*

**Боговик Д. С.**

*студентка факультету обліку, аудиту та економічної кібернетики  
Київського національного торговельно-економічного університету*

**Bardash S. V.**

*Professor of Financial Analysis and Control Department  
Kyiv National University of Trade and Economics*

**Bogovyk D. S.**

*Student of Accounting Department Faculty of  
Audit and Economic Cybernetics Department  
Kyiv National University of Trade and Economics*

## **ДЕРЖАВНІ ПРІОРИТЕТИ РОЗВИТКУ НЕЗАЛЕЖНОГО АУДИТУ В УКРАЇНІ**

### **STATE PRIORITIES FOR THE DEVELOPMENT OF INDEPENDENT AUDIT IN UKRAINE**

**Анотація.** У статті визначено тенденції ринку аудиторських послуг України та ступінь їх поширення на різні види економічної діяльності суб'єктів господарювання. Визначений інформаційний запит та державні пріоритети розвитку незалежного аудиту як інституту гарантування захисту інтересів держави та громадянського суспільства щодо оцінки фінансових результатів та транспарентності діяльності суб'єктів господарювання. Сформовано пропозиції щодо удосконалення нормативно-правового регулювання аудиторської діяльності, системи контролю якості роботи аудиторів, ціноутворення послуг суб'єктів аудиторської діяльності.

**Ключові слова:** незалежний аудит, аудиторські послуги, державні пріоритети, національна економіка, якість аудиторських послуг.

**Вступ та постановка проблеми.** Криза розвитку економіки України, що посилюється через соціально-політичне становище, призвела до зниження діяльності, а навіть і до банкрутства окремих суб'єктів господарювання. Так кількість підприємств за різними видами економічної діяльності в Україні скоротилася протягом 2013–2014 років

на 52346 одиниць [1]. У зв'язку з цим у підприємств, а також держави виникає потреба у пошуку альтернативних джерел інформації для аналізу і прогнозування подальшого стабільного фінансового стану і безперервності діяльності суб'єктів господарювання, а також розвитку національної економіки. Аудиторська діяльність виступає інструментом

врегулювання даних питань, адже при проведенні аудиту фінансової звітності здійснюється діагностика системи внутрішнього контролю суб'єкта господарювання, виявляються і попереджаються порушення у фінансово-господарській діяльності, що в подальшому позитивно впливає на безперервність господарської діяльності та фінансовий стан суб'єкта господарювання. Тому розвиток незалежного аудиту в Україні є вкрай важливим для багатьох користувачів фінансової інформації, у тому числі держави. Проте у багатьох науковців та практиків постає питання: чи усвідомлюють органи державної влади зиск від розвитку інституту аудиту в Україні, або, навпаки, здійснюється все, щоб сповільнити його розвиток?

**Аналіз останніх досліджень і публікацій.** Вагомий внесок у вирішення проблем становлення незалежного аудиту, його організації і методики, контролю якості, перспектив розвитку та підвищення професійного рівня аудитора зробили: М.Т. Білуха, В.М. Бондар, Н.І. Дорош, М.О. Никонович, К.О. Назарова, М.Г. Яремик, Н.І. Беренда, І.С. Руденко, В.С. Простінкова, Д.С. Сушко, О.Ю. Редько, Л.В. Острівна, Т.І. Очеретько, О.А. Петрик, І.М. Дмитренко, Н.М. Проскуріна, О.Л. Шерстюк та ін. Однак частиною невирішеної проблеми є відстороненість держави від участі у сприянні розвитку інституту аудиторства в Україні та пошук достатньої аргументації щодо необхідності її участі у даному процесі.

Наукова гіпотеза дослідження полягає у припущенні недооцінки державою інформаційного потенціалу незалежного аудиту у розв'язанні проблем її соціально-економічного розвитку.

**Метою проведеного дослідження** є визначення державних пріоритетів розвитку інституту аудиту в Україні. Поставлена мета передбачає вирішення таких завдань:

- проаналізувати значення та оцінити вплив аудиту на розвиток національної економіки;
- ідентифікувати потенційний інформаційний запит держави щодо проведення незалежного аудиту;
- виявити нагальні проблеми розвитку аудиторської діяльності в Україні;
- визначити шляхи удосконалення нормативно-правового регулювання аудиторської діяльності та підвищення якості наданих послуг.

**Результати дослідження.** З проголошенням незалежності України і затвердженням Закону «Про аудиторську діяльність в Україні» кожен рік існування держави стає новим шаблоном у розвитку незалежного аудиту. Його функції і значення розширюються, змінюються інформаційні запити щодо даних послуг, а в результаті і корегується попит на аудит, що загалом характеризує популярність і затребуваність даного виду підприємницької діяльності в нашій країні. Це пояснюється взаємною зацікавленістю: власника та акціонерів підприємства, що розкривається у підтвердженні факту відповідності і достовірності показників фінансово-господарської діяльності; держави, що характеризується запитом щодо достовірності інформації про діяльність будь-якого підприємства, фінансові показники якої впливають на розмір податків, що формують дохідну частину бюджету; постачальників і кредиторів, що використовують інформацію про фінансовий стан суб'єкта господарювання при прийнятті рішень щодо надання кредитів на вигідних умовах та постачання товарно-матеріальних цінностей тощо.

Варто зазначити, що на 25-му році незалежності Україна перебуває у складному фінансово-економічному та соціальному становищі. Нині спостерігається скорочення чисельності суб'єктів господарювання, що призводить до зниження обсягів виробництва, скорочуються надхо-

дження до бюджетів різних рівнів держави, збільшується рівень безробіття. Розв'язання наведених проблем є можливим завдяки використанню інформаційного потенціалу незалежного аудиту.

Зокрема, М.І. Яремик зазначає, що «аудит відіграє важливу роль у відродженні України після фінансової кризи, забезпечуючи достовірне розкриття інформації для бізнесу. Для розвитку українському бізнесу необхідний робочий капітал. Набагато складніше та дорожче отримати його в Україні, ніж на міжнародних ринках. Щоб потрапити на ці ринки, ключовим фактором є прозорість та достовірність фінансової звітності» [2, с. 119]. Крім того, «для обґрунтування шляхів розвитку та розробки плану фінансового оздоровлення кризового підприємства принципове значення має об'єктивна оцінка його фінансового стану, виробничого потенціалу і результатів виробничо-господарської діяльності... Цим визначається доцільність залучення незалежного експерта-аудитора, який дає кваліфіковану, об'єктивну та виважену оцінку стану та варіанти можливого розвитку подій» [3, с. 88]. На думку Д.С. Сушко, «аудит акумулює в собі необхідний інформаційний потенціал, що забезпечує підтримання економіки суб'єктів господарювання, держави, а отже, набуває раніше невластивої йому характеристики – стає безпосередньою продуктивною силою суспільства» [4, с. 314].

Це досягається завдяки тому, що: «аудит – це не тільки підтвердження звітності за вимогами Державної комісії цінних паперів та фондового ринку України. Це і контролюю-правове супроводження діяльності, і консультування з питань правового та договірного забезпечення, і розробка системи внутрішнього аудиту, і бізнес-планування, і науково-методичні розробки з питань економіки, управління та права, і робота з персоналом тощо» [5, с. 81].

Проте за умов ускладнення розвитку національної економіки держава не може «... ефективно контролювати розподіл і перерозподіл фінансових ресурсів та еко-

Таблиця 1  
Прямі іноземні інвестиції (акціонерний капітал)  
з країн світу в економіці України [7]

	Обсяги прямих інвестицій на 01.07.2014 (млн дол. США)	Обсяги прямих інвестицій на 01.07.2015 (млн дол. США)	Абсолютне відхилення, (млн дол. США)
Усього, у тому числі:	50021,8	42851,3	-7170,5
Кіпр	15699,4	12274,1	-3425,3
Німеччина	5943	5489	-454
Нідерланди	5349,9	5108	-241,9
Російська Федерація	3051,9	2685,6	-366,3
Австрія	2782,8	2354,3	-428,5
Велика Британія	2417,9	1953,9	-464
Віргінські Острови (Брит.)	2054,7	1872,6	-182,1
Франція	1741	1539,2	-201,8
Швейцарія	1373,2	1371,2	-2
Італія	1082	966,6	-115,4
Польща	890,2	790,8	-99,4
США	826,7	695,3	-131,4
Угорщина	771	561,9	-209,1
Беліз	6038,1	519,7	-5518,4
Інші країни	4669,1	4669,1	0

номічну діяльність суб'єктів господарювання, реальний вихід з економічної кризи ми схильні пов'язувати, окрім лібералізації регулювання економіки, із значним підвищенням рівня громадського економічного та фінансового контролю і, в першу чергу, аудиту як найбільш професійної його складової» [6, с. 389].

Виходячи з наведених позицій авторів, розкривається спектр важливості проведення аудиту та його значення як для суб'єкта господарювання, так і для держави. Незалежний аудит допомагає вести бізнес чесно, дотримуючись норм законодавства; є ефективним інструментом розкриття фінансового потенціалу підприємства для зацікавлення іноземних інвесторів та отримання міжнародних інвестицій, що дає змогу сприяти розвитку національної економіки. Проте ігнорування інформаційного потенціалу аудиту призводить до суттєвого гальмування зазначених процесів. Так, прямі інвестиції з країн світу в економіку України протягом 2014–2015 років значно скоротилися (табл. 1).

Як бачимо з наведених у таблиці 1 показників, інтерес іноземних інвесторів щодо економіки України протягом року впав на 7170,5 млн дол. США, адже інвестори хочуть працювати з економічно-активними та стійкими підприємствами. Тому для збільшення обсягів прямих іноземних інвестицій, формування взаємовигідних зовнішньоекономічних відносин та подальшого просування товарів, робіт та послуг національного виробника необхідною умовою має стати підтвердження економічного і фінансового стану суб'єкта господарювання шляхом проведення аудиторської перевірки.

Нині незалежний аудит став невід'ємним елементом економічних відносин. Ринок аудиторських послуг динамічно змінюється, у тому числі і завдяки диференціації аудиторських послуг (табл. 2).

Дані таблиці 2 свідчать про тенденцію зменшення обсягу аудиторських послуг (- 38 043 угод). Найбільшу частку загального обсягу послуг займають завдання з надання впевненості, які виконуються у формі обов'язкового та ініціативного аудиту. Проведення ініці-

ативного аудиту, на нашу думку, може допомогти знизити фінансові, податкові, господарські ризики, виявити і усунути можливі помилки у фінансовому обліку підприємства та уникнути штрафних санкцій. Збільшення кількості замовлень ініціативного аудиту сприятиме збільшенню клієнтської бази, професійному зростанню та зростанню престижу аудиту в суспільній свідомості. Проте кількість замовлень ініціативного аудиту протягом дослідженого періоду зменшувалася, що може бути пояснено не високою довірою до аудиторських висновків та незадоволенням якості наданих послуг.

Нині спостерігається певний парадокс: кількість замовлень обов'язкового аудиту з кожним роком зменшується, окрім показника 2012 р. (див. табл. 2), проте кількість суб'єктів господарювання, для яких проведення аудиту є обов'язковим, з 2008 року зростає, окрім періоду 2013–2014 рр. Так, згідно зі статистичними показниками Державної служби статистики України, кількість суб'єктів ЄДРПОУ за організаційно-правовими формами господарювання у 2014 році становила 1 328 015 одиниць. З них, наприклад, акціонерні товариства, які підлягають обов'язковому аудиту становлять 23 178 одиниць, а кількість замовлень на даний вид послуг – 7 462 одиниць. Для оцінки дотримання норм Господарського кодексу України, а також Закону України «Про аудиторську діяльність» варто також враховувати чисельність підприємств-емітентів облігацій, фінансових установ, страхових та холдингових компаній та інших суб'єктів господарювання, які, згідно з нормами законодавства, мають обов'язково проводити аудит фінансової звітності.

Отже, не всі суб'єкти господарювання дотримуються положень чинного законодавства, що не надає належного рівня впевненості в правильності ведення бухгалтерського обліку та складання фінансової звітності, адже порушуються норми чинного законодавства щодо обов'язкового проведення аудиту.

На нашу думку, пріоритетом держави у розвитку інституту аудиту мають бути: збільшення суб'єктів аудиторської діяльності, що створить умови для виконання

Таблиця 2

## Характеристика кількості замовлень в Україні протягом 2008–2014 рр. [8]

Назва показників	Кількість замовлень (угод), одиниць							одиниць
	2008	2009	2010	2011	2012	2013	2014	2014-2008 рр.
Обсяг наданих послуг	73 147	60 229	56 471	53 685	50 125	44 218	35 104	-33 043
Завдання з надання впевненості, всього, в тому числі	255 484	221 222	16 559	13 281	13 987	12 778	10 634	-14 914
обов'язковий аудит фінансової звітності	17 451	15 954	10 458	8 003	9 520	8 746	7 462	-9 989
ініціативний аудит фінансової звітності	4 848	3 678	3 918	3 448	2 935	2 736	2 157	-2 691
огляд історичної фінансової інформації	759	635	624	622	568	528	550	-209
завдання з надання впевненості, що не є аудитом чи оглядом історичної фінансової інформації	2 490	1 855	1 559	1 208	964	768	465	-2 025
Супутні послуги, всього, в тому числі	5 620	5 127	5 321	4 601	4 904	4 991	3 154	-2 466
завдання з виконання погоджених процедур	4 455	4 172	4 692	4 239	4 314	4 366	2 901	-1 554
завдання з підготовки фінансової інформації	1 165	955	629	362	590	625	255	-910
Інші професійні послуги	41 760	32 575	33 965	35 192	30 543	24 769	20 686	-21 074
Організаційне та методичне забезпечення аудиту	219	405	626	611	691	680	630	411

ст. 8 Закону України «Про аудиторську діяльність», створення умов для проведення ініціативного аудиту фінансової звітності, що дозволить забезпечити транспарентність діяльності суб'єктів господарювання, у т. ч. обумовить зменшення кількості перевірок органів державного контролю. Головним результатом таких заходів має бути підвищення впевненості як вітчизняного, так і іноземного інвестора у тому, що бізнес в Україні ведеться чесно і у вітчизняні підприємства вигідно вкладати кошти. Також зацікавленість держави у розвитку незалежного аудиту полягатиме у об'єктивному запиті щодо достовірності інформації про фінансові результати господарської діяльності для планування дохідної частини бюджету України.

Проведення аудиту фінансової звітності є вкрай важливим для розвитку зовнішньоекономічної діяльності, оцінки її фінансових результатів та пошуку шляхів збільшення валютних надходжень (рис. 1).

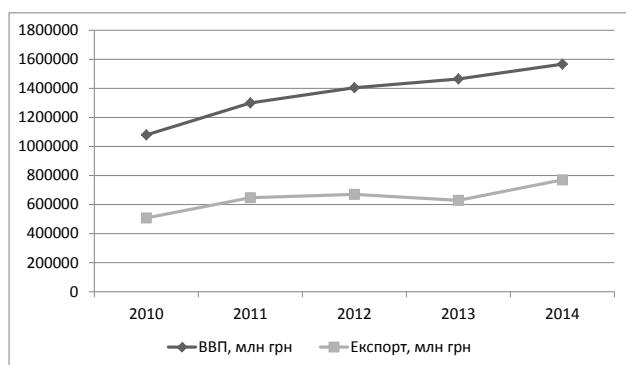


Рис. 1. Динаміка показників валового внутрішнього продукту та доходу від експорту за 2010–2014 рр. (млн грн)

Джерело: [7]

Дані рисунка 1 свідчать, що зовнішня діяльність суб'єктів господарювання відіграє важливу роль для національної економіки країни, адже близько 47-49% ВВП країни протягом 2010–2014 рр. складають доходи від експорту товарів і послуг. Під час процесу зовнішньої торгівлі товарами і послугами держава виступає тим суб'єктом, який застосовує певні інструменти її регулювання, серед яких експортне мито, адміністративні та економічні методи прямого і непрямого впливу на зовнішню торгівлю. Національний експортер при цьому потребує кваліфікованої допомоги і підтримки з боку аудитора, адже правильне ведення обліку на підприємстві є одним із критеріїв успішності ведення бізнесу. Варто також врахувати, що ринок аудиторських послуг різноманітний, тому суб'єкт господарювання може замовляти і супутні послуги, послуги ведення і відновлення бухгалтерського обліку тощо. Зазначене свідчить, що аудит відіграє важливу роль у підтримці національного продавця у сфері зовнішньоекономічної діяльності, а держава у свою чергу може очікувати на збільшення одного із найважливіших показників розвитку національної економіки – валового внутрішнього продукту.

Оцінюючи перспективи розвитку інституту аудиторства варто врахувати і те, що незалежний аудит має попит суб'єктів господарювання різних видів економічної діяльності (рис. 2).

Дані рисунка 2, свідчать, що аудиторські послуги у 2014 році є найбільш затребуваними підприємствами добувної і переробної промисловості (їх фактичний обсяг склав 129 663,1 тис. грн). Це пояснюється тим, що даний

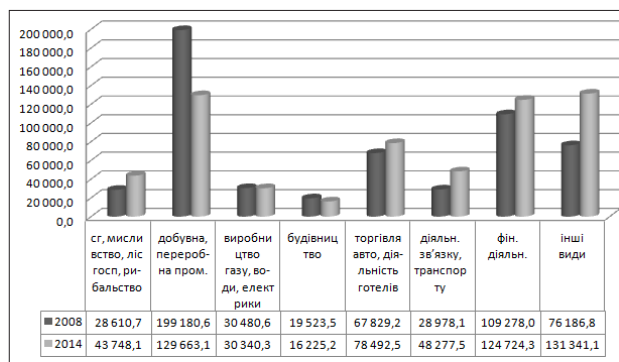


Рис. 2. Фактичний обсяг завдання з надання впевненості за видами економічної діяльності суб'єктів господарювання протягом 2008–2014 рр.

Джерело: [8]

вид економічної діяльності має складний операційний цикл і потребує детальної перевірки бухгалтерського обліку та фінансової звітності. Потенційний інтерес держави щодо розвитку незалежного аудиту підприємств добувної і переробної промисловості полягає у тому, що на дану промисловість припадає близько 1/4 усього промислового виробництва країни, тому від розвитку даного комплексу значною мірою залежить розвиток усього сектора промислового виробництва країни.

Попит на незалежний аудит існує й серед підприємств торгівлі (фактичний обсяг наданих аудиторських послуг у 2014 році – 78 492,5 тис. грн). Так як здійснюється і міжнародна торгівля, то іноземні гуртові покупці зацікавлені у співпраці з фінансово стійкими вітчизняними підприємствами, а також тими, що не порушують норм чинного законодавства щодо ведення бухгалтерського обліку та складання фінансової звітності. Фактично інтерес держави полягає у проведенні незалежного аудиту фінансової звітності суб'єктів господарювання усіх видів економічної діяльності, адже зовнішньоекономічна діяльність здійснюється і підприємствами агропромислового комплексу, і будівельними компаніями, і підприємствами електроенергетичного комплексу, а також суб'єктами господарювання інших видів економічної діяльності.

Тому, виходячи з проведеного дослідження, можна стверджувати, що держава має певну зацікавленість у розвитку інституту незалежного аудиту, адже даний вид підприємницької діяльності контрольно-аналітично-консультативного характеру дає змогу отримувати достовірну інформацію про діяльність суб'єктів господарювання, адекватно оцінювати їхнє фінансове становище та на основі отриманої інформації координувати розвиток національної економіки.

Початковим фундаментом реалізації державних пріоритетів розвитку інституту аудиторства в Україні має стати його законодавче регулювання. На державному рівні повинно відбутися уточнення положень законодавства щодо проведення аудиту в Україні. Зокрема, вони мають, з одного боку, розширювати спектр діяльності суб'єктів ринку аудиторських послуг, а з іншого – контролювати та посилити відповідальність як суб'єктів господарювання за не проведення обов'язкового аудиту, так і суб'єктів аудиторської діяльності за неякісне його проведення.

**Висновки.** Незалежний аудит є важливим як для держави, так і для суб'єктів господарювання. Кожен із цих користувачів аудиторської інформації зацікавлений в отриманні достовірної інформації за заданими параметрами. Замовник аудиту також зацікавлений в отри-

манні якісних аудиторських послуг, адже їх проведення сприятиме попередженню негативних тенденцій в його діяльності підприємства. Держава зацікавлена у достовірній фінансовій інформації про результати господарської діяльності підприємств. Проте аудит в Україні нині переживає складний період трансформації. Він проходить не просто і пов'язаний з певною сукупністю проблем, які пригальмовують його розвиток, а саме:

- недоліками нормативно-правового регулювання аудиторської діяльності в Україні;
- недовірою клієнта до аудитора через неякісно надані аудиторські послуги;
- непрозорістю, а іноді недостатньою обґрунтованістю вартості аудиторських послуг.

Вирішення наведених проблем потребує великої уваги з боку держави, а також виконання нею відповідних заходів протидії занепаду незалежного аудиту, який є тим інструментом, який координує не тільки діяльність окремого суб'єкта господарювання, а й національної економіки у цілому.

Подальший розвиток інституту незалежного аудиту в Україні може відбутися за таких умов:

- уточнення статті 7 «Аудиторський висновок та інші офіційні документи», статті 8 «Обов'язкове проведення аудиту», статті 9 «Обов'язки суб'єктів господарювання при проведенні аудиту», статті 12 «Повноваження Аудиторської палати України»;

- підвищення контролю якості за аудиторською діяльністю через удосконалення роботи Комісії з контролю якості, зокрема, уточнення періодичності проведення перевірок в усіх аудиторських фірмах, які внесені до Реєстру аудиторських фірм та аудиторів (не частіше одного разу на рік), та запровадження методики та критеріїв оцінювання якості наданих аудиторських послуг з обов'язковим документуванням результатів контролю якості у формі відповідного звіту;

- розроблення методики розрахунку ціни за видами аудиторських послуг з встановленням її верхньої та нижньої межі.

Виконання зазначених пропозицій сприятиме розвитку підприємництва, зменшенню рівня безробіття, зростанню рівня довіри до вітчизняного бізнесу, збільшенню надходжень як до місцевого, так і до державного бюджету.

#### Список використаних джерел:

1. Кількість підприємств за їх розмірами за видами економічної діяльності [Електронний ресурс]. – Режим доступу : [http://www.ukrstat.gov.ua/operativ/operativ2013/fin/kp\\_ed/kp\\_ed\\_u/kp\\_ed\\_u\\_2014.htm](http://www.ukrstat.gov.ua/operativ/operativ2013/fin/kp_ed/kp_ed_u/kp_ed_u_2014.htm).
2. Яремик М.Г. Стан та проблеми реформування аудиту в Україні / М.Г. Яремик // Наукові записки [Української академії друкарства]. – 2011. – № 1. – С. 114-119. – Режим доступу : [http://nbuv.gov.ua/j-pdf/Nz\\_2011\\_1\\_20.pdf](http://nbuv.gov.ua/j-pdf/Nz_2011_1_20.pdf).
3. Беренда Н.І. Аудит підприємств, що перебувають у фінансовій кризі / Н.І. Беренда, І.С. Руденко, В.С. Простінкова // Формування ринкових відносин в Україні. – 2015. – № 2(165). – С. 87-90.
4. Сушко Д.С. Удосконалення діяльності аудиторських фірм в умовах ринку / Д.С. Сушко // Науковий вісник НЛТУ України. – 2013. – Вип. 23.2. – С. 331-319.
5. Острівна Л.В. Сутність проблематики розвитку аудиту в Україні [Електронний ресурс] / Л.В. Острівна // Ринок цінних паперів України. – 2012. – № 1-2. – С. 79-81. – Режим доступу : [http://nbuv.gov.ua/j-pdf/rcpu\\_2012\\_1-2\\_12.pdf](http://nbuv.gov.ua/j-pdf/rcpu_2012_1-2_12.pdf).
6. Шваб П.В. Напрями розвитку аудиту в період післякризового відновлення економіки України [Електронний ресурс] / П.В. Шваб // Вісник Житомирського національного агроєкологічного університету. – 2011. – № 2(2). – С. 389-398. – Режим доступу : [http://nbuv.gov.ua/j-pdf/Vzhnau\\_2011\\_2\(2\)\\_46.pdf](http://nbuv.gov.ua/j-pdf/Vzhnau_2011_2(2)_46.pdf).
7. Державна служба статистики України. – Режим доступу : <http://www.ukr>.
8. Аналіз стану та динаміки ринку аудиторських послуг за 2005–2013 роки [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://www.apu.com.ua>.

**Аннотация.** В статье определены тенденции рынка аудиторских услуг Украины и степень их распространения на различные виды экономической деятельности субъектов хозяйствования. Определен информационный запрос и государственные приоритеты развития независимого аудита как института обеспечения защиты интересов государства и гражданского общества в оценке финансовых результатов и прозрачности деятельности субъектов хозяйствования. Сформулированы предложения по совершенствованию нормативно-правового регулирования аудиторской деятельности, системы контроля качества работы аудиторов, ценообразования услуг субъектов аудиторской деятельности.

**Ключевые слова:** независимый аудит, аудиторские услуги, государственные приоритеты, национальная экономика, качество аудиторских услуг.

**Summary.** The article identifies tendencies of audit services market and the extent of their distribution in the various economic activities of business entities. It's defined information request and national priorities the development of independent auditing as an institution the protection of the state interests and civil society concerning the measurement of financial results and the transparency of economic entities activities. It is generated proposals for improving normative legal regulation of audit activity, system of quality control of auditors, pricing service of audit activity.

**Key words:** independent audit, audit services, government priorities, national economy, quality of audit services.