

## **СЕКЦІЯ 2**

### **ПРОБЛЕМИ ТА ПЕРСПЕКТИВИ РОЗВИТКУ АУДИТОРСЬКОЇ ДІЯЛЬНОСТІ В УКРАЇНІ**

**Дідоренко Тетяна**

к.е.н., доцент

Тернопільський національний економічний університет  
м. Тернопіль, Україна

**Белова Ірина**

к.е.н., доцент

Тернопільський національний економічний університет  
м. Тернопіль, Україна

### **ЕВОЛЮЦІЯ НОРМАТИВНОГО ЗАБЕЗПЕЧЕННЯ У РОЗВИТКУ АУДИТОРСЬКИХ ПОСЛУГ**

Загальні засади до регламентації аудиторської діяльності в Україні визначено Законом України «Про аудит фінансової звітності та аудиторську діяльність» [6], а офіційним регулятором вітчизняної аудиторської діяльності є АПУ, яка вирішує важливі питання методичного та організаційного управління аудитом. Законодавство про аудиторську діяльність включає в себе Господарський кодекс України, а поле нормативно-правового регулювання аудиторської діяльності передбачає «Міжнародні стандарти контролю якості, аудиту, огляду, іншого надання впевненості та супутніх послуг», що є обов'язковими для дотримання аудиторами (аудиторськими фірмами) та суб'єктами господарювання у відносинах з ними та нормативні акти, які затверджуються АПУ.

Імпульсом розвитку видів аудиторської діяльності на легітимній основі став Закон України «Про аудиторську діяльність» прийнятий у 1993 році, який визначив, що «аудиторська діяльність включає в себе організаційне і методичне забезпечення аудиту, практичне виконання аудиторських перевірок (аудит) та надання інших аудиторських послуг» [5]. З цього часу в Україні власне і почалась робота з організаційного та методичного забезпечення виконання аудиторських послуг, яка продовжується в напрямку її вдосконалення.

Закон України «Про аудиторську діяльність», який було прийнято у квітні 1993 року, надав легітимного статусу як аудиту, так й іншим видам аудиторської діяльності, став імпульсом їх розвитку. За цей час було сформовано систему забезпечення аудиторських послуг, яка продовжує вдосконалюватись. Так, відповідно до попередньої редакції Закону України «Про аудиторську діяльність» №140-V аудиторська діяльність представляє собою підприємницьку діяльність, яка включає в себе організаційне і методичне забезпечення аудиту, практичне виконання аудиторських перевірок та надання інших аудиторських послуг. Згідно з діючим Законом України «Про аудит фінансової звітності та аудиторську діяльність» аудиторська діяльність – незалежна професійна діяльність аудиторів та суб'єктів аудиторської діяльності, зареєстрованих у Реєстрі аудиторів та суб'єктів аудиторської діяльності, з надання аудиторських послуг [5]. Також документ дає трактування терміну «аудиторські послуги», до яких належать аудит, огляд фінансової звітності, консолідованої фінансової звітності, виконання завдань з іншого надання впевненості та інші професійні послуги, що надаються відповідно до міжнародних стандартів аудиту. Інший документ – Положення з національної практики контролю якості аудиторських послуг 1 «Організація аудиторськими фірмами та аудиторами системи контролю якості аудиторських послуг», який згідно рішення АПУ у 2019 році втратив чинність під терміном «аудиторські послуги» розумів завдання з надання впевненості, завдання з супутніх послуг, інші послуги, пов'язані з професійною діяльністю, які можуть надавати фірми. Іншим документом, зокрема, «Переліком

послуг, які можуть надавати аудитори (аудиторські фірми)» (втратив чинність) нормативно було передбачено такі послуги:

- 1) послуги з виконання завдань з надання впевненості (аудит історичної фінансової інформації, огляд історичної фінансової інформації і завдання з надання впевненості, що не є аудитом чи оглядом історичної фінансової інформації);
- 2) супутні послуги;
- 3) інші послуги, пов'язані з професійною діяльністю аудиторів (аудиторських фірм);
- 4) організаційне та методичне забезпечення аудиту [13].

Деталізований перелік вищенаведених послуг було затверджено рішенням Аудиторської палати України від 27.09.07 р., № 182/5 [13], яка є офіційним регулятивним органом аудиторської діяльності в Україні, повноваження якої стосуються сертифікації та стандартизації послуг суб'єктів аудиторської діяльності, контролю їх діяльності та підвищення якості аудиторських послуг.

Нормативно-правове забезпечення аудиторських послуг в Україні протягом останніх років здійснювалось досить системно та динамічно, проте вимагає покращення регуляторної діяльності у сфері виконання аудиторських послуг. Аудиторські послуги, за редакцією вказаного закону 1993 року включати у себе сукупність послуг, що складалась з аудиторських перевірок, експертиз, консультацій, різноматних послуг з оподаткування, аналізу діяльності суб'єктів господарювання та інших видів аудиторських послуг [6].

Проте традиційно аудиторські фірми та аудитори виконували набагато більший перелік видів діяльності, підстави для їх виконання було надано Законом «Про аудиторську діяльність» у 1993 році. Незважаючи на професіоналізм аудиторів, здатність професійно виконувати різні послуги з економіко-правового обслуговування клієнтів, вказана ситуація нормативної регламентації призводила до виконання послуг, які на думку багатьох фахівців з аудиту не завжди були сумісні з аудитом. Відповідно до Закону України «Про аудиторську діяльність» (редакція 1993 р.) перелік супутніх послуг не було



визначено, що і призводило до ситуації широкого спектру діяльності залежно від компетентності та готовності аудитора виконувати завдання. Вираз «економіко-правове забезпечення підприємницької діяльності фізичних та юридичних осіб» дозволяв відносити сюди досить широкий спектр послуг, а законних важелів обмеження такої діяльності не було.

У подальших роках мало місце уточнення сутності аудиторської діяльності, та зокрема, у 2006 році вона була визначена, як «...підприємницька діяльність, яка включає в себе організаційне та методичне забезпечення аудиту, практичне виконання аудиторських перевірок (аудит) та надання інших аудиторських послуг». Закон України «Про аудиторську діяльність» (редакція від 14.09.2006 р.), легалізував аудиторам (аудиторським фірмам) можливість 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 і оцінки стану фінансово-господарської діяльності та інших видів економіко-правового забезпечення господарської діяльності суб'єктів господарювання [6].

Закон України «Про аудиторську діяльність», прийнятий 22.04.1993 р. зазнавав змін 1995-1996, 2003-2006 роках, які, у тому числі, стосувались складу видів аудиторської діяльності та окреслення правового поля їх здійснення іншими нормативними документами. У законодавчому визначенні аудиторської діяльності розглядалось відразу дві категорії: аудит та аудиторська діяльність та має місце розкриття їх змісту, а також вказується на характер відносин, які складаються в процесі аудиторської діяльності, як з теоретичної, так і практичної точок зору. На сьогодні відносини аудитора та його клієнта мають підприємницький характер, для яких наявна самостійність, ризик, систематичність діяльності з метою отримання прибутку від надання послуг зацікавленим особам. Економічний характер аудиторської діяльності має і ряд інших особливостей. Мета створення аудиторської фірми (започаткування діяльності аудитора) має суспільне значення, поліпшуючи якість звітної та іншої інформації.

Суб'єкти аудиторської діяльності повинні володіти певними професійними якостями, що закріплено принципом компетентності, який є визначальним для виконання аудиторських перевірок і стосується професійних аудиторських послуг в цілому. Відсутність у штаті аудиторської фірми професіоналів ставить перешкоди до реєстрації аудиторської фірми (аудитора) та набуття необхідного правового статусу. Аудиторська діяльність здійснюється суб'єктом, який спеціально створюється на ринку аудиторських послуг та має відповідні дозволи. Крім спеціального дозволу та включення в реєстр АПУ, суб'єкт аудиторської діяльності повинен зареєструватись як суб'єкт підприємницької діяльності, що підкреслює його статус як підприємця.

У Законі України «Про аудит фінансової звітності та аудиторську діяльність» вказується на незалежність учасників відносин, які виникають в процесі виконання аудиторських послуг, що проявляється у відсутності зацікавлених відносин етичного, економічного та правового характеру між клієнтом та аудитором. Професіоналізм та незалежність є особливими ознаками характеру підприємницької діяльності аудиторів. Таким чином, аудиторська діяльність може здійснюватись з однієї сторони суб'єктами, які мають виключні права на проведення незалежної перевірки, а, з іншої сторони, встановлена спеціалізація діяльності з конкретним чітко визначеним переліком видів аудиторської діяльності.

Пустовіт В.В. під аудиторською діяльністю пропонує розглядати її, як вид підприємницької діяльності та діяльність професійних аудиторських організацій [16, с. 43].

Перші Національні нормативи, прийняті у 1999 році [11], які у подальшому замінили стандарти аудиту та етики IFAC (прийняті для застосування в Україні 18 квітня 2003 року), у наступних роках зазнавали змін, в тому числі щодо складу, класифікації та окремих методичних питань послуг аудиторської діяльності, відмінних від аудиту.

Певний час, крім МСА 920 та 930 щодо погоджених процедур та завдань з підготовки інформації, питання організації та методики виконання супутніх послуг аудиту у нормативних документах не розглядались. Так, у новій редакції

Закону України «Про аудиторську діяльність» від 14.09.2006 р. у ст. 3 було визначено, що «перелік послуг, які можуть надавати аудитори (аудиторські фірми), визначається Аудиторською палатою України відповідно до стандартів аудиту», але він був на той час не визначений [15].

З 1 січня 1999 р. АПУ ввела обов'язковість дотримання Національних нормативів аудиту, які разом із Законом України «Про аудиторську діяльність» та «Кодексом професійної етики аудиторів України» почали регулювати порядок проведення аудиту та виконання інших послуг. Національні нормативи аудиту, які діяли до 2003 року чітко відокремили аудит від супутніх послуг. Проте в тексті Національних нормативів аудиту можна було встановити неоднозначні формулювання. Так, до складу супутніх послуг аудиту було віднесено та наведено зміст оглядової (експрес) перевірки, операційної перевірки та компіляції (трансформації бухгалтерського обліку), хоча в контексті розкриття вимог до супутніх послуг та рівня гарантування, що їх надає аудитор було вказано про оглядову перевірку, узгоджені процедури та трансформацію системи обліку та звітності (компіляція). Вимоги національних нормативів аудиту не регулювали інші аудиторські послуги. Слід зазначити, що наукові дискусії щодо супутніх послуг та сумісності інших послуг з ним почались в Україні більше 10 років тому [1; 2].

У 2004 році частину послуг, які традиційно вважались супутніми послугами Міжнародними стандартами аудиту було віднесено до завдань з надання впевненості. Так, МСА 120 «Концептуальна основа МСА» до супутніх послуг було віднесено огляди, погоджені процедури та підготовку інформації, а

з прийняттям Концептуальної основи у 2004 році, огляд віднесено до завдань з надання впевненості, до однієї групи з аудитом. Відповідно у 2005 році МСА 120 було вилучено зі складу Міжнародних стандартів аудиту.



У 2005 році аудиторські послуги класифікувались у три групи (аудит та огляд історичної фінансової інформації; завдання з надання впевненості, інші, ніж аудит та огляд історичної фінансової інформації; супутні послуги). Відповідно до супутніх послуг, методика виконання яких регулюється МСА було віднесено: завдання з виконання погоджених процедур; завдання з підготовки фінансової інформації.

Науковці Касич А.О. та Гноєва І.М. вивчаючи класифікацію видів економічної діяльності, яка є складовою системи національних класифікаторів і розроблена на базі міжнародної статистичної класифікації видів діяльності Європейського Союзу та державний класифікатор продукції та послуг, який поєднується з КВЕД запропонували доповнити національний класифікатор України та вищевказаних класифікаторів, що дозволить приблизити національний класифікатор України до європейського класифікатора і створить умови для переходу України на міжнародну систему обліку та статистики [9].

В питаннях класифікації аудиторських послуг науковці Касич А.О та Гноєва І.М. за змістовим критерієм до складу послуг відносять: послуги контролю, послуги дії, інформаційні послуги [10].

Питання сумісності деяких видів аудиторських послуг з аудиторськими перевітками піднімалось в праці Гарголи Ю.Г. На думку науковця, "...слід окремо розглядати можливість надання аудиторських послуг залежно від обов'язковості аудиту» [7]. «У випадку проведення обов'язкового аудиту перелік послуг, що є супутніми до нього, повинен бути звуженим до послуг з проведення економічного аналізу, оцінки організації та ефективності функціонування систем бухгалтерського обліку та внутрішнього контролю, системи управління, оцінки кваліфікаційної придатності облікового, контролюючого та управлінського персоналу, надання консультацій з питань господарської діяльності, обліку, фінансів, права, економіки, управління, податків тощо» [7].

У міжнародних документах використовується термін «послуги, які не є аудиторськими» («nonaudit services»), що відразу показує розбіжності, протилежність у змісті, навіть, несумісність аудиту та такого роду послуг. Термін

«nonaudit services» використовується в Директиві 2006/43/ЄС Європейського Парламенту та Ради від 17 травня 2006 року про обов'язковий аудит річної звітності та консолідованої, а також в Законі Сарбейнса-Окслі США (Title II. Auditor Independence, Sec.201 Services outside the Scope of Practice of Auditors). Отже, нормативні документи України та зокрема Аудиторської палати України мають недолік у тлумаченні сутності аудиторських послуг, які можуть надавати аудитори [18, с.27].

У загальноекономічному розумінні та згідно з тлумаченням економічних словників послуги прийнято ототожнювати з наданням будь-якого блага. Послуги – це певні види праці, які можуть здійснюватись як у формі дії, товару, речі, а також у формі праці конкретного суб'єкта. Економічне поняття послуги досить широке, під якою розуміють виконання певних дій або здійснення певної діяльності. Також визначення послуги міститься у Податковому кодексі України, де постачанням послуг для цілей оподаткування є будь-яка операція, що не є постачанням товарів, чи інша операція з передачі права на об'єкти права інтелектуальної власності та інші нематеріальні активи чи надання інших майнових прав стосовно таких об'єктів права інтелектуальної власності, а також надання послуг, що споживаються в процесі вчинення певної дії або провадження певної діяльності [14].

Науковець Гаргола Ю.Г. «визначає аудиторську послугу як діяльність аудиторських фірм та приватних аудиторів, в результаті якої формується продукт праці, що не має матеріального вираження і забезпечує реалізацію економіко-правових відносин суб'єктів господарювання» [8].

Самчинська Я.Б. в контексті розгляду змісту поняття «аудиторських послуг з виконання погоджених процедур стосовно стратегічних засад функціонування компаній» за ознаку класифікації видів аудиторських послуг визначає предмет: історична фінансова інформація (завдання з надання впевненості) та інша фінансова та нефінансова інформація (супутні послуги) щодо кожної з яких визначає мету [17, с.98].



Проф. Шалімова Н.С. вказує, що застосування вислову "інші аудиторські послуги", створює враження, що їх виконання є привілеєм лише аудиторів, що не відповідає дійсності, адже такого роду діяльністю займається багато інших суб'єктів підприємницької діяльності, зокрема консалтингові фірми [18, с.26].

Здійснюючи аудиторську перевірку, аудитор виступає в ролі дослідника. Це значною мірою стосується виконання завдань з надання впевненості, відмінних від аудиту, пов'язаних з оцінкою ефективності системи внутрішнього контролю, ефективністю управління діяльністю підприємства, трудовими ресурсами. Надання аудитором цих послуг є одним з найефективніших інструментів організації управління, фактично є наукою управління, що було доведено вітчизняними та закордонними вченими у наукових працях з питань управління.

Отже, у стратегії діяльності АПУ серед пріоритетних напрямків, які забезпечать підняття ролі аудиторської професії в суспільстві є здійснення контролю якості аудиторських послуг, що не проводять обов'язковий аудит. Актуальним на наступні роки залишається розробка методичних рекомендацій та матеріалів щодо аудиторської діяльності в Україні, розробка нормативних документів та надання інших пропозицій щодо методичного забезпечення аудиторської діяльності в Україні.

### Список використаних джерел

1. Бейгельзімер М.Г. Судове представництво-сумісна супутня послуга. Аудитор України. 2005. № 22(84). С.19-20.
2. Бейгельзімер М.Г. Деякі питання теорії та практики надання супутніх послуг в аудиті *Аудитор України*. 2005. № 11. С. 24-26.
3. Белова, І., Семенишена Н. Гармонізація і стандартизація як об'єктивна необхідність кумулятивізму інституту бухгалтерського обліку. Інститут бухгалтерського обліку, контроль та аналіз в умовах глобалізації : міжнар. наук. журн. 2018. Вип. 3-4. С. 7-20.
4. Завитій, Ольга. Аудиторський ризик і оцінювання системи внутрішнього контролю і аудиту. Прикладна економіка - від теорії до практики : матеріали Міжнар. наук.-практ. конф. [м. Тернопіль, 20 жовт. 2016 р.] / редкол. : Б. О. Язлюк, П. Р. Пуцентейло, Р. Ф. Бруханський [та ін.]; відп. за вип. П. Р. Пуцентейло. Тернопіль : Вектор, 2016. С. 121-122.
5. Закон України «Про аудиторську діяльність» від 22.04.1993 р. № 3125-ХП (в редакції змін від 14.09.2006 р.). URL: [http:// www.apu.com.ua](http://www.apu.com.ua).
6. Закон України «Про аудит фінансової звітності та аудиторську діяльність» від 21.12 2017 р., № 2258-VIII.URL: [http:// www.apu.com.ua](http://www.apu.com.ua).

7. Гаргола Ю.Г. Ринок аудиторських послуг та можливості його розвитку/Ю.Г. Гаргола // Вісник Житомирського державного технологічного університету. 2008. №2 (44). URL: <http://ven.ztu.edu.ua>.
8. Гаргола Ю.Г. Аудиторські послуги: природа і поняття// Вісник Житомирського державного технологічного університету. 2009. №3(49). URL: <http://ven.ztu.edu.ua/article/viewFile/91051/89144>.
9. Касич А.О., Гноєва І.М. Особливості розвитку аудиторських послуг в Україні та концептуальні підходи до їх класифікації. *Вісник Житомирського державного технологічного університету*. 2010. № 4(54). С.94-98. URL: <http://ven.ztu.edu.ua/article/viewFile/65943/62055>.
10. Касич А.О., Гноєва І.М. Розвиток ринку аудиторських послуг в Україні. *Облік і фінанси АПК*. URL: <http://magazine.faaf.org.ua/content-/view/1035/35/>
11. Національні нормативи аудиту. Кодекс професійної етики аудиторів України. Аудиторська палата України. (затверджено рішенням Аудиторської палати України № 73 від 18.12.1998 р.). К.: 1999. 274 с.
12. Обліково-аналітичне і організаційно-правове забезпечення діяльності підприємств в умовах інституційних трансформацій : колект. моногр. / Р. Ф. Бруханський, П. Р. Пуцентейло, І. М. Белова [та ін.]. Тернопіль : Осадца Ю. В., 2017. 388 с.
13. Перелік послуг, які можуть надавати аудитори (аудиторські фірми). Затв. рішенням АПУ від 22.1.2.2011 р. URL: <http://www.apu.com.ua>.
14. Податковий кодекс України. URL: <http://rada.com.ua>
15. Про внесення змін до Закону України «Про аудиторську діяльність» від 14.09.2006 р. № 140 – 5 // Дебет – Кредит. 2006. № 56. С.56.
16. Пустовіт В.В. Аудит: поняття, зміст та основи формування // Ринок аудиторських послуг в Україні: стан і перспективи розвитку: збірник матеріалів доповідей Міжнародної науково-практичної конференції (м. Івано-Франківськ, 15-16 квітня 2010 р.). Івано-Франківськ, 2010. С.43-45.
17. Самчинська Я.Б. Інформаційно-нормативне забезпечення супутніх аудиторських послуг з виконання погоджених процедур // Вісник Хмельницького національного університету. 2012. № 2. Т.1. С.96-99. URL: [http://journals.khnu.km.ua/vestnik/pdf/ekon/2012\\_2\\_1/096-099.pdf](http://journals.khnu.km.ua/vestnik/pdf/ekon/2012_2_1/096-099.pdf)
18. Шалімова Н.С. Аудит та інші послуги: проблеми забезпечення незалежності аудиторів. *Економіка та держава*. 2010. № 8. С. 25-28.- URL: <http://www.irbis-nbuv.gov.ua>.
19. Khorunzhak, N., Belova, I., Zavytii, O., Tomchuk, V., Fabiianska, V. (2020). *Quality Control of Auditing: Ukrainian Prospects. Independent Journal of Management & Production*, 11(8), 712-726. DOI: [dx.doi.org/10.14807/ijmp.v11i8.1229](https://doi.org/10.14807/ijmp.v11i8.1229).