

НАПРЯМИ РОЗВИТКУ АУДИТУ ПІД ЧАС ПІСЛЯКРИЗОВОГО ВІДНОВЛЕННЯ ЕКОНОМІКИ УКРАЇНИ

Теоретико-логічне та аналітичне дослідження проблем функціонування аудиту в економіці України під час економічної кризи дозволяє виявити перспективні напрями розвитку незалежного фінансового контролю у нашій державі.

Постановка проблеми

Причиною будь-якої економічної кризи є виникнення дисбалансів в економіці країни. Оскільки ліберальна ринкова економіка завжди спрямована на відносно гармонійний розвиток відповідно до впливу зовнішніх та внутрішніх факторів, вона намагається виправити дисбаланси, при цьому, надмірно розвинуті галузі народного господарства опиняються під тиском несприятливої ринкової кон'юнктури і зазнають економічного спаду. Оскільки виявлення нових перспективних галузей та напрямів розвитку, а також перетікання трудових та матеріальних ресурсів до них потребує певного часу, загальний стан економіки країни погіршується, зменшуються доходи населення, що в свою чергу призводить до зменшення споживання та подальшого посилення негативної фази економічного циклу. Завдання держави в цей момент спрямувати максимум зусиль для пошуку та підтримки перспективних галузей народного господарства, не створюючи при цьому значних перешкод для функціонування ринкової економіки.

У той же час постійно спостерігається концентрація зусиль чиновників на утриманні існуючої структури економіки, не проводячи при цьому ніяких реальних реформ. Ресурси держави перетікають до неперспективних та занадто розвинутих галузей народного господарства і, таким чином витрачаються неефективно. Одночасно повинен пригнічуватися коректуючий вплив ринку, що призводить до посилення державного регулювання. Разом з неефективністю подібних дій стосовно виходу з економічної кризи, подібна державна політика призводить до майже необмежених можливостей для зловживань та корупції як в секторі державного управління, так і в комерційних та корпоративних структурах.

Оскільки держава не може в таких умовах ефективно контролювати розподіл і перерозподіл фінансових ресурсів та економічну 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. Завданням даного дослідження є визначення напрямів розвитку аудиту в процесі виходу економіки України з кризового стану.

Аналіз останніх досліджень

Аналіз фахової науково-практичної літератури свідчить, що проблема становлення аудиту в Україні постійно привертає увагу науковців. Так, Л. Кінашук звертає увагу на необхідність розвитку аудиту: "Поступовий перехід народного господарства країни до ринкових відносин зумовив необхідність заміни традиційної системи фінансового контролю в тому вигляді, в якому вона існувала при адміністративно-командній системі управління. Як наслідок цього виникає потреба у формуванні чіткої системи фінансового контролю з метою забезпечення режиму законності, фінансової дисципліни та раціональності у процесі формування, розподілу та використання централізованих та децентралізованих грошових фондів. Крім того, система управління потребує контролю, і фінансово-правові процеси сьогодення вимагають таких адекватних методів контролю, як аудит [6]".

Інші вчені досліджують напрями вдосконалення правового регулювання аудиторської діяльності в Україні на основі вивчення кращого світового досвіду. Т. Куреза зазначає: "В Україні запроваджена англо-американська система регулювання аудиторської діяльності. Така система в цілому виправдала себе та сприяє розвитку цього напрямку підприємницької діяльності. Разом із тим слід зазначити, що на даному етапі розвитку аудиторської діяльності в Україні актуальною та невирішеною на законодавчому рівні є проблема створення у державі системи громадського нагляду за здійсненням цього виду діяльності, як це має місце в розвинених країнах світу, поштовхом до чого були факти банкрутства ряду транснаціональних компаній, яким надавалися аудиторські послуги неналежної якості [7]".

Велику суспільну цінність мають наукові праці, присвячені пошуку напрямів підвищення якості аудиторських послуг. Н.С. Шалімова стверджує: "Проведені дослідження показують, що потенціал аудиторської діяльності в Україні та можливості аудиту в забезпеченні економічної безпеки держави та суспільства, на жаль, залишаються реалізованими не повністю. Визначаючи напрямки розвитку аудиту та системи його регулювання, треба враховувати євро інтеграційний курс України. В цьому плані існують суттєві проблеми, які полягають в тому, що, по-перше, існуючі правові гарантії забезпечення якості аудиту в Україні не є повноцінними, оскільки в їх складі бракує системи

суспільного нагляду та достатнього механізму забезпечення прозорості аудиту, а по-друге, сама система аудиторської діяльності залишилася поза увагою при розробці Загальнодержавної програми адаптації законодавства України до законодавства Європейського Співтовариства. Вказані недоліки мають бути виправлені [10]".

З питаннями якості аудиторських послуг тісно пов'язані фактори його ефективного контролю. Окремі дослідники [8] вважають, що регулярному контролю якості аудиторських послуг повинні підлягати всі аудиторські компанії. Такий вид контролю має попереджувати появу помилок в роботі аудиторських компаній, мати на меті поліпшення якості послуг та роботи аудиторської компанії. Результатом такого контролю якості аудиторських послуг мають бути рекомендації щодо покращення системи внутрішнього контролю аудиторської компанії.

В цілому слід відмітити, що наукові праці, присвячені розвитку аудиту в Україні, мають, в основному, теоретичний характер. На нашу думку, це є позитивним явищем, оскільки аудит в наші й державі поки що знаходиться на етапі становлення, і має велике значення висунення нових ідей із вдосконалення процесів здійснення незалежного фінансового контролю.

Об'єкти та методика досліджень

Об'єктами дослідження, результати якого містяться в даній статті, виступають фінансово-економічні процеси, що відбуваються протягом останніх років у народному господарстві України, а також процес розвитку аудиту в нашій державі. Методологічною основою проведеного дослідження виступає абстрактно-логічний метод у тісному поєднанні з методами, спрямованими на отримання інформації для подальшого аналізу, та розрахунково-аналітичний метод економічних досліджень. Джерелами інформації слугували дані Аудиторської палати України, відомості з мережі Internet, науково-практична література та власні спостереження автора статті.

Результати досліджень

У наш час ринок аудиторських послуг в Україні не можна вважати повністю сформованим. Оскільки аудит виник як інструмент захисту інтересів власників засобів виробництва та інших активів, необхідною умовою його успішного розвитку є функціонування повноцінної ліберальної ринкової економіки, в якій реалізований весь набір правових засобів захисту власності. Становлення ринкової економіки в Україні триває лише 20 років, причому цей процес відбувається не найбільш оптимальним шляхом. Оцінки міжнародних експертів стосовно розвитку економіки України є вкрай негативними. Так, відомий американський журнал «Forbes» склав рейтинг країн з найменш

розвиненою економікою. Експерти розмістили антилідерів світової економіки в порядку зростання: від найгірших до потенційно неефективних. Україна в цьому рейтингу знаходиться на 4 місці серед 177 країн, поступившись сумнівним пріоритетом лише Мадагаскару, Armenії та Гвінеї. Головними проблемами в українській економіці експерти «Forbes» визнали неефективне державне управління та корупцію у країні [2]. В рейтингу свободи підприємництва "Doing Business 2012", який ведуть Світовий банк та Міжнародна фінансова корпорація, Україна займає 152 позицію серед 183 країн, в яких оцінювалися умови ведення бізнесу та привабливості інвестицій [4].

Безумовно, в умовах корупції, тіньової економіки та невисокої якості управління попит на аудит та супутні аудиторські послуги є достатньо обмеженим. При цьому виникає певне протиріччя між одним із основних принципів аудиту – незалежністю та необхідністю підтримувати добрі стосунки із клієнтами, загальна кількість яких порівняно незначна внаслідок негативних умов ведення бізнесу в Україні. На практиці це призводить до того, що аудитор достатньо важко видати будь-який відмінний від безумовно позитивного аудиторський висновок. Крім того, безпека бізнесу клієнта більше залежить від зв'язків його власника у владній вертикалі, ніж від прозорості ведення справ та повного дотримання вимог чинного українського законодавства. В таких умовах аудиторська перевірка часто є просто формальністю.

Відповідно до існуючої економічної ситуації, аудитори надають декілька основних видів послуг. В першу чергу це обов'язкова перевірка та підтвердження фінансової звітності підприємств-клієнтів у регламентованих чинним законодавством випадках. Також поширений податковий аудит, коли аудитори перевіряють правильність сплати підприємствами податків та зборів, допомагаючи при цьому бухгалтерам підприємства розібратися з вкрай запутаним податковим законодавством України. Певного поширення дістали супутні аудиту послуги, коли експерти аудиторської фірми, відповідно до договору, ведуть бухгалтерський облік на підприємстві, складають фінансову, податкову та інші види звітності. Динаміка кількості та структури угод на проведення аудиту й надання аудиторських послуг проаналізована в (табл. 1).

Таблиця 1. Структура загальної кількості угод на надання аудиторських послуг за їх видами в Україні

Види послуг	2008 р.		2009 р.		2010 р.		2010 р. в % до 2008 р.
	Кількість угод	%	Кількість угод	%	Кількість угод	%	
Завдання з надання впевненості							
Обов'язковий аудит фінансової звітності	17451	23,9	15954	26,5	10458	18,5	59,9
Ініціативний аудит фінансової звітності	4848	6,6	3678	6,1	3918	6,9	80,8
Огляд історичної фінансової інформації	759	1,0	635	1,1	624	1,1	82,2
Інші завдання з надання впевненості	2490	3,4	1855	3,1	1559	2,8	62,6
Всього	25548	34,9	22122	36,7	16559	29,3	64,8
Супутні послуги							
Завдання з виконання погоджених процедур	4455	6,1	4172	6,9	4692	8,3	105,3
Завдання з підготовки фінансової інформації	1165	1,6	955	1,6	629	1,1	54,0
Всього	5620	7,7	5127	8,5	5321	9,4	94,7
Інші професійні послуги							
Ведення бухгалтерського обліку	6918	9,5	6146	10,2	6162	10,9	89,1
Відновлення бухгалтерського обліку	617	0,8	613	1,0	447	0,8	72,4
Консультаційні послуги	30961	42,3	23095	38,3	23648	41,9	76,4
Інші види аудиторських послуг	3264	4,5	2721	4,5	3708	6,6	113,6
Всього	41760	57,1	32575	54,1	33965	60,2	81,3
Організаційне та методичне забезпечення аудиту							
Всього замовлень	219	0,3	405	0,7	626	1,1	285,8
Всього надано аудиторських послуг	73147	100	60229	100	56471	100	77,2

Джерело: за даними Аудиторської палати України [9], власні дослідження.

Аналіз структури загальної кількості угод, укладених аудиторськими фірмами в 2010 році, показує, що переважна їх частина припадає на надання послуг, супутніх аудиту (33965 угод, або 60,2 % від загальної кількості). В основному замовників цікавить ведення експертами аудиторської фірми бухгалтерського обліку на підприємстві (10,9 % від загальної кількості замовлень) та надання консультацій, які становлять 41,9 % від загальної кількості угод. На власне аудит, тобто завдання з надання впевненості на основі дослідження фінансової звітності та підтвердження її аудиторським висновком, припадає 29,3 % усіх замовлень, більша частина з яких припадає на проведення регламентованого аудиту.

При аналізі даних таблиці 1 слід пам'ятати, що у період, який розглядається, економіка України знаходилася під негативним впливом економічної кризи, перші ознаки якої були відмічені в четвертому кварталі 2008 р. Таким чином, логічним виглядає зменшення загальної кількості угод на проведення аудиту та надання аудиторських послуг на 22,8 % протягом досліджуваного періоду. В той же час, тривожним сигналом є значно більше зменшення кількості замовлень на проведення обов'язкового аудиту фінансової звітності, яке становило 40,1 % за період з 2008 р. По 2010 р. Відомо, що основна частина таких замовлень пов'язана із проведенням обов'язкового аудиту фінансової звітності акціонерних товариств перед публікацією річної фінансової звітності, і зменшення кількості замовлень може свідчити про зменшення кількості відповідних суб'єктів господарювання, що вказує на швидкі негативні процеси в економіці країни.

Серед позитивних моментів слід відмітити значно менші темпи зменшення кількості замовлень на проведення ініціативного аудиту. Це свідчить про розуміння власниками підприємств важливості незалежної оцінки господарської діяльності та стану бухгалтерського обліку на своїх підприємствах. Крім того, протягом досліджуваного періоду, на 5,3 % зросла кількість замовлень на виконання погоджених процедур, що вказує на збільшення потреби у практичному консалтингу, спрямованому на підвищення ефективності діяльності підприємства, яке співпрацює з аудиторською фірмою. Також зросла кількість завдань стосовно вдосконалення організаційного та методичного забезпечення аудиту, що вказує на цілеспрямовану діяльність Аудиторської палати України стосовно підвищення якості аудиторських послуг та надання практичної допомоги аудиторським фірмам при здійсненні ними перевірок.

Крім кількості укладених угод на надання аудиторських послуг, стан розвитку аудиту в Україні характеризує їх вартісний обсяг. Динаміка цього показника проаналізована в табл. 2.

Таблиця 2. Динаміка та структура вартісного обсягу наданих аудиторських послуг в Україні

Види послуг	2008 р.		2009 р.		2010 р.		2010 р. В % до 2008 р.
	Тис. Грн	%	тис. Грн	%	тис. Грн	%	
Завдання з надання впевненості							
Обов'язковий аудит фінансової звітності	174132,4	15,6	152518,7	11,9	94253,7	7,8	54,1
Ініціативний аудит фінансової звітності	263 282,3	23,6	279786,0	21,9	453070,1	37,3	172,1
Огляд історичної фінансової інформації	50302,6	4,5	79646,3	6,2	62281,2	5,1	123,8
Інші завдання з надання впевненості	41869,6	3,7	122180,3	9,5	41274,5	3,4	98,6
Всього	529586,9	47,4	634131,3	49,5	650879,5	53,7	122,9
Супутні послуги							
Завдання з виконання погоджених процедур	96326,9	8,6	109690,2	8,6	112197,8	9,2	116,5
Завдання з підготовки фінансової інформації	37181,2	3,3	30276,6	2,4	14996,3	1,2	40,3
Всього	133508,1	12,0	139966,8	10,9	127194,1	10,5	95,3
Інші професійні послуги							
Ведення бухгалтерського обліку	86488,7	7,7	99459,9	7,8	107676,1	8,9	124,5
Відновлення бухгалтерського обліку	7580,0	0,7	8747,8	0,7	6320,3	0,5	83,4
Консультаційні послуги	302051,9	27,0	301119,9	23,5	233479,5	19,2	77,3
Інші види аудиторських послуг	54389,3	4,9	94105,7	7,4	85308,7	7,0	156,8
Всього	450509,9	40,3	503433,3	39,3	432784,6	35,7	96,1
Організаційне та методичне забезпечення аудиту							
Загальна вартість наданих послуг	3140,8	0,3	2657,4	0,2	2240,1	0,2	71,3
Загальний обсяг наданих аудиторських послуг	1116745,7	100,0	1280188,8	100,0	1213098,3	100,0	108,6

Джерело: за даними Аудиторської палати України [9], власні дослідження.

Аналізуючи дані (табл. 2), можна відмітити, що в 2010 р., найбільш доходним для аудиторських фірм є проведення обов'язкового та ініціативного аудиту. На неї припадає 53,7 % грошових надходжень аудиторських фірм та приватних аудиторів. Іншою важливою статтею доходів є надання супутніх аудиторських послуг (35,7 % всього обсягу замовлень в грошовому виразі). Звертає на себе увагу той факт, що доходи від проведення ініціативного аудиту значно перевищують доходи від регламентованих перевірок. При цьому кількість завдань на проведення ініціативного аудиту значно поступається (майже в 3 рази) кількості завдань на проведення обов'язкового аудиту (див. табл. 1). За даними Аудиторської палати України [9], середня по державі вартість одного замовлення на проведення регламентованого аудиту становила в 2010 р. 9,01 тис. грн, одного замовлення на проведення ініціативного аудиту – 115,64 тис. грн. Така різниця є дуже відчутною і, на нашу думку, свідчить про два взаємопов'язаних явища: 1) ініціативний аудит фінансової звітності проводиться набагато ретельніше та якісніше, ніж регламентований аудит; 2) обов'язковий аудит часто здійснюється тільки формально, і перевірка проводиться в дуже обмежених обсягах.

Аналіз динаміки доходів аудиторських фірм від надання експертних послуг вказує на певні тенденції розвитку аудиту в Україні. Так, доходи від проведення обов'язкового аудиту фінансової звітності зменшилися на 45,9 % протягом досліджуваного періоду, доходи від здійснення ініціативного аудиту збільшилися на 72,1 %. Зменшення доходів від проведення обов'язкових перевірок, у першу чергу, пояснюється загальним зменшенням їх кількості (на 40,1 %, див. табл.1).

Найбільш позитивним моментом у сучасній ситуації на ринку аудиторських послуг є збільшення доходів аудиторських фірм від здійснення ініціативних перевірок фінансової звітності. Оскільки ініціативний аудит є абсолютно добровільною справою і підприємців до його проведення ніхто не примушує, швидке зростання вартості подібних замовлень свідчить про наявність попиту у вітчизняного бізнесу на незалежне оцінювання діяльності підприємства та його звітної фінансової документації. Слід визнати, що українські підприємці розуміють важливість незалежного фінансового контролю, і при нормалізації ситуації в економіці нашої держави та приведенні законодавчого забезпечення до європейських стандартів попит на аудиторські послуги і, в першу чергу, ті з них, які надаються на добровільних ринкових засадах, буде збільшуватися.

Ще одним моментом, на жаль, поки що лише теоретичним, розвитку аудиту в Україні після виходу економіки держави з кризового стану, є незалежний контроль фінансової діяльності державних управлінських структур. Відомо, що, отримавши доступ до перерозподілу фінансових ресурсів держави, посадовці починають перерозподіляти їх на власну користь. Ця проблема стосується не

тільки України. Навіть в країнах з найвищим рівнем демократії державні та пов'язані з державою структури прагнуть отримати ті чи інші переваги, користуючись можливістю розпоряджатися державними фінансами. Так, перший в історії Сполучених Штатів Америки аудит діяльності ФРС виявив нецільове використання 16 трлн. доларів США, які були використані на підтримку наближених до керівництва ФРС комерційних компаній та банків [3]. Аналогічні ситуації трапляються і в Україні, хоча і в менших розмірах [5]. Звичайно, існує величезний державний апарат, покликаний попереджувати подібні випадки, але діяльність його неефективна, оскільки його керівництво повністю залежить від вищих по рангу посадовців і ними ж і призначається. Таким чином, очевидно, що ефективно контролювати сама себе держава не може. Потрібний суспільний контроль, і найбільш професійним його елементом є саме незалежні аудитори. Ми пропонуємо проводити щорічну регламентовану незалежну перевірку всіх владних структур загальнодержавного рівня, функції яких включають в себе перерозподіл державних фінансових ресурсів, з обов'язковою публікацією як аудиторських висновків, так і аудиторських доказів, на яких ґрунтуються ці висновки. Звичайно, впровадження подібної практики в ближчій та середньостроковій перспективі є сумнівним, в першу чергу через колосальний спротив чиновників усіх рівнів. Але в довгостроковому періоді, поряд із зменшенням нерівномірності розподілу інформації завдяки поширенню сучасних засобів комунікації та введенням норм прямої демократії, незалежний аудит діяльності державних структур може отримати поширення як в світі, так і в Україні. Ми впевнені, що застосування подібного контролю надасть Україні величезні конкурентні переваги за рахунок значного покращення якості державного управління.

Висновки

Впровадження аудиту в Україні у 1990-х роках пов'язане із становленням ринкової економіки та здійснено під тиском міжнародних кредиторів – МВФ та Світового банку. Незалежний фінансовий контроль в нашій державі існує менше 20 років, рівень його розвитку відповідає сучасним реаліям економіки України. Основні доходи аудитори отримують від здійснення перевірок фінансової звітності клієнтів. В умовах економічної кризи зменшується кількість замовлень на проведення аудиту, проте, вартість послуг зростає, в першу чергу, за рахунок корекції розцінок із врахуванням інфляції. Позитивним явищем є збільшення доходів аудиторських фірм від проведення ініціативного аудиту фінансової звітності, оскільки це вказує на зростання потреби бізнесу в якісній та незалежній зовнішній оцінці економічної та фінансової діяльності та звітної фінансової документації належних йому підприємств. Таким чином, перспективним напрямом розвитку аудиту після виходу економіки України з кризового стану є проведення незалежної експертизи фінансової звітності

підприємств на добровільній основі, мета яких – захист інтересів власників цих фірм. Також в цей час буде збільшуватись кількість іноземних інвесторів. Інформацію про об'єкти інвестування їм будуть надавати аудиторські фірми за результатами ініціативних перевірок, оскільки це дуже поширена практика в економічно розвинених країнах. Значні перспективи розвитку має ринок послуг, супутніх аудиту, в першу чергу ведення бухгалтерського обліку на підприємствах, складання фінансової звітності та надання консультацій з питань податкового законодавства. У більш віддаленій перспективі можливе впровадження регламентованого аудиту фінансової діяльності державних структур.

Перспективи подальших досліджень

Становлення та розвиток аудиту в Україні є надзвичайно перспективною темою досліджень, оскільки передбачається спостереження за тим, як прогресивна форма фінансово-економічного контролю пристосовується до умов неефективної та зарегульованої економіки країни. Подальші дослідження планується присвятити порівняльному аналізу розвитку аудиту в Україні та економічно розвинених країнах з метою розробки пропозицій щодо підвищення якості аудиторських послуг.

Література

-
1. Закон України «Про аудиторську діяльність» // Відомості Верховної Ради України. – 1993.–№ 23. – С. 243.
 2. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://abzac.org/?p=5435>
 3. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://news2.ru/story/317183/>
 4. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://www.novostimira.com.ua/news_10835.html
 5. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.pravda.com.ua/rus/articles/2010/12/26/5716378/>
 6. Кінашук Л. Напрями вдосконалення теоретико-правової основи аудиту як виду фінансової діяльності / Л. Кінашук // Підприємництво, господарство і право. – 2009. – №1. – С. 50 - 53.
 7. Куреза Т. Порівняльне дослідження правового регулювання аудиторської діяльності в Україні та за кордоном/ Т. Куреза // Підприємництво, господарство і право. – 2010. – №3. – С. 18–21.
 8. Макеєва О. Хто контролює національних аудиторів? / О. Макеєва // Бухгалтерський облік і аудит. – 2008. – №8. – С. 60–64.
 9. Офіційний сайт Аудиторської палати України [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://apu.com.ua>
 10. Шалімова Н.С. Основні гарантії забезпечення якості аудиту в Україні / Н. Шалімова // Актуальні проблеми економіки. – 2010. – №9. – С. 280–288.
-