

11. Шеремет А. Д. Методика фінансового аналізу [текст] / А. Д. Шеремет, Р. С. Сайфулін. – М.: ИНФРА-М, 1996. – 176 с.
12. Баканов М. И. Теория экономического анализа [текст]: / М. И. Баканов, А. Д. Шеремет. – М.: Финансы и статистика, 1997. – 416 с.

УДК 658.787

О.М. Шпирко

## **РИНОК АУДИТОРСЬКИХ ПОСЛУГ УКРАЇНИ**

*Розглянуто динаміку ринку аудиторських послуг України, порядок здійснення контролю їх якості, особливості та перспективи його розвитку. Розроблено пропозиції з метою покращення якості аудиторських послуг в Україні*

*Ключові слова: аудит, звітність, аудиторські послуги, аудиторські фірми, аудиторський висновок.*

*Рассмотрено динамику рынка аудиторских услуг Украины, совершение контроля их качества, особенности и перспективы его развития. Сделано предложения по улучшению качества аудиторских услуг в Украине.*

*Ключевые слова: аудит, отчетность, аудиторские услуги, аудиторские фирмы, аудиторское заключение.*

*In the article the author considers the dynamics of auditors' services market in Ukraine, the order of controlling their quality, the peculiarities and perspectives of its development. The suggestions with the aim to improve the quality of auditing service in Ukraine are made.*

*Keywords: audit, accounting, audit services, audit firms, auditor's report.*

**Постановка проблеми.** Протягом останніх років ринок аудиторських послуг зазнав суттєвих змін. Незважаючи на спроби зробити аудит обов'язковим або взагалі скасувати чи зробити його додатком до ревізії, попит на аудиторські послуги зростає, покращується їх кількісний і якісний склад.

Зарубіжні країни мають тривалу історію розвитку і становлення аудиту, певні традиції. Офіційною датою виникнення аудиторської діяльності вважається 1853 рік - дата реєстрації перших у світі професійних організацій аудиторів. Вимога обов'язкового здійснення аудиту фінансової звітності компаній закріплена законодавством Франції у 1867 році, США - в 1887, Швеції - в 1895, Німеччини - в 1931 році. На території України у складі царської Росії вже у 1811 році існував державний контроль в особі державного контролера.

Сучасний аудит почав формуватись наприкінці XIX сторіччя, з часу, коли виникло поняття про компанію як про самостійний юридичний суб'єкт. Саме це призвело до роз'єднання права власності і функцій управління, внаслідок чого виникла необхідність захисту інтересів власників (акціонерів), котрі не брали участі в щоденному процесі прийняття рішень, за винятком малих компаній (коли акціонери та директор виступають в одній особі).

Поштовхом для виникнення аудиту стала ринкова економіка. Різко зростала кількість великих підприємств, яким були потрібні значні кошти для свого фінансування, а також кількість управлінців, яких наймали власники підприємств. В результаті відбулось розмежування функцій між власниками і підприємцями, внаслідок чого виникла необхідність захисту інтересів власників, в основному акціонерів, які не брали участі у щоденному процесі прийняття рішень. Саме для запобігання зловживанням з боку підприємців власник був змушений звернутися до перевірки фінансової звітності незалежними аудиторами.

Аудиторська діяльність в Україні започаткована з 1989 року у зв'язку із виникненням ринкових відносин і створенням в Україні (на той час УРСР) спільних підприємств, достовірність звітності яких іноземний інвестор вимагав підтвердити традиційним учасником цивілізованого ринку - аудитором. Це і стало передумовою створення дочірнього відділення Інаудиту в Україні, яке називалось Інаудит-Україна. До складу цієї першої аудиторської фірми в Україні увійшли колишні держслужбовці контрольно-ревізійного управління Мінфіну України. Проте значного розвитку аудит в Україні набув лише після розпаду Радянського Союзу [2, с.6-8].

Наступним кроком у розвитку аудиту в Україні було створення професійного громадського об'єднання громадян - Спілки аудиторів України; 14 лютого 1992 року на першому з'їзді аудиторів прийнято статут Спілки аудиторів України. З метою сприяння розвитку, вдосконаленню та уніфікації аудиторської діяльності в 1993 році було створено незалежний самостійний орган - Аудиторську палату України, а 22 квітня 1993 року прийнято Закон України «Про аудиторську діяльність» [1].

Тобто у квітні 2010 року виповнилося лише 17 років як в Україні був легалізований аудит, тому розвиток аудиторської діяльності має певні досягнення та проблеми.

**Аналіз останніх досліджень і публікацій.** Питання розвитку та становлення ринку аудиторських послуг в Україні в своїх працях розглянули багато науковців, зокрема, Бутинець Ф.Ф., Макеєва О., Зотов В., Кулаковська Л.П., Піча Ю.В., Петрик О.А., Редько О., Рядська В.В., Савченко В.Я., Петраков Я.В., Бондар М. І. та інші.

**Невирішена раніше частина загальної проблеми.** Незважаючи на велику кількість публікацій, все ще залишаються невирішеними такі питання, як підвищити якість українського ринку аудиторських послуг та збільшити рівень довіри до аудиту з боку користувачів фінансової звітності та захисту їх інтересів.

**Мета статті.** З прийняттям 22 квітня 1993 р. Закону України "Про аудиторську діяльність" [1] аудиторська діяльність набуває офіційного визнання як самостійна підприємницька діяльність.

Згідно з цим Законом аудиторська діяльність являє собою підприємницьку діяльність, яка включає в себе організаційне і методичне забезпечення аудиту, практичне виконання аудиторських перевірок (аудит) та надання аудиторських послуг.

Тобто, предметом аудиторської діяльності є аудиторські послуги, які згідно із Законом України "Про аудиторську діяльність" поділяють на аудит та інші послуги, а за міжнародною аудиторською практикою містять послуги з виконання завдань з надання впевненості (аудит історичної фінансової інформації, огляд історичної фінансової інформації, інші завдання з надання впевненості) та супутні послуги. Аудиторська палата України (далі - АПУ) прийняла рішення „Про затвердження Переліку послуг, які можуть надавати аудитори (аудиторські фірми)” від 27.09.2007 р. № 182/5 і визначила, що аудитори (аудиторські фірми) можуть отримувати орендні (лізингові) платежі за договорами оперативної оренди, а також пасивні доходи. Це рішення набуло чинності з 01.01.2008 р. З 2007 р. аудитори отримали можливість легально здійснювати оцінку, вести бухгалтерський облік для третіх осіб, представляти інтереси третіх осіб у суді, консультувати замовника з багатьох питань та оцінювати різноманітні аспекти його діяльності, проводити професійні тренінги тощо. Тобто кількість послуг, які може надавати клієнтові суб'єкт аудиту в Україні зросла з 4 у 2000 р. до 47 у 2007 р., тобто майже в 12 разів [5; с. 48-49]. Ринок видів аудиторських послуг в Україні суттєво розширився та диференціювався за напрямками або інтересами замовників, тому мета даної статті – дослідити показники ринку аудиторських послуг, визначити потенційні проблеми та вказати на шляхи їх вирішення.

**Виклад основного матеріалу.** Дійсне (реальне) право займатися наданням аудиторських послуг згідно із Законом України "Про аудиторську діяльність" [1] мають тільки суб'єкти аудиторської діяльності (хоча останній термін чомусь відсутній в цьому законі). Такими суб'єктами можуть бути як юридичні особи – аудиторські фірми, так і фізичні особи – приватні аудитори. Згідно з Законом України "Про аудиторську діяльність" [1] аудиторська фірма – юридична особа, створена відповідно до законодавства, яка здійснює виключно аудиторську діяльність, статутний капітал якої формується у такий спосіб, щоб загальний розмір в ньому засновників (учасників), які не є аудиторами, не перевищував 30%.

Аудитором в Україні може бути фізична особа, яка має сертифікат аудитора, що визначає її кваліфікаційну придатність на заняття аудиторською діяльністю на території України. Право на отримання сертифіката мають фізичні особи з вищою економічною або юридичною освітою, документ про здобуття якої визначається в Україні, необхідними знаннями з питань аудиту, фінансів, економіки та господарського права, досвідом роботи не менше як

три роки поспіль на посадах ревізора, бухгалтера, юриста, економіста, асистента (помічника) аудитора [4; с. 59-60].

Спираючись на офіційні дані Аудиторської палати України порівнюємо чисельність суб'єктів аудиту в Україні (табл. 1).

**Таблиця 1. - Економічні показники аудиторського бізнесу в Україні**

| Показник                             | 2000 р.     | 2009 р.     |
|--------------------------------------|-------------|-------------|
| Чисельність сертифікованих аудиторів | 3152 особи* | 3162 особи* |
| Кількість аудиторських фірм          | 1351 фірма  | 1563 фірми  |
| Чисельність аудиторів - СПД          | 273 особи   | 808 осіб    |

\*Примітка: наведена чисельність отримана з даних звітності аудиторів та аудиторських фірм, внесених до Реєстру АПУ. За даними АПУ в Україні за 17 років існування незалежного аудиту було видано 6496 сертифікатів. Здійснюючи аналіз наведених даних слід мати на увазі, що це середні величини.

В той же час зростає і кількість і вартість аудиторських послуг.

Ринок українського аудиту має певні регіональні особливості: спостерігається більша кількість аудиторських послуг і вони дорожчі в регіонах, де концентрація капіталу та наявність потужних суб'єктів господарювання більша, ніж в інших частинах країни [5; с. 49-50]. Важливим аспектом в умовах вільної конкуренції, зокрема в роботі аудитора в контексті міжнародної прийнятності та надійності послуг, є питання якості послуг. Контроль за якістю аудиторських послуг в Україні здійснює структурний підрозділ АПУ – Комітет з контролю за аудиторською діяльністю, який створено наприкінці 2007 р. і діє від імені та за дорученням АПУ. Забезпечення якості аудиторських послуг і задоволення потреб суспільства є метою контролю аудиторської діяльності в Україні. Звернення та скарги приймає Секретаріат АПУ і в той самий день подає на розгляд Голові АПУ. Залежно від характеру та суті звернення за резолюцією Голови АПУ в дводенний строк передають через секретаріат АПУ на розгляд відповідної комісії АПУ. Звернення мають бути розглянуті у місячний термін. Якщо у зверненні викладені претензії на невиконання (неякісне виконання) аудитором-підприємцем, аудиторською фірмою договірних умов, заявнику направляють відповідь з роз'ясненнями про необхідність урегулювання цих питань на основі цивільно-правових норм. Скарга є підставою для проведення Комітетом з контролю за аудиторською діяльністю зовнішньої перевірки. По негативних результатах проведення зовнішньої перевірки Комітет АПУ має право порушити питання про виключення суб'єкта аудиторської діяльності із Реєстру аудиторських фірм та аудиторів, які одноосібно надають послуги. Додатково можуть бути застосовані такі

стягнення, як попередження, зупинення чинності сертифікату аудитора на відповідний строк, анулювання сертифікату [3; с. 60].

Щорічно АПУ отримує від аудиторських фірм та аудиторів звіти про виконані ними роботи, здійснює їх аналіз та подає до Кабінету міністрів України узагальнену інформацію про стан аудиторської діяльності в Україні.

Для підвищення статусу вітчизняного аудиту особливе значення має страхування професійної відповідальності аудиторів, яке пов'язане із можливістю пред'явлення претензій особам за наслідки помилок, допущених аудиторами під час виконання професійних обов'язків. На відміну від розвинених країн обов'язкове страхування професійної діяльності в Україні не передбачене, проте Законом України "Про аудиторську діяльність" [1] за неналежне виконання своїх зобов'язань аудитором передбачена майнова та інша цивільно-правова відповідальність, а недійсними є будь-які положення договору, спрямовані на повне звільнення аудитора (аудиторської фірми) від встановленої законом майнової відповідальності за недостовірність аудиторського висновку та іншого документа, в якому відображені результати перевірки. Практика показує, що відповідальність аудитора за договором не знаходить застосування у сучасній вітчизняній практиці через наступні обставини:

- підприємство-замовник, як правило, не передбачає відповідальності аудитора в договорі, оскільки воно є зацікавленою стороною у здійсненні аудиту та отриманні позитивного висновку про фінансову звітність;

- аудитори не несуть відповідальності перед третіми особами - дійсними користувачами фінансової звітності, оскільки між ними та аудиторською фірмою не укладається договір, що є неврегульованим на законодавчому рівні питанням;

- збитки через недостовірну, фальсифіковану звітність, яка підтверджена аудитором несе не підприємство-замовник аудиту, а користувач фінансової звітності.

**Висновки.** Для того, щоб підвищити якість українського ринку аудиторських послуг необхідно:

- запровадити обов'язкове страхування відповідальності аудиторів, що позитивно позначиться на діловій репутації аудиторських фірм та приватних аудиторів;

- всі аудиторські фірми мають підлягати регулярному зовнішньому контролю аудиторських послуг, що попередить появу помилок в їх роботі і тим самим покращить їх якість;

- зафіксувати право третіх осіб аудиту, які понесли збитки від неякісного аудиту, висувати судовий позов до аудиторської фірми і отримати компенсацію збитків у повному обсязі.

Наведені шляхи удосконалення якості аудиторських послуг приведуть до підвищення якості аудиту, зростання рівня довіри до аудиторів з боку замовників.

#### ЛІТЕРАТУРА

1. Закон України „Про аудиторську діяльність” від 14.09.2006 р., із змінами і доповненнями. [Електронний ресурс] - Режим доступу: <http://zakon.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nred=3125-12>.
2. Бондар М.І. Аудит в АПК: навч. посібник [Текст] / М.І. Бондар. – К.: КНЕУ, 2004. – 188с.
3. Макеєва О. Хто контролює національних аудиторів [Текст] / О. Макеєва // Бухгалтерський облік і аудит. - К., 2008. - № 8. – С.60-64.
4. Петрик О. Аудиторська діяльність в Україні: законодавчо-нормативне регулювання, сучасний стан [Текст]/ О. Петрик, В. Зотов // Бухгалтерський облік і аудит. - К., 2007. - № 11. – С.59-65.
5. Редько О. Аудиторські послуги в Україні: перші кроки до ринку [Текст] / О. Редько // Бухгалтерський облік і аудит. - К., 2008. - № 11. – С.48-55.
6. Радська В.В. Аудит: навч. посібник. [Текст] / В.В. Радська, Я.В. Петраков. – К.: Центр учбової літератури, 2008. – 416 с.

УДК 658.8:659.1(045)

С. А. Сергієнко

### МЕТОДОЛОГІЧНЕ ДОСЛІДЖЕННЯ МАРКЕТИНГОВИХ КОМУНІКАЦІЙ ЯК СИСТЕМИ

*Обгрунтовано природу маркетингових комунікацій як системи. Вперше описані основні емерджентні властивості системи маркетингових комунікацій.*

*Ключові слова: система, маркетингові комунікації.*

*Обоснована природа маркетинговых коммуникаций как системы. Впервые описаны основные эмерджентные свойства системы маркетинговых коммуникаций.*

*Ключевые слова: система, маркетинговые коммуникации.*

*The article describes the marketing's communications like a system (of science). At first is emergently marketing's communications of writing*

*Keywords: system, the marketing's communications.*

**Постановка проблеми.** На сучасному етапі розвитку наукових знань поняття системи покладено в основу нового інтегрованого погляду на світ, відображеного в системній концепції пізнання.

Історія науки знає багато прикладів, коли блискучі наукові результати були здобуті саме внаслідок застосування системного підходу до розв'язання проблем. Найвідоміша з них — це теоретична кібернетика Н. Вінера, що саме і стала основоположним початком виникнення загальної теорії систем. Саме тому, при виокремленні комплексу маркетингових комунікацій з „глобальної машини” під назвою „Маркетинг”, просто